

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДРЯДНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Визначено фактори впливу на організацію обліку підрядних підприємств, для ефективного функціонування бухгалтерської служби для забезпечення достовірною, обліковою інформацією користувачів

Постановка проблеми. Хоча принципи організації бухгалтерського обліку не змінюються, проте їх застосування в будь-якій галузі діяльності вимагають детального розгляду та аналізу. Таке твердження особливо актуальне для будівельної галузі. Історія становлення та застосування принципів бухгалтерського обліку триває кілька століть, однак реалії сьогодення та особливості галузі, зокрема будівельної, вимагають їх перегляду та доповнення. За умов здійснення діяльності кожним окремо взятим підрядником, виникає необхідність в дослідженні підходів до побудови системи обліку на підприємстві. Це викликано специфічними умовами кожного окремого підприємства та системою управління на підприємстві. Крім того організація бухгалтерського обліку – це один із найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовки його до ефективної діяльності. Без організованого обліку неможлива господарська діяльність підприємства.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Питаннями вивчення організації бухгалтерського обліку присвячено ряд праць вітчизняних та закордонних вчених. Так зокрема питання організації бухгалтерського обліку досліджували Ф.Ф. Бутинець[4], О.П. Войналович[4], Ю.І Осадчий, В.Ф. Палій[9], Я.В. Соколов [9], В.В. Сопко [11] та інші. В дисертації О.П. Войналович[3] розглянула підходи до раціональної організації обліку, як необхідну передумову справедливого розподілу доходів через надання достовірної інформації. Крім того відмічено, що для забезпечення повної і законної реалізації прав дрібних власників акціонерного капіталу необхідним є здійснення контролю за процесами корпоративного управління, частиною якого є організація обліку на підприємстві.

Метою даного дослідження є визначення факторів, що впливають на організацію бухгалтерського обліку підрядних підприємств. Що дасть змогу ефективно організувати роботу бухгалтерської служби, як передумови отримання достовірної та, вчасної інформації та якісного ведення обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основною метою і завданням бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві є сприяння отриманню максимального прибутку після сплати всіх податків та збереження майна власника. Хоча система бухгалтерського обліку повністю направлена на реалізацію визначеної мети її значення та можливості щодо надання необхідної інформації та можливості здійснення впливу на фінансовий результат ще неоціненні в повній мірі. Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Рівень виконання завдань бухгалтерського обліку передусім залежить від його організації. Раціональна організація бухгалтерського обліку має суттєве значення для задоволення потреб управлінського персоналу в інформації, яка є підставою для пошуку шляхів підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання, забезпечує збереження майна власника та достовірне визначення результатів діяльності.

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, підприємству надано можливість самостійно обирати одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку.

1. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. У разі потреби підприємство 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.

2. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємця без створення юридичної особи.

3. Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. Централізовані бухгалтерії зазвичай створюються в об'єднаннях підприємств або державних організаціях. Для ведення бухгалтерського обліку аудиторською фірмою необхідна наявність в останньої ліцензії на здійснення аудиторської діяльності.

4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Таку форму організації бухгалтерського обліку зазвичай застосовують на невеликих приватних підприємствах. Проте цю форму забороняється застосовувати на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (відкриті акціонерні товариства, банки, довірчі товариства, інвестиційні компанії та ін.).

З перерахованих вище форм ведення бухгалтерського обліку для потреб підрядних підприємств найбільш доцільним та ефективним є запровадження на підприємстві посади бухгалтера чи навіть створення бухгалтерської служби в залежності від розмірів підприємства та організаційно – правової форми. Решта способів є можливими лише для застосування фізичними особами підприємцями, що виконують лише певні будівельні операції короткотермінового характеру (встановлення систем кондиціонування, опалення та інші.)

Безпосередньо, керівник підприємства відповідає за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів, відображення здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності впродовж встановленого терміну (але не менше трьох років). До функцій керівництва підприємства також входить забезпечення облікового процесу та формування облікового апарату.

Наказом керівника затверджується порядок організації бухгалтерського обліку. Цим наказом, зокрема, визначається:

– хто веде облік (чисельність, структура облікового апарату, його підпорядкованість і розміщення);

– як ведеться облік (за допомогою яких рахунків, документів, форм обліку, які реєстри обліку використовуються, яка техніка ведення обліку та технологія обробки облікової інформації);

– в які терміни та як здійснюється збір, оброблення, узагальнення та надання інформації;

– план інвентаризації;

– робочий план рахунків та їх кореспонденція тощо.

Фактично лише керівник визначає особливості організації обліку на підприємстві, виходячи з власних переконань. Проте для ефективної та раціональної організації обліку необхідним є також вивчення та врахування особливостей діяльності конкретного підприємства.

Матеріальні складові будівництва, є невід'ємною частиною будівництва та є надзвичайно різноманітними та багаточисельними, при цьому єдиним загальним критерієм оцінки є вартісний вимірник. Тому головним завданням бухгалтерського обліку в будівництві є перетворення результатів будівництва в грошову форму. Як правило будівельні роботи виконуються на підставі укладеного договору підряду, який в свою чергу відповідно до визначених умов регламентує діяльність підрядних організацій протягом всього терміну дії договору. Робота будівельного підрядника головним чином зводиться до спорудження реальних об'єктів, тобто це реалізація на будівельному майданчику певного архітектурного рішення. Проте як правило даний будівельний майданчик знаходиться на певній відстані від підрядного підприємства (в іншій області чи навіть країні) тому при організації роботи підрядного підприємства суттєво відрізняється діяльності звичайного виробничого чи торговельного підприємства. Як наслідок виникає необхідність визначення форми організації обліку на підприємстві, адже в залежності від віддаленості об'єкта будівництва, наявності або відсутності засобів комунікації можливим є використання централізованого або децентралізованого бухгалтерського обліку. Від вибору форми організації бухгалтерського обліку залежить безпосередньо підходи до побудови наказу про облікову політику підприємства. Система бухгалтерського обліку не з'явиться і не буде функціонувати на окремому підприємстві без організації, яка виступає ефективним інструментом побудови та здійснення облікового процесу, управління майном і розвитку підприємства.

Легкість та зручність використання засобів комунікації (інтернет, телефон, факс) дають можливість централізувати бухгалтерську службу з мінімальними затратами часу і, як наслідок, надавати своєчасну та релевантну інформацію управлінському персоналу, адже саме бухгалтерський облік, через систему документообігу, забезпечує рух інформації між структурними підрозділами підприємства. Проте не завжди є можливість своєчасного отримання необхідної інформації та як наслідок втрата часу та виникнення збоїв в процесі будівництва. Тому доцільним є використання децентралізованої бухгалтерії. Це викликано необхідністю хронометражу та обліку будівельних матеріалів та робіт що використовуються на будівельному майданчику. Адже використання єдиного централізованого складу є неефективним та в ряді випадків неможливим (використання на будівельному майданчику готових сумішей бетону, асфальту та інших, термін використання яких обчислюється годинами) через специфіку будівельних матеріалів. Тому виникає необхідність здійсненні контролю за наявністю та рухом будівельних матеріалів. Ще одним фактором, що суттєво впливає на організацію обліку, є організація будівельного процесу, безпосередньо на будівельному майданчику. Весь процес будівництва організовує та контролює керівник будівельного майданчика. В обов'язки керівника будівельного майданчика входить не лише організація будівельного процесу, але й облік використаних матеріалів та виконаних робіт, вартість яких можуть становити сотні тисяч гривень, з відповідним узагальненням їх в звітних документах. До моменту прийняття виконаних робіт за певним етапом сума матеріалів та робіт закріплюється на відповідальності керівника будівельного майданчика. В зв'язку з тим, що керівник будівельного майданчика може не мати спеціальних знань та досвіду в веденні бухгалтерських записів виникає висока ймовірність отримання викривленої інформації про процес будівництва та його відображення в обліку.

Однією з основних проблем обліку в будівництві є питання визначення об'ємів робіт, що виконуються в головному офісі підприємства. Відповідь на дане питання буде залежати від особливостей діяльності кожного окремо взятого підрядника, а

також від виду виконуваних робіт. Очевидним є те, що процедури, які успішно застосовуються на одному підприємстві, будуть ефективними на іншому. Адже великий вплив мають суб'єктивні фактори, як то кваліфікація персоналу, складність виконуваних робіт та інші. Тому для підприємства гостро постає питання в ідентифікації централізації – децентралізації, як базової проблеми при забезпеченні відповідності схеми ведення обліку та реальних умов діяльності.

Майже не виникає сумнівів що при виконанні незначних короткотермінових робіт непотрібно створювати децентралізовану бухгалтерську службу, проте при здійсненні довготермінових будівництв з великим обсягом виконуваних робіт виникає потреба в децентралізації. В таблиці 1 проведено порівняння централізованої та децентралізованої системи бухгалтерського обліку.

Таблиця. 1. Порівняння форм організації обліку

<i>Напрями контролю</i>	<i>Централізована</i>	<i>Децентралізована</i>
Фінансовий контроль	Фінансовий облік та звітність ведеться висококваліфікованими кадрами при контролі управлінського персоналу. Таким чином забезпечується велика достовірність та точність обліку.	Обліковий персонал отримує оперативну та точну інформацію. Звітність головної бухгалтерії не є якісно кращою ніж отримана на місці виконання робіт.
Контроль за рівнем витрат	Здійснюється періодично при звітуванні про виконання чергового етапу робіт	Може здійснюватись постійно відповідно до кошторисної документації
Проведення перевірок	Затрати часу на проведення ревізій на багато менші, адже вся інформація зібрана в одному місці.	Перевірка поточних витрат будівництва не проводиться без фактичної оцінки виконаних робіт, що зробити в головному офісі неможливо
Управління будівельно – монтажними роботами	Керівництво будівельними роботами це не лише функція, що виконується на будівельному майданчику. Тому для ефективного використання управлінського персоналу головного офісу необхідним є отримання своєчасної інформації.	Коли керівник будівельних робіт використовує рахунки для контролю за перебігом робіт, такі дані є корисними лише тоді, коли вони не втратили свою актуальність. Тому при передачі даних необхідно враховувати часові обмеження
Контроль накладних витрат	При централізації обліку можливим є спеціалізація працівників та використання автоматизованих облікових процедур, як наслідок є можливим досягнення кращого рівня контролю за виконанням робіт, та зниження витрат.	Дані витрати напряму включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт та не викликають сумніву щодо достовірності та доцільності у замовника, проте вимагають наявності висококваліфікованих працівників

При порівнянні централізованої та децентралізованої структури організації обліку будівельно-монтажних робіт окреслено переваги та недоліки кожної з систем. Проте остаточний вибір системи обліку лишається за кожним підприємством в залежності від умов виконання робіт, кваліфікації облікового персоналу та умов договорів підяду.

Наказ про облікову політику є одним з основних документів, що встановлюють правила ведення та організації бухгалтерського та податкового обліку. Наказ про облікову політику затверджується керівником підприємства, щороку за поданням головного бухгалтера. Основне призначення облікової політики полягає в: упорядкуванні облікового процесу на підприємстві; методологічному та методичному відображенні майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності; наданні бухгалтерському обліку плановірності та цілеспрямованості; забезпеченні ефективності обліку. Облікова політика підприємства повинна дотримуватись принципів організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Формування облікової політики потрібно розглядати як один із найважливіших елементів планування діяльності підприємства. Кваліфікована розробка Наказу про облікову політику дозволяє вибрати підприємству оптимальний варіант обліку, який максимально відповідатиме меті діяльності підприємства та поставленим завданням. Безпосередньо наказ про облікову політику затверджує вибір методів та способів ведення обліку здійснених на основі професійного судження. На думку Я.В. Соколова, професійне судження – це “думка, що добросовісно висловлена професійним бухгалтером про господарську ситуацію і є корисним для її висвітлення, так і для прийняття дієвих управлінських рішень”.¹ Особливе місце професійному судженню відводиться в МСФЗ де є значна кількість варіативних методів обліку, серед яких кожне підприємство взмозі самостійно сформувавши власний унікальний набір компонентів облікової політики. Тобто можемо зробити висновок, що професійне судження бухгалтера є інструментом до побудови ефективної системи бухгалтерського та управлінського обліку, як джерела своєчасної та достовірної інформації. На професійне судження бухгалтера впливають суб’єктивні та об’єктивні фактори. До суб’єктивних факторів, на нашу думку, належать: освіта, кваліфікація, досвід та усталена практика ведення обліку, доступність інформації, вік бухгалтера. Як бачимо суб’єктивні фактори більшою мірою залежать від практики ведення обліку, що склалася в галузі та професійних навичок бухгалтера, тому для підвищення якості прийнятих рішень необхідним є покращення рівня кваліфікації бухгалтера та отримання ним доступної інформації про проблеми обліку та звітності. Об’єктивні фактори, в свою чергу, складаються із: нормативне регулювання, судова практика, умови укладених підрядних договорів, затверджені плани перспективного розвитку підприємства, практика перевірок державних контролюючих органів. Об’єктивні фактори знаходяться поза полем прямого впливу бухгалтера, окрім внутрішніх факторів, як то умови договорів та перспективні плани розвитку підприємства.

При формуванні облікової політики бухгалтеру будівельного підприємства необхідно вирішити методичну проблему ведення обліку в площині нормативного регулювання, укладених підрядних договорів та особливостей діяльності підприємства. Безпосередньо при виконанні індивідуальних робіт підприємство адаптовується до умов визначених в договорі, це пов’язано з тим що кожен договір є унікальним за своїми умовами. Адаптація підприємства, чи перебудова внутрішньої структури може проявлятися в зміні кількості працюючих, методів фінансування, джерел отримання матеріалів, строків передачі робіт (зміни періодичності звітування)

¹ Я.В. Соколов Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12 с. 34

та інше. На думку В.В. Ковальова і В.В. Патрова, відправною точкою при розробці концептуальних основ бухгалтерського обліку є інтереси користувачів його результатами². За загальним правилом в обліковій політиці відображаються лише ті методичні прийоми та способи, щодо яких в законодавстві є можливість вибору, це пов'язано перш за все з тим що дана інформація оприлюднюється в пояснювальній записці до річної фінансової звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження підходів до організації бухгалтерського обліку на підрядних підприємствах визначено фактори, що здійснюють істотний вплив на організацію бухгалтерського обліку. Крім того було проведено порівняння централізованої та децентралізованої моделі обліку, для визначення переваг та недоліків їх застосування в будівельній галузі. В процесі дослідження було уточнено завдання, що висуваються перед бухгалтерською службою та визначено особливості застосування методів контролю при проведенні перевірок залежно від організації обліку. Що дасть змогу обрати ефективні методи перевірки на підприємстві та підвищить ефективність та оперативність контролю, та зменшить витрати підприємства на здійснення контрольних процедур.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Белуха Н.Т., Митрофанов Г.В. Основы научной организации учета и НОТ // Сборник № 5 тезисов докладов секции № 4 "Научная организация труда бухгалтеров, подготовка и использование бухгалтерских кадров". – С. 112-115
2. Безруких П.С. Вопросы рациональной организации бухгалтерского учета: Автореф. канд. экон. наук. – М.: 1967. – 22 с.
3. Войналович О.П. Значення раціональної організації бухгалтерського обліку для суспільства// Міжнародний збірник наукових праць./Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3(6)/Відповідальний редактор д.е.н.,проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2007 с. 62-76
4. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Финансы, 1975. – 295 с.
5. Мильнер Б.З. Теория организаций. – М.: Инфра-М, 1998. – 336 с.
6. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.
7. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 592 с.
8. Осадчий Ю.И. Совершенствование учета, текущего и последующего контроля в торговле. – К.: Выща шк. Головное издательство, 1988. – 296 с.
9. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
10. Смирнов Э.А. Основы теории организации. – М.: Аудит, Юнити, 1998. – 375 с.
11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. Посібник. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.

² Ковальов В.В., Патров В.В. Как читать баланс.- 4-е изд., перераб и доп. – М.: Аскери – АССА, 2006. – 1060 с. 372