

УДК 657

**Левицька С. О.,***доктор економічних наук, професор Національного університету "Острозька академія",***Юхименко-Назарук І. А.,***викладач Рівненського державного гуманітарного університету*

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ: КРИТЕРІЇ ЕФЕКТИВНОСТІ, ПРАКТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ**

*У статті досліджуються передумови раціональної організації обліку на підприємстві. Порівнюються вітчизняна та міжнародна практики поетапної організації облікового процесу. Розглядаються альтернативні варіанти вибору форми облікового процесу.*

**Ключові слова:** організація обліку, обліковий процес, форми облікового процесу.

*В статье исследуются предисловия рациональной организации учета на предприятии. Сравниваются отечественная и зарубежная практика поэтапной организации учетного процесса. Рассматриваются альтернативные варианты выбора формы учетного процесса.*

**Ключевые слова:** организация учета, учетный процесс, формы учетного процесса.

*Preconditions of the rational organization of the account at the enterprise are investigated. The domestic and international practice of the stage-by-stage organization of registration process is compared. Alternative variants of a choice of the form of registration process are considered.*

**Keywords:** organization of the account, accounting process, forms of accounting process.

**Постановка проблеми.** З переходом до ринкової економіки й ускладненням господарських зв'язків зростають вимоги до інформації, що є джерелом прийняття управлінських рішень. Інтеграція України в світову ринкову систему, активізація економічних реформ (прийняття Бюджетного кодексу, обговорення проекту Податкового кодексу тощо) зумовлюють необхідність забезпечення на підприємствах ефективних інформаційних потоків на засадах її достовірності, об'єктивності, деталізації, дотримання чинного облікового законодавства.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Організації облікового процесу присвячено праці вітчизняних науковців М. В. Кужельного,

М. Т. Білухи, З. В. Гуцайлюка, Я. Д. Крупки, В. В. Сопка, В. С. Рудницького, В. Г. Швеця, Є. В. Мниха, М. С. Пушкаря, С. Ф. Голови, Ф. Ф. Бутинця та багатьох інших.

Розвиток бухгалтерського обліку зумовлює формування якісно нової системи облікового процесу, що не тільки своєчасно і правильно забезпечує реєстрацію господарських операцій, але й задовольняє адміністрацію на етапах прийняття ефективних управлінських рішень.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є висвітлення сутності та ролі організації обліку, дослідження організаційних питань його впровадження.

Завданнями дослідження є обґрунтування напрямів та етапів організації обліку підприємницької діяльності:

- дослідити міжнародну практику організації облікового процесу;
- обґрунтувати критерії ефективності організації обліку з урахуванням специфіки функціонування його складових.

**Виклад основного матеріалу.** Ефективною вважають організацію обліку, що дає можливість отримати інформацію для успішного виконання поставлених адміністративних завдань при найменших затратах засобів і праці. Основні передумови раціональної організації обліку на підприємстві такі.

Вивчення структури, особливостей технології та організації виробництва, що забезпечує правильну організацію обліку господарських процесів, встановлення взаємин окремих підрозділів підприємства з бухгалтерією, визначення порядку документації господарських операцій і документообороту, реєстрації господарських операцій у системі рахунків синтетичного та аналітичного обліку, методики калькулювання собівартості продукції, порядок узагальнення облікової інформації.

Важливими чинниками успішного завершення роботи на цьому етапі є прийняття рішень, які б оптимально відповідали економіко-організаційній характеристиці суб'єкта: вирішувались за допомогою працівників діючого штатного складу, не були фінансово обтяжливими, але одночасно забезпечували перспективу розвитку підприємницької діяльності.

Вивчення характеру й обсягу необхідної інформації. Для ринкової економіки притаманними є такі процеси і явища, як конкуренція та вільне ціноутворення, що складаються під впливом витрат, попиту або у їх поєднанні. У зв'язку з цим виникає потреба в організації внутрішньогосподарського обліку, який, будучи часткою бухгалтерського обліку, виконував би завдання, пов'язані з управлінням як підприємства в цілому, так і внутрішніми підрозділами, починаючи із ступеня проектування нового товару і закінчуючи його реалізацією. Оскільки така інформація забезпечується за допомогою бухгалтерського обліку, головним бухгалтером разом з керівними працівниками повинно бути завчасно визначено обсяг інформації, її зміст і терміни подання.

Аналітичний облік на підприємстві, як основне джерело управлін-

ської інформації, повинен враховувати стратегічні питання менеджменту та маркетингу суб'єкта, бути максимально наближеним до проблемних управлінських питань, але, разом з тим, не нести зайвих облікових даних та форм звітності.

Вивчення законодавчих і нормативних актів щодо обліку і звітності. Бухгалтерський облік повинен здійснюватись відповідно до чинних законодавчих актів з питань організації обліку, а також галузевих інструкцій. Тільки у такому випадку буде забезпечено єдність методології обліку та одержання звітної інформації, необхідної для контролю, аналізу та оперативного управління як окремим господарством, так і економікою країни в цілому.

Сьогодні питання дотримання принципів національних П(С)БО для вітчизняного суб'єкта господарювання важливі такою мірою, як і дотримання вимог податкового законодавства. Розмаїття законодавчої бази системи оподаткування, динаміка її змін зумовлюють введення аналітичних субрахунків для реєстрації операцій за податковими вимогами (тимчасові та постійні різниці, податковий кредит тощо).

Встановлення облікових взаємин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства. Бухгалтерія як складова частина управлінського апарату тісно взаємопов'язана з усіма виробничими підрозділами і службами підприємства. Вона одержує від них потрібну для обліку і контролю документацію і, своєю чергою, забезпечує їх економічною інформацією про результати їхньої роботи [5].

На цьому етапі важливо розподілити ведення обліку та підготовку внутрішньої звітності за окремими підрозділами (матеріально-відповідальними особами).

Забезпечення кваліфікованої спеціалізації обліковців, раціональної організації роботи – запорука оперативності та достовірності облікових даних. Однією з передумов запровадження наукової організації праці в бухгалтерії є характер технології облікового процесу, оскільки облік можна представити у вигляді декількох безперервних стадій, що охоплюють поточне спостереження, вимірювання, реєстрацію, систематизацію господарських операцій, підготовку, аналіз та контроль показників звітної інформації (табл. 1).

Очевидною є перевага міжнародної практики організації обліку в питаннях деталізації початкових етапів збору та узагальнення інформації (підготовка пробного балансу), що доцільно запровадити на великих підприємствах, під час реорганізації діяльності, освоєння нових її напрямків.

Організацію облікової роботи на підприємстві вітчизняні науковці та практики розглядають за трьома взаємопов'язаними складовими: методичною, технічною, організаційною.

На методичному етапі здійснюється вибір системи способів та прийомів, покладених в основу організації бухгалтерського обліку.

*Таблиця 1*  
*Порівняльна характеристика етапів систем облікового процесу в Україні та США [6, с. 67]*

<b>Етапи облікового процесу</b>	
<b>Україна</b>	<b>США</b>
обробка первинних документів; запис проводок до спеціальних журналів (відомостей); перенесення даних з журналів до Головної книги; перевірка балансу рахунків Головної книги; перенесення даних Головної книги до форм фінансової звітності.	обробка первинних документів; запис проводок до загального журналу обліку господарських операцій; перенесення даних з журналу до Головної книги; зведення пробного балансу; підготовка робочого облікового звіту; підготовка фінансових звітів на базі робочого облікового звіту; виконання регулюючих проводок; виконання заключних проводок; зведення повного пробного балансу; складання фінансових звітів; виконання зворотних проводок.

Для бухгалтерського обліку це: документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та узагальнення даних бухгалтерського обліку на звітну дату.

Для забезпечення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає структуру, форми, методи, технічні засоби, процедури тощо. Технічний аспект облікового процесу полягає у виборі форми ведення бухгалтерського обліку. Своєю чергою, форма бухгалтерського обліку виступає як певна система реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них. Вона обирається підприємствами самостійно з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку [2, с. 9].

Певне поєднання хронологічного та систематичного обліку, відповідні форми зв'язку між обліковими реєстрами, спосіб і техніка облікових записів – все це визначає форму ведення бухгалтерського обліку. Разом з тим, форми реєстрів, порядок та послідовність записів у них, технічні засоби обліку є дуже різноманітними. З історії бухгалтерського обліку відомі такі форми реєстрів (обліку), як староіталійська, німецька, російська (потрійна), шахова, журнально-ордерна, журнальна та інші [4, с. 70]. Найбільш поширеними формами бухгалтерського обліку на даний час є меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена та автоматизована.

Для відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку призначені різні облікові реєстри. Керівництво підприємства завжди намагається модифікувати рекомендовану структуру перерахованих реєстрів з метою задоволення першочергових управлінських потреб: вводяться показ-

ники за додатковими рахунками аналітичного обліку, усуваються графи за рахунками, що не передбачені робочим Планом рахунків, розробляються реєстри для підготовки внутрішньої звітності тощо. З урахуванням вітчизняної практики, додаткового аналітичного обліку в реєстрах потребують витрати (зокрема, виробничі), доходи від основної та іншої статутної діяльності, прибутки (збитки) за джерелами формування та напрямками розподілу.

До форм обліку висувається низка вимог, зокрема, вони повинні: забезпечувати повноту і реальність відображення в облікових реєстрах всієї облікової інформації; бути економічними, інформаційними для прийняття управлінських рішень; забезпечувати правильне поєднання синтетичного та аналітичного обліку, своєчасне відображення в обліку господарських операцій та складання звітності, проведення економічного аналізу та контролю господарської діяльності підприємства.

Ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зазначає, що підприємство самостійно "розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій" [1]. Очевидним є вихід управлінського обліку за межі бухгалтерського. Разом з тим, управлінська інформація за джерелом походження має бути гармонізована з принципами функціонуючих на підприємстві видів обліку, оперувати показниками, визнаними у формах звітності.

На нашу думку, складовою управлінського обліку, його інформаційною основою є внутрішньогосподарський облік, реєстрація операцій виробничої діяльності в межах внутрішньогосподарського обліку здійснюється на принципах бухгалтерського обліку (на відміну від управлінського).

Концептуальні основи діючих на підприємствах видів обліку наведено в табл. 2.

*Таблиця 2*  
*Концептуальні основи існуючих видів обліку операцій господарської діяльності підприємства*

Ознаки	Види обліку діяльності підприємства			
	Бухгалтерський облік	Внутрішньогосподарський	Статистичний	Податковий
1	2	3		
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні
Відкритість даних	Доступні всім	Комерційна таємниця	Доступні всім, за виключенням певного переліку комерційної інформації	Доступні всім

Ознаки	Види обліку діяльності підприємства			
	Бухгалтерський облік	Внутрішньогосподарський	Статистичний	Податковий
1	2	3		
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Необов'язковий	Обов'язковий	Обов'язковий (для платників податків)
Звітність	Фінансова, затверджена на державному рівні	Внутрішня	Статистична, затверджена на державному рівні	Податкова, затверджена на державному рівні
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність	Виробнича діяльність	Соціально-економічні явища та процеси в межах господарської діяльності	Господарська діяльність
Ступінь відповідальності	Адміністративна	Дисциплінарна	Адміністративна	Адміністративна
Елементи методу обліку	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату – обов'язково; рахунки й подвійний запис – для певних форм звітності	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату
Використання вимірників	Вартісні, кількісні (обмежено)	Вартісні, кількісні, натуральні, якісні, трудові	Вартісні, кількісні, натуральні, якісні, трудові	Вартісні

Проект Податкового кодексу передбачає узгодження принципів бухгалтерського обліку та податкового законодавства в питаннях визначення об'єктів оподаткування низки податків та зборів. Відтак, наказом про облікову політику підприємства необхідно затверджувати альтернативні підходи, що мають місце в обліковій системі підприємства (табл. 3)

Таблиця 3

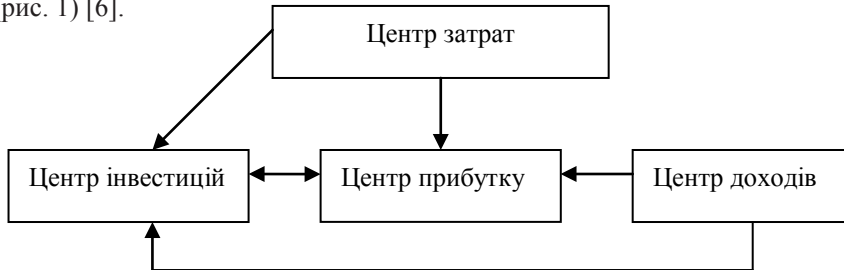
Фрагмент рекомендованої структури наказу про облікову політику

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Для видів обліку		
		бухгалтерського	внутрішньогосподарського	податкового
1	2	3	3	4
Рекомендовані Міністерством фінансів України [3]				
1.	Методи оцінки вибуття запасів	+	+	+
2.	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	+	+	-
3.	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	+	+	-
4.	Окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат	+	+	-
5.	Методи амортизації необоротних активів	+	+	-
6.	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	+	+	-
7.	Періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	+	+	-
8.	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	+	+	-
9.	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів, методика створення	+	+	-
10.	Перелік і склад змінних і постійних загально-виробничих витрат, базу їх розподілу	+	+	-
11.	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	+	+	+
12.	Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку	+	+	-
13.	Переоцінка (індексація) необоротних активів: критерії, періодичність, відображення результатів	+	+	+
14.	Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	+	-	-
Додатково до рекомендацій Мінфіну				
15.	Склад комісії для визначення строку корисного використання необоротних активів	+	+	-
16.	Робочий план рахунків (з субрахунками аналітичного обліку)	+	+	-
17.	Переоцінка запасів: критерії, періодичність, відображення результатів	+	+	-
18.	Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних на безоплатній основі	+	+	-
19.	Форми самостійно створених первинних документів	+	+	+

Функції, що їх виконує бухгалтер, який обслуговує керівників структурних ланок підприємства, значно ширші, ніж бухгалтера, який тільки реєструє господарські операції в системі рахунків методом подвійного запису.

Бухгалтер бере активну участь у створенні та функціонуванні центрів відповідальності (ЦВ) в межах управлінського обліку.

Міжнародна практика управлінського обліку рекомендує створення центру затрат, центру інвестицій, центру доходу та центру прибутку (рис. 1) [6].



**Рис. 1. Інформаційний зв'язок між центрами відповідальності.**

Центр затрат (ЦЗ) є підрозділом (госпрозрахунковим або аналітичним) суб'єкта господарювання, керівник якого відповідає тільки за затрати (витрати).

Центр інвестицій (ЦІ) – підрозділ, керівник якого відповідає за ефективність використання отриманих інвестиційних ресурсів. Завдання такого центру – забезпечити максимальне цільове та раціональне використання вкладеного капіталу, його швидку окупність.

Центр доходів (ЦД) – підрозділ, керівництво якого відповідає за виручку від реалізації продукції (товарів, послуг) та за витрати, пов'язані з їх реалізацією.

Центр прибутку (ЦП) – підрозділ, керівництво якого відповідає за фінансові результати діяльності. При цьому контролю підлягають всі складові формування прибутку.

Організація управлінського обліку передбачає участь бухгалтера на всіх етапах управління: у складанні та узгодженні бюджетів, розробці стандартів витрат, наданні інформації про минулі події, складанні розрахунків щодо можливих наслідків майбутніх дій. Відображаючи операції, які здійснює підприємство, бухгалтер накопичує дані про витрати і доходи структурних підрозділів підприємства, складає внутрішню звітність, що дає змогу оцінювати результати їх діяльності.

Відповідно, бухгалтер має володіти навичками в питаннях: визначення критеріїв деталізації інформаційних потоків; розробки за затвердження



показників діяльності центрів відповідальності, підготовки форм внутрішньої звітності; запровадження чіткої організації внутрішньогосподарського обліку; реалізації контрольних та аналітичних процедур діяльності в межах ЦВ.

**Висновки.** Організація обліку для суб'єктів господарювання сьогодні – пошук раціональної системи відображення господарських операцій та узагальнення її в звітних формах за видами господарського обліку, за допомогою якої об'єктивно ідентифікується стан активів, зобов'язань та фінансових результатів діяльності, здійснюється сплата податків і обов'язкових платежів, оприлюднюється важлива для контролюючих органів та суспільства інформація про діяльність юридичної особи, реалізується політика оперативного та стратегічного менеджменту.

Її впровадження для досягнення ефективності необхідно комплексно розглядати на методологічному, інформаційному та адміністративному етапах. При цьому системному вивченню підлягають питання гармонізації принципів наявних на підприємстві облікових систем – бухгалтерського, статистичного та податкового обліку. Безперечно, чільне місце займає професійна підготовка бухгалтера, його вміння адаптувати отриману інформацію для потреб оперативного та перспективного управління.

### Література:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" за № 996-XIV від 16 липня 1999 року.
2. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник. – Київ: Вид-во "Центр навчальної літератури", 2004. – 528 с.
3. Лист Міністерства Фінансів України від 21. 12. 2005р. за №31-34000-10-5\27793 "Про облікову політику".
4. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПГТ "Рута", 2002. – 592 с.
5. <http://www.refine.org.ua/pageid-591-1.html>.
6. Neil's Brock Copenhagen Business College. Kultorvet 2, Copenhagen K. – 2003. Denmark. – 250 p.