

ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ШПАК ВАЛЕНТИН АРКАДІЙОВИЧ

УДК 657.1.001.11: 001.8

КОНЦЕПЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ:  
ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА МЕТОДОЛОГІЧНИЙ ВИМІР

Спеціальність 08.00. 09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

Автореферат  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
доктора економічних наук

Київ – 2011

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано на кафедрі теорії бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Науковий консультант:

доктор економічних наук, професор  
**Шевчук Володимир Олександрович**,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту,  
перший проректор

Офіційні опоненти:

доктор економічних наук, професор  
**Бондар Микола Іванович**,  
ДВНЗ "Київський національний економічний університет  
ім. Вадима Гетьмана", завідувач кафедри обліку підприємницької  
діяльності

доктор економічних наук, професор,  
член-кореспондент Національної академії аграрних наук України,  
**Жук Валерій Миколайович**,  
академік-секретар відділення аграрної економіки і продовольства  
НААН

доктор економічних наук, професор,  
**Чижевська Людмила Віталіївна**,  
Житомирський державний технологічний університет,  
завідувач кафедри господарського і фінансового контролю

Захист відбудеться "24" січня 2012 р. о 12 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул.. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул.. Підгірна, 1, ауд. 36.

Автореферат розіслано "22" грудня 2011 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради

О.А. Зоріна

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Розвиток національної економіки в період ринкових перетворень спричиняє адекватні зміни системи управління. Бухгалтерський облік як інформаційна складова управління діяльністю суб'єктів господарювання та інструмент регулювання економіки привертає увагу менеджменту. Аналізуючи завдання менеджменту у XXI столітті П. Друкер вказував на виникнення у середовищі менеджерів питання про те, які інформаційні концепції потрібні для вирішення завдань, що стоять перед ними. Менеджмент вимагає інформаційних концепцій сформульованих традиційними постачальниками інформації – працівниками бухгалтерських служб. З метою сприяння адаптації інформаційної інфраструктури управління до сучасних умов господарювання, трансформації облікової системи в процесі її гармонізації з міжнародними стандартами теорія та практика бухгалтерського обліку потребує удосконалення. Це актуалізує проблему організації облікової системи як важливого напрямку розвитку бухгалтерського обліку.

У науковій літературі розвинуті погляди на організацію бухгалтерського обліку як на менеджмент бухгалтерської структури та забезпечення облікових процедур (робочих планів рахунків, документообігу, посадових інструкцій облікового персоналу та інших внутрішніх регламентів).

Питання організації бухгалтерського обліку досліджувались Б. І. Валуєвим, В. П. Завгороднім, А. М. Кашаєвим, А. М. Кузьминським, Ю. Я. Литвином, К. Л. Нарібаєвим, Я. В. Соколовим, Вас. В. Сопко, В. Ф. Палієм, О. Д. Шмігелем та набули подальшого розвитку у працях М. І. Бондаря, Ф. Ф. Бутинця, А. М. Герасимовича, С. Ф. Голова, В. В. Євдокимова, В. М. Жука, С. В. Івахненкова, Л. М. Кіндрацької, Г. Г. Кірейцева, В. В. Ковальова, М. Д. Корінько, М. В. Кужельного, Л. Г. Ловінської, Н. М. Малюги, Л. В. Нападовської, В. П. Пантелеєва, О. М. Петрука, І. І. Пилипенко, М. С. Пушкаря, О. Ю. Редько, С. В. Свірко, Ю. С. Цал-Цалко, Л.В. Чижевської, В. Г. Швеця, В. О. Шевчука та інших науковців. Аналіз наукових праць показує зміни розуміння проблеми від організації праці персоналу, порядку здійснення облікових процедур до обґрунтування принципів побудови системи бухгалтерського обліку, шляхів його розвитку з використанням знань інших дисциплін. Зазначені підходи розширюють предметну область дослідження організації бухгалтерського обліку та сприяють розробці її концепції на методологічних засадах упорядкування економіко-прикладних систем, до яких належить бухгалтерський облік.

Аналіз дисертацій з досліджуваної проблематики, захищених за останні десятиліття, показав, що питання організації бухгалтерського обліку розглянуті у контексті загальних проблем розвитку облікової системи чи

побудови бухгалтерського обліку в галузях економіки та об'єктів і напрямів обліку. Як самостійний предмет дослідження організація бухгалтерського обліку не розглядалась.

Наукова та практична значущість концептуальних засад організації системи бухгалтерського обліку обумовили вибір теми дисертаційної роботи, стали основоположними в обґрунтуванні її актуальності.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до планів науково-дослідної роботи Національної академії статистики, обліку та аудиту: "Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія та організація" (номер державної реєстрації 0108U005948), "Теоретико-методологічні засади розвитку бухгалтерського обліку в Україні" (номер державної реєстрації 0111U006411), в рамках яких автором запропоновано проект концепції організації бухгалтерського обліку.

**Мета і завдання дослідження** полягає у науковому обґрунтуванні та розробці концепції організації системи бухгалтерського обліку, яка сприятиме оптимізації системи управління та визначенню перспектив розвитку.

В рамках сформульованої мети поставлені завдання дослідження:

- визначити місце та роль бухгалтерського обліку у створенні інформаційної інфраструктури управління в сучасних умовах господарювання;

- систематизувати наукові категорії: теорія, методологія, організація, методика, технологія та процедура обліку, обґрунтувавши їхній зміст та ієрархічну залежність з метою уточнення сутності та упорядкування понятійного апарату організації бухгалтерського обліку;

- обґрунтувати теоретико-методологічні засади організації системи бухгалтерського обліку на основі системного підходу;

- розробити концепцію організації бухгалтерського обліку на методологічному рівні конкретної науки, визначивши економічний зміст поняття "організація бухгалтерського обліку" та форми його прояву;

- розкрити особливості організації та регулювання національної системи бухгалтерського обліку, визначити пріоритети її розвитку;

- розкрити організаційний аспект бухгалтерського обліку як галузі науки в розрізі логічної структури облікової системи та облікового процесу в часі/просторі, інтерпретуючи методологію бухгалтерського обліку як вчення про його організацію;

- визначити та розкрити організаційну складову системи бухгалтерського обліку як практичної діяльності в розрізі видів та об'єктів обліку;

- розкрити сутність та уточнити зміст облікового середовища як сукупності факторів впливу на функціонування облікових підсистем в рамках єдиної системи бухгалтерського обліку;

- дослідити нормативно-правове, організаційно-технічне, інформаційно-методичне, кадрове та інше забезпечення функціонування

облікової системи з метою сприяння організації бухгалтерського обліку-практичної діяльності;

- обґрунтувати застосування знань інших наукових дисциплін щодо організації та розвитку бухгалтерського обліку, в т.ч. теорії обмеження систем для потреб інформаційного-методичного забезпечення функціонування облікової системи;

- розробити організаційно-методичні рекомендації щодо обліку витрат, доходів, фінансових результатів господарської діяльності на основі розрахунку показників з оптимізації структури асортименту виробництва продукції (маржинального доходу; часу оброблення виробу на ресурсі, що є обмеженим у використанні) для прийняття управлінських рішень.

*Гіпотеза* дослідження ґрунтується на припущенні, що ефективність управління господарською діяльністю підприємств потребує пристосованої до ринкового середовища повної, достовірної та своєчасної інформації, котра формується в належним чином організованій системі бухгалтерського обліку.

*Об'єктом* дослідження є система бухгалтерського обліку як інформаційна основа системи управління економікою.

*Предметом* дослідження є концептуальні засади організації системи бухгалтерського обліку.

*Методи дослідження.* При дослідженні теоретико-методологічних засад організації бухгалтерського обліку використані загальнонаукові методи пізнання: системного, логічного, історичного аналізу, синтезу, індукції, дедукції, абстракції, які дозволили комплексно та аргументовано розглянути предмет дослідження. Для систематизації організаційного забезпечення бухгалтерського обліку використовувались методи класифікації та узагальнення. Застосовані вербальний та остенсивний підходи до розгляду наукових термінів, концепцій та моделей обліку. Для визначення схожості і відмінності елементів системи бухгалтерського обліку та об'єктів її організації використовувались методи аналогії та порівнянь.

*Інформаційною базою* написання дисертації слугували фундаментальні праці вчених, інша наукова література, нормативно-правові акти, результати практичних досліджень вітчизняних та зарубіжних авторів, статті у періодичних виданнях, присвячені методології та організації бухгалтерського обліку, матеріали науково-практичних конференцій, дані бухгалтерського обліку, фінансової та статистичної звітності господарюючих суб'єктів, енциклопедійно-довідкова література, інтернет-ресурси, розробки здобувача та інші актуальні джерела інформації.

**Наукова новизна** отриманих результатів полягає у розв'язанні актуальної наукової проблеми: невідповідності теоретичних та методологічних положень організації бухгалтерського обліку завданням, що стоять перед менеджментом на сучасному етапі розвитку економіки.

До найсуттєвіших результатів, що характеризують наукову новизну дисертації належать:

уперше:

- розроблена концепція організації бухгалтерського обліку на основі системного підходу, що враховує сучасний стан розвитку науки та вимоги суспільства і дозволяє ідентифікувати методологію та організацію бухгалтерського обліку як однопорядкові поняття різних рівнів: методологія – вчення про організацію системи бухгалтерського обліку як науки, організація – впорядкування системи бухгалтерського обліку як практичної діяльності;

- здійснено обґрунтування предметної сутності методології бухгалтерського обліку на логічному та нормативному рівнях, що надає відповідну методологічну спрямованість заходам з організації та регулювання бухгалтерського обліку в Україні, поглиблює зміст організації облікової науки, відкриває перспективи розвитку інформаційної інфраструктури ринкового середовища та розширює можливості управління діяльністю суб'єктів господарювання;

- запропоновано розширити класифікаційний підхід до структурних складових організації облікового процесу. Виділено в якості об'єктів організації – стадії та фази за етапами обліку (первинного, поточного, підсумкового), що дозволяє удосконалити діяльність з планування, проектування, технічного та технологічного забезпечення облікового процесу, контролю та оцінювання облікових робіт за їх етапами та процедурами;

удосконалено:

- систему об'єктів організації бухгалтерського обліку за рахунок аналізу структури та змісту облікового процесу у часі/просторі, що дає можливість розширити рамки методології бухгалтерського обліку як організації науки;

- науково-методичні положення, згідно з якими організацію системи бухгалтерського обліку розглянуто через форми її прояву – облікову структуру (побудову облікової системи) та процес організації (формування та забезпечення функціонування облікової системи). Запропонований підхід дозволяє виділити складові організації бухгалтерського обліку як практичної діяльності та розкрити їхній зміст;

- класифікацію об'єктів організації облікової системи в розрізі форм організації та ведення бухгалтерського обліку, структури бухгалтерії та організації системного облікового процесу, що дає змогу ідентифікувати перелік робіт з формування та забезпечення функціонування облікової системи;

- теоретико-практичний підхід до організації обліку та аналізу витрат, який передбачає залучення показника маржинального доходу, що припадає на одиницю часу обробки виробу (показник "продуктивності виробу"). Запропонована модель уможливує прогнозування та оцінювання рішень щодо вигідності виробництва продукції, сприяє збільшенню грошових надходжень та підвищує ефективність управлінських рішень.

дістали подальший розвиток:

- трактування понять концепції організації бухгалтерського обліку з позицій: теорії, методології, організації, методики, технології, процедур обліку. Теоретичне обґрунтування їхньої економічної сутності та змісту впорядковує поняттєвий апарат бухгалтерського обліку, визначає зміст та місце цих понять в системі облікових категорій;

- обґрунтування поділу системи бухгалтерського обліку на елементи за основними системоутворюючими ознаками – метою, цілями та завданнями, спрямованими на досягнення результату. Конкретизація елемента облікової системи залежить від ознак вибору (об'єкта та мети дослідження), які дозволяють обґрунтовано та коректно ідентифікувати підсистеми бухгалтерського обліку;

- розуміння сутності та змісту облікового середовища. Трактування змісту середовища бухгалтерського обліку доповнене поняттям внутрішнього облікового середовища як сукупності факторів/параметрів, які впливають на формування та функціонування облікових підсистем, та підконтрольні бухгалтерському обліку як цілісній багаторівневій і багатофункціональній системі через її впорядкування. Це дозволяє розглядати фінансовий, управлінський та податковий облік в рамках єдиної системи бухгалтерського обліку та сприяє встановленню меж їхнього застосування;

- обґрунтування та узагальнення підходів до облікової політики як організаційно-управлінської діяльності, пов'язаної з формуванням облікового порядку (організації бухгалтерського обліку з дотриманням встановлених правил обліку). Облікова політика, як об'єкт організації облікової системи та інструмент регулювання діяльності господарюючих суб'єктів, забезпечує функціонування системи управління в рамках внутрішніх регламентів бухгалтерського обліку;

- визначення напрямів розвитку системи бухгалтерського обліку в рамках створення та удосконалення інформаційної інфраструктури ринкового середовища із застосуванням ідей (концепцій, парадигм), які виникають на перетині теорій: організації, управління, менеджменту, систем. Запропонований підхід забезпечує розвиток бухгалтерського обліку в умовах реформування систем управління діяльністю суб'єктів господарювання.

**Практичне значення одержаних результатів.** Основні положення та пропозиції, обґрунтовані за результатами дослідження, доведено до рівня практичних розробок, які апробовані в діяльності вітчизняних підприємств, органів державної влади та використовуються у навчальному процесі. Впровадження результатів досліджень у практичну діяльність підтверджене відповідними довідками. Наукові напрацювання та одержані результати дисертаційного дослідження схвалені Спілкою аудиторів України (Довідка № 31-1/11 від 16.05. 2011р.), Центральною спілкою споживчих товариств України рекомендовано до впровадження на виробничо-комерційних підприємствах споживчої кооперації організацію системного облікового процесу за етапами, стадіями та фазами; взято за основу проект концепції організації бухгалтерського обліку при розробці нової редакції Положення

про бухгалтерський облік споживчих товариств України (Довідка № 22-1288 від 10.09. 2011р.), Головним управлінням економіки Хмельницької Облдержадміністрації враховані пропозиції щодо організації бухгалтерського обліку при розробці Стратегії регіонального розвитку Хмельницької області на 2011-2020 роки (Довідка № 01-03/2135 від 15.09. 2011 р). Знайшли практичне застосування на: ДП "Новатор" – модель формування собівартості виробництва продукції за прямими витратами (Довідка № 041/1156 від 10.05. 2011р.); ПАТ "Укрелектроапарат" – модель розрахунку показників "продуктивності виробу" для прийняття управлінських рішень з оптимізації структури асортименту виробництва продукції на засадах теорії обмеження систем (Довідка № УЗЕЗ 11/42 від 19.09. 2011р.); ВАТ "Термопластавтомат" – пропозиції щодо удосконалення організаційної структури бухгалтерії (Довідка № 168 від 18.05. 2011р.); ТДВ «Завод Адвіс» – структури бухгалтерії та організації праці працівників облікового апарату (Довідка № 250/1 від 15.09. 2011 р.); ТОВ "Креома ХЕЛЗ Продактс" (Довідка про впровадження науково-практичних розробок з організації бухгалтерського обліку). Положення дисертаційного дослідження використовуються у навчальному процесі Національної академії статистики, обліку та аудиту, м. Київ (Довідка № 104 від 06.10. 2011 р), Хмельницького Національного університету (Довідка № 112/3 від 14.06 2011 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Наукові результати дисертації отримані здобувачем особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано тільки ті ідеї та положення, які є індивідуальним внеском автора.

**Апробація результатів дисертації.** Результати дослідження пройшли апробацію на міжнародних, всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях, серед яких: V Міжнародна науково-практична конференція "Управління економічними системами: національні тенденції та перспективи розвитку" (ХНУ, м. Хмельницький, 2005 р.); VI Міжнародна науково-практична конференція "Управління економічними системами: концепції, стратегії та інновації розвитку" (ХНУ, м. Хмельницький, 2007 р.); VII Міжнародна наукова конференція "Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація" (ДАСОА, м. Київ, 2009 р.); VIII Міжнародна наукова конференція "Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація" (НАСОА, м. Київ, 2010 р.); VII Міжнародна науково-практична конференція "Управління економічними системами: концепції, стратегії та інновації розвитку" (ХНУ, м. Хмельницький, 2010 р.); IX Міжнародна наукова конференція "Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація" (НАСОА, м. Київ, 2011 р.); VI Міжнародна науково-практична конференція "Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління" (ЛКА, м. Львів, 2011); Всеукраїнська науково-практична конференція "Бухгалтерський облік та оподаткування в Україні: сучасні тенденції та перспективи розвитку" (ДНТУ, м. Донецьк, 2011 р.); I Міжнародна науково-практична конференція



"Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу сучасних концепцій управління" (ТНУ ім. В.І. Вернадського, НАПКБ, м. Судак, АР Крим, 2011 р.); II Міжнародна науково-практична конференція "Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції" (ОДЕУ, м. Одеса, 2011 р.), Міжнародна науково-практична конференція "Актуальні проблеми економіки та менеджменту: теоретичні і практичні аспекти" (ХНУ, м. Ялта, АР Крим, 2011 р.).

**Публікації.** Основні положення дисертації опубліковані у 33 наукових працях загальним обсягом 27,5 д.а. Серед них 1 особиста монографія обсягом 18,1 д.а., 1 монографія у співавторстві (1,0 д.а.), 1 навчальний посібник (словник-довідник) у співавторстві (0,2 д.а.), 23 статті в наукових фахових виданнях (7,2 д.а.), 7 публікацій у матеріалах наукових конференцій (1,0 д.а.).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається із вступу, п'яти розділів і висновків, які подано на 355 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 30 таблиць та 38 рисунків (з яких 6 таблиць розміщені на окремих сторінках). Список використаних джерел з 357 найменувань на 38 сторінках та 38 додатків, викладених на 80 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У вступі обґрунтовано актуальність вибору теми, окреслені мета та завдання, об'єкт та предмет, наукова новизна дисертаційного дослідження, наведена структура дисертації, охарактеризовані методи дослідження та джерела інформації.

У першому розділі "**Теоретико-методологічні засади організації системи бухгалтерського обліку**" організацію бухгалтерського обліку розглянуто як: властивість облікової системи; предмет її методології; структуру та процес; інструмент регулювання та об'єкт впорядкування, що дозволило виділити основні проблеми дослідження, розкрити сутність та показати співвідношення основних понять організації бухгалтерського обліку.

Отримані результати дослідження предметної сутності організації бухгалтерського обліку ґрунтуються на визначеннях та постулатах теорії систем, теорії організації, теорії менеджменту, інституціональної економічної. Поєднання державного регулювання та ринкового саморегулювання – характерна риса суспільно-економічних систем країн з ринковою економікою (особливо перехідного типу) і Україна – не виняток. Через регламентацію методологічних та організаційних основ бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання встановлюється змістовна складова інформаційної інфраструктури ринкового середовища.

Економіка України охоплює діяльність суб'єктів господарювання, які потребують ефективного менеджменту. З метою адекватного ринковим умовам інформаційного забезпечення управління практика бухгалтерського обліку потребує організаційних змін. У цьому процесі задіяні

адміністративно-управлінські працівники (у т.ч. бухгалтери) підприємств різних галузей та сфер економіки. За даними ФПБАУ та інших джерел в Україні нараховується близько 500 тис. працюючих за спеціальністю бухгалтерів. У табл. 1 наведено дані про чисельність облікових працівників та показники діяльності, що характеризують вплив чинників на організацію бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання.

Таблиця 1

Показники діяльності, що характеризують вплив чинників на організацію бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання в Україні<sup>1</sup> (2010 р.)

| № п/п | Показники   | Великі підприємства | Середні підприємства | Малі підприємства |
|-------|---|---------------------|----------------------|-------------------|
| 1     | 2   | 3                   | 4                    | 5                 |
| 1.    | Кількість підприємств на 10 тис. осіб наявного населення, одиниць                         | 0                   | 5                    | 75                |
| 2.    | Частка кількості підприємств відповідного розміру у загальній кількості, %                | 0,5                 | 5,8                  | 93,7              |
| 3.    | Кількість зайнятих працівників (штатні, позаштатні та неоплачувані працівники), тис. осіб | 3278,7              | 2844,1               | 2152,0            |
| 4.    | % до загальної кількості зайнятих працівників   | 39,6                | 34,4                 | 26,0              |
| 5.    | Кількість найманих працівників (штатні та позаштатні працівники), тис. осіб               | 3278,6              | 2843,1               | 2067,8            |
| 6.    | у % до загальної кількості найманих працівників   | 40,0                | 34,7                 | 25,3              |
| 7.    | Кількість облікових <sup>2</sup> працівників, тис. осіб                                   | 10,5                | 49,1                 | 448,5             |
| 8.    | у % до загальної кількості облікових працівників  | 2,1                 | 9,7                  | 88,2              |
| 9.    | Обсяг реалізованої продукції, (робіт, послуг), млн. грн.                                  | 1249361,4           | 1034749,3            | 456667,8          |
| 10.   | у % до загального обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг)                           | 45,6                | 37,7                 | 16,7              |

Примітки:

<sup>1</sup> Дані наведено без урахування діяльності банків, бюджетних установ та фермерських господарств.

<sup>2</sup> Чисельність розраховано за даними Держкомстату України та міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку (наказ Міністерства праці та соціальної політики України N 269 від 26 вересня 2003 р.).

У поняттєвому апараті бухгалтерського обліку відсутня однозначність трактування основоположних термінів. Це звужує рамки їхнього застосування і заважає розвитку облікової науки та практики. Критичний аналіз категорійного апарату та основних понять, що використовуються у дослідженнях бухгалтерського обліку, дозволив уточнити їхній зміст та побудувати ієрархічну залежність (рис.1), яка є теоретичним підґрунтям концепції організації системи бухгалтерського обліку.



Рис. 1. Ієрархія категорій і понять організації бухгалтерського обліку

Трансформація вітчизняної системи управління до світової практики, гармонізація бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності потребують системного підходу до організаційно-методологічного супроводження цих процесів. Організацію як наукову категорію ідентифікують за наявності ознак, які відображають спектр уявлень щодо її застосування: внутрішня впорядкованість, узгодженість, взаємодія частин, обумовлених побудовою цілого; сукупність цілеспрямованих процесів, які призводять до утворення зв'язків, що об'єднують елементи (частини) у ціле; будова, облаштування системи як об'єкта дослідження. У більш загальному трактуванні організація – це влаштування, впорядкування, налагодження системи, складовими якої є структура (побудова) – система в статичності і процес – система у динаміці.

У дисертаційній роботі облікову систему розглянуто у розрізі об'єктів вивчення: методології бухгалтерського обліку-науки та організації бухгалтерського обліку-практичної діяльності, які стали підґрунтям для розробки концепції організації бухгалтерського обліку.

Економічні системи створюються для вирішення наукових та практичних завдань в процесі їхнього функціонування. Як процес упорядкування системи організація є умовою розвитку бухгалтерського обліку-науки та ведення бухгалтерського обліку-практичної діяльності. Методологію бухгалтерського обліку, предметом якої є організація, запропоновано розглядати за логічною структурою економіко-прикладної дисципліни.

Критичний аналіз теорії та практики, а також існуючих концепцій розвитку управлінських систем дозволив сформулювати положення та обґрунтувати підхід до сутності і змісту методології та організації бухгалтерського обліку. Запропонована концептуальна модель організації облікової системи (рис. 2), застосована при розробці ухваленою Хмельницькою обласною радою Стратегії регіонального розвитку Хмельницької області на 2011 – 2020 роки.

| Теорія організації бухгалтерського обліку   |   |  |   |
|---|---|--|---|
| Онтологічний аспект (сутність об'єкта, який вивчається)   | Гносеологічний аспект (процес пізнання об'єкта та виділення предмета дослідження) | Методологічний аспект (обґрунтування підходів та принципів наукового аналізу)  |   |
| ↓   |   |  |   |
| <b>Методологія бухгалтерського обліку як науки (рахункознавством) – вчення про організацію облікової діяльності</b> |   |  |   |
| <b>Організація системи бухгалтерського обліку як практичної діяльності (рахівництво)</b>                            |   |  |   |
| Форми прояву організації бухгалтерського обліку   |   |  |   |
| <b>Структура організації обліку</b>   |   | <b>Процес організації обліку</b>   |   |
| ↓   |   | ↓  |   |
| <b>Методологічна структура організації бухгалтерського обліку як науки</b>  |   | <b>Формування (надання форми, побудова) системи бухгалтерського обліку як практичної діяльності</b>  |   |
| <i>Характеристика системи бухгалтерського обліку</i>  | <i>Логічна структура бухгалтерського обліку</i>                                   | <i>Структура бухгалтерського обліку в часі та просторі</i>   |   |
| Особливості   | Суб'єкт   | Етапи  |   |
| Норми   | Об'єкт  | Стадії   |   |
| Принципи  | Предмет   | Фази   |   |
| Функції   | Метод   |  |   |
| Форми   | Засоби  |  |   |
| Умови   | Мета  |  |   |
|   | Результат   |  |   |
|   |   | <i>За видами обліку</i>  | Підсистеми фінансового обліку<br>Підсистеми управлінського обліку<br>Підсистеми податкового обліку  |
|   |   | <i>За напрямками (об'єктами) обліку</i>  | Обліку активів<br>Обліку пасивів<br>Обліку витрат, доходів та фінансових результатів тощо   |
|   |   | <i>За етапами обліку</i>   | Первинного обліку<br>Поточного обліку<br>Підсумкового обліку  |
| <b>Функціональна структура організації бухгалтерського обліку як практичної діяльності</b>                          |   | <i>За стадіями облікового процесу</i>  | Стадії підготовки облікового процесу<br>Процедурної стадії<br>Завершальної (результатної) стадії облікового процесу   |
| <i>Види (підсистеми) бухгалтерського обліку</i>   | Фінансовий облік  | <i>За фазами облікового процесу</i>  | Фази проектування<br>Технологічної фази<br>Фаза рефлексії   |
|   | Внутрішньогосподарський (управлінський) облік                                     |  |   |
| <i>Етапи облікового процесу</i>   | Податковий облік  | <i>За процедурою ведення обліку</i>  | Процедур фіксації інформації у первинних документах (виявлення, вимірювання, реєстрація)<br>Процедур систематизації інформації в облікових регістрах (накопичення, групування, перегрупування)<br>Процедур узагальнення облікової інформації у формах звітності, зберігання та передачі облікової інформації користувачам |
|   | Первинний облік   |  |   |
|   | Поточний облік  |  |   |
| <i>Рівні деталізації обліку (за ступенем деталізації облікової інформації)</i>                                      | Підсумковий облік   |  |   |
|   | Синтетичний облік на рахунках першого порядку, субрахунках                        |  |   |
| <i>Аналітичний облік</i>  |   |  |   |
|   |   |  |   |
| <b>Системне забезпечення бухгалтерського обліку</b>   |   | Нормативно-правове забезпечення<br>Організаційно-технічне та методичне забезпечення<br>Кадрове забезпечення та організація праці облікових працівників |   |
| <b>Розвиток системи бухгалтерського обліку</b>  | <i>Підходи</i>  | Теоретичний (концептуальний) підхід<br>Науково-практичний підхід   |   |
|   |   | <i>Напрями</i>   | Методологія системи бухгалтерського обліку – науки<br>Організація системи бухгалтерського обліку – практичної діяльності  |

Рис. 2. Концептуальна модель організації бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як процес перетворення вхідної (первинної) інформації у вихідну (підсумкову), безпосередньо забезпечується методикою та технологією обліку. Завдяки організації бухгалтерського обліку-практичної діяльності стає можливим застосування методичних підходів та технологічних процедур. Організацію системи бухгалтерського обліку як практичної діяльності запропоновано розглядати через прояв її змісту,

зокрема, через структуру (побудову) бухгалтерського обліку та процес організації облікової системи. Структура, як внутрішня побудова бухгалтерського обліку, дозволяє дослідити склад та взаємозв'язки елементів облікової системи, зрозуміти сутність та природу процесів її функціонування. Процес організації передбачає: формування облікової системи (створення, надання їй цілісних та сталих характеристик), системне забезпечення її організації (створення умов ведення бухгалтерського обліку), розвиток бухгалтерського обліку (процес його адаптації до сучасних умов господарювання).

Бухгалтерський облік як інструмент державного регулювання та об'єкт організації інформаційної системи управління розвивається в умовах економіко-правового середовища господарювання. Поєднання державного регулювання та ринкового саморегулювання – характерна риса суспільно-економічних систем країн з перехідною економікою.

Регламентация державою методологічних основ бухгалтерського обліку і фінансової звітності впливає на змістовну складову інформаційної інфраструктури економіки – систему бухгалтерського обліку. Статус бухгалтерського обліку як обов'язкового для господарюючих суб'єктів і закріпленого у законодавстві держави водночас передбачає умови для об'єднання у громадські організації професійних бухгалтерів та аудиторів України (САУ, АПУ, ФПБАУ, ЄРСБА, УТФА, УАСБА, ФАБФ АПКУ та ін.). Завдяки регулюванню бухгалтерського обліку держава впливає на створення інформаційної інфраструктури ринкової економіки. Це вимагає організації облікової системи, орієнтованої на інформаційне забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання, що відповідає ринковим перетворенням та узгоджується з міжнародними стандартами.

У другому розділі "**Методологія – вчення про організацію системи бухгалтерського обліку як науки**" розглянуто методологію в розрізі логічної структури бухгалтерського обліку (його особливостей, принципів, норм, функцій, форм, умов, об'єктів, суб'єктів, предмета, методу, засобів, мети, результатів) та структури облікового процесу у часі/просторі (етапи, стадії та фази обліку). Це дозволило дослідити структуру методології бухгалтерського обліку як наукової дисципліни і з'ясувати особливості формування облікової системи для її подальшого удосконалення. Запропонований підхід відкриває нову інтерпретацію змісту методології як організації системи бухгалтерського обліку-науки та розкриває внутрішні механізми її функціонування.

Основними характеристиками бухгалтерського обліку, які визначають його особливості, є безперервне, суцільне та обов'язкове документальне оформлення господарських операцій суб'єктів діяльності. Як інформаційна система управління діяльністю підприємств бухгалтерський облік є безальтернативною складовою процесу управління. Його організація ґрунтується на принципах управління економічними системами, бухгалтерського обліку та фінансової звітності (цілісності, ієрархічності, адекватності, комунікативності, історичності, своєчасності, нейтральності,

зіставності, доречності, достовірності, зрозумілості, безперервності діяльності, нарахування та відповідності доходів витратам, повного висвітлення, превалювання сутності над формою, обачності, автономності, періодичності, фактичної собівартості, єдиного грошового вимірника). При їхньому дотриманні враховується специфіка бухгалтерського обліку, як системи врегульованої законодавством держави та іншими нормативно-правовими документами. Завдяки регламентації його процедур забезпечується достовірність, неупередженість, повнота, зіставність, нейтральність інформації, а також рівень гнучкості у використанні облікових методів, необхідних для виконання бухгалтерським обліком своїх функцій.

Аналіз логічної структури бухгалтерського обліку дозволяє розглянути його через призму наукових понять: об'єкт, суб'єкт, предмет, метод, засоби, мета, результат обліку. Унаслідок розширення можливостей бухгалтерського обліку зміст зазначених понять на сучасному етапі розвитку зазнав істотних змін. Розвиток економіки та управління господарською діяльністю призвели до появи нових об'єктів обліку: види діяльності, інвестиційна нерухомість, роялті, гудвіл, фінансові інвестиції, біологічні активи, релевантні витрати, маржинальний дохід та ін. Розширення кола користувачів облікової інформації зумовило виділення в окремі підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку; корегування та доповнення цілей, завдань, спрямованих на досягнення мети як кумулятивного результату цілісної системи бухгалтерського обліку. Застосування комп'ютерних технологій призвело до суттєвого перегляду форм організації бухгалтерського обліку, які передбачають отримання облікових послуг без створення структурних підрозділів (бухгалтерій) підприємств.

Теоретико-методологічний розвиток організації бухгалтерського обліку на засадах поділу бухгалтерського обліку на науку та практичну діяльність дозволяє аналізувати обліковий процес у часі та просторі, виокремлюючи стадії та фази обліку як об'єкти його організації (рис. 3).

Часово-просторовий аналіз як засіб організації системи бухгалтерського обліку дозволяє по новому інтерпретувати зміст облікового процесу, розмежувавши етапи, стадії, фази обліку. Відтак стадії віддзеркалюють кількісні прояви облікового процесу за етапами обліку (обсяг та черговість здійснення облікових процедур), а фази – його якісну складову (систематизацію та узагальнення облікової інформації у звітності).

Час

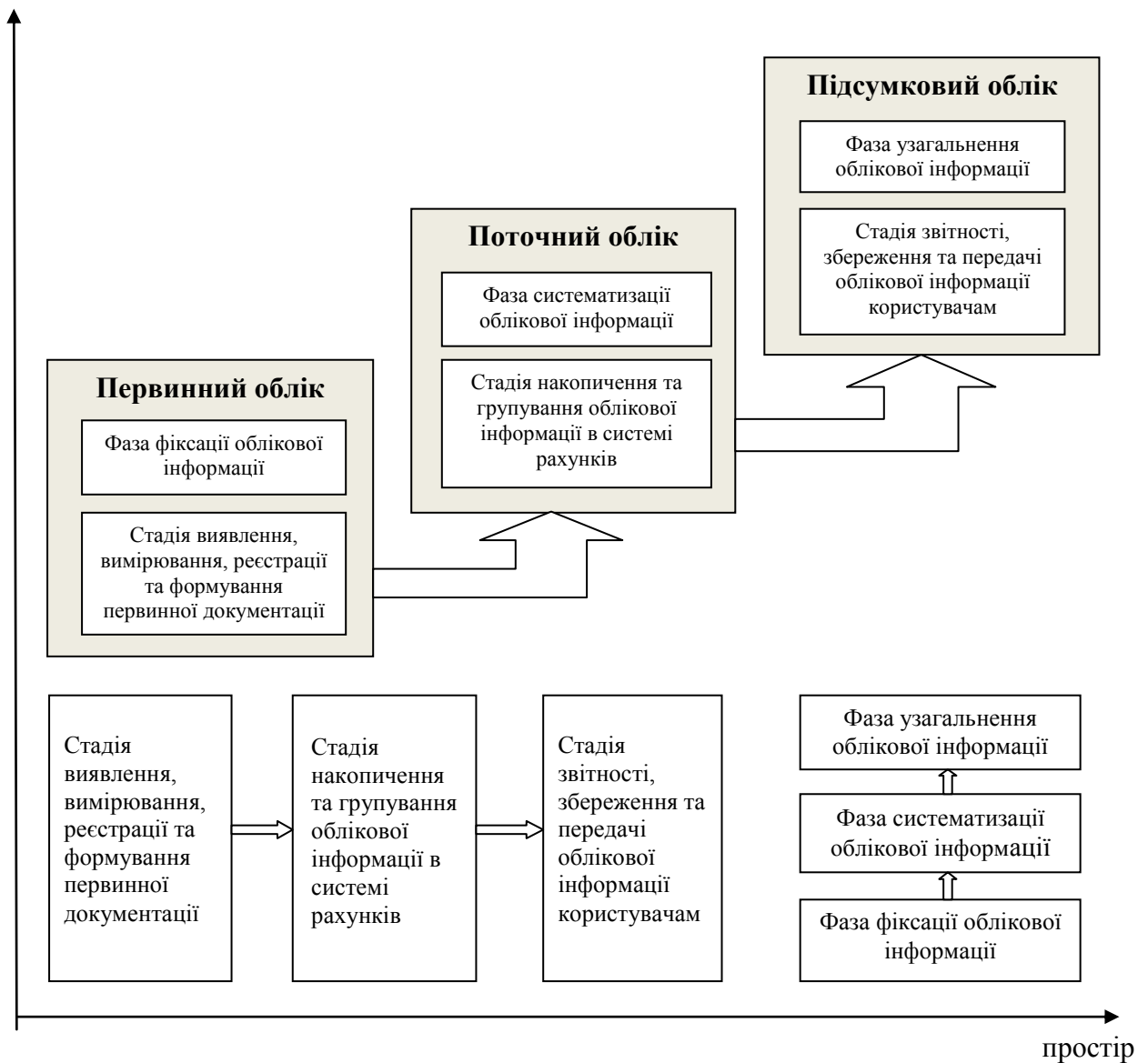


Рис. 3 Організація стадій та фаз облікового процесу за етапами обліку

Розгляд облікового процесу в розрізі стадій та фаз дозволив розкрити сутність та дослідити зміст його етапів, уточнити порядок здійснення облікових процедур і виявити вплив організації обліку на стан облікової інформації в процесі її оброблення.

У третьому розділі "**Організація бухгалтерського обліку як практичної діяльності**" розкрито зміст організації системи бухгалтерського обліку в розрізі фінансового, управлінського, податкового обліку та етапів облікового процесу.

Як інструмент інформаційного забезпечення системи управління господарською діяльністю підприємств бухгалтерський облік охоплює підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку. Його поділ на фінансовий та управлінський зумовлюється цілями, які спричинені розподілом власності та управління нею. Власники потребують інформації про фінансовий стан та результати діяльності, а менеджмент в інтересах власників зосереджений на ефективному управлінні ресурсами підприємства. Виокремлення податкового обліку в підсистему пов'язане із його

функціональною спрямованістю – забезпеченням розрахунків з бюджетом за податками. Регламентоване законодавством формування податкової бази зумовлює відмінності між фінансовим та податковим обліком. Це спричиняє необхідність узгодження податкових різниць в рамках фінансового обліку. Він ґрунтується на теоретичних та методологічних засадах визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, на відміну від податкового обліку, який ґрунтується на правилах визнання витрат і доходів, встановлених податковим законодавством.

В інформаційному забезпеченні менеджменту підприємств управлінський як внутрішньогосподарський облік є оперативнішим, більш аналітичним та гнучким. Завдяки застосуванню бухгалтерських, статистичних, математичних методів та прийомів при плануванні, нормуванні, групуванні, калькулюванні, аналізі витрат діяльності управлінський облік забезпечує надійною інформацією внутрішніх користувачів. У порівнянні з управлінським фінансовий облік спрямований ще й на зовнішніх користувачів. Враховуючи це, рекомендується відмовитись від розподілу загальновиробничих витрат в рамках фінансового обліку, обмежившись групуванням операційних витрат за елементами та видами діяльності, що не вплине на показник фінансового результату у бухгалтерській фінансовій звітності. Запропонований підхід оптимізує фінансовий облік як джерело достовірної інформації про діяльність суб'єктів господарювання для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

За технологічною послідовністю виконання процедур обліковий процес пропонується поділяти на стадії та фази первинного, поточного і підсумкового обліку (рис. 4). Це дає можливість проводити організаційні заходи з проектування облікових процедур та контролю за дотриманням належного їх виконання на кожному з етапів обліку.

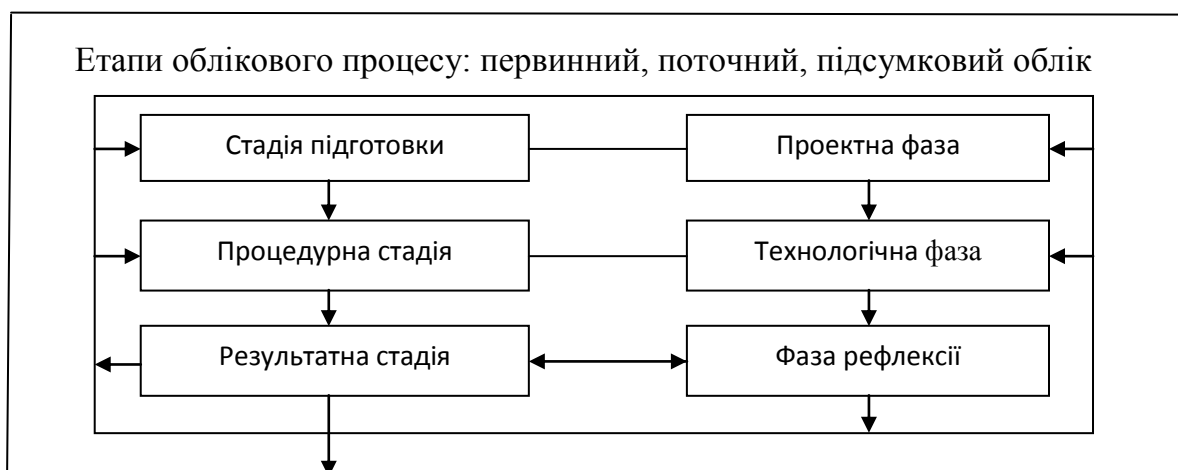


Рис 4. Схема організації етапів облікового процесу за стадіями та фазами

Організація облікового процесу передбачає узгодження процедур та технології обліку. Процедури орієнтовані на дії бухгалтера, а технологія передбачає дії по зміні інформації в процесі оброблення, починаючи з її



фіксації у первинних документах і завершуючи узагальненням у формах бухгалтерської звітності. Процедура регламентує дії бухгалтера, а технологія відображає стан та зміни інформації в процесі оброблення.

Організація обліку за стадіями забезпечує комплекс робіт із підготовки та забезпечення облікового процесу, безпосередньої реалізації облікових процедур та отримання результату. В свою чергу, організація облікового процесу за фазами надає можливість проведення проектних робіт, виконання технологічних операцій з обліковими даними та рефлексію проміжного і кінцевого результатів облікового процесу (оцінювання функціонування облікової системи). Наведена в табл. 2 структура первинного, поточного та підсумкового обліку за стадіями та фазами розкриває зміст організації етапів облікового процесу.

Таблиця 2

Етапи, стадії та фази організації облікового процесу

| Етапи             | Стадії      |  | Фази         |  |
|-------------------|-------------|--|--------------|--|
| Первинний облік   | Підготовча  | Розроблення облікової номенклатури, форм первинних документів, графіку документообігу  | Проектна     | Формулювання проблеми, визначення цілей, моделювання облікового процесу на етапі первинного обліку   |
|                   | Процедурна  | Виявлення, вимірювання, реєстрація облікової інформації у первинних документах   | Технологічна | Застосування технічних засобів та методичних прийомів: документації, інвентаризації, оцінювання  |
|                   | Результатна | Забезпечення поточного обліку первинної інформації   | Рефлексії    | Оцінювання: перевірка правильності ведення первинного обліку   |
| Поточний облік    | Підготовча  | Розроблення робочого плану рахунків, облікових реєстрів, графіку документопотоку   | Проектна     | Формулювання проблеми, визначення цілей, моделювання облікового процесу  |
|                   | Процедурна  | Реєстрація, накопичення, систематизація інформації первинного обліку   | Технологічна | Застосування технічних засобів та методичних прийомів: подвійного запису, бухгалтерських рахунків, калькулювання для реалізації поточного обліку |
|                   | Результатна | Забезпечення підсумкового обліку систематизованої інформації   | Рефлексії    | Оцінювання: перевірка правильності ведення поточного обліку  |
| Підсумковий облік | Підготовча  | Розроблення показників внутрішньої звітності, розроблення форм внутрішньої звітності, складання графіку надання звітності користувачам | Проектна     | Формулювання проблеми, визначення цілей, моделювання   |
|                   | Процедурна  | Узагальнення інформації поточного обліку у формах звітності  | Технологічна | Застосування технічних засобів та методичних прийомів: балансового узагальнення, звітності для реалізації підсумкового обліку                    |
|                   | Результатна | Зберігання та передача звітності користувачам  | Рефлексії    | Оцінювання: перевірка правильності складання звітності, аналіз   |

Організація первинного обліку на стадії підготовки облікового процесу забезпечує розроблення облікової номенклатури, носіїв облікової номенклатури, графіків документообігу; на стадії виконання облікових

процедур здійснюється виявлення, вимірювання, реєстрація господарських фактів у первинних документах; на завершальній стадії первинного обліку документи надходять в бухгалтерію у формі матеріальних, виробничих, касових звітів для систематизації облікової інформації.

Організація поточного обліку на стадії підготовки облікового процесу забезпечує розроблення робочого плану рахунків, облікових реєстрів, графіків документопотоку; на процедурній стадії здійснюється реєстрація, накопичення, групування, перегрупування (систематизація) первинної інформації в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку; на завершальній стадії виконуються процедури підготовки обробленої інформації для складання звітності.

Організація підсумкового обліку на стадії підготовки забезпечує розроблення показників та форм внутрішньої звітності, графіків надання звітності користувачам; на процедурній стадії узагальнюється інформація поточного обліку у формах звітності; на завершальній стадії підсумкового обліку забезпечується зберігання та передача звітності користувачам.

Відтак фази та стадії обліку є відбиттям різних аспектів облікового процесу (стадії відображають процедурний аспект облікового процесу з акцентом на кількісні показники здійснення облікових робіт, фази – якісні зміни облікової інформації в процесі її оброблення).

У четвертому розділі "**Системне забезпечення організації бухгалтерського обліку**" розглянуто нормативно-правове, організаційно-технічне, інформаційно-методичне, кадрове забезпечення бухгалтерського обліку та організації праці облікового персоналу. В рамках окреслених питань досліджено облікову політику як інструмент нормативно-правового забезпечення організації бухгалтерського обліку; форму обліку як елемент інформаційно-технічного та методичного забезпечення організації бухгалтерського обліку.

Узгодження нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами та адаптація вітчизняної облікової системи до сучасних концепцій управління актуалізує проблему визначення облікової політики, змістом якої є вироблення та дотримання внутрішнього регламенту організації бухгалтерського обліку, який пов'язується з іншими функціональними блоками і процесами управління діяльністю підприємств.

Для інформаційного забезпечення управління господарською діяльністю підприємств правила облікової практики запропоновано визначати за підсистемами бухгалтерського обліку в розрізі організації роботи бухгалтерської служби, методики ведення обліку та організаційно-технічного забезпечення облікових процедур, що дозволить встановити межі застосування фінансового, управлінського та податкового обліку (рис.5).

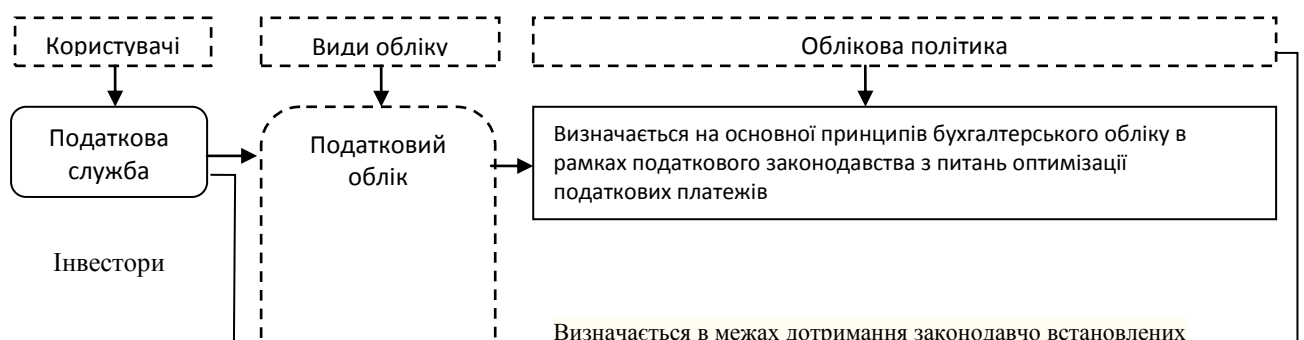


Рис. 5. Організаційна модель облікової політики підприємства

Облікову політику запропоновано трактувати як організаційно-управлінську діяльність, спрямовану на формування облікового порядку (організації бухгалтерського обліку з дотриманням встановлених правил обліку). Як об'єкт організації, облікова політика створює організаційно-правове середовище функціонування бухгалтерського обліку. Обліковою політикою визначаються правила організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах. При формуванні облікової політики враховуються положення діючих нормативно-правових документів, особливості діяльності господарюючих суб'єктів.

Покращення діяльності підприємств, умов для залучення інвестицій та збільшення обсягів експорту продукції з регіону, доступу до фінансових ринків спричиняють зростання попиту на прозору та повну облікову

інформацію, достовірність якої, в значній мірі, залежить від облікової політики обраної суб'єктами господарювання. За результатами дослідження підприємств м. Хмельницького простежується закономірність, яка засвідчує, що на ПАТ "Укрелектроапарат, ДП "Новатор", ВАТ "Кондфіл", де керівники мають вищу економічну освіту за спеціальністю облік і аудит, ґрунтовнішим є підхід до визначення облікової політики. В процесі підготовки наказу про облікову політику використовується широкий спектр методів, прийомів, моделей, методик, технологій, форм ведення бухгалтерського обліку передбачених П(С)БО, іншими нормативними документами, що відповідають стратегічним і тактичним цілям підприємства та враховують його специфіку.

Форма ведення бухгалтерського обліку як елемент організаційно-технічного забезпечення залежить від способу оброблення облікових даних (ручного або комп'ютерного), документів поточного обліку, встановлення порядку здійснення записів в облікових регістрах та взаємозв'язку між ними. Оскільки бухгалтерський облік в сучасних умовах здійснюється із використанням комп'ютерної техніки, то технологія оброблення облікової інформації як порядок та спосіб здійснення записів є визначальною ознакою ідентифікації форми обліку.

Комп'ютерна форма покликана підвищити роль бухгалтерського обліку як функції управління. Комп'ютери із технічних засобів перетворюються на фактор організації обліку, змінюючи його форму та технологію. Основними вимогами до організації комп'ютерного обліку на підприємствах стають: підвищення аналітичності та оперативності облікової інформації; зниження трудомісткості облікового процесу; обмеження впливу суб'єктивного фактору на достовірність отриманої інформації; зменшення частки фінансових витрат на отримання облікової інформації у загальних витратах підприємства (вигоди від використання нової облікової інформації мають перевищувати витрати на її отримання).

Практичне застосування комп'ютерної форми обліку залежить від вибору організаційних форм використання обчислювальної техніки: індивідуальної (для введення і автоматизованої обробки даних) і мережевої (для обміну даними між різними ділянками бухгалтерського обліку). Як свідчать результати дослідження, перший варіант використовується малими підприємствами, другий – середніми та великими підприємствами. В останньому випадку бухгалтер працює на спеціалізованому автоматизованому робочому місці (АРМ). Обстеження ДП "Новатор", ПАТ "Укрелектроапарат", ТДВ "Завод Адвіс", ВАТ "Термопластавтомат" та інших підприємств м. Хмельницького щодо організації бухгалтерського обліку показали, що облік на великих та середніх підприємствах автоматизовано.

Кадрове забезпечення бухгалтерського обліку та організація праці бухгалтерів потребують управління обліковим персоналом та створення сприятливих умов для функціонування бухгалтерії підприємств. Для цього запропоновано: вибір ефективного варіанту роботи облікового персоналу (централізований або децентралізований) та оптимальної структури бухгалтерії; визначення функціональних обов'язків облікових працівників та

запровадження контролю за їх виконанням; раціональне розміщення облікового персоналу, встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією і оперативними підрозділами підприємства; організація робочих місць бухгалтерів, їхнє технічне оснащення; підвищення кваліфікації облікових працівників.

Рекомендації щодо визначення облікової політики та контролю за її дотриманням, вибору форм організації та ведення обліку, оптимізації організаційної структури облікового апарату та підвищення кваліфікації облікового персоналу забезпечують функціонування та розвиток системи бухгалтерського обліку на підприємствах.

У п'ятому розділі **"Перспективи розвитку організації системи бухгалтерського обліку"** розкрито підходи та визначено пріоритетні напрями розвитку системи бухгалтерського обліку, запропоновано шляхи її удосконалення на засадах теорії обмеження систем та функціональних облікових моделей.

Розвиток системи бухгалтерського обліку як складової інформаційної інфраструктури управління передбачає обґрунтування теоретичних та методологічних засад його організації. Сучасне сприйняття бухгалтерського обліку як багатоцільової підсистеми менеджменту, яка залучається до обґрунтування рішень, розширює його наукові і прикладні функції. Системний підхід дозволяє розвивати бухгалтерський облік, запроваджуючи підходи теорії систем, теорії організації, кібернетики, які забезпечують можливості його вдосконалення.

Критичний аналіз історично апробованих моделей обліку витрат, доходів та фінансових результатів, кожна з яких є внеском у розвиток бухгалтерського обліку, показав, що більшість із них розвивалася шляхом ускладнення методів та технологій обліку витрат, приділяючи увагу перенесенню окремих із них на собівартість продукції. Моделі пропонували нові бази розподілу непрямих витрат, які удосконалювали механізми формування собівартості продукції, але проблема інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо "вигідності" виробництва продукції залишається не вирішеною.

У розвиток методу обліку за неповними витратами (direct costing), яку необґрунтовано залишають поза увагою, пропонується модель "жорсткого директ-костингу" – формування собівартості за абсолютно прямими змінними витратами. Модель дозволяє спростити процедури обліку (розподілу та списання витрат на об'єкти обліку), не порушуючи фундаментальних принципів та цілей бухгалтерського обліку. Запропонована функціональна модель обліку витрат апробована на ПАТ "Укрелектроапарат" (м. Хмельницький) і дозволяє коректно визначати загальний фінансовий результат діяльності та оцінювати запаси (незавершене виробництво, готову продукцію) на дату складання балансу, що відповідає призначенню бухгалтерського фінансового обліку – наданні достовірної інформації для складання фінансової звітності.

Серед перспективних напрямів розвитку бухгалтерського обліку, які з'явилися останнім часом, приділено увагу підходу до його організації на засадах теорії обмеження систем (далі – ТОС). В основу ТОС покладено ідею, про те що у будь-якій системі значна кількість проблемних явищ залежить від обмеженої кількості причин, які потрібно знайти та усунути. Концепція ТОС передбачає зміну парадигми обліку витрат. На відміну від традиційного обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, ця концепція пропонує не обмежуватись інформацією про собівартість продукції для прийняття рішень щодо "вигідності" виробництва певної продукції, а використовувати більш адекватні ринковим умовам показники інвестиційних та операційних витрат і розрахованих на їхній основі показників маржинального доходу, що припадають на одиницю часу оброблення виробів ("продуктивність виробу"), рентабельності інвестицій. Це дає можливість спрогнозувати та оцінити оптимальність рішень щодо "вигідності" продукції і, відповідно, сприяє зростанню грошових надходжень та підвищенню рентабельності діяльності підприємств.

Для управлінського обліку в контексті розвитку моделі неповних витрат запропоновано підхід з використанням парадигми ТОС. Він дозволяє моделювати виробничі ситуації для пошуку та прийняття найбільш оптимальних рішень щодо асортиментної політики (організації обліку "продуктивності виробу").

Таблиця 3

Модель розрахунку показників оптимізації асортименту виробництва продукції в управлінському обліку

| Продукція | Попит, (од.) | Асортимент продукції, (од.) |                     | ЧО, що припадає на продукцію, з урахуванням ЗФРЧ та часу оброблення попередньої продукції, (%) |                                | Загальний МД з продажу, (грн.)                 |                                |
|-----------|--------------|-----------------------------|---------------------|--|--------------------------------|--|--------------------------------|
|           |              | з максимальним МД           | обраної для продажу | виходячи з асортименту, що дає максимальний МД   | виходячи з асортименту продажу | виходячи з асортименту, що дає максимальний МД | виходячи з асортименту продажу |
| 1         | 2            | 3                           | 4                   | 5  | 6                              | 7  | 8                              |
| A         | 0            | 0                           | 0                   | 0  | 0                              | 0  | 0                              |
| B         | 0            | 0                           | 0                   | 0  | 0                              | 0  | 0                              |
| ...       | 0            | 0                           | 0                   | 100  | 100                            | 0  | 0                              |

Позначення показників: МД – маржинальний дохід; ЧО – час оброблення виробу на ресурсі, що є обмеженим у використанні; ЗФРЧ – загальний фонд робочого часу.

Наведена у табл. 3 оптимізаційна модель виробництва продукції для прийняття управлінських рішень представлена у формі розрахунку з використанням техніко-економічних показників: асортименту продукції, ціни продажу, маржинального доходу, часу оброблення виробу, що ув'язуються з показниками бухгалтерського обліку: витратами постійними та змінними, доходами та фінансовими результатами за видами діяльності.

Модель оптимізації асортименту виробництва продукції отримала схвальну оцінку Центральної спілки споживчих товариств України, Головного управління економіки Хмельницької Облдержадміністрації і рекомендована до впровадження відповідно на виробничо-комерційних підприємствах споживчої кооперації України та промислових підприємствах Хмельницької області.

Пропонований підхід передбачає удосконалення управлінського обліку завдяки залученню законів логіки, теорії організації, теорії систем, системотехніки, а не за рахунок ускладнення облікових процедур з використанням математичного апарату, і дозволяє внутрішньому менеджменту підприємств приймати адекватні реальній ринковій ситуації рішення завдяки оптимізації обмежень, які забезпечують генерування грошових коштів із зовні та сприяють підвищенню рентабельності діяльності підприємств.

## **Висновки**

У дисертації за результатами теоретичного обґрунтування та узагальнення питань методології та організації бухгалтерського обліку вирішено актуальну наукову проблему, пов'язану з невідповідністю теоретичних та методологічних положень організації системи бухгалтерського обліку завдання, що стоять перед менеджментом на сучасному етапі розвитку економіки. Результати дослідження дозволили сформулювати висновки концептуального науково-практичного характеру. Застосування розроблених наукових положень концепції організації системи бухгалтерського обліку позитивно впливають на розвиток бухгалтерського обліку як складової інформаційної інфраструктури управління діяльністю суб'єктів господарювання.

1. Розвиток національної економіки, розширення економічної інтеграції та доступу до фінансових ринків зумовлюють зростання попиту на прозорість і повноту облікової інформації. З метою сприяння економічному зростанню та адекватному задоволенню потреб управління господарською діяльністю підприємств практика обліку потребує організації, орієнтованої на створення інформаційної інфраструктури ринкового середовища та гармонізацію бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності. За результатами дослідження наукових праць із зазначеної проблеми, критичного аналізу теорії та практики бухгалтерського обліку, а також з урахуванням тенденцій розвитку облікової системи запропоновано концепцію організації бухгалтерського обліку, яка відображає каркас побудови інформаційної системи управління економікою.

2. В науці та практиці домінують погляди на організацію бухгалтерського обліку як на менеджмент бухгалтерської структури та забезпечення облікових процедур, що звужує рамки розуміння і застосування цього терміну. У дисертації організацію бухгалтерського обліку визначено як дії з влаштування та впорядкування облікової системи, проявом змісту яких є

структура (побудова) бухгалтерського обліку та процес організації облікової системи. Теоретичні положення організації бухгалтерського обліку ґрунтуються на постулатах та концепціях: теорії обмеження систем, теорії організації, теорії функціональних систем, інституціональної економічної теорії, методології як науки. Вони є базою запропонованої моделі організації бухгалтерського обліку, яка охоплює передумови, методологічне забезпечення, організаційні положення та функціональну спрямованість облікової системи. Для практичного впровадження зазначеної моделі розроблено проект концепції організації бухгалтерського обліку в Україні, який пройшов апробацію.

3. Концептуальний підхід до організації облікової системи передбачає поділ бухгалтерського обліку на науку та практичну діяльність, що дозволило визначити предмет методології як організацію бухгалтерського обліку – науки, а термін "організація" запропоновано вживати для позначення дій з впорядкування системи бухгалтерського обліку-практичної діяльності. Термінологічна визначеність бухгалтерських категорій уточнює методологічний зміст поняттєвого апарату та дає можливість розвивати облікову науку. З огляду на це методологію (організацію) бухгалтерського обліку-науки розглянуто у розрізі логічної структури бухгалтерського обліку та структури облікового процесу у часі/просторі, виділяючи в якості об'єктів організації: стадії та фази облікового процесу, які визначають перелік робіт, пов'язаних із організаційним забезпеченням облікового процесу.

4. Аналіз структури бухгалтерського обліку-науки дозволив розглянути його через призму таких наукових понять як об'єкт, суб'єкт, предмет, метод, засоби, мета, результат обліку. Часово-просторовий аналіз як засіб організації системи бухгалтерського обліку, дозволив інтерпретувати зміст облікового процесу, розмежувавши етапи, стадії, фази обліку. Відтак стадії віддзеркалюють кількісні прояви облікового процесу за етапами обліку (обсяг та черговість здійснення облікових процедур), а фази – його якісну складову (систематизацію та узагальнення облікової інформації у звітності). Розгляд облікового процесу в розрізі стадій та фаз розкриває сутність та дозволяє дослідити зміст його етапів, уточнити порядок здійснення облікових процедур і виявити вплив організації обліку на стан облікової інформації в процесі її оброблення.

5. Бухгалтерський облік як інтегрована система призначена для вирішення багатоцільових завдань управління економікою. Складові облікової системи потребують ідентифікації. Дослідження проблеми дозволило виділити за системоутворюючими факторами (цілями та завданнями, спрямованими на досягнення необхідного результату) об'єкти організації бухгалтерського обліку: підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку.

Критичний аналіз законодавчої бази та практика ведення обліку на вітчизняних підприємствах підтвердили, що існування автономних підсистем бухгалтерського обліку не повинно створювати суб'єктам господарювання жодних перешкод для достовірного відображення економічних відносин в



процесі здійснення господарської діяльності. Враховуючи відмінності між фінансовим та податковим обліком, спроби вписати процедуру розрахунку оподаткованого прибутку в рамки бухгалтерського фінансового обліку недоречні.

6. З метою усунення протиріч у підходах до формування фінансової та управлінської звітності, доцільно встановити межі застосування фінансового та управлінського обліку. Облік витрат виробництва в рамках фінансового обліку необхідно здійснювати в розрізі видів діяльності, а розрахунок собівартості виробництва та реалізації продукції, який передбачає групування, перегрупування, планування, нормування, лімітування, аналіз, контроль і т.д., провадити в рамках управлінського обліку, який є більш оперативним у вирішенні поточних завдань управління господарською діяльністю підприємства.

Запропоновані методологічні та організаційно-методичні розробки сприяють усуненню дублювання функцій та протиріч у підходах до формування фінансової, управлінської та податкової звітності.

7. Системне забезпечення організації облікового процесу створює внутрішнє облікове середовище, змістовну характеристику якого складають сукупність параметрів, які впливають на формування та функціонування облікових підсистем та підконтрольні бухгалтерському обліку як інтегрованій системі в процесі її організації.

За результатами дослідження виділено складові організаційного забезпечення системи бухгалтерського обліку: облікову політику, форму обліку; кадрове забезпечення та організацію праці облікового персоналу, які є об'єктами організації бухгалтерського обліку і потребують адекватного сучасним умовам вирішення. Питання формування облікової політики набуло актуальності у зв'язку з наближенням нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів та адаптацією облікової системи до сучасних концепцій управління. За результатами дослідження запропоновано трактувати облікову політику як цілеспрямовану організаційно-управлінську діяльність, пов'язану з формуванням облікового порядку (організації бухгалтерського обліку з дотриманням встановлених правил обліку). Визначення класифікує облікову політику як інструмент нормативно-правового забезпечення та об'єкт організації бухгалтерського обліку.

Для практичного впровадження організаційних положень інформаційно-методичного забезпечення облікової системи надано рекомендації щодо проектування комп'ютерної форми обліку підприємства, вигоди від використання якої мають перевищувати витрати на її впровадження.

8. У сучасних умовах господарювання набуває розповсюдження форма організації бухгалтерського обліку як надання облікових послуг аудиторськими та консалтинговими фірмами, іншими сторонніми юридичними та фізичними особами. З метою складання звітності та отримання інформації в експрес режимі у веденні поточних господарських

справ запропоновано порядок взаємовідносин між замовником та виконавцем, який передбачає контроль документопотоку облікової інформації з боку замовника облікових послуг. У зв'язку з цим виникає необхідність бухгалтерські послуги оцінювати та контролювати їх виконання. Для оцінювання ефективності наданих облікових послуг застосовано показник, який розраховується як відношення маржинального доходу (показник, що характеризує зароблені підприємством кошти, в т.ч. кошти, які покривають операційні витрати періоду) до витрат на утримання бухгалтерії чи отримання облікових послуг. Розрахований за такою методикою показник є індикатором оцінювання наданих облікових послуг, що дозволяє проводити порівняльний аналіз продуктивності зазначених витрат.

9. Важливою ділянкою бухгалтерського обліку є облік витрат, доходів та фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання. Аналіз концепцій обліку витрат виробництва продукції (робіт, послуг) показав, що більшість моделей розвивалася шляхом ускладнення методів і технологій обліку витрат, приділяючи основну увагу способам перенесення накладних (непрямих) витрат на собівартість продукції. У цих моделях удосконалювався механізм формування собівартості продукції (використовувались складні методи розподілу непрямих витрат), але проблема залишилася не вирішеною. На відміну від традиційного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, запропонований підхід з використання адекватних ринковим умовам показників інвестиційних та операційних витрат: маржинального доходу, що припадає на одиницю часу оброблення виробу ("продуктивність виробу"), рентабельності інвестицій, дозволяє у реальному вимірі прогнозувати та оцінювати прийняті рішення щодо вигідності продукції, які сприяють зростанню грошових надходжень та рентабельності діяльності підприємства

Рекомендована модель розрахунку показників оптимізації структури асортименту виробництва продукції вписується у загальну концепцію удосконалення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку не за рахунок ускладненню облікових процедур з використанням математичного інструментарію, а завдяки максимальному залученню законів логіки, системотехніки

10. У розвиток моделі обліку неповних витрат (direct costing), яка не отримала належного застосування в обліковій практиці вітчизняних підприємств, розроблена модель "жорсткого" директ-костингу. Запропонована модель передбачає формування собівартості продукції за абсолютно прямими змінними витратами. Ця модель спрощує процедури обліку та розподілу витрат, не порушуючи фундаментальних принципів та цілей бухгалтерського обліку і дозволяє коректно визначати фінансовий результат діяльності та оцінювати запаси (незавершене виробництво, готову продукцію) на дату складання балансу в рамках фінансового обліку.

## **СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

## **Монографії:**

1. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід [Текст]: монографія /В.А. Шпак. – К.: Бізнес медіа консалтинг, 2011. – 312 с. Київ (18,1 д.а.).

2. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики/ За ред. проф. Войнаренко М.П. – К.: Наук. думка, 2002. – 718 с. Київ (загальний обсяг 40,0 д.а., особисто автору належить 1,0 д.а. – облік цінних паперів).

### **Навчальний посібник з грифом Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України**

3. Облік, контроль та аналіз: Словник-довідник: Навч. посіб. /Л.І.Пилипенко, В.П. Пантелеєв, В.О. Шевчук та ін.; За ред. проф. В.П. Пантелеєва, В.О. Шевчука. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 368 с. (загальний обсяг 20,0 д.а., особисто автору належить 0,2 д.а.).

### **Статті у наукових фахових виданнях:**

4. Розвиток системи обліку на Україні /Л.В. Скоробогата, В.А. Шпак// Вісник технологічного університету Поділля. Економічні науки. – 1998. – №3 – С. 62–66 (загальний обсяг 0,4 д.а., особисто автору належить 0,2 д.а. – проблеми організації фінансового та управлінського обліку).

5. Відображення господарських операцій ЗЕД з урахуванням принципів бухгалтерського обліку / Т.Т.Дуда, В.А.Шпак // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – 2003. – № 1, Ч. 2. – С. 58–63 (загальний обсяг 0,4 д.а., особисто автору належить 0,2 д.а. – дотримання принципів бухгалтерського обліку при обліку курсових різниць).

6. До питання обліку виробничих запасів та контролю за їх використанням на підприємствах / В.А. Шпак, Н.М. Кот // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – 2003. – № 5, Ч. 2, Т. 1 – С. 44–46 (загальний обсяг 0,3 д.а., особисто автору належить 0,2 д.а. – класифікація та оцінка запасів).

7. Облікові технології врегулювання сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості / Л.В. Скоробогата, В.А. Шпак // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2005. – № 6 – Т. 3. – С. 64–68 (загальний обсяг 0,4 д.а., особисто автору належить 0,2 д.а. – концепція облікових технологій узгодження дебіторської заборгованості).

8. Концепція обліку основних засобів в форматі фінансової та податкової звітності / Л.В. Скоробогата, В.А. Шпак // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2007. – № 6 – Т. 2. – С. 155–159 (загальний обсяг 0,4 д.а., особисто автору належить 0,2 д.а. – аспекти обліку основних засобів в контексті моделювання податкових переваг).

9. Шпак В.А. Організаційна складова методології бухгалтерського обліку / Шпак В.А. // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць – 2009. – № 2. – С. 69–75 (0,4 д.а.).

10. Шпак В.А. Архітектоніка бухгалтерського обліку – методологічний аспект / Шпак В.А. // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2009. – № 3. – С. 162–167 (0,4 д.а.).

11. Шпак В.А. Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку / Шпак В.А. // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 203–206 (0,4 д.а.).

12. Шпак В.А. Зміст та структура облікового процесу / Шпак В.А. // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць. – 2010. – № 3. – С. 46–58 (0,4 д.а.).

13. Шпак В.А. Загальноприйняті принципи – концептуальна основа побудови системи бухгалтерського обліку / Шпак В.А. // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2010. – № 1 (5). – С. 136–141 (0,4 д.а.).

14. Шпак В.А. Система бухгалтерського обліку – організаційний аспект / Шпак В.А. // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки – 2010. – № 6. – Т.1. – С. 243–247 (0,3 д.а.).

15. Шпак В.А. Організація праці облікового персоналу / Шпак В.А. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналіз: між. зб. наук. праць Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 3 (18). – С. 393–400 (0,4 д.а.).

16. Шпак В.А. Організація фінансового обліку / Шпак В.А. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2010 – № 4 (54) – С. 204–206 (0,3 д.а.).

17. Шпак В.А. Організація обліку на засадах ТОС / Шпак В.А. // Економіст. – 2011. – №1. – С. 60–62 (0,3 д.а.).

18. Шпак В.А. Організація обліку ресурсів (активів) підприємства / Шпак В.А. // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2011. – № 1 (6). – С. 301–312 (0,4 д.а.).

19. Шпак В.А. Моделювання функціональних систем бухгалтерського обліку / Шпак В.А. // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – № 2 – Т. 3. – С. 83–88 (0,3 д.а.).

20. Шпак В.А. Підходи та напрями розвитку системи бухгалтерського обліку / Шпак В.А. // Економічний аналіз. Тернопільський національний економічний університет: зб. наук. праць – 2011 – № 8, ч. 2. – С. 430–433 (0,4 д.а.).

21. Шпак В.А. Організаційно-технічне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку / Шпак В.А. // Часопис економічних реформ. Науково-виробничий журнал – Луганськ, 2011. – № 3. – С. 135–138 (0,3 д.а.).

22. Шпак В.А. Структура методології бухгалтерського обліку / Шпак В.А. / Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць –2011. – № 2. – С. 52–58 (0,4 д.а.).

23. Шпак В.А. Організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку / Шпак В.А. // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць – 2011. – № 3. – С. 46–58 (0,4 д.а.).

24. Шпак В.А. Побудова обліку власного капіталу та зобов'язань./ Шпак В.А./ Науковий журнал Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Економічні науки – 2011. – №3(51). – Ч. 2. – С. 89–95 (0,3 д.а.).

25. Шпак В.А. Організація системного облікового процесу /Шпак В.А. / Научно-практический журнал Таврического национального университета имени В.И. Вернадского "Экономика Крыма" – 2011. – № 1 (34). – С. 322–325 (0,2 д.а.)

26. Шпак В.А. Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку /Шпак В.А. / Вісник Львівської комерційної академії: зб. наук. праць. / [ред. кол.: Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – (Серія економічна). – С.450–453. (0,2 д.а.).

#### **Публікації в інших виданнях:**

27. Шпак В.А. Організаційні аспекти методології бухгалтерського обліку /В.А. Шпак/ Тези доповідей учасників VII Міжнародної наукової конференції ["Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація"] (Київ, 27 березня, 2009 р.) / Держ. ком. статистики України. Держ. акад. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: В.О. Шевчук та ін. – К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство ", 2009. – С. 89-91 (0,2 д.а.).

28. Шпак В.А. Дуалізм бухгалтерського обліку /В.А. Шпак/ Тези доповідей учасників VII Міжнародної наукової конференції ["Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація"] (Київ, 26 березня, 2010 р.) / Держ. ком. статистики України. Нац. акад. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: В.О. Шевчук та ін. – К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство ", 2010. – С. 110-111 (0,1 д.а.).

29. Шпак В.А. Наукові методи дослідження організації бухгалтерського обліку /В.А. Шпак/ Тези доповідей учасників VIII Міжнародної наукової конференції ["Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація"] (Київ, 25 березня, 2011 р.) / Держ. ком. статистики України. Нац. акад. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: В.О. Шевчук та ін. – К.: ТОВ "Бізнес Медіа Консалтинг", 2011. – С. 129-132. (0,2 д.а.).

30. Шпак В.А. Щодо питання регулювання бухгалтерського обліку в Україні /В.А. Шпак/ Тези доповідей учасників II Міжнародної науково-практичної конференції ["Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції"] (Одеса, 19-20 травня 2011 р.)/ М-во освіти і

науки, молоді та спорту України. Одеський держ. екон. ун-т. – Одеса, ОДЕУ, 2011. – С. 302 - 304 ( 0, 15 д.а.).

31. Шпак В.А. До питання організації бухгалтерського обліку /В.А. Шпак/ Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції ["Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління"] (Львів, 28-29 квітня 2011 р.)/ Центр. спілка спожив. тов. України. Львівська комерційна академія. – Львів, ЛКА, 2011. – С. 540-541 (0,1 д.а.).

32. Шпак В.А. Основні поняття організації системи бухгалтерського обліку /В.А. Шпак/ Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції ["Бухгалтерський облік та оподаткування в Україні: сучасні тенденції та перспективи розвитку" (Донецьк, 28 квітня, 2011 р.)/ М-во освіти і науки, молоді та спорту України. Дон. нац. техн. ун-т. – Донецьк, ДонНТУ, 2011. – С. 22-24 (0,15 д.а.).

33. Шпак В.А. Концептуальні засади організації бухгалтерського обліку /В.А. Шпак/ Матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції ["Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу сучасних концепціях управління"] (Судак, АР Крим, 19-21 травня, 2011 р.)/ М-во освіти і науки, молоді та спорту України. Тавр. нац. ун-т ім. В.І. Вернадського. Нац. акад. природокористування та курортного будівництва. – Сімферополь, ВД "Аріал", 2011. – С. 159-160 ((0,1 д.а.).

## АНОТАЦІЯ

**Шпак В.А. Концепція організації бухгалтерського обліку: теоретичний та методологічний вимір. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Національна академія статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2011.

Дисертацію присвячено розробці теоретичних та методологічних положень організації бухгалтерського обліку.

Виявлено проблеми розвитку бухгалтерського обліку як складової системи управління діяльністю суб'єктів господарювання і визначено організаційні передумови їх вирішення в контексті удосконалення інформаційної інфраструктури ринкового середовища. На основі системного підходу розроблено концепцію організації бухгалтерського обліку, яка розкриває зміст організації як упорядкування бухгалтерського обліку – науки та практичної діяльності. Сформульовано визначення методології як організації бухгалтерського обліку-науки, а організації як упорядкування бухгалтерського обліку-практичної діяльності. Розроблена структура облікового процесу за технологічною послідовністю здійснення облікових процедур, яка виділяє в якості об'єктів організації етапи, стадії та фази обліку. Обґрунтовано необхідність залучення нових підходів до пошуку шляхів та напрямів розвитку бухгалтерського обліку, які народжуються на

перетині взаємопов'язаних наукових дисциплін: теорії організації, теорії управління, теорії менеджменту, теорії систем, методології науки тощо. Запропоновано модель організації обліку витрат та доходів і прийняття на її основі управлінських рішень з оптимізації структури асортименту виробництва продукції на засадах теорії обмеження систем, яка вписується у загальну концепцію удосконалення організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

**Ключові слова:** методологія і організація обліку, об'єкти організації обліку, структура обліку, обліковий процес, технологія обліку, облікові процедури, етапи, стадії та фази обліку.

## АННОТАЦИЯ

**Шпак В.А. Концепция организации бухгалтерского учета: теоретическое и методологическое измерение. – Рукопись.**

Диссертация на получение научной степени доктора экономических наук за специальностью 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (за видами экономической деятельности). Национальная академия статистики, учета и аудита. – Киев, 2011.

Диссертация посвящена разработке теоретических и методологических положений организации бухгалтерского учета.

В процессе исследования выявлены проблемы развития бухгалтерского учета и определены организационные предпосылки их решения в контексте усовершенствования информационной инфраструктуры рыночной среды. Сформулировано определение понятия "организация бухгалтерского учета" как процесса упорядочивания учетной системы, формами содержания которого является структура бухгалтерского учета и процесс его организации. На основе системного подхода разработана концепция организации бухгалтерского учета, которая раскрывает содержание организации как упорядочение системы бухгалтерского учета – науки и практической деятельности.

Предложено идентифицировать подсистемы финансового, управленческого и налогового учета за системообразующими факторами: целью и заданиями, направленными на достижение необходимого результата. Обоснованна целесообразность применения для перечисленных учетных подсистем понятия "внутренняя учетная среда" и дана ему содержательная характеристика. С целью устранения противоречий в подходах к формированию подсистем бухгалтерского учета, предложено установить пределы применения финансового и управленческого учета. В рамках финансового учета вести учет производственных расходов в разрезе видов деятельности, а расчет себестоимости производства и реализации продукции осуществлять в рамках управленческого учета, который является более оперативным в решении конкретных заданий управления хозяйственной деятельностью предприятия.

Выделены составляющие организационного обеспечения системы бухгалтерского учета: учетная политика, форма организации и ведения бухгалтерского учета; кадровое обеспечение и организация труда учетного персонала, которые являются объектами организации бухгалтерского учета. Предложено учетную политику трактовать как целенаправленную организационно-управленческую деятельность, направленную на формирование учетного порядка (организации учетной системы в соответствии с правилами бухгалтерского учета), что классифицирует учетную политику как инструмент нормативно-правового обеспечения и объект организации бухгалтерского учета.

Для регламентации взаимоотношений между предприятием и субъектом оказания бухгалтерских услуг с целью составления отчетности и получения информации в экспресс режиме для ведения текущих хозяйственных дел предложен порядок взаимоотношений между заказчиком и исполнителем, который предусматривает контроль документопотока учетной информации. Для оценивания эффективности оказанных учетных услуг предложен показатель, который рассчитывается как отношение маржинального дохода и затрат на содержание бухгалтерии или получения учетных услуг. Рассчитанный по такой формуле показатель есть универсальным индикатором оценивания эффективности оказания учетных услуг, который позволяет по простой и понятной схеме проводить сравнительный анализ производительности расходов на оказание учетных услуг.

Предложенная модель принятия управленческих решений с оптимизации структуры ассортимента производства продукции вписывается в общую концепцию поиска путей усовершенствования внутрихозяйственного (управленческого) учета не за счет осложнения учетных процедур с использованием математического инструментария, а благодаря максимальному привлечению законов логики, логистики, системотехники. В отличие от традиционного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, предложенный подход предусматривает использование адекватных рыночным условиям показателей инвестиционных и операционных затрат: маржинального дохода, который приходится на единицу времени обработки изделий ("производительность изделия"), рентабельности инвестиций. Он позволяет в реальном измерении прогнозировать и оценивать принятые решения относительно выгоды производства продукции, которые способствуют росту денежных поступлений и рентабельности хозяйственной деятельности предприятия. В развитие модели учета неполных расходов (direct costing), которая остается на сегодня недооцененной, разработанная модель «жесткого» директ-костингу. Предложенная модель предусматривает формирование себестоимости продукции за абсолютно прямыми переменными расходами. Эта модель упрощает процедуры учета и распределения расходов, не в нарушение фундаментальных принципов и целей бухгалтерского учета. Предложенная модель учета расходов позволяет



корректно определять финансовый результат деятельности и оценивать запасы (незавершенное производство, готовую продукцию) на дату составления баланса в рамках финансового учета.

**Ключевые слова:** методология и организация учета, объекты организации учета, структура учета, учетный процесс, технология учета, учетные процедуры, этапы, стадии и фазы учета.

### **Annotation**

**Shpak V.A. Organization conception of accounting: theoretical and methodological measuring. – Manuscript.**

Dissertation on the receipt of scientific degree doctor of economic sciences by specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by type's economic activities). National academy of statistics, accounting and audit. – Kyiv, 2011.

Dissertation is devoted development some theoretical and methodological positions of organization in accounting.

Found out the problems in development accounting as component control system by activity subjects of organizational pre-conditions of their decision in the context of improvement of informative infrastructure of market environment. On the basis of approach the systems conception organization accounting, which exposes maintenance of organization as arrangement of accounting – science and practical activity, is developed. Determination of methodology is formulated as organizations of accounting are sciences, and organization as arrangement of accounting – practical activity. The developed structure registration process is the technological sequence of realization of registration procedures, which selects in quality the objects of organization the stages, stages and phases of account. Grounded necessity of bringing in of the new going near the search of ways and directions of development of accounting, which give birth on crossing of dependency upon each other scientific disciplines: theories of organization, theory of management, theory of management, theory of the systems, science methodology, and others like that. The organization model of account charges and profits and acceptance on its basis administrative decisions, which is written into general conception of improvement of organization administrative account.

**Key words:** account, accounting, accounting structure, methodology, organization of account, objects of organization account, registration process, technology of account, registration procedures, stages, stages and phases of account.