

обеспечение представительства интересов работников в системе принятия решений, организация на предприятии постоянно действующего органа, представляющего стратегические интересы трудового коллектива, укрепление профсоюзных организаций на предприятиях, воссоздание системы отраслевых профсоюзов;

создание системы ответственности крупных собственников производственного капитала (предприятий промышленности) за эффективность деятельности принадлежащих им предприятий;

создание патронируемой государством системы подготовки промышленных менеджеров и обмена опытом реструктуризации на базе успешно действующих и реформируемых предприятий, разработка, апробация и распространение системы методических разработок по управлению предприятиями с учетом современного мирового уровня менеджмента и специфики личностного стиля корпоративного управления и т. д.

"Институционализация является продуктом политических действий со стороны действующих лиц для достижения их целей, успех предполагаемой институционализации и форма, которую в результате примет учреждение, зависят от сравнительного могущества действующих лиц, которые поддерживают, противостоят или так или иначе стараются оказать на него влияние. Институционализация как процесс по своей сути политична и отражает относительную власть организационных интересов и действующих лиц, мобилизованных вокруг них" [6, с. 459]. Поэтому среди внутрифирменных институтов наибольшее влияние на деятельность предприятий оказывает сложившаяся система принятия решений. Именно от того, в чьих интересах и с помощью какого механизма принимаются решения, зависит их финансово-экономическое состояние. Обычно все субъекты принятия решений относительно предприятия делятся на три группы — акционеры, менеджеры, работники. В практике управления данные группы не выступают как целостные субъекты. Поэтому в механизме принятия и реализации решений интересы данных групп представлены неравноправно. На сегодняшний день в системе управления подавляющего большинства предприятий существует резкое различие между интересами и возможностями "первого лица" — генерального директора, с одной стороны, и интересами и возможностями высшего менеджмента (администрации) — с другой. При этом функциональный и высший дивизиональный менеджмент реализует руководство техническими и организационными процессами и играет важную роль в функционировании предприятия как целого. Низший, линейный менеджмент по составу интересов близок к рабочим. Несмотря на то, что роль каждого работника, как и трудового коллектива в целом, в принятии решений незначительна, в случае возникновения социального конфликта на предприятии их роли могут стать весьма заметными, а иногда и доминирующими. Поэтому главная задача институционального реформирования промышленных предприятий состоит в согласовании объема прав, ответственности и учета интересов каждого из участников в принятии и выполнении решений. Система интересов участников должна быть сбалансирована, консолидирована и приведена в соответствие с интересами предприятия как самостоятельного и целостного субъекта экономики.

Таким образом, реструктуризация институциональной среды является наиболее сложной и важной для отечественных предприятий. Цель институциональной реструктуризации предприятия — формирование внутриорганизационных институтов, придание им новой формы и содержания для обеспечения целостности предприятия и создания благоприятных условий развития. Нерешенными остаются важные проблемы эффективного функционирования предприятий — формирование социально-экономических правил, способов, норм их существования и взаимодействия. Проведение эффективной институциональной реструктуризации без поддержки органов государственного управления на национальном и местном уровнях невозможно. Необходимо, прежде всего, изменение законодательства о банкротстве, создание общегосударст-

венной системы стратегического планирования промышленных предприятий, развитие корпоративного фондового рынка, содействие развитию социальной функции предприятий в экономике и т. д.

Литература: 1. Норт Д. Институциональные изменения и функционирование экономики. — М.: Фонд экономической книги "Начала", 1997. 2. Асаул Н. А. Методические принципы институциональных взаимодействий субъектов рынка как открытых "живых" систем в концепции информационного общества. — М., СПб.: Вольное экономическое общество России, 2005. — 224 с. 3. Клейнер Г. Б. Институциональные аспекты реформирования промышленных предприятий // Проблемы теории и практики управления. — 2002. — №4. — С. 24 — 30. 4. Лафта Дж. К. Эффективность менеджмента организации. Учебное пособие. — М.: Русская деловая литература, 1999. — 320 с. 5. Попов Е. Эволюция институциональной структуры предприятия // Проблемы теории и практики управления. — 2006. — №7. — С. 15 — 23. 6. Холл Р. Х. Организации: структуры, процессы, результаты / Пер. с англ. Е. Некерова; [Под общ. ред. И. В. Андреевой. — СПб.: Питер, 2001. — 508 с. 7. Отенко И. П. Организационно-экономический механизм реструктуризации предприятия. Научное издание / И. П. Отенко, Н. А. Москаленко. — Харьков: Изд. ХНЭУ, 2005. — 216 с.

Стаття надійшла до редакції
11.04.2007 р.

УДК 657.05

Лукін В. О.
Беляєва Л. А.

ОБЛІКОВА СИСТЕМА ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОРГАНІЗАЦІЇ

In clause the different points of view on a category "organization of the account", "objects of organization of the account" are considered, the advantages and the disadvantages come to light. The term "registration system of the enterprise", its components and also its role in effective management of the enterprise activity is opened.

Питання організації бухгалтерського обліку широко розглядаються в Україні як у науковому, так і в практичному та навчальному плані. За останні роки видана значна кількість підручників та навчальних посібників з організації обліку, статей з теоретичних та практичних проблем організації бухгалтерської служби на підприємстві. Але деякі питання на сьогодні в Україні залишаються не вирішеними. Одним з них є питання визначення об'єкта навчальної дисципліни "Організація обліку".

Стандарт підготовки спеціалістів і магістрів з обліку та аудиту, який сьогодні діє в Україні, дає таке визначення предмету навчальної дисципліни "Організація обліку": "діяльність підрозділів і працівників, зайнятих обліковими, контрольними та аналітичними процесами" [1, с. 40], тобто об'єктами навчальної дисципліни є: облікові, контрольні та аналітичні підрозділи, їх структура, діяльність працівників, які зайняті обліком, контролем і аналізом.

У той же час перелік тем, які розглядаються при вивченні дисципліни, значно ширший, ніж це передбачено стандартом. У змісті дисципліни є теми, які пов'язані із забезпеченням облікової діяльності та організацією розвитку обліку. Тобто вже на рівні базового документа, який визначає умови підготовки фахівця з обліку, є протиріччя між завданням і предметом дисципліни та її змістом. Тому вважаємо доцільним більш детально розглянути різні погляди науковців і фахівців до змісту та суті поняття "об'єкт організації обліку".

Висвітленню проблем організації бухгалтерського обліку присвячені роботи таких вчених, як Ф. Ф. Бутинець, Н. М., Грабова, В. С. День, Ю. Я. Литвин, В. І. Отенко, А. А. Пилипенко, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, С. В. Свірко, Ю. Хоптинський та ін. Раніше ці питання достатньо глибоко розглядалися А. М. Кузьминським та В. П. Завгороднім.

Різні автори мають свої точки зору безпосередньо на організацію обліку на підприємствах і в установах та визначення об'єктів організації [2 – 10]. Від правильного визначення об'єктів організації обліку залежить і результат організаційних заходів. Тому проведення дослідження з метою визначення об'єктів, на які необхідний вплив з боку керівників бухгалтерської служби підприємства, є актуальним і важливим.

Метою дослідження є ознайомлення з різними точками зору на категорії "організація обліку" та "об'єкти організації обліку", визначення їх переваг і недоліків; розкриття терміна "облікова система підприємства" та її складових і значення її для ефективного управління діяльністю підприємства.

При проведенні дослідження необхідно визначити базові терміни, до яких відносяться "організація обліку" та "об'єкти організації обліку". В літературних та наукових джерелах існують такі визначення "організації обліку":

"Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности представляет собой систему методов и средств, обеспечивающих оптимальное их функционирование и дальнейшее развитие" [2, с. 6];

"Организация бухгалтерского обліку — це цілеспрямована діяльність керівників підприємства щодо створення, постійного упорядкування та вдосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів" [3, с. 43];

"Организация бухгалтерского обліку — це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу" [4, с. 6].

"Организацию обліку і контролю слід розуміти як цілеспрямовану діяльність стосовно створення системи обліково-економічної інформації й безупинного її упорядкування й удосконалення з метою цілісного забезпечення процесу виробництва й управління необхідними обліково-економічними даними" [6, с. 64];

"Организация бухгалтерского обліку — це сукупність засобів, способів і методів упорядкування та оптимізації існування системи бухгалтерського обліку" [7, с. 7];

"Организация учета — это целенаправленная деятельность по упорядочению и усовершенствованию бухгалтерского учета (его механизмов, структур, процессов и т. п.)" [10, с. 37].

На погляд авторів, найбільш конкретне визначення зазначено в роботі [10, с. 37], тобто **організація обліку** — це цілеспрямована діяльність з упорядкування системи обліку та її вдосконалення на підприємстві.

Але це визначення, як і інші з наведених, розглядає організацію обліку як вид практичної діяльності. Якщо розглянемо організацію обліку як навчальну дисципліну підготовки фахівця з обліку, то побачимо, що тематика навчальної дисципліни дійсно ширша. Для повноцінного засвоєння дисципліни потрібне коло знань, які вивчаються різними дисциплінами: нормування праці, організація праці, ергономіка, менеджмент, планування, системний аналіз, діловодство тощо. Тому можна дати визначення навчальної дисципліни "Організація обліку" наступним чином: **Організація обліку** — це комплексна дисципліна, яка розглядає широке коло питань, що пов'язані з формуванням системи обліку на підприємстві та з побудовою умов для її функціонування та розвитку.

Слід зазначити, що в структурі навчальної дисципліни з організації обліку передбачені теми, які пов'язані не тільки з організацією обліку, а й з організацією аналізу та контролю. Тому виникає питання, які співвідношення існують між обліком, контролем і аналізом у теорії та реальній діяльності.

З теорії бухгалтерського обліку відомо, що в системі управління підприємством бухгалтерський облік виконує такі основні функції: інформаційну, контрольну, функцію зворотного

зв'язку та аналітичну. Деякі дослідники цілком обґрунтовано до цього переліку додають ще захисну функцію, яка визначається в побудові системи бухгалтерського обліку таким чином, щоб протиправні дії персоналу бухгалтерської служби або зовнішніх злочинників можна було б своєчасно виявити в системі обліку.

Історично склалося так, що деякі з цих функцій поступово відокремилися в самостійні види діяльності (а в навчальному процесі — в окремі навчальні дисципліни). По-перше, це контроль (ще у стародавньому світі) [11, с. 38, 46], який у системі управління є елементом зворотного зв'язку. Він дає можливість своєчасно виявити відхилення в діяльності об'єкта управління та відкоригувати їх у потрібному напрямку. Контроль пов'язаний з бухгалтерським обліком через функції обліку — контрольну, зворотного зв'язку та захисну.

По-друге, це аналіз (середина XIX століття) [11, с. 183 – 187], який дозволяє кількісно оцінити результати діяльності підприємства, ефективність використання ресурсів, при досягненні цього результату виявити резерви всіх видів ресурсів, розробити пропозиції щодо усунення недоліків в управлінні підприємством і розкрити тенденції розвитку підприємства, дати можливість керівництву оцінити варіанти прийняття рішень. Аналіз як вид діяльності через аналітичну функцію пов'язаний з обліком. Аналітична та контрольна діяльність, як правило, також здійснюється бухгалтерською службою підприємства, тому що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

Для ефективного управління підприємством не тільки облікова діяльність, контроль і аналіз потребують з боку засновників та управлінського персоналу підприємства організаційних дій. Ці три види діяльності вимагають різних знань і вмінь — із бухгалтерського обліку, вміння проводити економічний аналіз та здійснювати контрольні операції. Але вони здійснюються бухгалтерською службою підприємства або її підрозділами, вимагають організаційних дій з боку керівництва підприємства. Виконання цих робіт може бути організоване на підприємствах по-різному, але ці види робіт взаємопов'язані й складають єдину систему, яку в подальшому будемо називати обліковою системою підприємства. Звідси під **обліковою системою** розуміється сукупність елементів (відділів, служб, окремих робітників) і дій (операцій, які складаються в процеси) зі збору економічної, в першу чергу облікової інформації, її обробки, аналізу та контролю за її вірогідністю.

Вивчивши та проаналізувавши ряд наукових статей, узагальнено інформацію про об'єкти організації облікової системи. Різні дослідники до переліку об'єктів, які визначаються як об'єкти організації, включають різні складові (таблиця).

Таблиця

Дані про об'єкти організації облікової системи, пропонувані в літературі

Об'єкти організації	Автори, які їх виділяють як окремі об'єкти				
	[2, с. 20 – 22]	[3, с. 44]	[6, с. 52]	[7, с. 11]	[9, с. 24]
Структура апарату бух. служби			+	+	
Кількість працівників облікового підрозділу				+	
Система зв'язків між відділами бухгалтерської служби, працівниками та бухгалтерського службою організації				+	
Функціональні обов'язки працівників				+	
Нормативи часу на виконання операцій				+	
Забезпечення обліку (організаційне, правове, технічне тощо)	+	+	+	+	+
Система бухгалтерського обліку		+			
Розвиток методики та методології обліку			+	+	+
Підвищення кваліфікаційного рівня працівників				+	
Процеси (обліковий, аналітичний, контрольний)	+	+			
Праця виконавців	+	+	+		+
Методика обліку та облікова політика			+		
Технологія обліку, контролю, аналізу			+		+

Найбільш часто повторюються ті об'єкти організації обліку, які виділені в таблиці жирним шрифтом, але розбіжність у виборі об'єктів різними авторами існує і вона істотна. На думку авторів, це пояснюється тим, що облікова система підприємства є складною системою. Самі об'єкти організації — багаторівневі, що ускладнює аналіз і контроль. Розглянемо облікову систему з точки зору системного підходу.

Згідно з системним підходом на першому етапі дослідження облікової системи її можна розглядати, як "чорний ящик". У цій моделі облікова система виділена як цілісна система із структури підприємства, керівництво підприємства (або головний бухгалтер) відіграє роль одного з факторів зовнішнього середовища. Саме керівництво є суб'єктом організації облікової системи, а облікова система в цілому буде об'єктом організації (рис. 1).

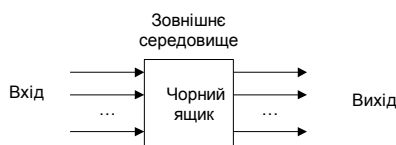


Рис. 1. Модель облікової системи підприємства у вигляді чорного ящика

На вході системи маємо первинну інформацію, яка обробляється у системі, а вихід системи — це результативна інформація, яку використовують зовнішні та внутрішні користувачі.

Наступний крок — визначення складу системи, тобто необхідно виділити в самій системі підсистеми (або ієрархію підсистем), а всередині кожної підсистеми окремі елементи.

Бухгалтерська служба на підприємстві організовується з метою виконання облікових, контрольних та аналітичних операцій, побудованих у певній послідовності, тобто з метою виконання облікового, контрольного та аналітичного процесів. Кожен з них має свої особливості. Так, бухгалтерський облік — це процес перетворення первинної інформації про факти господарської діяльності в показники звітності; контроль — це процес виявлення відхилень від нормальної діяльності підприємства; аналіз — процес кількісної оцінки результатів діяльності підприємства. Всі ці процеси становлять окрему підсистему першого рівня облікової системи, а кожен з них — підсистему другого рівня.

Здійснює ці процеси колектив працівників, об'єднаних у бюро, сектори, відділи. Кожен з цих працівників отримує окремі завдання та виконує їх в процесі своєї діяльності, праця кожного робітника та колективів потребує відповідної організації. Тобто маємо дві підсистеми другого рівня: 1) структура управління обліковою системою; 2) праця робітників облікових підрозділів.

Для своєчасного та якісного виконання своїх обов'язків працівники потребують різних видів забезпечення, обсяг і форми яких також потребують організаційних дій. Найбільш важливими факторами вважають дві підсистеми другого рівня: технічне забезпечення та організаційне забезпечення.

Протягом часу змінюється мета діяльності підприємства, масштаби його діяльності, тому й облікова система підприємства повинна розвиватися. Унаслідок чого об'єктом організації є розвиток облікової системи в часі з моменту виникнення підприємства до його закриття. Завдання цієї підсистеми — планування заходів з розвитку облікової системи. Напрямами такого планування можуть бути:

- 1) планування розвитку підсистеми "Процеси" (наприклад, перехід на іншу форму обліку);
- 2) планування розвитку підсистеми "Апарат" (наприклад, планування змін в організаційній побудові бухгалтерської служби);
- 3) планування розвитку підсистеми "Забезпечення" (наприклад, планування термінів перегляду посадових обов'язків) тощо.

Таким чином, на підприємствах можна виділити підсистеми першого рівня: процеси, апарат бухгалтерської служби, забезпечення, розвиток.

Отже, маємо ієрархічну систему об'єктів організації, яку можна поглиблювати до рівня окремих елементів, але це не є завданням нашого дослідження. Якщо зупинимось на рівні підсистем і не будемо поглиблювати далі склад об'єктів організації, можна сформувати таку модель облікової системи підприємства, як об'єкт організації (рис. 2).

нізації, можна сформувати таку модель облікової системи підприємства, як об'єкт організації (рис. 2).



Умовні позначення:

1 – 11 – підсистеми другого рівня

Рис. 2. Склад облікової системи як об'єкта організації

Як видно з рис. 2, тільки на рівні підсистем дозволяється виділити близько десяти окремих об'єктів організації. Якщо розглядати кожну з підсистем більш глибоко, то в ній можна виділити підсистеми другого і т. д. рівней. Наприклад, в обліковому процесі виділяються три етапи: первинний облік, поточний облік і підсумковий облік, і в кожному з них як об'єкти організації виявляються облікові номенклатури, носії облікової інформації, рух носіїв (тобто документообіг) і елементи забезпечення облікового процесу [2, с. 21 – 22]. Таким чином, можна зробити висновок, що облікова система підприємства — це багаторівнева ієрархічна система, на кожному рівні якої є свої об'єкти організації.

Дослідження обліку, контролю та аналізу на підприємстві у взаємозв'язку дає можливість стверджувати, що вони є складовими частинами єдиної облікової системи підприємства. Облікова система — сукупність елементів (відділів, служб, окремих робітників) і дій (операцій, які складаються в процеси) зі збору економічної, в першу чергу облікової, інформації, її обробки, аналізу та контролю за її вірогідністю. Облікова система підприємства динамічно розвивається разом з підприємством. Це ієрархічна система, і об'єкти організації в ній ранжують за рівнями облікової системи, тобто також складають окрему систему.

Література: 1. Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра, спеціаліста і магістра напрямку 0501 "Економіка і підприємництво". — К.: МОН України, — 2002. — 108 с. 2. Кузьминский А. Н. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности / А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. — К.: Висшая шк. Головное изд., 1986. — 256 с. 3. Бутинец Ф. Ф. Организация бухгалтерского обліку. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7050106 "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинец, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир, 2001. — 576 с. 4. Организация бухгалтерского обліку. Навчальний посібник / За ред. В. С. Лєня. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 696 с. 5. Пилипенко А. А. Организация обліку і контролю. Навчальний посібник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. — Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. — 288 с. 6. Пилипенко А. А. Организация обліку і контролю. Підручник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко — Харків: ВД "ИНЖЕК", — 2005. — 424 с. 7. Свірко С. В. Организация бухгалтерского обліку в бюджетных учреждениях: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2004. — 380 с. 8. Сопко В. Организация бухгалтерского обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / В. Сопко, В. Загородний. — К.: КНЕУ, 2000. — 260 с. 9. Сопко В. Организация бухгалтерского обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / В. Сопко, В. Загородний. — К.: КНЕУ, 2004. — 412 с. 10. Холтинский Ю. Организационные аспекты бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет и аудит. — 2003. — №4. — С. 36 – 39. 11. Соколов Я. П. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 640 с. 12. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2002. — 480 с. 13. Словарь иностранных слов. — 15-е изд., испр. — М.: Рус. яз., 1988. — 608 с.

Стаття надійшла до редакції
16.05.2007 р.