

РОЗДІЛ 2. ПРАВОВІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО МІСЦЕ У СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНИХ НАУК

2.1. Державне регулювання обліку і звітності.

2.2. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і звітності.

2.3. Облік у системі економічних наук.

2.4. Питання до роздумів і дискусій.

2.1. Державне регулювання обліку і звітності

Державне регулювання бухгалтерського обліку – це комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, за допомогою яких державними органами здійснюється методологічне, методичне та організаційне забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку в Україні. Державне регулювання обліку спрямоване на створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов’язковими для всіх підприємств, захищають інтереси користувачів і гарантують їм забезпечення доступу до інформації, що міститься у фінансовій звітності, яка здатна дати об’єктивну картину фінансового стану та результатів діяльності суб’єкта господарювання.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8]. Дія цього Закону поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Суб’єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Відповідно до статті 6 вищевказаного Закону державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Державне регулювання облікової системи України реалізується через систему органів державної влади та державного управління, до яких відносяться Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, Державний комітет статистики, Державна податкова служба України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством. Найбільші повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності належать Міністерству фінансів України, яке є центральним спеціалізованим органом державної виконавчої влади з управління фінансами, по контролю за рухом та витрачанням державних фінансових ресурсів, за виконанням державного бюджету, за дотриманням установами Національного банку і комерційних банків правил касового виконання державного бюджету по доходах. Крім цього, Міністерство фінансів України встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання Державного і місцевих бюджетів, кошторисів витрат бюджетних установ, встановлює форми обліку і звітності з касового виконання бюджетів. Також до його повноважень слід віднести розроблення методології обліку, яка насамперед втілює визначення принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Міністерство фінансів реалізує покладену на нього функцію стосовно регламентації бухгалтерського обліку через механізм регулювання процесом

розроблення та затвердження нормативно-правових актів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, у тому числі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які є основним нормативно-правовим документом у системі регулювання бухгалтерського обліку. Вони визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Мета цих стандартів – запобігти застосуванню підприємствами, у тому числі банками, різних підходів щодо розрахунку важливих економічних показників, забезпечити єдність підходу до формування фінансової звітності. Декларування такої адаптації вітчизняного законодавства до міжнародного пов'язано з постійно зростаючою міжнародною економічною інтеграцією взаємопроникнення бізнесу вітчизняних суб'єктів господарювання в економіки інших країн, що вимагає певної одноманітності або, принаймні, передбачливості і зрозумілості вживаних у тій або іншій країні принципів формування і алгоритмів числення облікових показників. Це створює передумови поступового стирання відмінностей між основними світовими системами обліку шляхом максимального наближення (конвергенції) П(С)БО з МСБО.

При Міністерстві фінансів України як дорадчий орган діє Методологічна рада з бухгалтерського обліку, у складі якої працюють висококваліфіковані науковці, спеціалісти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представники громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України. Методологічна рада з бухгалтерського обліку, персональний склад якої затверджуються Міністром фінансів України, утворено з метою:

- організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;

- методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;

- розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Реалізація вищезазначеної мети пов'язано з виконанням покладених на Міністерство фінансів України за дорученням Уряду таких функцій, як:

- розробка і затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків бухгалтерського обліку, інших нормативних актів з питань бухгалтерського обліку, а також визначення системи принципів, правил і способів ведення бухгалтерського обліку в цілому та зокрема суб'єктами господарювання, що класифікуються як підприємства та організації (торговельні, постачальні, сільськогосподарські, будівельні);

- розробка та затвердження форм бухгалтерського обліку для всіх галузей економіки країни;

- відпрацювання та встановлення загальних обов'язкових вимог до складання, перевірки й використання бухгалтерських документів;

- регулювання періодичності та порядку проведення інвентаризацій;

- розробку системи національних кваліфікаційних характеристик бухгалтерів;

- забезпечення участі України в міжнародних заходах із розвитку практики бухгалтерського обліку та звітності;

- узагальнення й опрацювання міжнародного та вітчизняного досвіду ведення бухгалтерського обліку.

Вимоги щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та національних положень (стандартів)

бухгалтерського обліку. Форми фінансової звітності банків і порядок їх заповнення встановлюються Національним банком України за погодженням з Державним комітетом статистики України. Також розкриття інформації про банківську діяльність та доведення такої інформації до громадськості врегульовано Законами України «Про банки і банківську діяльність», «Про національний банк України», «Про аудиторську діяльність в Україні», «Про цінні папери та фондовий ринок». Утім викладені в нормативно-правових актах Національного банку України (інструкціях, постановах, рекомендаціях) правила, методи та процедури бухгалтерського обліку не повинні суперечити національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України. Так, з-поміж багатьох функцій і завдань Державного казначейства України однією з основних вважається розробка нормативно-методичних документів із питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів, які є обов'язковими для всіх підприємств, установ і організацій, що використовують бюджетні кошти та кошти державних позабюджетних фондів. По суті декларовано методологічне керівництво Державного казначейства у сфері не тільки бухгалтерського обліку виконання бюджетів, а й бухгалтерського обліку виконання кошторису доходів і видатків.

До органів управління бухгалтерським обліком бюджетних установ також належать галузеві міністерства, відомства та управління, які представлені такими органами виконавчої влади, як:

- Міністерство внутрішніх справ;
- Міністерство юстиції;
- Міністерство закордонних справ;

- Міністерство освіти і науки;
- Міністерство охорони здоров'я;
- Міністерство культури та інші.

Міністерства і відомства виконують і методологічне керівництво, яке визначається у вигляді інструктивних матеріалів, що регламентують основні питання стосовно порядку визначення, нарахування та обліку заробітної плати відповідно до галузі основних категорій працівників, а також питання методики бухгалтерського обліку специфічних галузевих об'єктів тощо. Організаційне керівництво реалізується у процесі суцільного контролю за додержанням правил ведення бухгалтерського обліку та узагальнення облікової інформації у вигляді зведеної бухгалтерської звітності.

Загальне керівництво системою обліку і статистики країни здійснює Державний комітет статистики України, до функцій якого належать:

- ведення обліку виконання державних планів розвитку народного господарства;
- ведення статистики за галузями економіки країни;
- розробка та затвердження форм звітності, порядку їх складання і подання;
- розробка єдиних показників, за якими здійснюється облік;
- регламентація первинного обліку стосовно всіх галузей економіки України.

Державний комітет статистики і Міністерство фінансів України, маючи на меті уніфікувати облік та гармонізувати його в межах системи національних показників, узгоджують між собою всі питання, що стосуються методології бухгалтерського обліку. Окремі питання щодо порядку оподаткування об'єктів бухгалтерського обліку перебувають у віданні Державної податкової служби України, враховуючи вимоги статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік» стосовно того, що податкова та інші

види звітності, які використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Інші центральні органи виконавчої влади та міністерства, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування. Так, міністерства і відомства, що мають в управлінні підприємства загальнодержавної та комунальної власності, організовують і розробляють на єдиних методологічних засадах галузеві положення, вказівки й рекомендації щодо окремих специфічних ділянок бухгалтерського обліку, затверджують галузеві форми первинних документів (за браком затверджених типових форм).

Указані відомства вживають заходи для посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищення професійного рівня кадрів і ролі бухгалтерських служб у забезпеченні ефективності виробництва, здійснюють контроль за дотриманням підпорядкованими підприємствами правил ведення бухгалтерського обліку, аналізують бухгалтерську звітність. Таким чином на галузевому рівні міністерствами та відомствами здійснюється як методологічне, так і організаційне керівництво бухгалтерським обліком.

2.2. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і звітності

Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і звітності має за мету регулювання бухгалтерського обліку і являє собою систему законодавчих і нормативних актів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності та відповідно до яких суб'єкти господарювання здійснюють фінансово-господарську діяльність. При цьому нормативно-правові акти мають певну ієрархічну підпорядкованість, яка представлена на рис. 2.1.

Система бухгалтерського обліку будь-якого підприємства чи організації є інформаційною основою і умовою здійснення усіх інших функцій управління, що складають логіку циклів управління цим підприємством чи організацією: планування як процесу встановлення майбутніх (прогнозних) показників діяльності; контролю як процесу зіставлення планових та фактичних (облікових) показників; економічного аналізу як процесу оцінки досягнутих показників діяльності та виявлених відхилень від планових параметрів; регулювання як процесу прийняття управлінських рішень щодо забезпечення досягнення планових показників діяльності та усунення негативних відхилень і закріплення позитивних результатів. У зв'язку з цим правове регулювання обліку і звітності підприємств має велике значення у кожній країні.

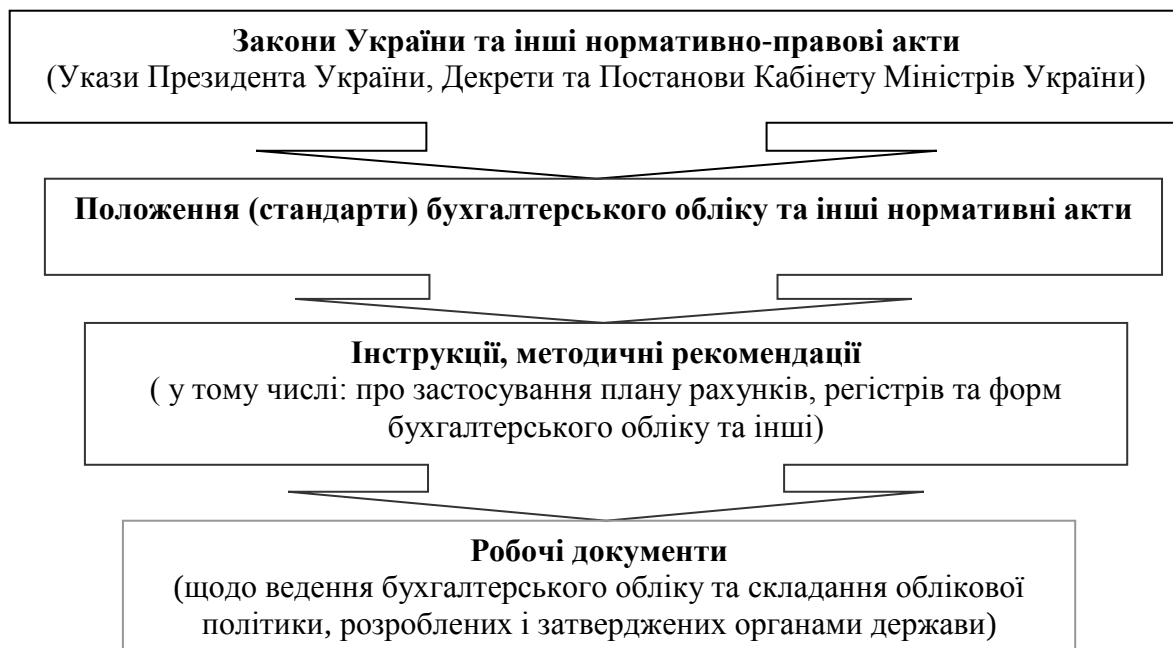


Рис. 2.1. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку

Правове регулювання бухгалтерського обліку – це система законодавчих і нормативних актів, відповідно до яких підприємство здійснює господарсько-фінансову діяльність і забезпечує ведення її бухгалтерського

обліку та фінансової звітності. Ці нормативні акти мають певну ієрархічну підпорядкованість.

Історично склались два альтернативні види регулювання положень ведення обліку та складання звітності в різних країнах світу:

- професійне самоврядування з боку громадських організацій бухгалтерів та аудиторів;
- державне, законодавче регулювання порядку ведення обліку та складання звітності

Перший підхід – професійного регулювання, коли професіонали-бухгалтери відіграють домінуючу роль у встановленні стандартів обліку і звітності, притаманне США, Великобританії та тим країнам, які повністю або частково запозичили принципи обліку і звітності однієї з цих країн.

При другому підході – регламентованого регулювання правове регулювання бухгалтерського обліку здійснюється державою, яка, діючи в інтересах всього суспільства, встановлює правові норми, окреслюючи межі можливої поведінки суб'єктів. В основу правового регулювання покладено принцип обов'язковості дотримання правових норм. Взаємодія економічного та правового регулювання проявляється в тому, що підприємство, при здійсненні обліку, вибирає економічно доцільну для себе лінію поведінки, але при цьому змушене рахуватися з правовими нормами, порушення яких може призвести до юридичної відповідальності та, відповідно, до економічних втрат. Роль законодавства є домінуючою в Континентальній Європі і більшості країн Латинської Америки, хоча ступінь і методи такого регулювання можуть бути різноманітними.

В економічній літературі при класифікації систем правового регулювання бухгалтерської діяльності виділяють наступні моделі регламентації бухгалтерського обліку:

- континентальна, з жорсткою регламентацією (країни західної Європи та колишні колонії Франції, Іспанії та Португалії);

- англо-американська, з найменш жорсткою регламентацією (США, Канада, Великобританія, Японія, Індія та інші англійські колонії);
- латиноамериканська, змішаний варіант першої та другої моделі - у методології переважають рішення англо-американської школи, але вони проводяться за принципами європейської систематизації;
- модель правового регулювання бухгалтерської діяльності колишніх соціалістичних країн, з жорсткою регламентацією порядку ведення обліку та складання звітності, яка діє і в Україні.

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні може бути представлена такими рівнями:

1. Закони, що регламентують основи здійснення господарської діяльності підприємств, організацій і установ, відповідні підзаконні нормативні акти.

2. Закони, що регламентують безпосередньо порядок ведення обліку та складання звітності в Україні. Необхідно зазначити, що питання державного регулювання бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах також регламентовані у прийнятих законах та інших нормативних документах. Так, Закон про бухгалтерську справу, ухвалено у Великобританії, Бельгії, Швеції, Іспанії. У Франції діє Загальний план ведення бухгалтерії, у Німеччині – Закон про бухгалтерські директиви. Не залежно від назви нормативного документа, всі вони регулюють на державному рівні питання ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності.

3. Нормативні документи, що регламентують особливості та аспекти ведення обліку та складання звітності – положення (стандарти) бухгалтерського обліку, плани рахунків бухгалтерського обліку та інші нормативні акти (накази, інструкції та ін.), що приймаються центральними органами спеціальної компетенції (Міністерством фінансів України, НБУ, Держкомстатом України та іншими відомствами).

4. Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку, що

5. розробляються і затверджуються для роз'яснення певних аспектів ведення обліку та складання звітності, або з врахуванням особливостей та потреб певних видів діяльності.

6. Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку та застосування облікової політики, що приймаються власником підприємства на підставі нормативних документів, розроблених і затверджених органами держави.

7. Нормативні документи щодо морально-етичного регулювання бухгалтерської діяльності, що розробляються професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів.

До нормативних актів першого рівня належать: Закони України, укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України, які закріплюють обов'язковість одноманітного ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання, основні вимоги щодо його організації, правила та процедури ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Отже, головним нормативним актом, якому повинні відповідати усі інші, є Конституція України, потім Закони України і підзаконні акти центральних органів державної влади (міністерств і відомств), що діють на всій території держави.

Окрім того, регіональні органи державної влади і місцевого самоврядування, видають нормативні акти (рішення місцевих рад), що діють лише в межах адміністративно-територіальних одиниць (село, місто, район, область).

Нижчою ланкою в системі нормативних актів є локальні нормативні акти, що приймаються безпосередньо на підприємствах власником чи уповноваженим органом (накази «Про облікову політику», «Про комерційну таємницю» й ін.) Не є нормативними актами: роз'яснення законодавства, листи державних й інших органів, податкові роз'яснення тощо.

До XV століття облік не вважався самостійною наукою, а був своєрідним додатком до торговельної діяльності. Саме в той час він був нерегульованим.

У сучасних умовах практика ведення бухгалтерського обліку в країнах визначається національними особливостями регулювання господарських процесів, які деякі країни закріплюють в самій детальній формі в спеціальних законах. Правове регулювання бухгалтерського обліку, наприклад, в Німеччині, знаходить відображення у Торговому кодексі та інших законах про оподаткування, у Франції – в Комерційному кодексі, в Італії – в Цивільному кодексі, у США – в Загальноприйнятих принципах обліку – ЗПБО (GAAP), у Великобританії – в Законі про компанії, у Положенні зі стандартної облікової практики – ПСОП, у деяких інших документах, які інколи в цілому називають загальноприйнятою практикою обліку, в Іспанії – у Торговому кодексі, Законі про акціонерні товариства, Загальному плані бухгалтерського обліку, у Венесуелі – у Законі про практику обліку та Комерційному кодексі тощо.

Директиви з обліку, що застосовуються Європарламентом, є обов'язковими для всіх країн, які входять до Європейського співтовариства.

Базою торговельного та бухгалтерського законодавства такої розвиненої країни, як Японія, виступає Торговий кодекс 1899 р., побудований за німецьким Торговим кодексом, який регламентує багато положень, пов'язаних із цінними паперами, правовим статусом юридичних осіб (торговельних товариств), організацією та веденням бухгалтерської роботи. Вплив англо-американського права проявився у Законі про довірчу власність (1923 р.), акціонерному законодавстві (1951 р.) та антитрестовому Законі Японії (1947-1953 р.р.).

Таким чином, у світовій практиці законодавче регулювання бухгалтерського обліку має різноманітні форми. Закони щодо регулювання обліку і звітності можуть називатися: «Закон про діяльність компаній»,

«Закон про бухгалтерський облік та звітність», або, в тих країнах, де вирішальну роль відіграє податкове законодавство, що домінує над бухгалтерією, – «Закон про податки» тощо.

Перспективним напрямком розвитку бухгалтерського обліку є встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за єдиними правилами для всіх суб'єктів. У зв'язку з цим назріла потреба удосконалення не лише системи бухгалтерського обліку в Україні, але також інститутів його регулювання, про що свідчить наукова полеміка. У науково-професійній спільноті існують різні бачення вирішення цих проблем: від удосконалення роботи існуючого регулятора до створення нового регуляторного органу.

Система державних органів, які визначають правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні за допомогою нормативно-правового забезпечення представлена у нормативній матриці державного регулювання бухгалтерського обліку (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Матриця державного регулювання бухгалтерського обліку

№ з/п	Назва нормативно-правових актів та інших документів, за допомогою яких здійснюється державне регулювання	Державні органи, які розробляють (затверджують) нормативно-правове забезпечення з метою регулювання бухгалтерського обліку						
		Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України	Міністерство фінансів України (Методологічна рада з бухгалтерського обліку)	Державне казначейство України	Національний банк України	Державний комітет статистики України	Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції	Суб'єкт господарювання
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Закони України та інші нормативні акти (Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України), які визначають єдині правила організації і ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності всіма суб'єктами господарювання.	+						
2	Положення (стандарты) бухгалтерського обліку		+			+		

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3	Нормативні акти (накази, інструкції та інші), в яких містяться основні поняття, базові правила та прийоми бухгалтерського обліку, викладені загальні вимоги державного регулювання бухгалтерського обліку.		+	+	+	+	+	
4	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, форми та інші, що роз'яснюють застосування окремих положень розробляються і затверджуються відповідно до галузевих особливостей з врахуванням видів діяльності; типові форми документів, облікових регістрів, форми бухгалтерської документації.		+	+	+	+	+	
5	Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, Наказ про облікову політику організації, робочі плани рахунків бухгалтерського обліку, положення про оплату праці, посадові інструкції та інші (положення, інструкції, накази з ведення бухгалтерського обліку, які перебувають безпосередньо в компетенції організації і є внутрішніми робочими стандартами).		+	+	+	+	+	+

Одні вчені зазначають, що у державі немає чіткого визначення відповідального суб'єкта за стан бухгалтерського обліку, у зв'язку з тим, що збирає та обробляє фінансову звітність Державний комітет статистики України, а визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності Міністерство фінансів. Крім того, обмежені можливості й невизначений статус Методологічної ради з бухгалтерського обліку не сприяє вирішенню проблем щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні та інститутів його регулювання. Обмеженими є можливості й інших державних

інституцій, існуючих професійних бухгалтерських організацій, науки й освіти розв'язувати проблемні питання бухгалтерської кризи в Україні.

Виходячи з вищевказаного, необхідно на законодавчому рівні:

- чітко визначити роль та задекларувати повноваження різних регуляторів у встановленні вимог, здійсненні моніторингу та забезпечення дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- забезпечити відповідальність членів регуляторного органу за формування й дотримання методології бухгалтерського обліку у сферах їх впливу;

- удосконалити регламентацію бухгалтерського обліку з метою отримання обліково-звітної інформації таких обсягу та якості, що задовольнятиме потреби і забезпечуватиме рівновагу інтересів усіх її користувачів.

Слід зазначити, що серед основних завдань Міністерства фінансів України щодо організації бухгалтерського обліку у Положенні про Міністерство фінансів України, затвердженому Указом президента України №446 від 08.04.2011р., задекларовано:

- здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової і бюджетної звітності в Україні;

- розроблення стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку;

- визначення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, обов'язкових для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків);

- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

Міністерство фінансів України відповідно до покладених на нього завдань здійснює нормативно-правове регулювання у фінансовій, бюджетній, податковій, митній сферах, у сфері державного фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку.

Складовою організації бухгалтерського обліку в Україні є створення його методологічного та методичного забезпечення.

Методологічне забезпечення бухгалтерського обліку представляє собою концептуальні засади ведення обліку, його основоположні принципи, викладені в законах держави, стандартах фінансової звітності або положеннях бухгалтерського обліку, встановлених державою або професійною спільнотою.

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку містить у собі тлумачення законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо їх застосування.

Методологічне і методичне забезпечення визначають зміст і порядок функціонування облікового процесу, тому є невід'ємними елементами організації бухгалтерського обліку.

Отже, належне функціонування обліку передбачає органічне поєднання методологічних та організаційних принципів його здійснення. Це, у свою чергу, забезпечує відповідність бухгалтерського обліку як загальнодержавним вимогам з урахуванням галузевих особливостей, так і потребам самого підприємства в інформаційному забезпеченні оперативного управління, контролю та складання звітності.

Якщо методологічні рішення, процедури нормативно-правового регулювання обліку для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів розробляються і встановлюються централізовано – органами, які здійснюють керівництво ним, то організаційні принципи побудови облікового процесу

вирішуються самостійно кожним суб'єктом господарювання, виходячи з його структури, особливостей технології та організації виробництва.

Так, статтею 8 Закону України «Про бухгалтерський облік» закріплені норми, що дають змогу безпосередньо суб'єктам підприємницької діяльності самостійно встановлювати межі та форми ведення обліку для внутрішніх потреб управління, визначати облікову політику підприємства. При цьому відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, за забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) підприємства або уповноважений орган (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації, а саме:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства (за виключенням бюджетних установ та підприємств, звітність яких повинна оприлюднюватися відповідно до змін, внесених Законом України № 2457-VI (2457-17) від 08.07.10р.).

Також суб'єкт господарювання може самостійно:

- обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з

додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

- розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій;

- визначати права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

- визначати доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

Отже, організацію бухгалтерського обліку на кожному підприємстві можна вважати творчим процесом, який значною мірою залежить від специфіки бізнесу, обсягу господарської діяльності, наявності кваліфікованих облікових кадрів, рівня механізації та автоматизації облікових процесів, системи управління, чинної звітності, її періодичності тощо.

Досягнення оптимальної організації обліку можливо при здійсненні заходів, які забезпечують найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку і спрямовані на організацію такої його побудови, яка забезпечувала б контроль за виконанням зобов'язань підприємства, наявністю й рухом його майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів, уможлилювали б своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізацію внутрішньогосподарських резервів,

формування повної й вірогідної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства (установи), необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для використання інвесторами, контрагентами, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими заінтересованими органами й організаціями.

До важливих передумов оптимальної організації обліку належать:

- визначення обсягу та складу облікової інформації, необхідної для управління та контролю;
- встановлення структури облікового апарату та розподілу обов'язків між окремими виконавцями;
- розробка документування та документообігу;
- обґрунтований вибір форми обліку та графіка звітності.

Першочерговим завданням в організації обліку є також глибоке, детальне вивчення організаційної структури підприємства, особливостей технології та організації конкретного виробництва, системи постачання сировини та реалізації виготовленої продукції. З урахуванням цього визначається обсяг та склад облікової інформації як для підприємства в цілому, так і для його структурних одиниць. При цьому особливого значення набуває вивчення законодавства щодо господарської діяльності підприємства та нормативних актів, котрі стосуються побудови та порядку ведення обліку.

За сучасних умов, коли відбуваються часті зміни в обліку, у механізмі господарювання, у податковій системі, забезпечення підприємства чинними нормативними актами, їх детальне вивчення та впровадження є важливою передумовою забезпечення оптимальної організації обліку.

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) зобов'язані складати фінансову звітність, яка включає баланс,

звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів. Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. В окремих випадках суб'єкти господарювання складають та подають зведену фінансову звітність, яка регламентована статтею 12 Закону України «Про бухгалтерський облік». Для суб'єктів малого підприємництва, які відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Відповідно до статті 15 Закону України «Про бухгалтерський облік» контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Однак на сучасному етапі залишається актуальною проблема контролю за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку.

Незважаючи на те, що бухгалтерський облік займає пріоритетну позицію у ієрархії облікових підсистем у зв'язку з більшим діапазоном функціональних завдань, посилюється тенденція зниження ролі та формального підходу до організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах. Формальне ставлення пов'язано з порушенням цільової установки через втручання правил податкового законодавства в обліковий процес та у зв'язку з відсутністю стимулюючих важелів ведення бухгалтерського обліку. Крім того, сучасна нормативна база вітчизняного бухгалтерського обліку характеризується певною неузгодженістю, складністю фактичного застосування окремих правил П(С)БО, концептуальні засади яких мають риси невідповідності з МСБО.

Можна погодитися з тезою окремих вчених стосовно того, що бухгалтерський облік втрачає функцію рахівництва, його акценти зміщуються на державний, громадський чи соціально-орієнтований рівень, а бухгалтер з державного контролера перетворюється на фахівця, який бере участь у прийнятті управлінських рішень на користь власника. Бухгалтерський облік стає закритим для працівників, він не захищає їх інтереси й не слугує робітникам. Відсутність законодавчих важелів, стимулюючих якісне ведення бухгалтерського обліку, зрештою сформувало:

- недбале ставлення до ведення бухгалтерського обліку;
- ігнорування правил П(С)БО;
- надання недостовірної фінансової звітності суб'єктами господарювання або ненадання її взагалі.

Нагальна потреба в інституційному реформуванні правил ведення вітчизняного бухгалтерського обліку у напрямку адекватності міжнародним стандартам, у встановленні ступеню відповідальності суб'єкта господарювання за порушення правил обліку передбачає комплекс доповнень і змін у законодавчих актах та іншому методичному забезпеченні, удосконаленні бухгалтерських реєстрів, первинних облікових документів та інших носіїв обліково-економічної інформації, що належать до уніфікованої системи бухгалтерської облікової і звітної документації без порушення цілісності обліку та лише в тій мірі, яка сприяє гармонійному розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку.

У цьому контексті важливим завданням сучасного бухгалтерського обліку в умовах глобалізації є адаптація законодавства України до норм законодавства Європейського Союзу, затвердженому Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу», який вимагає перегляду нормативної бази облікової системи, здійснення державного регулювання бухгалтерського

обліку та фінансової звітності в Україні, реалізації стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах господарювання бухгалтерський облік має усі передумови, щоб держава використовувала його як організаційно-економічну систему регулювання (а не управління) економікою. Для цього слід добитися виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації користувачам. Теперішній статус бухгалтерського обліку вимагає належного визнання, як соціально-економічного інституту. Це створить передумови для використання бухгалтерського обліку як організаційно-економічної системи регулювання економіки.

2.3. Облік у системі економічних наук

Бухгалтерський облік відповідає усім критеріям науки, розробленим філософами. Однак мало хто із обліковців вважає свою справу наукою. На питання – чи може бухгалтерський облік вважатись наукою? – цікаве і корисне пояснення зробив Я. В.Соколов, видатний російський вчений, доктор економічних наук, професор, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів Росії. Він навів спогад про відповідь на це запитання свого учителя проф. Н. С. Помазкова (1889-1968). Підчас лекції студентка подала проф. Н. С. Помазкову записку. Він відірвався від конспекту, з якого задиктовув текст, і зачитав послання студентки з її запитанням. Вона питала, чи можна вважати бухгалтерію наукою. Професор, дивлячись в аудиторію, сказав: «Іде трамвай. Вагоновожатий крутить ручку. Вагон з пасажирами рухається. Смішно стверджувати, що вагоновожатий займається науковою роботою. Однак ті люди, що спроектували електричні проводи, сам вагон, його двигун і рельси – вчені». Студентам стало зрозуміло, – згадував проф. Я. В. Соколов, – що проф. Н.С Помазков, який написав конспект, займається наукою; натомість студенти, котрі записують почуті фрази, наукою не займаються [30, с. 351-352].

Наука розвивається і різні вчені за різних часів дають більш розгорнуті відповіді. Вся історія розвитку бухгалтерського обліку свідчить, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки і є частиною системи економічних наук. При цьому бухгалтерський облік є самостійною прикладною економічною наукою і певною галуззю практичної суспільної діяльності.

У класифікації економічних наук «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» має код 08.00.09. Виділення бухгалтерського обліку в самостійну науку зумовлено тим, що бухгалтерський облік накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, є досконалою інформаційною базою управління підприємством. Застосування методичних прийомів аналізу та аудиту дає змогу за даними бухгалтерського обліку розкрити причинно-наслідкові результати господарської діяльності, активізувати та прогнозувати цю діяльність. Взаємозв'язок і місце бухгалтерського обліку в науковому середовищі яскраво відображено на рис. 2.2.

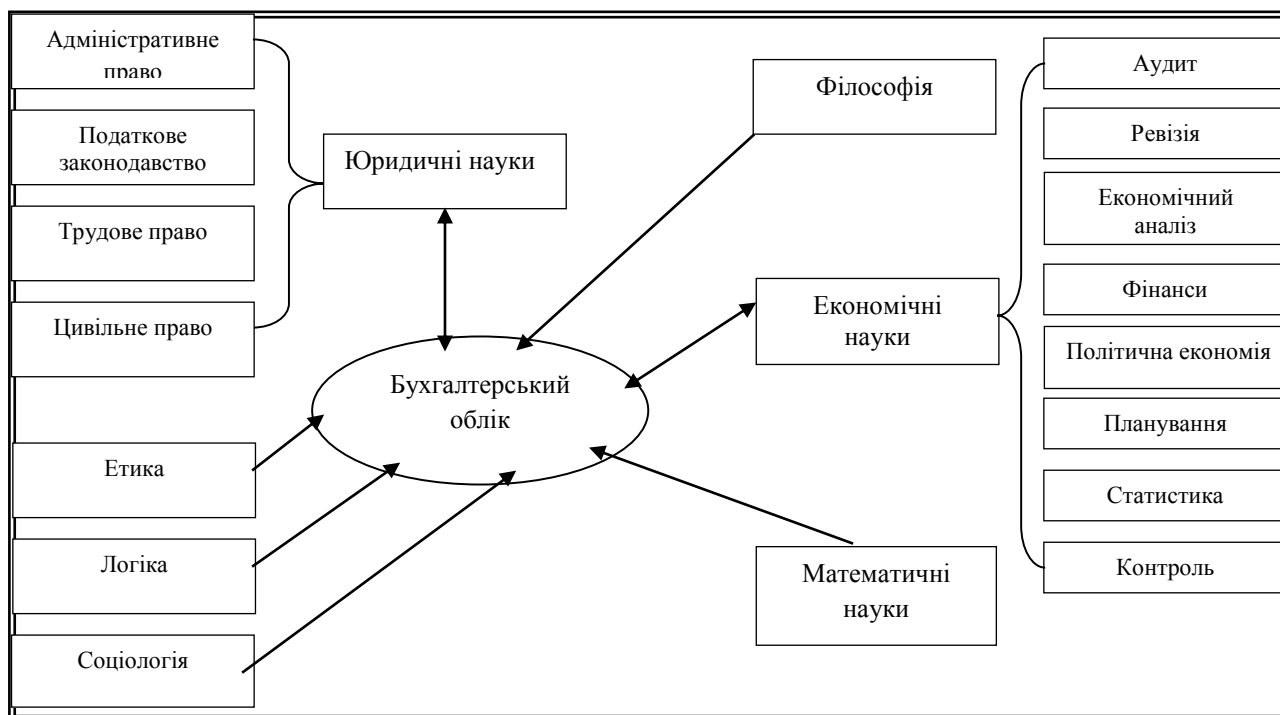


Рис. 2.2. Місце і взаємозв'язок бухгалтерського обліку у науковому середовищі

Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність тісно пов'язаний з цілою сукупністю фундаментальних і прикладних дисциплін.

Наука про бухгалтерський облік, розробляючи властиву їй систему конкретних способів відображення фактів господарської діяльності підприємств і організацій, ґрунтується на діалектичному методі та економічній теорії. Використання наукових принципів забезпечує економічно обґрунтовану методологію відображення облікових об'єктів залежно від їхньої ролі у господарських процесах і вимог управління діяльністю підприємств.

Теорія обліку, як багато інших наук, тісно пов'язана з філософією, яка вивчає найбільш загальні закони розвитку суспільства і пізнання. Ці закони визначають розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку.

Бухгалтеру повинна бути відома природа всіх основних категорій, що вивчаються політичною економією. Вона вивчає виробничі відносини, які склалися у суспільстві, тому є підґрунтям для становлення і розвитку усіх економічних наук.

Політична економія вивчає різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання; вона дозволяє виділити такі категорії, як виробничі сили, ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток тощо. Політична економія є базою і для інших економічних наук, що вивчають зміст господарських процесів. З них необхідно назвати передусім економічну статистику, що вивчає кількісну сторону масових економічних явищ. З економічної статистики бухгалтерський облік запозичив загальні методологічні прийоми дослідження. За їх допомогою бухгалтерський облік здійснює спостереження за ходом господарських процесів, групує ті явища, які представляють інтерес для цілей господарського управління.

Економічна теорія розглядає суть економічних категорій: предмети праці, основні засоби, прибуток, рентабельність та інше. Вона вивчає економічну систему в цілому, важливі закони її руху, в основі яких лежать

відносини власності. Складова власності є об'єктом вивчення бухгалтерського обліку. Натомість розвиток основних положень економічної теорії неможливий без обробки, систематизації та узагальнення первинних даних обліку.

Наука бухгалтерії поєднує економіку і право, тому практикуючий бухгалтер виступає як юрист, суддя учасників господарських процесів, їх економічний радник.

Правове забезпечення (юридичні науки) діяльності підприємства регулюється низкою законів. Бухгалтер повинен мати достатній рівень знань з правових дисциплін і чітко уявляти, що його діяльність є об'єднуючою ланкою між циклами економічних та юридичних дисциплін. Правова регламентація розглядається не тільки як метод, але також як принцип управління. Тому юридичні науки, правові дисципліни формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ.

Політична економія насамперед вивчає різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання; вона дозволяє виділити такі категорії, як виробничі сили, ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток тощо.

Разом з тим, політична економія є базою і для інших економічних наук, що вивчають зміст (онтологію) господарських процесів. З них необхідно назвати передусім економічну статистику, що вивчає кількісну сторону масових економічних явищ. З економічної статистики бухгалтерський облік запозичив загальні методологічні прийоми дослідження. За їх допомогою бухгалтерський облік здійснює спостереження за ходом господарських процесів, групує ті явища, які представляють інтерес для цілей господарського управління.

Статистика дає для бухгалтерського обліку основний методологічний прийом – групування. Методологія побудови групувань, які ґрунтуються на використанні теорії множин та математичній логіці, – наріжний камінь бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік як функція управління тісно пов'язаний із плануванням, аналізом, контролем і регулюванням.

Планування і прогнозування використовують облікову інформацію для складання планів і прогнозів і контролю їх виконання, таким чином, між обліком і плануванням мають місце прямі та зворотні зв'язки.

Застосування методичних прийомів аналізу та аудиту дає змогу за даними бухгалтерського обліку розкрити причинно-наслідкові результати господарської діяльності, активізувати та прогнозувати цю діяльність.

Аналіз – невід'ємна складова бухгалтерського обліку. Лише за результатами аналізу можна приймати зважені управлінські рішення. Він є проміжним етапом процесу управління між збором інформації і прийняттям рішень по оперативному регулюванню виробництва і планування господарської діяльності економічних суб'єктів. Економічний аналіз - по суті, це заключний етап, остання фаза бухгалтерського обліку.

Контроль дає змогу здійснювати важливу функцію обліку щодо контролю господарської діяльності та майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених угод, доцільності та ефективності господарської діяльності. Контроль може здійснюватися через ревізію й аудит, судово-бухгалтерську експертизу.

Ревізія і аудит вивчають методи, пов'язані з перевіркою стану бухгалтерського обліку, сумління та правильності роботи посадових осіб, в тому числі й самого бухгалтера, а також дотримання діючого законодавства, доцільності та ефективності господарської діяльності.

Судово-бухгалтерська експертиза має суто юридичний характер, так як експертиза проводиться вже після ревізії і, як правило, у тих випадках, коли вже виявлені серйозні порушення в роботі посадових осіб. Судово-бухгалтерська експертиза – це контроль третього порядку.

Регулювання виступає важливим елементом постановки цілей, визначення шляхів їх досягнення і вибору оптимальних варіантів вирішення

та найкращої альтернативи. Багатовекторний підхід до бізнесу визначає основні важелі регулювання: економічні, правові, податкові тощо.

Галузеві економіки вивчають економіку відповідних галузей національного господарства. На підприємствах, які діють в цих галузях, функціонує бухгалтерський облік, який дає кількісне відображення роботи даного підприємства.

Фінанси – економічна дисципліна, що вивчає природу і сутність фінансів, розкриває сутність таких понять, як бюджет, фінансування, капітальні інвестиції, податки, відрахування від прибутку тощо. Кількісне відображення всіх цих категорій здійснюється бухгалтерським обліком.

Філологія – наука про мову. Бухгалтер повинен чітко уявляти, що бухгалтерський облік є ніщо інше, як мова, на якій викладається інформація про господарські процеси, це мова фактів господарської діяльності. Бухгалтерський облік часто називають “абеткою” або “мовою бізнесу”. Для того, щоб побудувати мову бухгалтерського обліку, бухгалтер повинен мати загальні уявлення про мовознавство – філологію.

У бухгалтерській роботі важливу роль відіграють також психологічні моменти. Бухгалтер постійно зазнає психологічного тиску з боку різних осіб, які керуються особистими мотивами. Потрібна велика психологічна стійкість для збереження нормальної працездатності, подолання стресових навантажень в період підготовки об'ємної періодичної звітності.

Дуже важливим є тісний зв'язок бухгалтерського обліку з математикою. Саме у математики бухгалтерський облік запозичив одну з головних своїх рис - точність. У практичній роботі бухгалтер постійно зустрічається зі всіма арифметичними діями, з нарахуванням простих та складних відсотків, широко використовує матричну модель взаємозв'язку рахунків, теорію множин, математичну логіку. Нарешті, математика в сучасних умовах автоматизації обліково-аналітичних робіт відіграє важливу роль в алгоритмізації облікового процесу, моделюванні господарських процесів,

розробці й використанні економіко-математичних методів аналізу. Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу виміряти ступінь відповідності облікових даних реальному стану речей, оцінити ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів, використати науково обґрунтовані статистичні методи зведення та групування, вибіркового обстеження.

Бухгалтер у своїй практичній діяльності повинен бути ознайомлений ще з цілим рядом дисциплін, такими як, соціологія – наука про суспільні структури, ділова кореспонденція – дисципліна, за допомогою якої бухгалтер повинен засвоїти правила складання ділових документів тощо.

Соціологія, психологія та етика – це блок дисциплін, які дають можливість формувати суспільний імідж та авторитет професії бухгалтера, забезпечувати узгодженість його особистої поведінки та міри відповідальності, об'єктивно властивой представникам цієї професії.

Етика бухгалтера покликана забезпечити узгодження його особистої поведінки і тієї міри відповідальності, яка об'єктивно притаманна представникам цієї професії. Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими повинен керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності.

Політична економія вивчає різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання; вона дозволяє виділити такі категорії, як виробничі сили, ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток тощо. Політична економія є базою і для інших економічних наук, що вивчають зміст господарських процесів. З них необхідно назвати передусім економічну статистику, що вивчає кількісну сторону масових економічних явищ. З економічної статистики бухгалтерський облік запозичив загальні методологічні прийоми дослідження. За їх допомогою бухгалтерський облік здійснює спостереження за ходом господарських процесів, групує ті явища, які представляють інтерес для цілей господарського управління.

Економічна теорія розглядає суть економічних категорій: предмети праці, основні засоби, прибуток, рентабельність та інше.

Вона вивчає економічну систему в цілому, важливі закони її руху, в основі яких лежать відносини власності. Складова власності є об'єктом вивчення бухгалтерського обліку. Водночас, розвиток основних положень економічної теорії неможливий без обробки, систематизації та узагальнення первинних даних обліку.

Науки, які формують цикл загально професійних дисциплін, є джерелом пізнання для бухгалтерського обліку чи використовують його окремі показники та поняття для розкриття характеристики об'єктів, які беруть участь у процесі розширеного суспільного виробництва.

У процесі планування і прогнозування використовується облікова інформація для здійснення контролю за виконанням планових завдань за звітний період. Облікова інформація використовується також для планування і прогнозування розвитку господарства.

Фінанси – економічна дисципліна, що вивчає природу і сутність фінансів, розкриває сутність таких понять, як бюджет, фінансування, капітальні інвестиції, податки, відрахування від прибутку тощо. Кількісне відображення усіх цих категорій здійснюється бухгалтерським обліком.

Філологія – наука про мову. Бухгалтер повинен чітко уявляти, що бухгалтерський облік є нічим іншим, як мовою, на якій викладається інформація про господарські процеси, це мова фактів господарської діяльності. Бухгалтерський облік часто називають “абеткою” або “мовою бізнесу”. Для того, щоб побудувати мову бухгалтерського обліку, бухгалтер повинен мати загальні уявлення про мовознавство – філологію.

Дуже важливим є тісний зв'язок бухгалтерського обліку з математикою. Саме у математики бухгалтерський облік запозичив одну з головних своїх рис – точність. Вона необхідна для виконання розрахунків, не випадково бухгалтерів ще називають рахунковими працівниками. У практичній роботі

бухгалтер постійно зустрічається зі всіма арифметичними діями, з нарахуванням простих та складних відсотків, широко використовує матричну модель взаємозв'язку рахунків, теорію множин, математичну логіку. Математика у сучасних умовах автоматизації обліково-аналітичних робіт відіграє важливу роль в алгоритмізації облікового процесу, моделюванні господарських процесів, розробці й використанні економіко-математичних методів аналізу. Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу виміряти ступінь відповідності облікових даних реальному стану речей, оцінити ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів, використати науково обґрунтовані статистичні методи зведення та групування, вибіркового обстеження.

Статистика дає для бухгалтерського обліку основний методологічний прийом – групування. Методологія побудови групувань, які ґрунтуються на використанні теорії множин та математичній логіці, – наріжний камінь бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік як наука тісно взаємодіє зі статистикою. Для групування окремих показників у бухгалтерському обліку використовують методи, які вивчаються в теорії статистики. Водночас, данні бухгалтерського обліку є інформацією для статистичних досліджень.

Основними, спорідненими з бухгалтерським обліком науками є планування, економічний аналіз, аудит, ревізія, право. Для контролю за розвитком економіки країни показники обліку використовуються для статистичних узагальнень.

Бухгалтерський облік спирається на законодавчу базу, яка регулює діяльність підприємства. Правова регламентація розглядається не тільки як метод, але також як принцип управління. Тому юридичні науки, правові дисципліни формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ. Відображаючи господарські процеси, бухгалтерський облік контролює дотримання законодавчих актів, юридичних норм, що регулюють господарські взаємовідносини.

Аналіз – невід’ємна складова бухгалтерського обліку. Лише за результатами аналізу можна приймати зважені управлінські рішення. Він є проміжним етапом процесу управління між збором інформації і прийняттям рішень по оперативному регулюванню виробництва і планування господарської діяльності економічних суб’єктів. Економічний аналіз по його суті – це заключний етап, остання фаза бухгалтерського обліку. Економічний аналіз ґрунтується на показниках плану і бухгалтерського обліку, вивчає причини відхилень від плану, виявляє резерви підвищення ефективності господарської діяльності.

Ревізія і аудит – це дисципліни, які вивчають методи, пов’язані з перевіркою стану бухгалтерського обліку, сумління та правильності роботи посадових осіб, зокрема й самого бухгалтера, а також дотримання діючого законодавства, доцільності та ефективності господарської діяльності.

Судово-бухгалтерська експертиза – дисципліна досить близька до попередньої, але носить суто юридичний характер: експертиза проводиться вже після ревізії і, як правило, у тих випадках, коли вже виявлені серйозні порушення у роботі посадових осіб. Судово-бухгалтерська експертиза – це контроль третього порядку.

Контроль дає змогу здійснювати важливу функцію обліку щодо контролю господарської діяльності та майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених угод, доцільності та ефективності господарської діяльності. Контроль може здійснюватися через ревізію й аудит, судово-бухгалтерську експертизу. Отже, взаємозв’язок бухгалтерського обліку й контролю полягає в тому, що, з одного боку, бухгалтерському обліку, як відзначалося вище, властива контрольна функція. При цьому внутрішній контроль виступає частиною облікового процесу на всіх його стадіях.

З іншого боку, бухгалтерський облік є інформаційною базою для контролю. Також і сам процес бухгалтерського обліку може стати предметом контролю. Основним джерелом інформаційного забезпечення для

внутрішнього контролю слугує бухгалтерський облік. Використовуючи дані системи бухгалтерського обліку, внутрішній контроль дозволяє своєчасно виявити та усунути ті умови і фактори, які не забезпечують ефективного ведення виробництва і досягнення поставлених цілей. За результатами внутрішнього контролю підприємство може прийняти рішення про реорганізацію чи припинення окремих видів діяльності, розширення прибуткових і ефективних видів діяльності, припинення діяльності підприємства.

У західній економічній літературі внутрішній контроль розглядається як комплекс бухгалтерського й управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих на підприємстві, їх реалізації на практиці.

Бухгалтер у своїй практичній діяльності повинен бути ознайомлений ще з цілим рядом дисциплін, такими як, соціологія – наука про суспільні структури, ділова кореспонденція – дисципліна, за допомогою якої бухгалтер повинен засвоїти правила складання ділових документів тощо.

Етика бухгалтера покликана забезпечити узгодження його особистої поведінки і тієї міри відповідальності, яка об'єктивно притаманна представникам цієї професії. Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими повинен керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності.

Соціологія, психологія та етика – це блок дисциплін, які дають можливість формувати суспільний імідж та авторитет професії бухгалтера, забезпечувати узгодженість його особистої поведінки та міри відповідальності, об'єктивно властивої представникам цієї професії.

Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими повинен керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності.

У розумінні предмету таких наук, як менеджмент та маркетинг, суттєва

роль належить бухгалтерському обліку. Це пояснюється тим, що адміністрація може приймати обґрунтовані рішення стосовно управління господарською діяльністю підприємства лише за умови використання достовірної, своєчасної, достатньої облікової інформації. У той же час має місце зворотній зв'язок: інформація, яка надходить від органів управління, створює підґрунтя для обробки та групування облікової інформації.

Для відображення різнобічної діяльності підприємств і організацій з метою одержання інформації, необхідної для управління і контролю, використовують три види господарського обліку: оперативний, бухгалтерський і статистичний. Кожен з них має свої завдання, об'єкти обліку, способи одержання та опрацювання інформації і виконує свою роль у здійсненні функцій, покладених на господарський облік в суспільстві.

Оперативний (оперативно-технічний) облік використовується для спостереження і контролю за окремими операціями і процесами на найважливіших ділянках господарської діяльності з метою керівництва ними в міру їх здійснення. Так, за допомогою оперативного обліку здійснюється контроль за виконанням договорів поставки товарно-матеріальних цінностей, використанням робочого часу, обладнання і техніки, випуском та реалізацією продукції та інше.

Певної системи первинної документації оперативний облік не має. У ньому використовують в основному дані документів бухгалтерського обліку і тільки в окремих випадках підприємства створюють свої форми документів.

Відмітною особливістю оперативного обліку є оперативність отримання інформації, оскільки управління виконанням господарських операцій, активний вплив на них можливий за умови формування своєчасної інформації.

Оперативний облік має велике значення, оскільки без своєчасної конкретної інформації неможливо управляти діяльністю підприємства. Особливо зростає значення обліку в ринкових умовах господарювання, коли

потрібне гнучке маневрування ресурсами, повсякденний контроль за їх використанням, виробництво саме тієї продукції (послуг), яка користується попитом у споживачів (покупців).

Бухгалтерський облік відображає діяльність підприємств, організацій, установ. Він охоплює всі засоби господарства і джерела їх формування, всі господарські процеси і результати діяльності.

У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично і послідовно, в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю. Цим бухгалтерський облік відрізняється від оперативного і статистичного, що застосовують метод часткового (вибіркового) спостереження і контролю.

Обов'язковою умовою відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку є їхнє документальне обґрунтування, завдяки чому показники обліку набувають особливого доказового, юридичного значення. Економічний бік бухгалтерського обліку дає змогу оцінити ефективність господарських процесів, юридичний – законність і доцільність рішень, що приймаються керівництвом.

Отже, бухгалтерський облік встановлює взаємозв'язок між економікою і правом у процесі господарської діяльності.

Для забезпечення систематичного і взаємопов'язаного відображення господарських засобів і процесів у бухгалтерському обліку застосовують особливі, тільки йому властиві способи опрацювання облікової інформації – рахунки, подвійний запис операцій на рахунках, балансові узагальнення та ін.

Статистичний облік вивчає і контролює масові суспільно-економічні та окремі типові явища і процеси. При цьому їхні кількісні аспекти статистика досліджує в нерозривному зв'язку з якісним змістом (наприклад, динаміка виробництва і собівартості продукції, продуктивності та оплати праці тощо) і виявляє закономірності їх розвитку. Об'єктом статистичного обліку можуть

бути окреме підприємство, галузь, народне господарство у цілому. Предметом статистичного обліку є не тільки процеси матеріального виробництва, але також інші соціально-економічні явища (чисельність і склад населення, рівень добробуту, охорони здоров'я тощо).

Для одержання зведеної інформації статистикою широко використовуються дані оперативного і бухгалтерського обліку. Дані статистичного обліку застосовують також для перспективного планування і прогнозування галузевого і соціально-економічного розвитку країни в цілому. Тому оперативний і бухгалтерський облік підпорядковуються завданням державної статистики.

Усі три види обліку – оперативний, бухгалтерський, статистичний – тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного і утворюють єдину систему народногосподарського обліку.

Так, бухгалтерський облік використовує дані оперативного табельного обліку для нарахування заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці, а в окремих випадках з ним об'єднується (наприклад, оперативно-бухгалтерський облік матеріальних цінностей); статистика за даними бухгалтерського обліку про виробіток, нараховану заробітну плату, витрати на виробництво визначає показники рівня і динаміки продуктивності та оплати праці, обсягу і рентабельності виробництва тощо.

Узагальнюючи показники бухгалтерського обліку, статистика вивчає розміщення і використання матеріальних та трудових ресурсів країни, забезпечує інформацією для прогнозування їх розвитку.

2.4. Питання до роздумів і дискусій

Зростання вимог до облікової системи в умовах глобалізації потребує удосконалення концепції обліку, про що останнім часом неодноразово наголошували вітчизняні та російські вчені, зокрема Ф. Ф. Бутинець, М. С. Пушкар, Я. В. Соколов, В.Ф. Палій. Вченими пропонуються щодо цього різні

підходи, однак, без перебільшення можна стверджувати, що на сучасному етапі розвитку суспільного виробництва й економічних наук, зокрема – облікових, актуальним є вирішення проблеми розвитку концептуальних засад створення цілісної системи обліку. Дієвим поштовхом до такого розвитку подій є не лише наукові пошуки, але також нескінченні запити практиків з обліку і звітності. Тому доцільним і необхідним, як в суто науковому, так і в прикладному – практичному аспекті стає пошук шляхів до вирішення таких дискусійних питань:

- 1) визначення загальної мети функціонування цілісної системи обліку;
- 2) розробка об'єктної цілісності облікових підсистем;
- 3) формулювання концептуального підходу до визначення основоположного елементу цілісної системи обліку.

Визначення загальної мети цілісної системи обліку розглянемо через призму дослідження цілеспрямування облікових підсистем у їх функціональній інтеграції. Слід зазначити, що на формування цілісної системи обліку впливають такі фактори:

- загальна політична ситуація;
- тенденції економічного розвитку країни та світу;
- податкова система країни і світу;
- співіснування облікових систем світу;
- внутрішні користувачі облікової звітності;
- зовнішні користувачі облікової звітності.

У підтвердження цього, ще у середині XIX ст. провідні економісти Е. Леоте і А. Гільбо обґрунтували мету обліку як:

- рахункову, яка пов'язана з розробкою спеціальної логіки, класифікації об'єктів, рахунків, сутності господарських операцій, оцінки та інше;
- соціальну, яка відображає інтереси сторін, зацікавлених у бухгалтерській інформації;

- економічну, яка дозволяє за допомогою обліку здійснити управління господарськими процесами підприємства.

Мають сенс висловлювання економістів з приводу багатовекторності облікової сфери. Однак за сутністю і формою вони, по-перше, не є метою обліку, а розкривають лише аспекти цілеспрямування діяльності облікових систем. По-друге, у розкритті сутнісного навантаження означених аспектів існує певна хибність:

- вказані аспекти не є системними стосовно системи обліку, кожен з них по-різному співвідноситься з прошарками різного середовища. Так, рахунковий – це суто внутрішньо системний, концептуальний аспект, пов'язаний з методологією функціонування облікової системи; соціальний та економічний – аспекти, що стосуються зовнішнього (відносно досліджуваної системи) середовища і висвітлюють зацікавленість зовнішніх користувачів у обліковій інформації;

- вони є різнозначними, різнопорядковими. Так, рахунковий аспект висвітлює концепцію облікової системи, її методологію, функціональне спрямування; соціальний – передбачує наявність позасистемних користувачів, що має скісне відношення до власне облікової системи – користувачів не цікавить її методологічне підґрунтя, вони лише потребують інформаційного забезпечення їх власної діяльності; економічний – вказує на функціональну причетність обліку, як самостійної, у певних межах відокремленої сфери діяльності.

Тому узагальнення в одній обліковій меті методології системи з інтересами соціуму і функціональними можливостями є принаймні науково некоректним.

Останній аспект, між іншим, не можна назвати суто економічним. У будь-якому випадку роз'яснення щодо його сутності свідчить не лише про доцільність використання облікової інформації в управлінні, але й про можливість функціональної та системної інтеграції. Отже, унаочнюється

інтеграційний аспект, розгляд облікової системи, який вказує на здатність до інтеграції з іншими підсистемами. Це уможливорює виокремлення інтеграційної властивості системи обліку.

За сучасного стану розвитку економічних наук явною також є інноваційна властивість системи та цілеспрямованість створюваної нею продукції – інформації, що є підґрунтям для складання планів, прогнозів та з урахуванням якої розробляється стратегія розвитку організації в цілому. У цьому контексті вагомою видається теза стосовно того, що економічний розвиток повинен бути не інерційний, як було досі, а інвестиційний, який був би спрямований на структурну модернізацію шляхом впровадження інновацій.

Дослідження за цим аспектом вказує на здатність системи до подвійного спрямування: на інноваційні перетворення всередині системи шляхом методологічних нововведень, змін і удосконалення методики та націленість на створення інформаційного забезпечення позасистемних інноваційних перетворень.

Застосовуючи системний підхід у даному дослідженні, можна констатувати, що рахункова або методологічна мета функціонування системи обліку – це створення моделі, яка дає змогу фіксувати, класифікувати та відображати факти господарської діяльності на рахунках методом подвійного запису та складати фінансову звітність найефективнішим способом. Тобто, необхідна певна процедура обліку, яка полягає в напрацюванні логічного порядку виконання певних видів облікової роботи, починаючи від отримання документів і закінчуючи складанням звітності.

Однак зосередженість на формальній процедурі обліку позбавляє бачення важливого процесу – використання даних, які виходять із цієї системи. Іншими словами, для сучасного системного обліку важливим є не лише створення інформації, але також її цільова спрямованість, призначення,

подальше застосування і його результати (за термінологією теорії систем – зворотний зв'язок).

Як зауважують вітчизняні вчені, аналіз середовища, в яке надходять дані бухгалтерського обліку, вивчення реакції користувачів на отриману інформацію дозволяє поліпшити змістовність інформаційних ресурсів, вмонтувати в систему бухгалтерського обліку додаткові елементи. У підсумку таке удосконалення змінює систему та підвищує її цінність для користувачів. При цьому, для підвищення рівня змістовності інформації необхідно удосконалити методичне забезпечення облікового процесу, що дасть змогу розширити межі інформаційного простору для споживачів.

Підтримуючи таку точку зору в принципі, звертаємо увагу дослідників на наявність залежності: інформація → методологія → методичне забезпечення → мета. Однак вадою такої залежності є її перевернутість – на першому місці у будь-якій моделі системи повинна бути мета, потім процес і як результат – продукт (у даному випадку – інформація).

Займаючись проблемами аналізу національної економіки, вітчизняні вчені відмічають, що її ефективність залежить від інформаційного забезпечення, в основі якого лежить облікова інформація. Саме завдяки наявності достовірної облікової інформації у цілому можна судити про економічний та соціальний розвиток держави. У цьому контексті мета функціонування підприємства, яке є важливою частиною загальної суспільно-економічної системи країни, повинні втілювати також її інтереси, а не обмежуватися лише власними цільовими установками.

Характеризуючи основні макроекономічні показники національної економіки, науковці звертають увагу на те, що при всьому інформаційному багатстві валовий внутрішній (і національний) продукт все ж не дає загальної оцінки таких кінцевих станів макроекономіки, як якість життя і рівень добробуту в даній країні. Це пояснюється тим, що показник валового продукту не розкриває реальних обсягів виробництва (він може або

завищувати або занижувати його), тому може призводити до суперечливого впливу на рівень добробуту суспільства.

Кінцевою метою розвитку економіки є поліпшення якості життя людей, розширення їхньої можливості формувати власне майбутнє, яке вимагає збільшення доходів на душу населення, але містить і багато інших аспектів. Тому розвиток економіки слід розглядати у соціальній направленості з орієнтованістю не лише на зростання валового внутрішнього продукту, але й на приріст національного багатства.

Отже, дослідження соціального аспекту функціонування облікової системи вказує на його соціальну орієнтацію шляхом досягнення оптимального забезпечення зацікавлених сторін необхідною для них інформацією. Іншими словами, мета обліку в його соціальному аспекті визначає орієнтацію на забезпечення інформацією не лише системи управління підприємством, на якому вона створена та функціонує, але також зацікавлених сторонніх споживачів – акціонерів, інвесторів, банків, фінансових установ, органів податкової служби, контрагентів та інших юридичних і фізичних осіб. Соціальне значення обліку полягає в попередженні зайвого ризику, передусім, такого явища, як банкрутства при прийнятті рішень щодо ділових відносин між підприємствами. Отже, соціальне значення системи обліку зростає в ринковому середовищі, тому що без облікової інформації неможливе функціонування ринку в автоматичному режимі, коли слабкі підприємства гинуть, на їх місці з'являються нові, а в цілому економіка є здоровою та стабільною.

У цьому аспекті роль бухгалтерського обліку, як основного засобу комунікації, визнається основоположною у зв'язку з тим, що мета бухгалтерського обліку є пріоритетною при розробці концептуальних основ цілісної облікової системи. Так, привернути до підприємства увагу потенційних інвесторів і кредиторів можна лише шляхом об'єктивного інформування їх про господарську діяльність, тобто, в основному за

допомогою інформації, що міститься у фінансовій звітності кожного конкретного підприємства. Адекватність інформації визначається зацікавленістю користувачів до найважливіших показників бізнесу і тому на сьогодні важливою метою обліку є надання такої інформації, на базі якої формувалась достовірна ринково-орієнтована фінансова звітність.

Але на сучасному етапі існують певні суперечності між інститутом обліку і створюваними в суспільстві інститутами ринкового типу, подолання яких сприятиме якісному удосконаленню системи обліку, підвищенню ефективності його функціонування. Можна погодитися з висловлюваннями вчених відносно того, що через процеси запозичення елементів ринкового інституційного середовища, їх модифікації і пристосування на даному етапі може здійснюватися оновлення існуючої облікової системи.

Отже, за сучасного розвитку економіки облікова інформація повинна формуватись з урахуванням багатовекторності її цілеспрямування. Але на заваді цьому стає, по-перше, методологічна та методична неузгодженість функціонування облікових підсистем; по-друге, – власне невизначеність, розмитість, відсутність чітко сформульованих цільових орієнтирів для кожної з підсистем у відповідності з її значенням, місцем і роллю в процесі діяльності суб'єкта господарювання.

Досить адекватно, на наш погляд, визначена мета ведення бухгалтерського обліку в ст.3 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», згідно з яким мета бухгалтерського обліку – це надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Мета податкового обліку – це надання користувачам інформації, за допомогою якої класифікуються фінансово-господарські операції за визначенням об'єктів оподаткування, бази оподаткування, і на цих підставах формуються показники податкової звітності.

Порівняння цілей у підсистемах обліку вказує на їх схожість – надання інформації користувачам. Однак беззаперечним є той факт, що коло зацікавлених податковим обліком користувачів і сфера їх інформаційних інтересів є більш обмеженими.

Схематично взаємозв'язок у визначенні мети в облікових підсистемах подано на рис. 2.3.

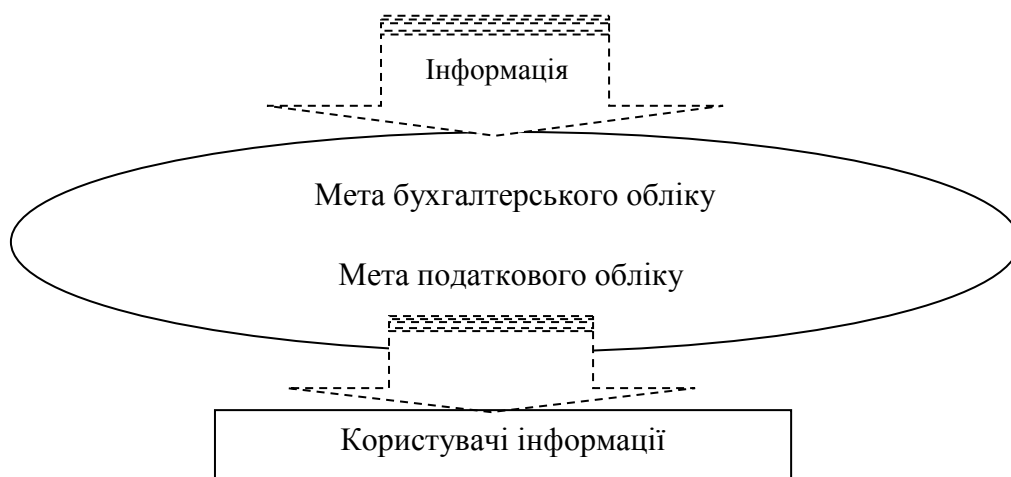


Рис.2.3. Векторна спрямованість мети в облікових підсистемах

На думку окремих науковців податковий і бухгалтерський облік мають різні цілі, тому що бухгалтерський облік має на меті надання інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, а податковий облік виконує лише фіскальні і регуляторні функції. Але таке ствердження перекидає сутність обліку в цілому.

Первопричина впровадження обліку – це фіксування явищ, операцій для гармонічного розвитку діяльності суб'єкта господарювання, на що і спрямовані підсистеми обліку у широкому розумінні. При цьому в обліковому процесі можна спостерігати дублювання інформації однією з підсистем – інформаційна база бухгалтерського обліку є цілком достатньою для потреб податкового обліку. Тому проблема трансформації бухгалтерського та податкового обліку, як взаємопов'язаних підсистем за обліковими функціями в єдину гармонізовану цілісну систему обліку з

єдиними концептуальними засадами (метою, сукупними принципами та методичним забезпеченням) є актуальною проблемою дослідження.

На наш погляд, наукові дослідження мають бути спрямовані на пошук точок дотику між обліковими підсистемами з метою зменшення дублювання облікових даних і процедур, спрощення розрахунків і полегшення звірки показників, що допоможе сформувати єдину інформаційну систему на кожному окремому промисловому підприємстві, забезпечить посилення значимості обліку і звітності в управлінні.

Правове середовище має величезний вплив на формування цілісної системи обліку, в тому числі на його окремі підсистеми. У своїй діяльності суб'єкти господарювання повинні керуватися нормативними вимогами, які б дали змогу однозначно тлумачити правила обліку, але цього на законодавчому рівні не зроблено. Нестабільність діючого законодавства та неоднозначність законодавчих актів з питань оподаткування негативно впливає на систему обліку в цілому, про що у різному контексті та з різним ступенем деталізації питання відмічають практично усі дослідники перспектив розвитку облікової справи в Україні. Таке становище призвело до того, що при здійсненні аудиту фінансово-господарської діяльності юридичних осіб органи податкових служб вільно тлумачать законодавчі акти, застосовують так звані «нетрадиційні заходи», інкримінують порушення ведення податкового обліку.

Принциповим недоліком діючого вітчизняного законодавства з обліку є існування економічно необґрунтованих розбіжностей в підходах до визнання та оцінки доходів і витрат для визначення прибутку в облікових підсистемах, що унеможлиблює складання податкової та фінансової звітності за єдиним розрахунковим алгоритмом визначення достовірного прибутку.

Також на систему обліку в цілому негативно впливає і надмірне вилучення коштів у суб'єктів господарювання, що примушує їх вуалювати дійсний фінансовий стан та частину грошей ховати з метою виживання

(видача заробітної плати у конвертах, «чорна каса», розробка схем мінімізації прибутку, у тому числі з використанням контрагентів – фіктивних фірм та інше).

Отже, незважаючи на інтенсивне змінювання вітчизняної економічної системи у зв'язку з її переходом до ринку і кардинальні перетворення концепції системи обліку, все ж таки продовжує зберігатися негативна тенденція – основним користувачем облікової інформації продовжує залишатися держава, а роль учасників господарської діяльності промислових підприємств зведена до мінімуму. Негативність такої ситуації криється у тому, що суб'єкти підприємництва не зацікавлені в ефективній системі обліку. Навпаки, вони прагнуть зробити її «непрозорою» для органів контролю. Відсутність реальної потреби в даних обліку, яке спостерігалось до останнього часу, достатньо низька кваліфікація фахівців з обліку і користувачів облікової інформації призвели ведення облікової діяльності до формального її сприйняття.

Однією з причин такого стану, котрий породжує неефективність системи обліку є неправильний вибір його цільових орієнтирів у формі економічних індикаторів, закладених в систему управління як на макро- так і на мікрорівні державної економічної системи.

Група вчених наполягає на тому, що агреговані фінансові показники не можуть розглядатися як адекватна оцінка рівня суспільного благополуччя. Підтримуючи таку позицію, вони вважають однією з причин цього багатопланову інтерпретацію великої кількості різних облікових даних, значна частина яких, у свою чергу, також є результатом зведених показників.

Але проблема зведених даних облікової інформації виникає на рівні суб'єкта господарювання і зумовлена вона різними методичними правилами по визначенню головних об'єктів облікових підсистем (доходів, витрат, прибутку).

Недосконалість такого індикатора діяльності як фінансовий результат

пояснюється тим, що його значення є об'єктом маніпуляції зі сторони керівництва підприємства, коли мова йде про оподаткування платника податків (прагнення – зменшити оподаткований прибуток за рахунок оптимізації витрат, мінімізації доходів), або надання інформації потенційним інвесторам (прагнення – збільшити обліковий прибуток).

За результатами дослідження, проведеного Фондом Інтенсивних Технологій Мікроекономіки, 45% опитуваних не вважають дані фінансових звітів джерелом об'єктивної інформації про реальне фінансове становище компанії, а 80% опитуваних засвідчили, що їм доводилося маніпулювати фінансовими даними.

Облікова інформація, яка міститься у звітності (фінансової, податкової, статистичної), для зовнішніх користувачів не є достовірною у частині визначення доходів, витрат, оцінки майнового стану, показників прибутку компанії, в цілому вартості підприємства і його потенційних можливостей, що є негативною ознакою сучасної системи обліку. Тому підлягає сумніву доцільність використання облікової інформації для потреб мікро- і макроекономічного управління, яка не гарантує достовірність фінансових показників.

Погодимося з висловлюванням фахівців, що обсяг і надійність облікової інформації значною мірою визначається доброю волею менеджменту та його інтелектуальною чесністю по відношенню до користувачів, тому що існує суттєвий розрив між інформацією, якою володіє менеджмент компанії, та інформацією, доступною зовнішнім користувачам.

Поділяємо також думку багатьох фахівців з приводу того, що традиційний вітчизняний облік не задовольняє, передусім, сучасні потреби користувачів для прийняття ефективних рішень, тому що жодне із сучасних завдань менеджменту не збігається із загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку.

На наш погляд, слушною також є теза вчених стосовно того, що в сучасних облікових підсистемах не забезпечується співставлення інформації про майно та джерела його утворення підприємств як інституційних одиниць. Це призводить до маніпулювання об'єктами реального світу, хоча відмінності в змісті та структурі інформації, що використовується різними користувачами, зумовлюють необхідність узгодження їх вимог щодо формування та обсягу облікових показників. Слід визнати, що в наукових колах існують різні точки зору щодо досягнення консенсусу при використанні єдиної облікової інформації в обліковій системі між різними користувачами. Так, існує думка, що участь усіх сторін (засновників, інвесторів, державних органів) призведе до створення практичної та гнучкої системи, яка може задовольнити усім цілям.

Аналогічного погляду дотримуються також вчені, які закликають до необхідності знаходження консенсусу у поглядах стосовно принципів формування інформації для користувачів. При цьому, поєднання інтересів приватних власників з державними інтересами потребує максимально прозорої інформації щодо діяльності підприємств і відпрацювання таких облікових механізмів, які б надавали користувачам упевненості в достовірності цієї інформації. Заслуговує на увагу точка зору щодо розширення межі можливостей бухгалтерської інформації. Для цього автори пропонують вирішити проблему сумісності системних даних бухгалтерського обліку і системи оціночних показників бізнесу, що потребує концентрації уваги не на форматах бухгалтерських звітів, а на гармонізації показників вартості бізнесу і податкової інформації. Виходячи з цього, у підсумку, за мету облікової звітності пропонується вважати адекватну характеристику фактичного стану справ компанії з урахуванням навколишнього ринкового середовища. Така наукова пропозиція є слушною у зв'язку з тим, що окреслює наявність однієї з передумов створення облікової системи, орієнтованої на потреби різних користувачів. Інші вчені

зазначають, що державне регулювання обліку ніколи не буде здатне забезпечити практично оптимальну звітність.

Малоймовірним є відображення узгоджених інтересів різних груп користувачів в облікових даних, які формуються безпосередньо суб'єктом господарювання, у зв'язку з тим, що у межах однієї інформаційної системи неможливо забезпечити потреби користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються, та отримати не фінансову інформацію.

З такими тезами не можна погодитися, оскільки цінність будь-якої системи обліку криється у достовірності облікової інформації для всіх користувачів, тому сучасний облік потребує удосконалення саме у цьому аспекті. З метою гармонізації облікових підсистем державними органами, які мають реальні повноваження впливати на облікові процеси в Україні, на законодавчому рівні вже запропоновано фундаментальні нормативні зміни, які наближують методики визначення основних об'єктів – доходів, витрат, основних засобів, що є позитивним явищем в обліковій сфері, незважаючи на необхідність важливих доопрацювань вимог Податкового кодексу.

Необхідним є створення облікової системи нової якості – цілісної системи обліку з єдиною інформаційною базою, з адаптованими обліковими підсистемами, з функціями за єдиними правилами визначення основних об'єктів обліку для усіх користувачів (рис. 2.4).

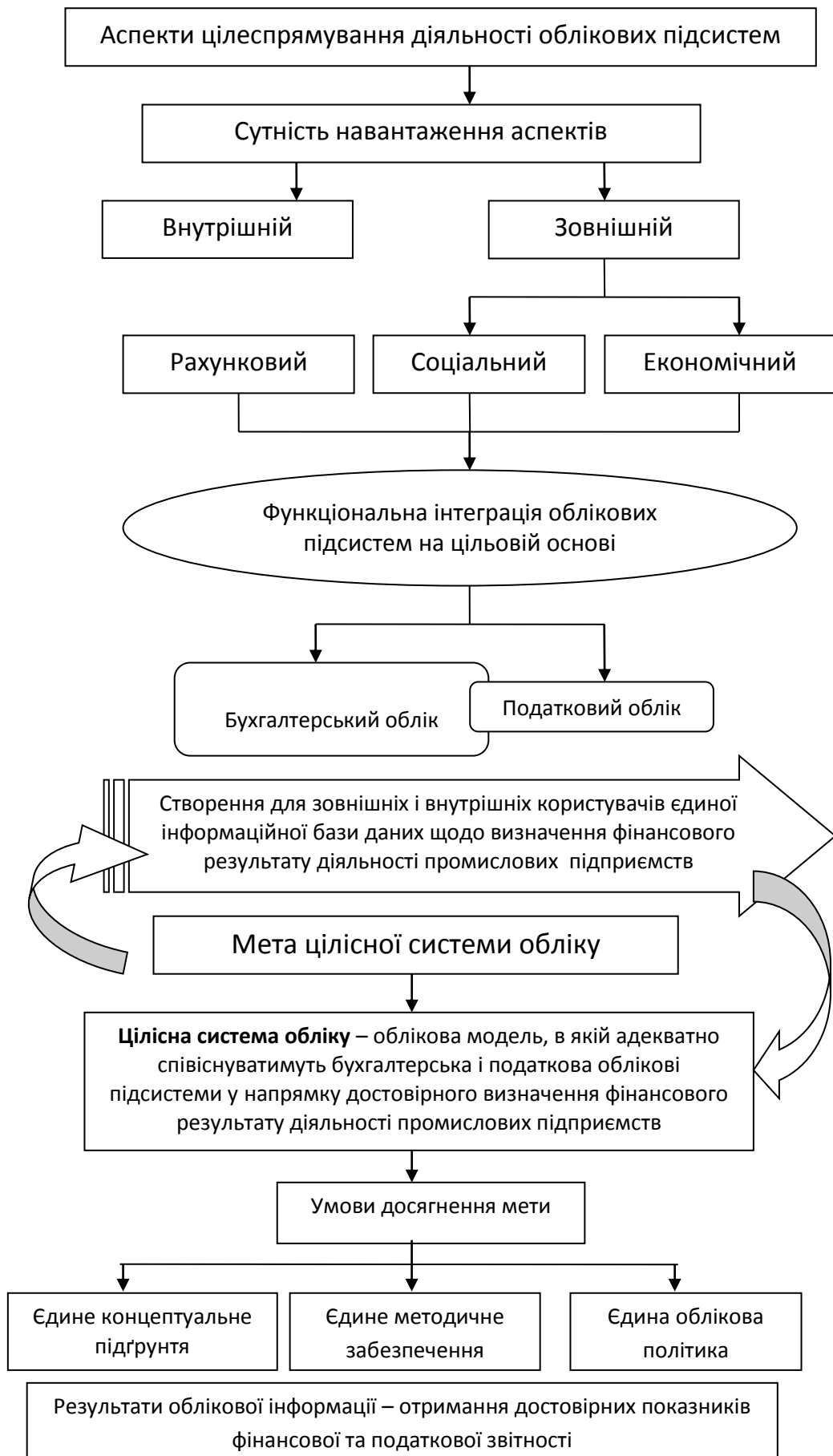


Рис. 2.4. Визначення загальної мети цілісної системи обліку

На цьому рисунку через призму дослідження цілеспрямування облікових підсистем у їх функціональній інтеграції схематично представлено процес визначення загальної мети цілісної системи обліку. Отже, нагальну потребу створення цілісної системи обліку можна визначити через її мету, яка полягає в забезпеченні корисною інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів для правильних управлінських рішень. Звідси актуальними постають завдання щодо відбору таких показників господарської діяльності промислового підприємства, які можуть бути предметом аналізу процесів, операцій, явищ з боку всіх користувачів. А це означає, що на вході в облікову систему повинна надходити тільки корисна інформація, яка свідчить про фінансово-господарські процеси, а на виході – інформація про результат фінансово-господарських процесів (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Цільова трансформація інформаційних потоків у цілісній системі обліку

У підсумку до вищевказаного можна зробити такі висновки:

1. Дослідження провідних зарубіжних та вітчизняних вчених проблеми визначення загальної мети обліку в рахунковому, соціальному, економічному аспектах мають позитивне значення з приводу багатовекторності облікової сфери. Однак розгляд загальної мети тільки у такому контексті є дискусійним, тому що: рахунковий, соціальний, економічний аспекти за сутністю і формою не є метою обліку, а лише розкривають цілеспрямованість діяльності облікових систем; не є системними стосовно системи обліку; є різнозначними, різнопорядковими.

2. Нові тенденції економічного життя, посилення зв'язків між країнами світу створюють умови для функціональної інтеграції облікових підсистем на цільовій основі (з урахуванням рахункового, соціального, економічного аспектів), де кожна із підсистем за своїми функціями повинна бути частиною цілісної системи обліку, яка забезпечуватиме потреби всіх користувачів за єдиною інформаційною базою даних, у тому числі при визначенні фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання. Така функціональність облікових підсистем забезпечує цілісність та право на існування цілісної системи обліку.

3. Неефективність системи сучасного обліку пов'язана з неправильним вибором його цільових орієнтирів у формі економічних індикаторів, закладених в систему управління як на макро- так і на мікро рівні економічної системи. На сучасному етапі основним користувачем облікової інформації продовжує залишатися держава, а роль учасників господарської діяльності зведена до мінімуму, що негативно відображається на розвитку облікової системи. Тому для системи обліку важливим є не лише створення змістової інформації, але також її цільова спрямованість, призначення, подальше застосування і результати (загальна мета → процес → результат, тобто, інформація на виході).

4. Загальної мети цілісної системи обліку, сутністю якої є прагнення

створити для зовнішніх і внутрішніх користувачів єдину інформаційну базу даних щодо визначення фінансового результату діяльності промислових підприємств, можна досягти тільки за умови побудови єдиного концептуального та методично-організаційного підґрунтя.

Отже, оптимальна інформаційна трансформація є можливою лише при такій моделі, в якій бухгалтерський і податковий облік за тотожними концептуальними засадами (метою, методологією, методичним забезпеченням) адекватно співіснують один з одним.

Цілісна система обліку, як оптимальна модель, дає змогу суб'єктам підприємництва використовувати всю інформацію для формування достовірних показників фінансово-господарської діяльності і в цілому досягнути певного економічного ефекту.

Розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства викликає практичне впровадження ідеї стандартизації бухгалтерського обліку, котра передбачає встановлення єдиних норм і вимог, застосування уніфікованого набору стандартів, які регулюють облік і звітність. Стандартизація здійснюється в рамках уніфікації обліку на міжнародному рівні за участі Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee, IASC).

Стандартизація обліку передбачає наявність уніфікованого набору стандартів для будь-якої облікової ситуації у будь-якій країні світу. Це усуває необхідність розробки національних стандартів і дає можливість усім бухгалтерській світовій спільноті застосовувати єдині міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Контрольні запитання, тести, завдання для самостійної роботи

Контрольні запитання до розділу 2:

1. Розкрити поняття «державне регулювання бухгалтерського обліку» та визначити мету державного регулювання бухгалтерського обліку та

фінансової звітності в Україні.

2. Через які органи державної влади та державного управління реалізуються державне регулювання облікової системи України ?

3. Окреслити коло завдань і функцій у сфері правового регулювання (регламентації) бухгалтерського обліку і фінансової звітності таких керівних органів, як:

- Міністерство фінансів України;
- Державний комітет статистики України;
- Національний банк України;
- Державне казначейство України;

4. Визначити статус, склад Методологічної ради з бухгалтерського обліку, мету її утворення

5. Охарактеризувати нормативно-правові документи, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, та розкрити їх певну підпорядкованість.

6. Окреслити перспективний напрямок розвитку бухгалтерського обліку і фінансової звітності та шляхи удосконалення бухгалтерського обліку у сфері його регулювання.

7. Що є складовою організації бухгалтерського обліку в Україні ?

8. Розкрити сутність методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку.

9. На підставі відповідних норм визначити повноваження суб'єктів господарювання стосовно організації бухгалтерського обліку, які забезпечують його ведення.

10. Визначити заходи, які забезпечують оптимальну організацію ведення обліку та складання фінансової звітності в Україні.

11. Дати характеристику бухгалтерського обліку, як самостійної економічної науки.

12. Розкрити взаємозв'язок бухгалтерського обліку з економічними

науками.

13. Охарактеризувати взаємозв'язки бухгалтерського обліку, як функції управління.

14. Визначити відмінності між видами обліку.

15. Скласти класифікацію господарського обліку.

16. Обґрунтувати функції бухгалтерського обліку.

17. Навести характеристики ролі бухгалтерського обліку в прийнятті управлінських рішень.

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Перспективи розвитку державного регулювання обліку і звітності.
2. Оцінка стану нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку і звітності.

3. Облік у системі економічних наук.

4. Місце і взаємозв'язок бухгалтерського обліку у науковому середовищі.

5. Перспективи функціональної інтеграції в обліковому середовищі.

6. Функціональне призначення керівних органів бухгалтерського обліку в управлінні економікою.

7. Оптимальна організація ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

8. Державна регламентація нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

9. Оптимізація методичного забезпечення обліку та складання фінансової звітності.

10. Розвиток теоретичних основ бухгалтерського обліку в Україні.

11. Цільове спрямування бухгалтерського обліку.

Тести

1. Господарський облік поділяють на:

1. Фінансовий, податковий, управлінський.
2. Оперативний, статистичний, бухгалтерський.
3. Бухгалтерський, виробничий, управлінський.
4. Немає правильної відповіді.

2. Бухгалтерський облік є складовою більш широкого поняття:

1. Податковий облік.
2. Фінансовий облік.
3. Господарський облік.
4. Немає правильної відповіді.

3. Упорядкована і регламентована система збирання, вимірювання, обробки та передачі інформації про господарюючий суб'єкт користувачам для прийняття управлінських рішень – це:

1. Одне з відомих визначень бухгалтерського обліку.
2. Визначення бухгалтерського обліку, наведене в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
3. Визначення завдання курсу "Теорія бухгалтерського обліку".
4. Немає правильної відповіді.

4. На формування цілісної системи обліку впливають такі фактори:

1. Загальна політична ситуація і тенденції економічного розвитку країни та світу та п.п 2-3.
2. Податкова система країни і світу та співіснування облікових систем світу.
3. Внутрішні і зовнішні користувачі облікової звітності.
4. Зовнішні користувачі облікової звітності, інвестори та власники підприємства.

5. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні закріплена в:

1. Законі України "Про податкову службу".
2. Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".
3. Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.
4. Конституції України.

6. Бухгалтерський облік належить до циклу:

1. Юридичних дисциплін.

2. Математичних дисциплін.
3. Філософських дисциплін.
4. Економічних дисциплін.

7. Як наукова та навчальна дисципліна бухгалтерський облік жодного відношення не має до:

1. Теорії економічного аналізу.
2. Математичного моделювання.
3. Геології.
4. Фінансового права.

8. Доповніть речення: "Бухгалтерський облік є основою для вивчення таких дисциплін...":

1. Економічна теорія, економічна політика.
2. Менеджмент та маркетинг.
3. Аудит, ревізія і контроль.
4. Теорія ймовірностей, математична статистика.

9. Бухгалтерський облік входить у групу:

1. Гуманітарних дисциплін.
2. Природничих дисциплін.
3. Фундаментальних дисциплін.
4. Економічних.

10. Державне регулювання облікової системи України реалізується через:

1. Систему органів державної влади.
2. Систему органів державного управління та викладене у п. 1.
3. Систему органів державної податкової адміністрації.
4. Систему органів Міністерства фінансів України.

11. Поняття «державне регулювання бухгалтерського обліку» означає:

1. Комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, за допомогою яких державними органами здійснюється методологічне, методичне та організаційне забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку в Україні.

2. Комплекс заходів, за допомогою яких уповноваженні державні органи регулюють фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання.

3. Комплекс процедур, за допомогою яких відповідними державними органами забезпечується активний вплив на хід господарських процесів у діяльності підприємства.

4. Немає правильної відповіді.

12. Мета державного регулювання обліку:

1. Удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. Створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх користувачів.

3. Гарантування доступу до інформації, що міститься у бухгалтерського обліку та фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

4. Немає правильної відповіді.

13. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначаються:

1. Господарським кодексом України.

2. Міжнародними стандартами фінансової звітності.

3. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

4. Усі відповіді правильні.

14. Дія Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поширюється:

1. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, крім банківських установ.

2. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності.

3. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, крім суб'єктів малого підприємництва.

4. На усіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, крім бюджетних установ.

15. Державне регулювання облікової системи України реалізується через:

1. Систему органів державної влади та державного управління;

2. Міністерство фінансів України.

3. Державну податкову службу України.

4. Національний банк України, Державне казначейство України.

16. Функції Міністерства фінансів України стосовно регламентації бухгалтерського обліку:

1. Розроблення та затвердження нормативно-правових актів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

2. Розроблення та затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

3. Розроблення методології обліку.

4. Розроблення методичного забезпечення обліку.

17. Методологічна рада з бухгалтерського обліку – це:

1. Обов'язкова структура у системі органів державного управління.

2. Державний орган у системі державної влади.

3. Дорадчий орган при Міністерстві фінансів України.

4. Усі відповіді правильні.

18. Склад Методологічної ради з бухгалтерського обліку – це:

1. Висококваліфіковані науковці.

2. Спеціалісти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.

3. Представники громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України.

4. Спеціалісти підприємств України.

19. Мета створення Методологічної ради з бухгалтерського обліку:

1. Організація розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

2. Розробка методологічного забезпечення по впровадженню сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації.

3. Удосконалення організаційних форм і методів податкового обліку в Україні.

4. Розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

20. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банківських установах встановлюється:

1. Державним казначейством України.

2. Державною податковою службою України.

3. Методологічною радою з бухгалтерського обліку.

4. Національним банком України.

21. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у бюджетних установах встановлюється:

1. Державним казначейством України.
2. Державною податковою службою України.
3. Методологічною радою з бухгалтерського обліку.
4. Національним банком України.

22. Функції Державного комітету статистики України з питань загального керівництва системою обліку:

1. Ведення обліку виконання державних планів розвитку народного господарства.
2. Регламентація первинного обліку стосовно всіх галузей економіки України.
3. Розробка та затвердження форм звітності, порядку їх складання і подання.
4. Розробка єдиних показників, за якими здійснюється облік.

23. Ступені нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку (розмістити у порядку зростання):

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти; Закони України та інші нормативно-правові акти; Робочі документи; Інструкції, методичні рекомендації.
2. Закони України та інші нормативно-правові акти; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти; Робочі документи; Інструкції, методичні рекомендації.
3. Робочі документи; Інструкції, методичні рекомендації; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти; Закони України та інші нормативно-правові акти.
4. Правильної відповіді немає.

24. Методологічне забезпечення бухгалтерського обліку – це:

1. Розроблені рекомендації щодо підвищення кваліфікації бухгалтерів.
2. Розроблені та затверджені форми бухгалтерського обліку для всіх галузей економіки країни.
3. Концептуальні засади ведення обліку.
4. Немає правильної відповіді.

25. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку – це:

1. Розроблені принципи ведення бухгалтерського обліку.
2. Розроблені правила документообігу.
3. Методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо застосування законодавчих актів та стандартів бухгалтерського обліку.
4. Усі відповіді правильні.

26. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції:

1. Власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів;
2. Міністерства фінансів України.
3. Методологічної ради з бухгалтерського обліку.
4. Усі відповіді правильні.

27. До організації бухгалтерського обліку на підприємстві відноситься:

1. Вибір форми бухгалтерського обліку.
2. Розробка системи та вибір форми управлінського обліку.
3. Вибір технології обробки облікової інформації.
4. Визначати доцільність застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

28. Оптимальна організація обліку передбачає:

1. Фіксацію господарських процесів.
2. Формування повної й достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства.
3. Виконання всіх функцій бухгалтерського обліку.
4. Виявлення і мобілізацію внутрішньогосподарських резервів.

29. Контроль за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку здійснюється:

1. Власниками або уповноваженими посадовими особами підприємства.
2. Аудиторськими фірмами.
3. Державною податковою службою України.
4. Відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

30. Передумови удосконалення вимог ведення бухгалтерського обліку пов'язані з:

1. Відсутністю законодавчих важелів, стимулюючих якісне ведення бухгалтерського обліку.
2. Наближенням до міжнародних стандартів фінансової звітності.
3. Неузгодженістю та складністю фактичного застосування окремих правил П(С)БО.

4. Вітчизняний бухгалтерський облік не потребує нормативного удосконалення.

Практичні завдання до розділу 2

Завдання 1.

Умова: Підприємство придбало авто у 2004 році. У травні 2011 року було замінено кузов цього автомобіля.

Необхідно:

1. Визначити наявність правового підґрунтя для кваліфікації даної господарської операції.
2. Сформулювати за конкретними пунктами обраних нормативних чинників загальний механізм господарської операції із заміни кузова у бухгалтерському обліку.

Завдання 2.

Умова: Підприємство придбало авторське право з терміном експлуатації 9 місяців.

Необхідно:

1. Визначити наявність правового підґрунтя для відображення придбаних цінностей у бухгалтерському обліку.
2. Сформулювати за конкретними пунктами обраних нормативних чинників загальний механізм визначення виду активів за придбаними цінностями.

Завдання 3.

Умова: На підприємстві наявні основні засоби, для яких була встановлена нульова ліквідаційна вартість.

Необхідно:

1. Визначити наявність правового підґрунтя для перегляду ліквідаційної вартості основних засобів з метою подальшого нарахування

амортизації.

2. Обґрунтувати доцільність застосування кожного нормативного чинника.

3. Сформулювати за конкретними пунктами обраних нормативних чинників загальний механізм перегляду ліквідаційної вартості основних засобів.

4. Вказати посадових осіб, які мають право приймати рішення про перегляд ліквідаційної вартості основних засобів.

Перелік законодавчих, нормативних, літературних джерел та

Інтернет-ресурсів до розділу 2

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики» // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

3. Постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін і доповнень до державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики» // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // <http://zakon.rada.gov.ua>

5. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

6. Указ Президента України «Про заходи щодо поліпшення роботи органів державної статистики» // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

7. Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики» // <http://uazakon.com/document/tpart13/isx13563.htm>
8. Податковий кодекс України // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 46 (ч.1-2). – 240с.
9. Базась М.Ф., Базась Є.Ф., Матюха М.М. Основи бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку: Навчальний посібник / М.Ф. Базась, Є.Ф. Базась, Матюха М.М. / – К.: МАУП, 2006. – 182с.
10. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / За ред. В.С. Білоусько // Харьк. нац. аграр. ун-т ім. В.В.Докучаєва. – Х., 2006. – 423 с.
11. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2000. – 692с.
12. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
13. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії. Навчально-практичний посібник / Під заг. ред. Сопко В.В. – ТОВ «Видавничий Дім «Професіонал» К, 2004. – 180 с.
14. Бухгалтерський облік у галузях економіки / За ред. В.Б. Захожая і М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – http://chitalka.info/ou_01/ou_01index.htm
15. Бухгалтерский учет: изобретение умных или открытие вдумчивых [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1252>.
16. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія /С.Ф. Голов/. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
17. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / В.М. Жук //

Фінанси України. – 2009. – № 7. – с.100-113. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_7/pdf/ZHUK.pdf

18. Копилов В.А., Ловінська Л.Г. Організаційні засади національної системи бухгалтерського обліку в Україні / В.А. Копилов, Л.Г. Ловінська // Методичні аспекти аналітичних досліджень. – Економіка і прогнозування. – 2007. – № 2. – С. 127-137.

19. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.

20. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

21. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: «Все про бухгалтерський облік», 1999. – с. 288.

22. Лишиленко А.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2008. – 238 с.

23. Максимова В.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: синергетичний підхід // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 250: В 9 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – 288 с.

24. Максимова В.Ф., Артюх О.В. Функціональна інтеграція облікових підсистем на цільовій основі // Економічний аналіз: Збірник наукових праць ТНЕУ. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – С. 299-304.

25. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних заходів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с.

26. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

27. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.