

Отримано: 04 травня 2016 р.*Прорецензовано:* 26 травня 2016 р.*Прийнято до друку:* 26 травня 2016 р.

Левицька С. О. Організація обліку діяльності суб'єктів як синергетичний процес інформаційного забезпечення їх менеджменту / С. О. Левицька // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», травень 2016. – № 1(29). – С. 133–139.

УДК:657.37

JEL-класифікація: M 41

Левицька Світлана Олексіївна,*д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту**Національного університету водного господарства та природокористування***ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ЯК СИНЕРГЕТИЧНИЙ ПРОЦЕС ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЇХ МЕНЕДЖМЕНТУ**

Стаття присвячена організації обліку господарської діяльності вітчизняних суб'єктів. Мета дослідження полягає у визначенні та обґрунтуванні концептуальних засад організації інтегрованої системи господарського обліку діяльності юридичних осіб. Досліджено практичні підходи організації обліку, розкрито принципи гармонізації та уніфікації облікових даних на методологічному, технологічному та управлінському рівнях обліково-аналітичного забезпечення результатів фінансово-господарської діяльності. Запропоновано підходи гармонізації методів підсистем обліку. Обґрунтовано доповнення до структури облікової політики суб'єкта в частині адміністративного забезпечення етапів підготовки фінансової звітності. Пропозиції дозволять за умов оптимізації обсягу облікових даних розширити спектр їх інформативності відповідно до цільових запитів менеджерів.

Ключові слова: суб'єкти, господарська діяльність, організація обліку, бухгалтерський облік, управлінський облік, обліково-аналітичне забезпечення.

Левицкая Светлана Алексеевна,*д.э.н., профессор, профессор кафедры учета и аудита**Национального университета водного хозяйства и природопользования***ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ КАК СИНЕРГЕТИЧЕСКИЙ ПРОЦЕСС ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИХ МЕНЕДЖМЕНТА**

Статья посвящена организации учета хозяйственной деятельности отечественных субъектов. Цель исследования заключается в определении и обосновании концептуальных основ организации интегрированной системы хозяйственного учета деятельности юридических лиц. Исследованы практические подходы организации учета, раскрыты принципы гармонизации и унификации учетных данных на методологическом, технологическом и управленческом уровнях учетно-аналитического обеспечения результатов финансово-хозяйственной деятельности. Обоснованы подходы гармонизации методов подсистем учета. Обоснованы дополнения к структуре учетной политики субъекта в части административного обеспечения этапов подготовки финансовой отчетности. Предложения позволяют при оптимизации объема учетных данных расширить спектр их информативности в соответствии с целевыми запросами менеджеров.

Ключевые слова: субъекты, хозяйственная деятельность, организация учета, бухгалтерский учет, управленческий учет, учетно-аналитическое обеспечение.

Svitlana A. Levytska,*PhD, Professor, National University of Water Management and Natural Resources Use***ORGANIZATION OF ACCOUNTING ACTIVITIES AS PROCESS THEIR INFORMATION PROVISION MANAGEMENT**

The article is devoted to the organization of accounting of economic activity of domestic entities. The purpose of the study is to identify and justify the conceptual foundations of the organization of an integrated system of economic accounting of legal entities. Practical approaches studied accounting, disclose the principles of harmonization and unification of accounting data on methodological, technological and managerial levels of accounting and analytical support of the results of financial and economic activity. Based approaches harmonization of methods of accounting subsystems. Grounded additions to the structure of the subject's accounting policy with regard to administration of preparation of the financial statements. The proposals will allow while optimizing volume credentials extend the range of their information in accordance with the target request to the manager.

Keywords: subjects, economic activity, accounting, management accounting, organization of accounting, accounting and analytical support.

Постановка проблеми. Система господарського обліку суб'єктів у сучасних умовах потребує не тільки удосконалення її елементів (підсистем бухгалтерського, управлінського, податкового та статистичного обліку), а й уніфікації, насамперед, методичних підходів, оскільки:

- розширюються об'єкти обліку в процесі запровадження на державному рівні Концепції збалансованого національного економічного розвитку: соціальної, економічної, екологічної його складових;
- розвиваються інформаційні технології, спроможні забезпечити оперативність обліку та звітності, готувати комплексне обліково-аналітичне забезпечення (за цільовими потребами користувачів), в автоматизованому режимі здійснювати внутрішній контроль (аудит) результатів господарської діяльності;
- збільшується коло користувачів звітності (в т.ч. внутрішньої) через небайдужість та обізнаність безпосередньо контрагентів, власників, інвесторів, працівників тощо.

На відповідальності керівника – оптимізація процесу обліково-аналітичного забезпечення результатів діяльності на етапах оперативного та перспективного управління.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивчення організації бухгалтерського обліку займає чільне місце в наукових працях вітчизняних вчених – обліковців П. Й. Атамаса [1], В. В. Бабіча [2], Ф. Ф. Бутинця [3; 4; 16], М. В. Кужельного [6], М. Ю. Карпушенка [7], С. М. Кафки [17], В. С. Леня [15], Є. В. Мниха [12], Г. В. Нашкерської [13], В. К. Орлової [17], С. В. Свірко [21] та інших.

Входження вітчизняних суб'єктів господарювання в систему ринкових відносин, активний розвиток видів обліку обумовлюють необхідність пошуку ефективних форм організації облікової системи з урахуванням: мети та завдань діяльності юридичних осіб, організаційно-управлінської їх структури, форми власності, джерел фінансування господарських операцій тощо.

Метою статті є визначення та обґрунтування концептуальних засад організації інтегрованої системи господарського обліку діяльності вітчизняних суб'єктів на методологічному, технологічному та управлінському рівнях.

Основні результати дослідження. Практичні підходи до визначення елементів системи обліку суб'єктів враховують, перш за все, варіативність зовнішніх форм звітності, зокрема :

- бухгалтерський облік та фінансова звітність;
- облік обов'язкових розрахунків з бюджетом за податками і зборами (податковий облік) та податкова звітність;
- облік соціально-економічних подій та явищ господарської діяльності (статистичний облік) і статистична звітність;
- облік розрахунків за обов'язковими страховими внесками та звітність до страхових Фондів.

При цьому, інформаційною основою для підготовки зазначених форм звітності є аналітичні дані бухгалтерського обліку (рис. 1)

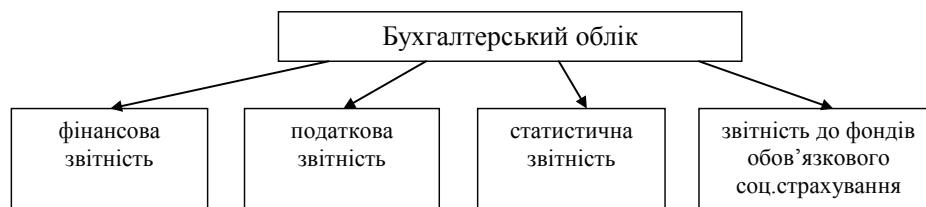


Рис 1. Інформаційне забезпечення зовнішньої звітності суб'єктів господарської діяльності

Державні програми збалансованого національного розвитку націлюють підприємства на виконання не тільки економічних інвестиційно-інноваційних програм, але й заходів соціального забезпечення працівників та екологічної безпеки операційної діяльності.

У контексті досліджень ключових питань впливу людського фактору на збереження та відтворення навколишнього середовища, *збалансована діяльність підприємств* – це організація раціонального та ефективного використання виробничих ресурсів із метою реалізації оперативних та стратегічних завдань господарської діяльності, що передбачає збалансованість трьох складових:

- позитивної динаміки економічних показників (економічна складова);
- соціального забезпечення працівників (соціальна складова);
- екологічної безпеки операційної діяльності (екологічна складова)

Рівень аналітичної інформації, її достовірність визначають доказовість первинного документа як «письмового свідчення, що підтверджує факт документування господарської операції» [18]. В одних джерелах зазначається, що за допомогою первинного документу реєструється факт господарської діяльності (ФГД), а в інших – господарська операція. Ці поняття потрібно чітко розрізняти: *господарською операцією є задокументований факт господарської діяльності, вартісний вимір якого в часі призводить до змін у активах та капіталі суб'єкта*. Моніторинг складових збалансованості господарювання потребує більш деталізованої інформації, ніж та, що оприлюднюється у формах фінансової звітності. Відтак, актуалізуються підходи до оцінки саме фактів господарської діяльності.

З урахуванням цільових запитів менеджерів підприємства «організаційних механізм» повинен враховувати бухгалтерський облік не як єдину облікову систему, а як інформаційну основу інтегрованої системи господарського обліку (таблиця 1).

Таблиця 1

Склад інтегрованої системи господарського обліку діяльності суб'єкта

Ознаки	Підсистеми обліку			
	Бухгалтерський облік	Управлінський	Статистичний	Податковий
1	2	3		
Об'єкт обліку та звітності	Операції господарської діяльності	Окремі напрямки фінансово-господарської діяльності (в більшості випадків – виробничої)	Соціально-економічні явища та процеси господарської діяльності	Операції господарської діяльності, що є об'єктами оподаткування
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 (для внутрішньогосподарського обліку), баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату; 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

Потреба в оперативній деталізованій інформації в розрізі пріоритетних питань управління актуалізує ведення управлінського обліку. Міжнародна практика управлінського обліку основою його впровадження визначає центри відповідальності (ЦВ) – сегменти діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність менеджера за виконання доведених показників. Виділяють чотири типи центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій [6; 22; 23].

Інформаційну базу управлінського обліку доцільно розглянути за двома складовими:

- внутрішньогосподарський облік господарських операцій, що здійснюється зі збереженням методичної бази бухгалтерського (відповідно, деталізований з урахуванням потреб управління);
- обліково-аналітичну інформацію за результатами виконання заходів адміністрування операцій, напрямків діяльності в рамках центрів відповідальності (табл. 2) [10].

Таблиця 2

Основні відмінності між управлінським та внутрішньогосподарським обліком (на прикладі центру відповідальності «Виробничі витрати»)

Критерії	Відмінності	
	Внутрішньогосподарський облік витрат	Управлінський облік витрат
1	2	3
Базисна теорія	Реєстрація операцій господарської діяльності, що формують витрати, на рахунках бухгалтерського обліку	Облік фактів господарської діяльності, що впливають на виробничі витрати, а також процесів їх адміністрування
Звітність	Внутрішня	Внутрішня
Принципи обліку	Принципи П(с)БО 16 «Витрати»	В частині обліку витрат – принципи П(с)БО 16, в частині адміністрування операцій, що впливають на витрати – результативність виконання управлінських рішень, що забезпечують їх проведення та оптимізацію
Критерії точності	Абсолютна точність	Можливі відхилення, попередньо обумовлені з керівництвом
Обмеження	Нормативні акти з питань бухгалтерського обліку фінансової та звітності, внутрішні розпорядчі документи	Внутрішні розпорядчі документи
Використання вимірників	Вартісні, натуральні	Вартісні, натуральні, якісні,

Враховуючи багатофункціональність даних бухгалтерського обліку, важливим є розкриття механізму його організації як системного процесу.

Концептуальні основи організації обліку для вітчизняних юридичних осіб регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», основними з яких є: безперервність його ведення; відповідальність керівника за організацію бухгалтерського обліку, документування та збереження документів; погодження з органом, до сфери управління якого відноситься, вибору організаційних та методологічних форм обліку та звітності, елементів облікової політики, контролю господарських операцій; відповідальність керівника за створення належних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку; відповідальність головного бухгалтера (особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку) за дотримання встановлених на підприємстві єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та звітності, здійснення контролю за безперервністю та повнотою облікового процесу, правильне відшкодування втрат від нестач тощо.

Не можливо ототожнювати поняття «облік», «ведення обліку», «організація обліку»: саме організації обліку властиво досягнення синергетичного ефекту через втілення так званої «організаційної синергії» [7; 8].

Свою чергою, синергетичний ефект – додатковий результат, отриманий від тісної злагодженої взаємодії окремих елементів системи [9; 22].

У контексті організації обліку таким додатковим результатом буде створення результативного обліково-аналітичного забезпечення у відповідності до потреб управління. Синергетичний ефект при цьому забезпечується шляхом регулювання його складових через: методологічну уніфікацію та гармонізацію підсистем обліку; ефективне застосування інформаційних технологій; продуктивність праці обліково-економічного персоналу.

Організація системи інтегрованого господарського обліку (далі – організація системи обліку) суб'єкта господарської діяльності в умовах сучасних економічних трансформацій – упорядкований процес збору, систематизації, узагальнення та передачі даних в розрізі підсистем обліку на методологічному, технологічному та управлінському рівнях з метою забезпечення керівництва інформацією для прийняття оперативних і стратегічних рішень. Такий підхід дозволить забезпечити оприлюднення повної та достовірної аналітичної інформації в розрізі соціально-економічної та екологічної складових фінансово-господарської діяльності.

Організація системи обліку останнім часом все частіше стає предметом дослідження здобувачів наукових ступенів. Враховуючи направленість таких наукових досліджень, організацію обліку доцільно розглядати з урахуванням:

- рівнів узагальнення облікової інформації: державного, регіонального, на рівні суб'єкта господарювання;
- основних елементів організаційного механізму: сукупності способів впорядкування системи бухгалтерського обліку; систему умов та елементів побудови облікового процесу [20].

На макро-рівні організацію системи обліку розкрито в дисертаційній роботі Я. В. Олійник. Здобувачем обґрунтовано припущення, що «організація бухгалтерського обліку вивчає механізми функціонування національної системи бухгалтерського обліку з метою раціонального поєднання в часі та просторі її елементів: економіки країни (загальнодержавний рівень) та суб'єкта господарювання (локальний рівень)» [14].

За такого підходу під організацією бухгалтерського обліку запропоновано розглядати органічне функціонування інституціональних суб'єктів та агентів, що формують та реалізують політику у сфері бухгалтерського обліку з метою впорядкування, вдосконалення національної системи бухгалтерського обліку (рис. 2).

До дискусійних питань наведеної О. В. Олійник структури інституціональної матриці можна віднести оцінку впливу на загальнодержавному рівні добровільних об'єднань учасників, які займаються економічною діяльністю: враховуючи міжнародну облікову практику, місія професійних громадських кіл полягає в активному сприянні розвитку та оптимізації організації обліку на правах *інституту* в складі інституціональної матриці (а не держави).

На жаль, сьогодні залишається «не прописаним» механізм результативної співпраці держави та громадськості у визначальних для обліку питаннях, таких як: інтеграція вітчизняної та міжнародної облікової практики (насамперед, за галузями національної економіки); створення системи сертифікованого підтвердження кваліфікації спеціалістів з обліку та аудиту; посилення реальної участі професійних громадських організацій в напрацюванні актів щодо нормативного регулювання бухгалтерського обліку та аудиту тощо.

На основі врахування визначених рис інформаційної економіки та ідентифікації їх впливу на бухгалтерський облік суб'єкта господарської діяльності в дисертаційній роботі В. М. Рожелюк встановлено сутнісні характеристики організації бухгалтерського обліку. Автор формулює організацію бухгалтерського обліку як «...впорядковану, взаємопов'язану в часі сукупність засобів і складових, включаючи працівників з відповідною професійною компетентністю, здатну до формування облікових даних та інформації, необхідної для забезпечення ефективності функціонування суб'єкта господарювання» (рис. 3) [19].

При цьому, автор дещо узагальнено визначає складові організації бухгалтерського обліку, зокрема:

- методологічну: важливим фактором цілісності обліково-аналітичної інформації є гармонізації методів підсистем інтегрованої системи господарського обліку (табл. 1);

- управлінську: серед пріоритетних напрямків організації роботи обліково-економічного персоналу – система атестації/сертифікації бухгалтерів, впровадження форм мотиваційної підтримки та соціального захисту кадрового складу суб'єкта тощо.

Узагальнюючи наведені на рис. 3 елементи організації системи обліку, її регулювання проводиться на трьох рівнях:

1. *Методологічному*. Вітчизняними науковцями метод бухгалтерського обліку визначається сукупністю восьми елементів (адитивний підхід): документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і звітність [4].

2. *Технічному* – способи обробки облікової інформації, ефективність яких визначають сучасні інформаційні технології.

3. *Управлінському* – систему адміністративного управління процесами ведення обліку та підготовки звітних форм.

Оптимізація підходів регулювання організації системи обліку потребує уточнення структури наказу про облікову політику суб'єкта (додатково Методичних рекомендації щодо облікової політики за № 635 [12]). Відповідні альтернативні пропозиції наведено в таблиці 3.

Таблиця 3.

Фрагмент структури наказу про облікову політику (в частині регулювання організаційних питань)

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Підсистеми обліку		
		бухгалтерський	внутрішньогосподарський	податковий
1	2	4	5	6
1	Склад комісії для визначення: ліквідаційної вартості та строку корисного використання необоротних активів, справедливої вартості активів тощо.	+	–	+
2	Рівні аналітичного обліку, Робочий план рахунків	+	+	+
3	Форми самостійно створених первинних документів, реєстрів, форм внутрішньої звітності	+	+	+
4	Перелік відповідальних осіб за обслуговування програмного забезпечення	+	+	+
5	Складу інвентаризаційних комісій	+	+	-
6	Порядок проведення атестації обліково-економічного персоналу	+	–	+
7	Графік документообігу	+	+	+
8	Надання права підпису посадовим особам первинних документів	+	–	–

Висновки. Урахування розкритих у роботі організаційно-управлінських та методологічних підходів організації інтегрованої системи господарського обліку фінансово-господарської діяльності суб'єкта як інформаційної основи прийняття оперативних та стратегічних рішень дозволить забезпечити варіативність, оперативність, а отже, корисність такої інформації. Своєю чергою, це уможливить її ідентифікацію як інформаційного ресурсу (одну з характерних ознак становлення постіндустріального національного розвитку).



Рис. 2. Структура вихідної інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку [14]

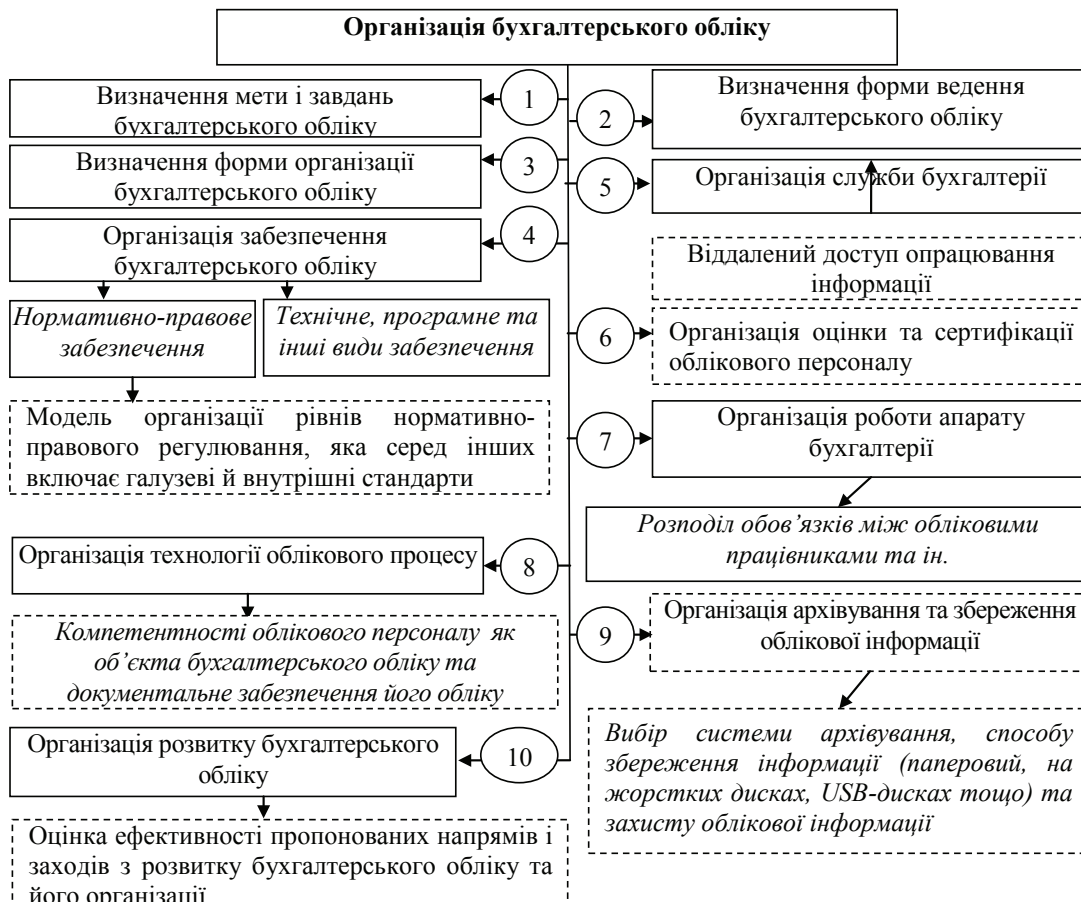


Рис. 3. Основні складові елементи організації бухгалтерського обліку, що забезпечують формування інформації для потреб управління діяльністю [19]

Література:

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : [навч. посібник] / П. Й. Атамас. – Д.-К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів) : [навч. посібник] / В. В. Бабіч, С. В. Сагіва. – 2-ге видання; К. : КНЕУ, 2007. – 288 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 444 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : В 2-х частинах / Ф. Ф. Бутинець. – Ч. I : Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – С. 384–385.
5. Канцуров О. О. Інституціональні засади розвитку бухгалтерського обліку : Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Спеціальність 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) – [Електронний ресурс] / О. О. Канцуров. – Режим доступу : http://www.iae.org.ua/index.php?option=com_content
6. Кужельний М. В. Організація обліку: Підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
7. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : [навч. посібник] / М. Ю. Карпушенко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241 с.
8. Ковальов А. В. Синергія. Синергетичний ефект [Електронний ресурс] / А. В. Ковальов, К. Гальченко. – Режим доступу : http://www.confcontact.com/2012_03_15/ek1_kovalev.php.
9. Капица С. П. Синергетика и прогнозы будущего / С. П. Капица, С. П. Курдюмов, Г. Г. Малинецкий. – М. : Эдиториал УРСС, 2001. – 283 с.
10. Левицька І. О. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук на тему «Управлінський облік і аудит витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальних компаній України». Спеціальність 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] / І. О. Левицька. – Режим доступу : [www http://kneu.edu.ua/ua/science](http://www.kneu.edu.ua/ua/science)
11. Мних С. В. Економічний аналіз : [підручник] / С. В. Мних. – Київ : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
12. Методичні рекомендації щодо облікової політики № 635: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 за № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id
13. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік : [навч. посібник] / Г. В. Нашкерська. – К. : Кондор, 2005. – 503 с.
14. Олійник Я. В. Організація бухгалтерського ліку в умовах міжнародної інтеграції. Спеціальність 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] / Я. В. Олійник. – Режим доступу : <http://www.iae.org.ua/training/d2635002/mac02.html>.
15. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посібник] / За редакцією В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
16. Організація бухгалтерського обліку: [підручник] / За редакцією Ф. Ф. Бутинця. – 3-є видання. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.
17. Орлова В. К. Бухгалтерський облік на підприємства газової промисловості : [навч. посібник] / В. К. Орлова, С. М. Кафка ; За редакцією В. К. Орлової, С. М. Кафки. – Івано-Франківськ : Нова Зоря, 2013. – 784 с.
18. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>
19. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції : дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Спеціальність 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] / В. М. Рожелюк. – Режим доступу : <http://www.iae.org.ua/training/d2635002/mac02.html>.
20. Рябінкіна Т. С. Сутність і значення організації бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Т. С. Рябінкіна. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/ONG_2006/Economics.
21. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : [монографія] / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 243 с.
22. Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М. : Прогресс, 1982. – 278 с.
23. Neil's Brock Copenhagen Business College. – Kultorvet 2, Copenhagen K, Denmark, 2008. – 250 p.