

УДК 657.471.12

Пантелєєв В. П.
*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку
Національної академії статистики, обліку та аудиту*

Предко І. Ю.
*аспірант
Національної академії статистики, обліку та аудиту*

Panteleev V. P.
*Doctor of Economic Sciences, Professor,
Professor of Accounting Department
National Academy of Statistics, Accounting and Audit*

Predko I. Yu.
*Postgraduate Student
National Academy of Statistics, Accounting and Audit*

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ПРОВЕДЕННЯ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ

ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND CONTROL THE OPERATIONS OF THE ENTERPRISES IN CONDITIONS OF RESTRUCTURING

Анотація. У роботі розкрито особливості організації обліково-контрольного забезпечення на підприємствах України в умовах проведення реструктуризації. Визначено основні ризики діяльності підприємства в умовах кризи та шляхи їх подолання. Розроблено модель організаційно-методичного забезпечення процесу реструктуризації на підприємствах України в умовах кризи.

Ключові слова: організація, облікове забезпечення, реструктуризація, облікова політика, ризики.

Вступ та постановка проблеми. Проблема дослідження обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств України в умовах кризових змін є досить широкою та охоплює ряд питань, серед яких головними є питання відображення змін при зупиненні та ліквідації діяльності та питання реорганізації діяльності, які спрямовані на збереження та подальший розвиток підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань припинення діяльності суб'єктів господарювання з подальшим відображенням в обліку присвятили свої роботи вітчизняні вчені: Ф. Бутинець, М. Дем'яненко, В. Пархоменко, П. Повар, О. Примакова, В. Сопко, О. Терещенко та зарубіжні науковці: В. Ковальов, С. Козлов, Ю. Козлов, Я.В. Соколов, В. Ткач та ін.

Окрім того, проблемами банкрутства підприємств займалися такі вчені, як: Е. Альтман, Б. Карлофф, В. Пантелеєв, В. Пархоменко, П. Пригуза, М. Савлук, О. Терещенко. Проте проблема обліку та контролю діяльності суб'єктів господарювання в умовах кризи стосується не стільки питань їхньої ліквідації, скільки пошуків шляхів розвитку підприємства та оптимізації його діяльності.

Реструктуризація діяльності підприємства в умовах кризи – це шлях до його збереження та подальшого розвитку. На сьогоднішній день у теорії бухгалтерського обліку відсутні системні дослідження щодо облікового забезпечення процесу реструктуризації діяльності підприємства.

Визначення цього процесу надаються в міжнародних та частково в національних стандартах бухгалтерського обліку та визначають реструктуризацію як програму.

Метою даної роботи є продовження наукового пошуку в напрямку розробки концепції обліково-контрольного забезпечення стратегії реструктуризації, цільова спрямованість якого ґрунтується на системних зв'язках, методах управління подальшим розвитком підприємства, моделі обліково-контрольного забезпечення реструктуризації діяльності підприємства в умовах кризи.

Результати дослідження. Організаційний етап облікової роботи є сферою безперервного розвитку діяльності облікового апарату підприємства, основною ознакою її головною функцією якої є відкриття, вивчення і класифікація інформації про господарську діяльність з метою її практичного застосування в процесі управління сучасним підприємством.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) і здійснюється згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (розділ III) [1].

Поняття організації бухгалтерського обліку розкрито в ст. 8 Закону про бухгалтерський облік, де зазначено, що це система дій, необхідних для побудови облікового процесу з метою отримання інформації про господарські операції, їх групування залежно від економічного значення

Таблиця 1

Модель організаційно-методичного забезпечення процесу реструктуризації на підприємствах України в умовах кризи

I етап Підготовчий (інформаційно – аналітичний)	До оголошення реструктуризації на підприємстві
	- аналіз зовнішнього середовища;
	- оцінка внутрішнього стану підприємства та ступеня готовності до реструктуризації;
	- оцінка конкурентоспроможності підприємства;
	- оцінка існуючого обліково-контрольного забезпечення підприємства;
II етап Організаційний	- оцінка рівня внутрішнього контролю
	Після оголошення плану реструктуризації
	1. Організація нормативно-правового забезпечення обліково-контрольної системи холдингу
	2. Організація праці персоналу, зайнятого обліком, контролем та аналізом: затвердження повноважень та організація діяльності центру обліково-контрольного забезпечення процесу реструктуризації; оцінка персоналу, який зайнятий обліком, аналізом, аудитом. Можливість та доцільність застосування аутстафінгу персоналу, який займається обліком, аналізом та аудитом
	3. Організація облікової політики підприємства. Розробка пропозиції щодо необхідності та можливості змін в обліковій політиці
	4. Організація первинного та поточного етапів обліку. Розробка та затвердження форм документів, які запропоновані для складання в процесі ведення бухгалтерського обліку в умовах оголошення реструктуризації
	5. Організація обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів, організація складання звітності. Розкриття в звітності процесу реструктуризації (розробка форм для приміток до фін. зв)
	6. Організація проведення інвентаризації. Розробка моделі інвентаризації в холдингу
7. Організація проведення управлінського обліку. Розробка методики обліку за сегментами	
III етап Методичний	Оцінка за справедливою вартістю, розробка методики забезпечення майбутніх платежів процесу реструктуризації
IV етап Упровадження, оцінка та контроль результатів	Контроль упровадження програми реструктуризації діяльності підприємств в умовах кризи
	- поточний контроль та аналіз необхідності внесення змін у програму реструктуризації;
	- оцінка загальних результатів упровадження реструктуризації обліково-контрольного забезпечення;
	- контроль результатів реструктуризації обліково-контрольного забезпечення

Джерело: розроблено авторами

та реєстрацію у відповідних реєстрах, здійснення контролю раціонального використання виробничих ресурсів. Призначення цієї системи – удосконалення й раціоналізація обробки економічної інформації, розподіл робіт між обліковими працівниками, раціональна організація праці. Вона є обов'язковою для кожного підприємства, оскільки без належного організованого обліку неможлива ефективна господарська діяльність жодного підприємства.

Система організації обліку на підприємстві зазвичай включає: організацію нормативно-правового забезпечення обліку, організацію облікової політики підприємства, організацію праці персоналу, зайнятого обліком, контролем та аналізом, організацію первинного та поточного етапів обліку, організацію обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів, організацію проведення інвентаризації тощо.

Таблиця 2

Елементи організації бухгалтерського обліку в умовах упровадження реструктуризації діяльності підприємств України

I. Елементи організації бухгалтерського обліку в частині регулювання ступеня професійного ризику бухгалтера		
1.	Підбір персоналу	Анкета визначення рівня кваліфікації кандидата на посаду бухгалтера, центру обліково-контрольного забезпечення реструктуризації тощо
2.	Розрахунок ступеня професійного ризику бухгалтера	Відомість оцінювання професійного ризику бухгалтера. Визначення ступеня професійного ризику (наприклад, матриця варіативності факторів впливу на ступень даного ризику), формування рішення про прийняття на посаду
3.	Укладання договору про професійну відповідальність	Договір про професійну відповідальність. Договір містить положення щодо наслідків настання відповідальності, наслідків професійних ризиків бухгалтера, обов'язків холдингу та підприємств
4.	Розподіл обов'язків та складання посадових інструкцій	Положення про створення Центру обліково-контрольного забезпечення реструктуризації діяльності підприємств холдингу. Ознайомлення облікових працівників з Положенням про створення Центру обліково-контрольного забезпечення реструктуризації діяльності підприємств холдингу в умовах кризи. Посадови інструкції. Ознайомлення з посадовими інструкціями
II. Елементи організації бухгалтерського обліку в частині регулювання первинного та поточного етапів обліку		
5.	Форми документів, запропоновані для складання в процесі ведення бухгалтерського обліку в умовах оголошення реструктуризації	Графік документообороту між центром обліково-контрольного забезпечення процесу реструктуризації, бухгалтерськими службами та відділом внутрішнього аудиту холдингу. Визначення періодичності обміну документами та встановлення відповідальних за їх несвоєчасне надання
		Реєстр прийнятих (переданих) документів. Містить інформацію про повний перелік документів, які передані або прийняті від виконавця
		Опис прийнятих (переданих) документів. Забезпечує здійснення контролю руху документів у процесі співпраці, ураховуючи їх форму та спосіб передачі
		Журнал реєстрації описів прийнятих (переданих) документів. Сприяє систематичній реєстрації всіх наданих і отриманих описів прийнятих (переданих) документів
		Робочий звіт Центру про обсяг виконаних робіт з ведення бухгалтерського обліку. Робочий звіт складається після оголошення початку реструктуризації. Відображає показники в частині кількості задіяних працівників і термінів виконання та видів робіт; причин виникнення відхилень та їх вплив на діяльність підприємства
		Звіт про залучені послуги з бухгалтерського аутсорсингу та аутстафінгу. Містить інформацію про результати наданих послуг і виконання умов договору виконавцем, а також пропозиції з оптимізації та удосконалення організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві-замовнику.
		Договір з аутстафінгу на залучення спеціаліста. Забезпечує юридичне підтвердження факту виконання послуг з бухгалтерського обліку із зазначенням обсягу виконаних робіт та їх вартості
III. Організації обліку зобов'язань та забезпечень, організація складання звітності		
6.	Звітність	Форми для розкриття в звітності процесу реструктуризації (розробка форм для приміток до фін. зв), форми соціорієнтованої звітності
7.	Умови формування забезпечень	Анкета для головних бухгалтерів підприємств холдингу та матриця рангів для проведення факторного аналізу формування забезпечень на реструктуризацію підприємствами холдингів
8.	Первісна оцінка забезпечень	Документ (наказ) щодо уточнення та змін в обліковій політиці: методика оцінки за справедливою вартістю
9.	Механізм нарахування забезпечень	Документ (наказ) щодо уточнення та змін в обліковій політиці: частота відрахувань, період відрахувань, методики розрахунків сум відрахувань
10.	Порядок відображення забезпечень на рахунках	Документ (наказ) щодо уточнення та змін в обліковій політиці: визначення відповідних рахунків

Джерело: розроблено авторами

Однією із основних складових організації обліку на підприємстві є облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання і подання фінансової звітності. Держава регулює організацію облікової політики методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України 27.07.2013 р. № 635 [2].

Комплексні дослідження щодо організації обліково-контрольного забезпечення реструктуризації діяльності підприємств практично відсутні. З огляду на це запропоновано наступні етапи процесу впровадження системи обліково-контрольного забезпечення в умовах оголошення реструктуризації.

Між тим питання розвитку методології бухгалтерського обліку в частині визначення можливостей змін облікової політики в умовах кризових явищ, які потребують впровадження проектів реструктуризації підприємства, є недостатньо дослідженим. Тобто питання доцільності виділення центрів обліку і звітності, спрямування фінансових потоків, впровадження систем управлінського обліку, внутрішнього контролю вирішується на кожному підприємстві самостійно, найчастіше головним бухгалтером, між тим вищезазначені питання є стратегією сталого розвитку підприємства в умовах кризи і потребують розробки методичного інструментарію та методологічного підґрунтя.

Головним завданням організації облікового забезпечення суб'єктів господарювання при впровадженні процесу реструктуризації є оцінка існуючих та можливих ризиків діяльності (зокрема, ризиків професійної діяльності бухгалтерської служби) та відображення їх в обліковій системі підприємства, оцінка існуючих активів та зобов'язань за справедливою вартістю, визначення забезпечень, як це наведено в табл. 2.

Критерієм визнання процесу реструктуризації за міжнародними [5] та національними стандартами обліку [4] є наявність плану реструктуризації, якій затверджено керівництвом.

Обов'язковими пунктами в плані реструктуризації є:

- оцінка ресурсів (за справедливою вартістю);
- визначення суми можливих витрат на скорочення персоналу;
- нарахування резервів (розробка критеріїв їх визнання).

З метою виконання вищеперахованих завдань в умовах впровадження процесу реструктуризації на всіх підприємствах холдингу доцільно запропонувати створення обліково-контрольного центру реструктуризації. Завданнями для даного центру є:

- контроль впровадження процесу реструктуризації в облікових службах підприємств (виконання вимог міжнародних та національних стандартів);
- розробка методичних підходів до відображення додаткової інформації про процес реструктуризації в звітності підприємства;

- розробка методичних підходів до оцінки ресурсів, нарахування резервів, визначення витрат на реструктуризацію, визначення передбачуваних витрат на скорочення персоналу, тощо;

- розробка методичних підходів щодо впровадження системи ризик-орієнтованого аудиту на підприємствах холдингу;

- надання поточної інформації керівництву холдингу щодо впровадження процесу реструктуризації.

Одним з основних проблемних питань співпраці між Центром та бухгалтерськими службами підприємств є недоліки документального забезпечення виконання їх обов'язків щодо організації і ведення бухгалтерського обліку в умовах впровадження реструктуризації, для вирішення якого необхідно розробити робочий звіт Центру про обсяг виконаних робіт із ведення бухгалтерського обліку. Робочий звіт складається після оголошення початку реструктуризації. Відображає показники в частині кількості задіяних працівників і термінів виконання та видів робіт; причин виникнення відхилень та їх вплив на діяльність підприємства.

Крім ризиків, які виникають у процесі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності додатково виникають ризики, які пов'язані з людським фактором. На великих підприємствах кількість персоналу, якій здійснює облік, аналіз та контроль, сягає понад 200 осіб, тому ризики їх професійної діяльності є суттєвими.

Одним із найважливіших завдань організації обліку на підприємстві є складання та надання звітності. Узагальнення вимог національних стандартів бухгалтерського обліку дозволило зробити висновок не просто про наявність в окремих стандартах відображення інформації про події, пов'язані з ризиком (невизначеністю), а саме про становлення нової концепції звітності, зорієнтованої на оцінювання ризику, яка адекватно має відобразити реальний стан капіталу підприємства та має бути корисною різним групам користувачів.

Завданням центру обліково-контрольного забезпечення процесу реструктуризації діяльності підприємств є врахування невизначеності впливу зовнішнього та внутрішнього середовищ на активи та зобов'язання підприємства, що проявляється через невідповідність їхньої поточної та історичної вартості та відображення цього в звітності.

Висновки. Отже, головним завданням центру обліково-контрольного забезпечення реструктуризації діяльності підприємства в умовах кризи є оцінювання впливу ризиків на фінансово-економічні показники діяльності підприємства. Завданням центру обліково-контрольного забезпечення реструктуризації є визначення межі, до якої суб'єкт господарювання може ризикувати або якими є допустимі норми втрат від операцій, пов'язаних із ризиком, що не порушують принципів його раціонального господарювання.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 966-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затв. Наказом Міністерства фінансів України 27.07.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : minfin.gov.ua.
3. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб. для студ. ВНЗ спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова ; 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІПІ, 2001. – 576 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon1.rada.gov.ua.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37) «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

Анотація. В работе раскрыты особенности учетно-контрольного обеспечения на предприятиях Украины в условиях проведения реструктуризации. Определены основные риски деятельности предприятия в условиях кризиса и пути их преодоления. Разработана модель организационно-методического обеспечения процесса реструктуризации в условиях кризиса.

Ключевые слова: организация, учетное обеспечение, реструктуризация, учетная политика, риски.

Summary. The paper disclosed features of accounting and control software on the enterprises of Ukraine in the conditions of restructuring. It's defined the main risks of the company in a crisis and ways to overcome them. It's developed a model of organizational and methodological support of the process of restructuring in the crisis.

Key words: organization, registration maintenance, restructuring, accounting policies, risks.