

УДК 657:334(477):342.9

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ: РОЗРОБКА ВНУТРІШНІХ РЕГЛАМЕНТІВ

ВІКТОРІЯ КУЛИК,
канд. екон. наук, доцент,

МИКОЛА ЛЮБИМОВ,
канд. екон. наук, доцент,
кафедра бухгалтерського обліку
і аудиту ВНЗ Укоопспілки
«Полтавський університет
економіки і торгівлі»

Висвітлено проблеми організації обліку на вітчизняних підприємствах. Розроблено пропозиції щодо змісту і структури внутрішніх регламентів підприємств з метою вдосконалення окремих аспектів організації облікового процесу.

Ключові слова: бухгалтерський облік, внутрішні регламенти, облікова політика, організація обліку, система бухгалтерського обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Бухгалтерський облік – це складний механізм, призначенням якого є забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів з метою здійснення ефективного управління суб'єктом господарювання в сучасних умовах. Саме для цього бухгалтерський облік має бути організований відповідно до вимог чинного законодавства та особливостей господарської діяльності конкретного підприємства. Особливої актуальності набуває питання раціональної організації бухгалтерського обліку відповідно до вимог системи управління підприємством у цілому.

Актуальність проблеми засвідчує широка дискусія науковців у зазначеному напрямі. До нових концепцій обліку, запропонованих ученими, можна віднести: «багатоцільовий облік» С. Голова, «концепцію стратегічного еккаунтингу» С. Деньги та Ю. Вериги, «інституційну теорію обліку» В. Жука, «концепцію екологічного обліку» І. Замули, «подвійну інформаційну динаміку» Н. Малюги, «управлінський облік» Л. Нападовської, «інформологію» М. Пушкаря, «бухгалтерський облік з метою стратегічного управління» А. Шайкана [1]. Метою побудови зазначених концепцій є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні.

Зазначені концепції характеризуються вагомими науковими результатами, однак залишається невирішеним низка питань щодо удосконалення організації обліку в межах конкретного підприємства. Зокрема, на нашу думку, потребують подальших досліджень: неузгоджений термінологічний апарат, недо-

статня врегульованість нормативними документами порядку організації бухгалтерського обліку; складові організації обліку на підприємстві; внутрішня регламентація системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Наявність невирішених питань щодо організації обліку на вітчизняних підприємствах зумовлює необхідність наукового обґрунтування і розробки практичних рекомендацій щодо створення системи внутрішніх регламентів, здатних повною мірою висвітлити різні аспекти організації обліку, які б ураховували найновіші зміни чинного законодавства та не містили суперечностей у своєму змісті.

Мета статті – виділення елементів організації бухгалтерського обліку як інформаційної системи, визначення взаємозв'язків між ними та обґрунтування складу і структури внутрішніх регламентів, за допомогою яких можна забезпечити ефективну організацію обліку на підприємстві.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Система бухгалтерського обліку будується на єдиній методологічній основі, що дає змогу адекватно відобразити діяльність підприємства, сформувати достовірні дані про майновий і фінансовий стан на мікроекономічному рівні, здійснювати економічний аналіз для прийняття управлінських рішень та постійний контроль за його показниками. Крім того, нині вона набуває стратегічного напрямку, тобто спостерігається поєднання інформації фінансового, управлінського та інших видів обліку для прийняття ефективних рішень на підприємстві. Запорукою ефек-

тивного функціонування будь-якої штучної системи, якою є система бухгалтерського обліку, є раціональна її організація, яка забезпечить виконання поставлених перед системою бухгалтерського обліку завдань [2].

Реалізація сучасного підходу до трактування поняття «*організація бухгалтерського обліку*» має несистемний характер, що свідчить про відсутність одностайної думки вчених щодо змісту, значення та складових цього поняття.

Поняття «*організація*» включає у себе такі складові:

- внутрішня впорядкованість, погодженість, взаємодія більш-менш диференційованих і автономних частин цілого, що зумовлені його будовою;
- сукупність процесів або дій, що приводять до утворення й удосконалювання взаємозв'язків між частинами цілого;
- об'єднання людей, що спільно реалізують програму або мету, які діють на основі певних правил і процедур [3].

На думку В. Сопка, «...термін «організація» має різні смислові відтінки. У найзагальнішому вигляді це упорядкування, налагодження певної системи. Організація передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів (вузлів) системи в цілому, підтримання якісної її визначеності». Вчений дає таке визначення: організація бухгалтерського обліку на підприємствах – це система методів, способів і заходів, які забезпечують оптимальне функціонування такого обліку та подальший його розвиток [4, с. 164].

Ф. Бутинець визначає організацію обліку як цілеспрямовану діяльність керівників підприємства із створення, постійного впорядкування й удосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів [5, с. 41].

На думку С. Івахненкова, організацію бухгалтерського обліку слід розглядати в двох аспектах: поперше, як сукупність із створення цілого – системи бухгалтерського обліку, підтримання та підвищення рівня її організованості; по-друге, як специфічну структуру – бухгалтерію, що є результатом організаційної діяльності підприємства [6].

Аналіз викладеного вище дає можливість дійти висновку про те, що в основу організації бухгалтерського обліку покладено системний підхід, який пе-

редбачає врахування взаємозв'язків між окремими складовими системи бухгалтерського обліку. Умовно можна виділити два взаємопов'язані аспекти організації бухгалтерського обліку:

- організація праці облікового апарату;
- організація процесу ведення обліку та складання звітності.

М. Шигун обґрунтовує вимоги, яким повинна відповідати структура бухгалтерської служби: 1) узгодженість між відділами та виконавцями; 2) зв'язок між бухгалтерською службою та іншими структурними підрозділами підприємства, із зовнішніми органами, службами, суб'єктами; 3) оперативність керівництва та швидкість виконання поставлених завдань; 4) висока якість інформаційного обслуговування внутрішніх та зовнішніх користувачів; 5) доведення до необхідного мінімуму кількості облікових операцій та ліквідація дублювання функцій обліку господарських операцій; 6) економічність у формуванні штату бухгалтерської служби [7]. Це підтверджує, що для забезпечення ефективної співпраці працівників бухгалтерії між собою та з іншими структурними підрозділами, необхідно розробити систему внутрішніх регламентів на підприємстві.

Вважаємо, що організація праці облікового апарату має регламентуватися Положенням про підрозділ та Положенням про інвентаризацію (рис. 1).

На дієвість і ефективність організації бухгалтерського обліку впливають взаємовідносини між людьми та результатами їх трудової діяльності; політика керівництва і методи, що використовуються для впливу на персонал; повноваження та функції працівників підприємства на різних рівнях управління. За вмілого поєднання цих чинників створюється оптимальна структура облікового апарату, що дає можливість досягти високої ефективності діяльності підприємства. Нормальне функціонування підприємства також залежить від належної організації роботи його персоналу, у тому числі бухгалтерської служби.

Обов'язковою умовою ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку є розробка та затвердження **Положення про підрозділ**, що дасть змогу:

- визначити правовий статус підрозділу і його місце в системі управління підприємством;
- закріпити внутрішню структуру підрозділу;
- розмежувати завдання, функції, права і відповідальність підрозділу;

Мета бухгалтерського обліку – надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства

Для досягнення мети необхідним є якісно організований бухгалтерський облік

Що включає?

Елементи організації обліку

Організація праці
облікового апарату

Організація облікового
процесу

Що для цього потрібно?

Система внутрішніх регламентів

Положення про підрозділ
(у додатках – Посадові інструкції)

Положення про інвентаризацію
(у додатках – Графік проведення інвентаризації)

Положення про документування та документообіг
(у додатках – Графік документообігу)

Наказ про облікову політику (у додатках –
Робочий план рахунків)

Рис. 1. Організація обліку за допомогою системи внутрішніх регламентів

- забезпечити виконання покладених на підрозділ і його керівника функцій;
- обґрунтувати оцінку результатів діяльності підрозділу;
- закріпити організаційно-правову основу документування діяльності підрозділу.

Пропонуємо *структуру* цього документа.

1. Титульний аркуш.
2. Лист погодження (відмічають погодження з іншими підрозділами підприємства).
3. Загальні положення (вказують, чи є підрозділ самостійним, чи входить до складу іншого підрозділу; кому підпорядковується підрозділ. Підпорядкованість визначається з огляду на організаційну структуру підприємства; документи, якими керується підрозділ у своїй діяльності; яка посадова особа керує діяльністю підрозділу; форми звітності про діяльність підрозділу).
4. Структура підрозділу і штатний розклад (вказують структуру підрозділу, порядок його формування і затвердження; порядок призначення на посаду і зняття з посади керівника підрозділу; основні завдання керівника підрозділу; наявність заступників, їх кількість, порядок розподілу між ними посадових обов'язків. Структуру підрозділу відображують текстовим способом – перераховуючи структурні одиниці й опис взаємозв'язків між ними, або графічним способом – у вигляді схеми).
5. Основні завдання і функції підрозділу (вказу-

ють напрями діяльності конкретного структурного підрозділу, його основні завдання). Напрями діяльності не повинні суперечити один одному або напрямам діяльності інших структурних підрозділів. У функціях підрозділу вказують основні дії або види робіт, які виконує підрозділ для вирішення поставлених перед ним основних завдань. Положення про структурний підрозділ наділяє правами не окремого працівника, а весь підрозділ. Опис включає перелік прав при взаєминах з безпосереднім керівником, при взаєминах з іншими структурними підрозділами, при взаєминах зі сторонніми організаціями.

6. Взаємодія з іншими підрозділами та зовнішнім середовищем (відображують службові відносини структурного підрозділу з іншими підрозділами та сторонніми організаціями з надання один одному певної документації або інформації, а саме: взаємодія підрозділу з іншими підрозділами й посадовими особами на рівні матеріальних та інформаційних потоків; періодичність і строки виконання робіт, надання інформації, документів, матеріальних цінностей; порядок вирішення конфліктів, що виникають між підрозділами).

7. Критерії оцінки діяльності підрозділу (вказують колективну і персональну відповідальність працівників підрозділу).

8. Лист ознайомлення.

Розробка посадових інструкцій є наступним обов'язковим елементом організації праці бухгалтерської служби.

Посадова інструкція – документ, у якому визначені основні завдання співробітника, його обов'язки, кваліфікаційні вимоги до посади, список документів, якими він повинен керуватися при виконанні своїх обов'язків, порядок призначення і звільнення з посади, місце посади в організаційній ієрархії, права і відповідальність співробітника.

Сучасні дослідження з організації праці дають можливість стверджувати, що в змісті посадових інструкцій, окрім стандартних розділів, таких як загальні положення, функціональні обов'язки, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги, умови праці, враховуючи сучасні умови й завдання організації праці, обов'язковим є розділ відносини з іншими працівниками.

Взаємини з підрозділами, посадовими особами підприємства і зовнішніми організаціями виникають у процесі виконання певних функцій або обов'язків. Практично всі службові взаємовідносини можна охарактеризувати одним із термінів: передає, одержує або робить спільно. Цей розділ доцільно оформити у вигляді таблиці.

У **Положенні про інвентаризацію** має бути зазначена інформація щодо інвентаризаційних комісій для різних об'єктів обліку; терміни проведення інвентаризацій і види майна, що інвентаризується; перелік матеріально відповідальних осіб та обсяги їх відповідальності; норми природних втрат, що можуть бути списані за рахунок підприємства.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» як право підприємства проголошується самостійне встановлення облікової політики, одночасно із визначенням форми організації бухгалтерського обліку; розробкою системи управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій; встановленням правил документообігу і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Ураховуючи обидва аспекти організації облікового процесу, відображені на рис. 1, вважаємо за доцільне закріпити особливості процесу документування та методичні аспекти ведення обліку двома різними внутрішніми регламентами:

1. Положенням про документування та документообіг.

2. Розпорядчим документом про облікову політику.

Для ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку важливо забезпечити своєчасне і якісне отримання інформації на вході. Джерелом такої інформації є документ.

У процесі організації документообігу на підприємстві необхідно прагнути до скорочення етапів узгодження й кількості документів, що обертаються в системі. При цьому має бути *критерій достатності*, тобто при скороченні кількості документів етапів їх узгодження не повинні послаблюватися контрольні можливості системи документування і документообігу.

Тому насамперед необхідно розробити перелік документів, що формується або узгоджується в конкретному підрозділі, а потім на основі цього встановити зв'язки між підрозділами.

Регламентация документообігу передбачає систему контролю потоків документів на підприємстві. Регламенти документообігу важливо не тільки створити, а й підтримувати, інакше вони можуть втратити свою актуальність. Надмірна бюрократизація документообігу ускладнює діяльність підприємства.

Неправильно організований документообіг спричиняє виникнення низки проблем:

- несвоєчасне надходження інформації;
- неоптимальність маршрутів документів;
- відсутність закріплення відповідальності працівників за формування документів;
- неможливість формування управлінської звітності на основі зібраної інформації.

Правильно організований документообіг сприяє покращенню контролю за всією роботою підприємства.

Терміни і маршрути руху документів усередині підприємства від моменту їх створення до використання і передачі в архів оформлюють за допомогою **графіка документообігу**, який можна оформлювати у вигляді схем маршрутів документів або переліку робіт зі створення, первинної обробки, перевірки, узгодження документів що виконуються в кожному конкретному підрозділі.

Порядок руху документів на підприємстві повинен бути закріплений у внутрішньому регламенті – **Положенні про документування та документообіг**, додатком до якого буде графік документообігу. В структурі цього положення слід виділити такі розділи:

1. Загальні положення.

2. Первинні документи.
3. Регістри.
4. Організація документообігу.
5. Організація зберігання документів.

Основним внутрішнім регламентом, що забезпечує формування облікової політики на підприємстві є розпорядчий документ про облікову політику.

Формування облікової політики підприємства за конкретними об'єктами обліку полягає у виборі одного варіанта з кількох – альтернативних, передбачених нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку. Оскільки облікова політика підприємства визначається на підставі методів і процедур, регламентованих не тільки Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, то при обранні того чи іншого варіанта можуть використовуватися також інші нормативно-правові документи, що регулюють методологію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки і методів обліку окремих статей фінансової звітності із зазначенням одного або кількох допустимих варіантів потрібно тільки тоді, коли нормативно-правові акти у сфері бухгалтерського обліку надають можливість вибору (містять більше ніж один варіант). Причому з усіх допустимих варіантів слід обрати той, який якнайповніше відображає специфіку господарської діяльності конкретного підприємства.

Форма **розпорядчого документу про облікову політику** підприємство обирає самостійно. Для надання документу юридичної сили він повинен містити такі реквізити: назву підприємства; назву виду документа; дату документа та його реєстраційний номер; текст документа; підписи керівника; підписи осіб, відповідальних за виконання положень даного документа.

Оскільки, законодавством не затверджена типова форма розпорядчого документу про облікову політику та відсутні вимоги до його оформлення, змісту та структури у практичній діяльності виникають проблеми при його складанні. Зокрема: якою повинна бути назва розпорядчого документа про облікову політику? Яка саме інформація про облікову політику повинна міститися у розпорядчому документі про облікову політику? Чи повинен розпорядчий документ про облікову політику бути структурованим? За яким принципом виділяти розділи розпорядчого

документу про облікову політику?

Частково відповіді на перелічені питання містяться у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику», проте повних відповідей на поставлені питання зазначені нормативно-правові акти не дають. Вирішення цих проблем може бути здійснено за рахунок: встановлення вимог до розпорядчого документа про облікову політику, його обов'язкових реквізитів та їх закріплення на законодавчому рівні; обґрунтування назви документа, яким встановлюється облікова політика підприємства (наказ, розпорядження, положення); встановлення типової структури розпорядчого документа про облікову політику із обґрунтуванням приблизного переліку статей, що мають розкриватися в окремих підрозділах.

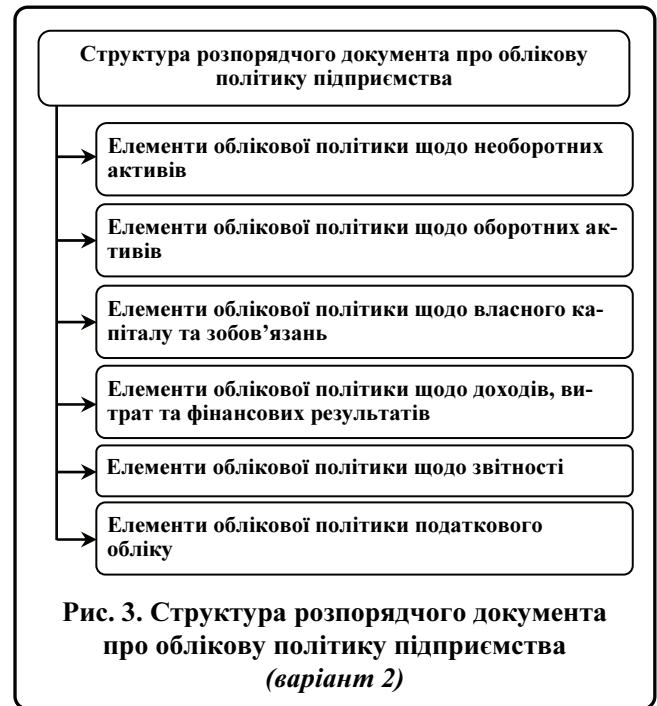
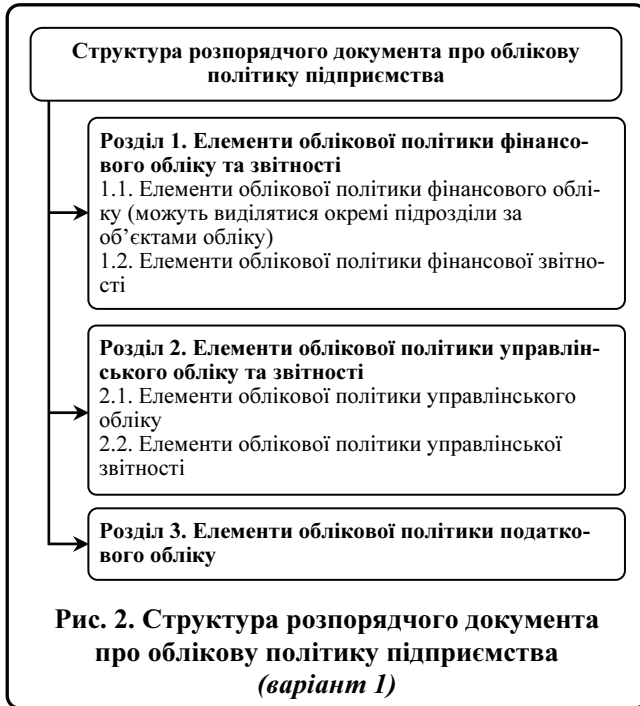
Вивчення вітчизняної й зарубіжної економічної літератури та проведені дослідження на підприємствах нашої країни свідчать про те, що, крім наказу як організаційно-розпорядчого документа стосовно документального оформлення облікової політики використовують розпорядження та положення. У зв'язку з цим, М. Щирбою розглянуто зміст цих організаційно-розпорядчих документів, якими пропонують документально оформлювати облікову політику [8]. Результатом дослідження вченого стало обґрунтування тези про те, що найбільше підходить наказ, який видає керівник підприємства для вирішення основних та оперативних завдань.

Дослідження розпорядчих документів про облікову політику показало, що серед бухгалтерів-практиків відсутній єдиний підхід до складових частин розпорядчих документів про облікову політику. Більшість із них складає розпорядчий документ про облікову політику без виділення будь-яких розділів. Учені пропонують таку структуру розпорядчого документа про облікову політику. М. Пушкар і М. Щирба виділяють у структурі документа загальні положення (преамбулу), методику, техніку та організацію [9, с. 201–202]; Ф. Бутинець [5, с. 52], Г. Давидов [10, с. 32] – теорію, методологію, технологію, організацію; В. Новодворський та Р. Сабанін [11, с. 20–21] – методологічну, методичну та організаційну частини тощо.

У преамбулі розпорядчого документа про облікову політику вчені пропонують зазначити таку інформацію: назва, організаційно-правова форма і місце-

знаходження підприємства; короткий опис основної діяльності підприємства; назва органу управління; середня чисельність персоналу протягом звітного періоду (ці дані особливо важливі, оскільки саме вони дають право зарахувати підприємство до категорії малих) [12].

У нашому дослідженні ми виходимо із припущення, що до облікової політики підприємства включається лише її методичний аспект, тому розділи розпорядчого документа про облікову політику можуть бути виділені так, як наведено на рис. 2 та рис. 3.



Представлені варіанти структури розпорядчого документа про облікову політику можуть бути обрані підприємством виходячи із видів та обсягів його діяльності, організаційної структури, видів обліку, які ведуть на підприємстві та інших чинників.

Перший варіант запропонованої структури розпорядчого документа про облікову політику доцільно застосовувати великим підприємствам, що мають складну організаційну структуру підприємства та фінансово-економічної служби, відокремлені структурні підрозділи, ведуть управлінський облік та складають управлінську звітність. Розпорядчий документ про облікову політику у цьому разі слід поширювати на всі структурні одиниці та враховувати особливості облікової політики для окремих підрозділів.

Другий варіант використовують невеликі за обсягом підприємства, а також ті, що не ведуть управлін-

ський облік, і перелік елементів облікової політики щодо окремих об'єктів обліку є незначним. Тут йдеться про підприємства, що займаються одним або кількома видами господарської діяльності та мають невеликі обсяги діяльності.

Іноді структура розпорядчого документа про облікову політику може формуватися із використанням процедурного підходу у розділах: документування господарських операцій; оцінка і інвентаризація майна і зобов'язань; методика обліку; звітність [13]. Проте, на нашу думку, такий підхід є не зовсім вдалим, оскільки зменшить зручність користування положеннями зазначеного документа (розділи не будуть рівнозначними, інформація не буде наглядною) та зумовить дублювання інформації інших розпорядчих документів, якими регламентована організація обліку на підприємстві (Положення про підрозділ, Положення про документування та документообіг; Положення про інвентаризацію).

ВИСНОВКИ

У результаті дослідження проблем організації бухгалтерського обліку нами виділено два організаційних аспекти: організація праці облікового апарату і організація процесу ведення обліку та складання звітності. Доведено, що запорукою успішного вирішення організаційних питань бухгалтерського обліку є чітка регламентація діяльності всіх учасників облікового процесу. У зв'язку з цим нами запропоновано формувати низку організаційно-розпорядчих документів, а саме: в межах першого аспекту – Положення про підрозділ та Положення про інвентаризацію, в межах другого – Положення про документування та документообіг та розпорядчий документ про облікову політику.

Отже, створення системи внутрішніх регламентів є необхідною складовою ефективною організації облікового процесу.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Легенчук С.Ф.** Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда: PRO ET CONTRA / С.Ф.Легенчук [Електронний ресурс] // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – № 2 (3). – С. 88–91. – Режим доступу: <http://www.economics.opu.ua/n3.html>
2. **Братчук Л.М.** Сутність та основи організації бухгалтерського обліку / Л.М. Братчук // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 62–65.
3. **Большой** энциклопедический словарь. – М.: Большая Российская энциклопедия. – СПб: «Норит», 2000. – 1456 с.
4. **Сопко В.В.** Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник] / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 411 с.
5. **Організація** бухгалтерського обліку: [навч. посібник] / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова. – 2-ге вид., допов. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
6. **Івахненко С.В.** Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: [навч. посібник] / С.В. Івахненко. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
7. **Шигун М.М.** Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку / М.М. Шигун // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 216–218.
8. **Щирба М.Т.** Документальне оформлення облікової політики підприємства / М.Т. Щирба // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2008. – Вип. 2. – С. 400–405.
9. **Пушкар М.С.** Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
10. **Облікова** політика: [навч. посібник] / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Г.М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.
11. **Новодворский В.Д.** Бухгалтерский учет на малых предприятиях: [учебник] / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин. – М., 2007. – 296 с.
12. **Бузак Н.** Оцінка товарних запасів як елемент облікової політики торговельного підприємства / Н. Бузак // Економічний аналіз. – 2011. – № 9. – С. 48–50.
13. **Клевець В.Б.** Процедурний підхід до проведення інвентаризації за обліковою політикою підприємства / В.Б. Клевець // Інноваційна економіка. – 2011. – № 2. – С. 95–98.

Отражены проблемы организации учета на отечественных предприятиях. Разработаны предложения относительно содержания и структуры внутренних регламентов предприятий с целью усовершенствования отдельных аспектов организации учетного процесса.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, внутренние регламенты, учетная политика, организация учета, система бухгалтерского учета.

The problems of organization of accounting in domestic enterprises. Proposed standard forms of internal regulations of enterprises in order to improve certain aspects of the organization of the accounting process.

Keywords: accounting, internal regulations, accounting policies, business accounting, accounting system.