

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМНОГО ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ

Організація бухгалтерського обліку як практичної діяльності – це організація насамперед облікового процесу, тобто сукупності способів та методичних прийомів, які дозволяють відобразити господарську діяльність у первинних документах, облікових регістрах та формах фінансової звітності. Тому обліковий процес як головна ділянка організації бухгалтерського обліку вимагає більш детального розгляду його структури та змісту за обліковою процедурною та технологічною послідовністю виконання облікових робіт.

У вітчизняній науці та практиці бухгалтерський облік як обліковий процес поділяють на етапи: первинний облік, поточний облік та підсумковий облік, які відрізняються один від одного не тільки послідовністю виконання облікових робіт (первинний облік передусє поточному, поточний – підсумковому), а й різним рівнем оброблення облікової інформації. Так, рівень оброблення підсумкової інформації у формах фінансової звітності на порядок вище інформації поточного обліку, яка, в свою чергу, на порядок вище інформації первинного обліку. Тому можна вважати, що етапам облікового процесу властива послідовна зміна стану облікової інформації. Послідовність здійснення облікових процедур призводить до підвищення рівня оброблення облікової інформації. Якщо на етапі первинного обліку облікова інформація фіксується в первинних документах, то поточний облік передбачає її систематизацію в облікових регістрах, а підсумковий – узагальнення систематизованої інформації у формах звітності. Отже, етапи обліку інтегрують два взаємопов'язаних напрями облікового процесу: послідовність (черговість) здійснення облікових процедур та рівень оброблення облікової інформації. Для ідентифікації цього поділу пропонуємо використовувати терміни “стадія” і “фаза”. У довідково-енциклопедичній літературі поняття “стадія” трактується як відрізок процесу, який має власне проміжне завдання і через це має відносну самостійність та завершеність [1]. Вважаємо, що стадія облікового процесу – це сукупність облікових робіт, які пов'язані одна з одною єдністю змісту і методів виконання та забезпечують підготовку та реалізацію облікового процесу в просторі. Якщо етапи обліку показують черговість та рівень оброблення (систематизації, узагальнення) облікової інформації, то стадії облікового процесу характеризують лише порядок послідовного здійснення облікових процедур, їхню черговість у межах певного етапу: стадія первинної документації, стадія облікової реєстрації, стадія звітності. Під фазою розуміють – стан системи на певний момент часу. Фаза (від грец. *phasis* – поява) – період, ступінь у розвитку якогось-небудь явища [2]. Поділ облікового процесу на фази дає можливість розглянути етапи обліку як якісну зміну стану облікової інформації, її розвиток.

У табл. 1 для наглядності наведена структура етапів, стадій та фаз облікового процесу за організаційною та технологічною послідовністю.

Отже, обліковий процес поділяється на етапи: первинний облік, поточний облік, підсумковий облік, які, в свою чергу, за процедурною та технологічною послідовністю їх виконання поділяються на стадії та фази облікового процесу. Поділ первинного, поточного та підсумкового обліку на стадії та фази дозволяє дослідити різні аспекти облікового процесу і, зокрема, процедурні, які безпосередньо пов'язані із організацією системи бухгалтерського обліку. Організація облікового процесу за етапами обліку на кожній стадії вимагає проведення комплексу робіт з підготовки та забезпечення облікового процесу, безпосередньої реалізації облікових процедур та отримання результату. В свою чергу, організація облікового процесу за фазами передбачає здійснення проектних робіт, технологічних операцій з обліковими даними та рефлексію (оцінку виконаних облікових робіт).

Бухгалтерський облік як безперервний процес, що постійно (щомісяця, щоквартально, щорічно) повторюється, відзначається циклічністю. Якщо весь обліковий процес розглядати як цикл (цикл – завершена послідовність, круг, подій, явищ), зі своїм початком і кінцем [1], то можна виділити такі фази цього циклу: проектну, технологічну та рефлексійну. До проектної фази відносимо формулювання проблеми, визначення цілей, побудова моделі обліку і план її реалізації, зокрема, розробку облікових політик підприємства. Технологічна фаза передбачає зміни стану облікової інформації: реалізації первинного обліку, поточного обліку, підсумкового обліку. Рефлексійна фаза – оцінка реалізованої моделі. Рефлекс у широкому сенсі – наслідок, результат чого-небудь; вторинне явище, викликане іншим явищем [3]. Тому рефлексійна фаза – це оцінювання проведеної облікової роботи: перевірка правильності ведення первинного обліку, поточного обліку та складання бухгалтерської звітності.

Таблиця 1

Етапи, стадії і фази організації облікового процесу

Етапи	Стадії	Перелік облікових робіт	Фази	Перелік облікових робіт
Первинний облік	Підготовча	Розробка облікової номенклатури, форм первинних документів, графіку документообігу	Проектна	Формулювання проблеми, визначення цілей, моделювання облікового процесу на етапі первинного обліку
	Процедурна	Виявлення, вимірювання, реєстрації облікової інформації у первинних документах	Технологічна	Застосування технічних засобів та методичних прийомів: документації, інвентаризації, оцінки
	Результатна	Забезпечення поточного обліку первинною інформацією	Рефлексійна	Оцінювання: перевірка правильності ведення первинного обліку
Поточний облік	Підготовча	Розробка робочого плану рахунків, облікових реєстрів, графіку документопотоку тощо	Проектна	Формулювання проблеми, визначення цілей, моделювання облікового процесу
	Процедурна	Накопичення, групування, систематизація інформації первинного обліку в облікових реєстрах	Технологічна	Застосування технічних засобів та методичних прийомів: подвійного запису, бухгалтерських рахунків, калькулювання для реалізації поточного обліку
	Результатна	Забезпечення підсумкового обліку систематизованою інформацією	Рефлексійна	Оцінювання: перевірка правильності ведення поточного обліку
Підсумковий облік	Підготовча	Розробка показників і форм внутрішньої звітності, складання графіку надання звітності користувачам	Проектна	Формулювання проблеми, визначення цілей, моделювання звітності
	Процедурна	Узагальнення інформації поточного обліку у формах звітності, збереження та передача її користувачам	Технологічна	Застосування технічних засобів та методичних прийомів: балансового узагальнення, звітності для реалізації підсумкового обліку
	Результатна	Бухгалтерська звітність	Рефлексійна	Оцінювання: перевірка правильності складання звітності

Першим етапом облікового процесу є первинний облік. Його зміст становлять відображення фактів господарського життя в первинних документах. З огляду на великий масив і різноманітність фактів господарського життя, специфіку окремо взятого підприємства та різні цілі фінансового, управлінського і податкового обліку необхідно спочатку сформулювати проблему, визначити в рамках загальної мети окремі цілі, змоделювати обліковий процес на етапі первинного обліку та визначитись із обліковими номенклатурами, формами первинних документів, графіком документообігу. Із сказаного виходить, що потрібно здійснити цілий комплекс робіт на стадії підготовки облікового процесу у фазі проектування організації первинного обліку.

У фазі проектування облікового процесу взагалі і первинного обліку, зокрема, спочатку формулюється проблема, яка уточнює предмет обліку та його об'єкти. Іншими словами, від правильно сформульованої проблеми залежить оптимальність вибору об'єктів обліку та розробка облікової номенклатури. Як зазначає В.С. Свірко "Облікові номенклатури, формуючись під впливом господарської діяльності суб'єкта господарювання, характеризують об'єкти обліку" [4]. Від вибору облікової номенклатури залежить проектування форм документації, визначення їх реквізитів.

Наступним кроком на стадії підготовки первинного обліку у фазі його проектування буде моделювання процесу вирішення проблеми. Модель – в широкому розумінні – це образ, аналог (ілюстрація, опис, схема, креслення, графік, план, карта і т.п.) якого-небудь об'єкта, процесу або явища (оригінала даної моделі). Моделювання облікового процесу передбачає розробку графіку документообороту, який оптимізує схему руху первинних документів з моменту їх створення до здачі

в архів. Документи з огляду на їх велику кількість та різноманітність потрібно упорядкувати. Відображення господарських фактів здійснюються виконавцями в різні терміни. Тому організовуючи первинний облік, дотримуються графіку документообігу, яким заздалегідь визначають рух первинних документів та коло осіб відповідальних за дотримання цього графіку.

На стадії реалізації первинного обліку послідовність здійснення таких облікових процедур, як виявлення, вимірювання, реєстрації облікової інформації у первинних документах, забезпечується в межах технологічної фази облікового процесу застосуванням у поєднанні технічних засобів та методичних прийомів: документації, інвентаризації, оцінки. Результатом (підсумком) первинного обліку є отримання необхідної інформації у формі звітності матеріально-відповідальних осіб для поточного обліку. На завершальній стадії первинного обліку вихідна інформація ретельно перевіряється та оцінюється на процедурну та арифметичну коректність, законність, доцільність, оптимальність для прийняття рішень. За результатами цієї перевірки, оцінки стану первинного обліку здійснюються відповідні корегування, визначаються нові проблемні питання, які в подальшому на етапі (у фазі) проектування підлягають усуненню.

Наступним етапом облікового процесу є поточний облік - систематизація даних первинного обліку в розрізі бухгалтерських рахунків в синтетичних і аналітичних облікових регістрах. Поточний облік, як і первинний, передбачає ряд організаційних заходів, сукупність яких формує його як об'єкт організації. Цим об'єктом є забезпечення поточного обліку оптимальною формою ведення обліку – як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них, технічних засобів обробки облікової інформації. Якщо для бухгалтерського фінансового обліку характерним є використання типових форм облікових регістрів для відображення об'єктів у відповідності із планом рахунків, статей та розділів форм фінансової звітності, то для управлінського обліку підприємство самостійно розробляє форми облікових регістрів та звітності, тобто моделює специфічну, можна навіть сказати, унікальну на окремо взятому підприємстві систему внутрішньогосподарського обліку та звітності для потреб внутрішнього менеджменту.

На етапі поточного обліку формуються проблемні питання, зокрема, незадовільний стан аналітичного обліку, для цього визначається ціль – розробити більш детальний робочий план аналітичних рахунків, комп'ютеризувати цю ділянку облікової роботи тощо. При формулюванні проблеми визначають, що є незадовільним. При визначенні цілі необхідно вирішити, що треба зробити для зняття проблеми, а це досить складний процес, так-як напрямків вирішення проблеми може бути декілька, а вибрати, як правило, потрібно один – найбільш раціональний, оптимальний, у зв'язку з певними обмеженнями суб'єктів господарювання в ресурсах (матеріальних, людських, часових). Складність ще може бути у зв'язку з тим, що нерідко ціль стає самоціллю або ціль підміняється засобами. Наприклад, на підприємствах малого бізнесу дозволено вести облік за спрощеною системою з метою зниження обсягу облікової роботи, деякі підприємства користуються таким правом, навіть якщо в них є всі можливості вести облік у повному обсязі, погіршуючи аналітичність облікової інформації, її прозорість. Ще приклад, купуючи комп'ютерну техніку, деякі підприємства у подальшому не займаються придбанням сучасних прикладних програм з бухгалтерського обліку чи оновленням існуючих, а працюють із старим продуктом, знижуючи ефективність комп'ютеризації облікового процесу та звужуючи інформаційні і аналітичні можливості бухгалтерського обліку, зводячи їх до забезпечення звітності підприємств.

На стадії реалізації поточного обліку завдяки обліковим процедурам накопичення, групування здійснюється завдяки використанню подвійного запису, бухгалтерських рахунків, розрахунків тощо у ручному чи автоматизованому режимі систематизація облікових даних. Пройшовши стадію обробки систематизована облікова інформація у зручному для складання звітності форматі спочатку оцінюється, перевіряється на предмет достовірності, об'єктивності, повноти тощо, а далі використовується для потреб оперативного аналізу господарської діяльності, прийняття рішень та складання звітності. Після рефлексійної фази поточного обліку здійснюється підсумковий облік.

Підсумковий облік – це заключний етап облікового процесу, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображують фінансовий стан, результати господарської діяльності підприємства та інші сегменти діяльності господарюючого суб'єкта за звітний період. Організація підсумкового обліку, в значній мірі, залежить від якості організації первинного та поточного обліку.

На рис. 1 наведено схему організації облікового процесу за стадіями та фазами.

Організація первинного, поточного, підсумкового обліку в розрізі стадій, фаз – це взаємозалежні аспекти облікового процесу, які дозволяють узгодити дії обліковців (облікові

процедури) з можливостями бухгалтерського обліку (засобами та методами) для досягнення необхідного результату.

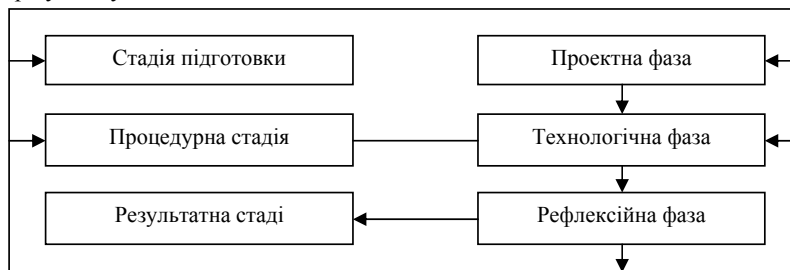


Рис. 1. Організація облікового процесу за стадіями та фазами

Так проектна фаза облікового процесу, що пов'язана із формулюванням проблем та визначені цілей, моделей обліку, втілюється у розробку облікової номенклатури для первинного, поточного і підсумкового обліку, носіїв облікової номенклатури і завершується складанням графіків руху носіїв облікової номенклатури.

Технологічна фаза, яка передбачає здійснення певних облікових процедур за технологічною послідовністю з застосуванням відповідних способів і методичних прийомів обліку.

Рефлексійна фаза завершує обліковий процес, коли в результаті інвентаризації, ревізії, аудиторської та іншої перевірки, аналізу облікових даних по суті дається оцінка системи бухгалтерського обліку, як різновиду управлінської діяльності.

Отже, часово-просторовий аналіз облікового процесу, який є центральною ланкою організації системи бухгалтерського обліку дає нову інтерпретацію змісту облікового процесу, розмежувавши такі поняття, як етапи, стадії, фази обліку. Таким чином, розглянуті в рамках поділу облікового процесу на етапи, стадії та фази дозволяють забезпечити повний цикл організації бухгалтерської діяльності від виявлення проблем до їх вирішення та оцінки стану бухгалтерського обліку на підприємстві.

Література

1. Советский энциклопедический словарь // Гл. ред. А.М. Прохоров. 2-е изд. – М.: Сов. энциклопедия, 1983. – 1600 с.
2. Онтологія [Електронний ресурс]. Режим доступу: [//uk.wikipedia.org/wiki/](http://uk.wikipedia.org/wiki/)
3. Рефлекс [Електронний ресурс]. Режим доступу: [//uk.wikipedia.org/wiki/](http://uk.wikipedia.org/wiki/)
4. Свірко С.В. Організація бух. обліку в бюджетних установах: навч. посіб. С.В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.
5. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. — К.: КНЕУ, 2000. — 260 с.
6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" // В редакції закону n 1829-III від 22.06.2000, ВВР, 2000, N 46, ст.391.

658.15(005.932.5)

*Рогатенюк Э.В., к.э.н., доцент,
Стифонова Р.В., магистрант,
Национальная академия природоохранного и
курортного строительства*

АНАЛИЗ БАЗОВЫХ КОНЦЕПЦИЙ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Управление затратами является сложным процессом, охватывающим все аспекты деятельности предприятия. Каждый руководитель понимает, что эффективность деятельности его компании определяется в результате сравнения (сопоставления) получаемой прибыли со всеми затратами. Не оценив затраты, нельзя делать окончательных заключений об уровне доходности предприятия и перспективах развития. Отметим, что до настоящего времени в отечественной экономической