

лки і викривлення. Застосування в аудиті аналітичних процедур покликане забезпечити виявлення областей потенційного ризику, що вимагають підвищеної уваги аудитора.

Отже, ціль застосування аналітичних процедур полягає в наданні допомоги аудитору у формуванні його обґрунтованої компетентної думки. Така попередня діагностика в аудиті, як і в інших областях людської діяльності, має бути чим більш простою та дешевою, не втрачаючи своєї точності та надійності.

Використання аналітичних процедур у процесі аудиту дозволяє аудитору зробити оцінку фінансових показників шляхом вивчення ймовірних залежностей між ними. Співвідношення, що використовуються в аналітичних процедурах, повинні бути правдоподібними та передбачуваними. Правдоподібність припускає існування явного причинно-наслідкового зв'язку. Це, у свою чергу, дає можливість оцінити ефективність методів планування, які використовує підприємство, виявити тенденції господарської діяльності, області потенційного ризику, імовірність банкрутства тощо.

Література

1. МСВА 2310 — "Збір інформації". [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.iaa-ru>.
2. МСВА 2320 — "Аналіз та оцінка". [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.iaa-ru>.

Стаття надійшла: 24.12.2012 р.
Рецензент: д.е.н., проф. Міщенко В.А.



УДК 657.4

СУЧАСНІ ЗАСОБИ ПОБУДОВИ СТРУКТУРИ ОБЛІКОВОГО АПАРАТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Маліков В. В., доктор наук з державного управління, доцент
Харківський національний автомобільно-дорожній університет

Анотація. Предметом дослідження є сучасні засоби побудови структури облікового апарату на підприємстві. Метою статті є визначення основних напрямків вдосконалення комп'ютеризації управління підприємством та застосування форм обліку відповідно до можливостей обчислювальної техніки з метою досконалої організації роботи підприємства. Теоретичне осмислення окремих аспектів проблеми вимагало використання загальнонаукових методів: аналізу і синтезу. Цілісність дослідження забезпечують системний і структурно-функціональний підходи. В результаті дослідження, робиться наголос, що в умовах автоматизації розрахунків і групування нормативів існує можливість для переходу від складання нормативних калькуляцій на перше число місяця, кварталу, року до розробки їх на будь-яку дату поточного місяця. Це дозволяє відмовитися від щомісячного перерахунку залишків незавершеного виробництва у зв'язку зі змінами норм на початок місяця і точніше обчислювати фактичну собівартість відпуску товарної продукції. В роботі доведено, що комп'ютеризації обліку на сучасних комп'ютерах не властиві обмеження форми. Хоча технічно за допомогою обчислювальної техніки можна реалізувати будь-яку ручну або механізовану форму – обліку, з'являється можливість реалізації найбільш оптимальної форми. Під час організації бухгалтерського обліку персонал повинен знати, звідки і в якому вигляді він отримує початкові умови для складання операції; алгоритм або спосіб здійснення своєї операції; який результат і в якому вигляді він повинен отримати; що і кому передати по закінченні операції. Така інформація повинна надаватися працівником незалежно від того, який метод обробки інформації застосовується на підприємстві. Результати дослідження можуть бути застосовані при впровадженні структури облікового апарату на підприємствах різних форм власності. Робиться висновок, що використання обчислювальної техніки призводить до якісно нових тенденцій в питанні побудови структури облікового апарату.

Ключові слова: облік, підприємства, економічні процеси, стратегія економічного та соціального розвитку України, служби обліку, суб'єкти підприємницької діяльності.

Постановка проблеми. Засоби обчислювальної техніки створювались та удосконалювались так само, як і всі інші прилади, машини і обладнання що, призначались для полегшення праці людини. Удосконалення засобів обчислювальної техніки йшло від простого до складного і було тісно пов'язане зі станом техніки на певному етапі, а також з розвитком певних галузей математики, кібернетики та інших наук. З позицій користувача кожне удосконалення спрямовувалося, насамперед на підвищення рівня механізації та автоматизації виконання технічних операцій, що часто повторюються; створення нових засобів введення та отримання даних; збільшення обсягу пам'яті; розробку нових носіїв інформації тощо.

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни до організації бухгалтерського обліку, причому з допоміжного засобу обчислювальна техніка перетворюється на визначний фактор організації обліку. Ці зміни зумовлені тим, що змінюються способи обробки даних, при яких забезпечується різна швидкість надання звітної інформації. В різних системах бухгалтерського обліку (від паперової до комп'ютерної) вона досягається, як правило, раціональною організацією облікових даних, одноразовим їх отриманням та передачею за всіма напрямками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання побудови структури облікового апарату на підприємстві всебічно висвітлювали відомі вітчизняні та зарубіжні вчені. Важливі значення фундаментальних досліджень, результати яких висвітлено у працях Н. Єрьоміна, С. Карпенко, О. Краєва, О. Нетикша, Т. Писаревської, В. Ситник, А. Ткаченко, В. Шквір та ін.

Невирішені складові загальної проблеми. В існуючих дослідженнях в основному розкриваються теоретичні аспекти напрямків побудови структури облікового апарату на підприємстві без врахування особливостей підприємств різних галузей.

Формулювання цілей статті. Ціллю статті є визначення основних напрямків вдосконалення комп'ютеризації управління підприємством та застосування форм обліку відповідно до можливостей обчислювальної техніки з метою досконалої організації роботи підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Трактують поняття паперових систем обробки даних в Україні та, наприклад, у США не збігаються. Американські спеціалісти, до паперових або ручних відносять такі системи, в яких комп'ютери та периферійні пристрої не мають між собою безпосереднього зв'язку, наприклад, системи копіювального обліку на дошках, картотеки із застосуванням карток з перфорацією, системи, побудовані з використанням бухгалтерських, обчислювальних та друкуючих пристроїв, які в українській літературі об'єднуються поняттям часткової механізації обліку та облікових робіт.

Способи обробки облікової інформації, поділяються на три види: паперовий, механізований і комп'ютеризований (автоматизований), в залежності від виду обчислювальної техніки, що застосовується. При цьому перші два методи об'єднуються під загальною назвою "безкомп'ютерний спосіб", маючи на увазі не перелік технічних засобів, а саме спосіб їх використання. [1].

При визначенні способу обробки облікової інформації необхідно чітко поділяти поняття механізації обліку та його комп'ютеризації (автоматизації) [2].

Має значення не тільки вид техніки, що застосовується, але й сукупність способів та методів її використання [3]. При механізації обчислювальна техніка виступає допоміжним засобом для обробки інформації, а при комп'ютеризації технічні засоби стають одними з визначних засобів ведення обліку: суттєві зміни відбуваються в процесі збирання, накопичення облікової інформації, її передачі та отримання звітних показників. На відміну від механізації, комп'ютеризація обліку базується на системному вирішенні облікових завдань за допомогою комп'ютерів.

Існує декілька підходів до організації бухгалтерського обліку в умовах його комп'ютеризації:

- системний підхід до бухгалтерського обліку;
- розробка форм обліку, що орієнтовані на використання комп'ютерів;

- трансформація методу бухгалтерського обліку [4].

Для вирішення проблеми комп'ютеризації існує два шляхи: перегляд методологічних аспектів обліку безпосередньо від вимог механізації та комп'ютеризації обліку до його методології, та комплексний перегляд всієї системи організації обробки облікової інформації [5].

Реалізація першого підходу дає обмежений ефект, який виражений, в локальних змінах у методології системи обліку. Система обліку удосконалюється, в основному, в напрямі задоволення вимог комп'ютеризації, наприклад, здійснюється складання та введення кодів облікової номенклатури, упорядкування первинних документів і документообігу, тощо. Такий суто, індивідуальний підхід був придатний для механізації обліку з використанням клавішних та перфораційних обчислювальних машин, а також при частковій механізації окремих облікових функцій на комп'ютері, в результаті чого виконувалась обробка інформації з окремих розрізнених ділянок бухгалтерського обліку. При комп'ютерній формі бухгалтерського обліку зміст форми обліку розширюється і поглиблюється; вона починає визначати не тільки методологічні, але й технологічні та інформаційні аспекти організації бухгалтерського обліку і обробки облікової інформації [6]. Застосування комп'ютерів дозволило автоматизувати робоче місце бухгалтера і підняти на новий рівень процес реєстрації господарських операцій. Бухгалтер працює на комп'ютері в діалоговому (інтерактивному) режимі, використовує зворотній зв'язок в процесі обробки інформації і отримання відповідних вихідних документів [7].

Єдність інформаційної бази і повний автоматизований технологічний процес забезпечується за рахунок одноразового введення інформації. Інтеграція обробки даних первинного обліку і адаптація програмного забезпечення до потреб користувачів досягається шляхом застосування різних комп'ютерних програм. Крім того комп'ютерна форма обліку має ряд переваг перед ручною, серед яких основними є вбудовані бухгалтерські знання (в програму вбудовуються правила формування тих чи інших проводок господарських операцій, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок та показників, що розраховуються за різними методиками) тощо.

Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку можна поділити на три етапи [8]. Першим етапом облікового процесу є збір та реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері. На другому етапі проводиться формування масивів облікових даних на електронних носіях: Журналу господарських операцій, структури синтетичних та аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль за процесом обробки інформації, записаної в масивах облікових даних. Заключним етапом процесу є отримання результатів за звітний період на запит користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків, або відображенням на екрані дисплею потрібної інформації [8].

Особливістю комп'ютерної форми бухгалтерського обліку є те, що вона не існує без конкретної комп'ютерної програми. Облікові реєстри різних програм є схожими, але не однаковими.

Основні принципи комп'ютерної форми бухгалтерського обліку наступні:

- одному журналу хронологічного запису відповідає багато реєстрів систематичного запису;
- накопичення і багаторазове використання облікових даних;
- один синтетичний рахунок - багато аналітичних рахунків. Кількість рахунків аналітичного обліку залежить від цілей, поставлених керівництвом перед обліком, і нічим не обмежується;
- автоматичне отримання інформації про відхилення від встановлених норм, нормативів, завдань тощо;
- отримання звітних показників в інтерактивному режимі;

– автоматичне формування всіх облікових реєстрів і форм звітності на основі даних, відображених в системі рахунків.

В умовах застосування комп'ютерних систем бухгалтерського обліку методологія обліку змінюється в різних напрямках: змінюється система бухгалтерського обліку, обліковий процес, підвищується рівень управління, відбувається якісна та кількісна зміна облікового апарату та його функцій; при цьому наукові основи теорії та організації бухгалтерського обліку залишаються незмінними [9]. Але зміни в організації бухгалтерського обліку відбуваються на всіх її етапах, починаючи з базового, методичного. Хоча впровадження обчислювальної техніки не вносить змін до принципів облікової реєстрації, що склалися в умовах комп'ютеризованої обробки облікової інформації, техніка збору і обробки облікової інформації кардинально змінюються. В умовах застосування комп'ютерної техніки кожний з елементів методу бухгалтерського обліку, серед яких – документування господарських операцій, відображення облікової інформації за допомогою подвійного запису на рахунках, використання грошового вимірника та інших складових методу бухгалтерського обліку – зберігає і навіть збільшує своє значення, однак за формою і сутністю, як правило, трансформується. Це, в свою чергу, призводить до змін у застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку.

Автоматизація обліку ставить нові вимоги до первинної інформації. Різноманітність форм подання такої інформації, що надходить до бухгалтерії, дозволяє вести зведений облік безпосередньо на підставі первинних документів без попереднього їх накопичення та узагальнення. Відмінності технології документування в комп'ютеризованих системах обліку наступні:

– накопичення і первинна обробка облікових даних базуються на використанні комп'ютерів безпосередньо на робочих місцях облікових працівників (в цехах, на складах, в бухгалтерії). При цьому скорочується потік паперових документів та здійснюється перехід до безпаперової технології обліку;

– обробка даних документування здійснюється за принципом об'єднання процесів складання первинного документа та введення його до комп'ютерної бази даних;

– можливість автоматичної реєстрації первинної інформації за допомогою таких засобів, як технологічні датчики, сканери штрихових кодів (для обліку товарно-виробничих запасів), касові апарати (для обліку виручки від реалізації в роздрібній торгівлі), смарт-картки (для обліку праці і заробітної плати), ваги, годинники, лічильники, вимірювальна тара тощо. Така технологія первинного обліку дозволяє без будь-якої попередньої реєстрації облікових даних та їх накопичення вручну отримати всі необхідні звітні дані безпосередньо на підставі первинних документів.

Застосування комп'ютерів вносить значні зміни до організації документування, які полягають, по-перше, у використанні електронних носіїв первинної інформації, і, відповідно, електронних первинних документів і, по-друге, в автоматичному складанні первинних документів.

Електронний документ – це документ, представлений в комп'ютерному вигляді. Особливістю електронних документів є необхідність використання комп'ютера для створення та обробки документів.

Складання, оформлення та зберігання первинних документів при комп'ютеризованому документуванні має ряд відмінностей від паперової обробки даних. В автоматизованій системі обліку первинний документ може складатись вручну безпосередньо на місці здійснення господарської операції без створення електронного первинного документу. Потім цей документ передається до бухгалтерії для обробки. Бухгалтер (оператор) створює за ним проводку, яка додається до хронологічного масиву даних – журналу операцій. Паралельно цей документ реєструється вручну в журналі реєстрації первинних документів.

Комп'ютерні технології дозволяють використовувати електронний варіант карток – бази даних [10]. В найпростішому варіанті база даних – це та ж картотека, тільки розташована в пам'яті комп'ютера, що дозволяє шукати документ або групу документів

за будь-якою пошуковою ознакою, закладеною при реєстрації: автором документу, виконавцем, темою, датою отримання або складання документа, його номером тощо.

Одна з основних переваг передачі документу безпосередньо з комп'ютера на комп'ютер – це можливість отримати документ в тому вигляді, в якому він був підготовлений, з включеними до нього таблицями, графіками, рисунками тощо. Відомості з такого документа легко можуть бути включені до інших документів, а сам він може передаватися по мережі всередині підприємства. Реєстрація проводиться шляхом заповнення реєстраційної картки на екрані комп'ютера і перенесення реєстраційного номеру на сам документ в штамп з позначкою про отримання документу.

Отримані документи обробляються, реєструються, контролюються їх виконання. Після цього документи направляються до електронного архіву, де зберігаються протягом встановленого терміну. Компактність зберігання, швидкий пошук необхідного документу, створення підбірок документів по заданій тематиці – все це досягається шляхом створення електронного архіву.

На відміну від безкомп'ютерних форм бухгалтерського обліку, при яких первинні документи, облікові реєстри, звіти роздруковуються та зберігаються в архіві при комп'ютерній формі обліку створюються електронні сховища даних на електронних носіях первинної інформації [5]. Подвійний запис при комп'ютеризації обліку зберігається, навіть якщо операції фіксуються один раз за допомогою відповідного коду. Принцип подвійності тепер реалізується на іншій підставі – шляхом кодування всіх облікових операцій і розробки відповідних алгоритмів для отримання облікових показників різних ступенів та рівнів. Записана один раз інформація залежно від програми обробки може бути використана багаторазово, в тому числі і в розрізі кореспондуючих рахунків для отримання дебетових і кредитових оборотів.

При введенні інформації до комп'ютера користувач складає облікові записи. Обліковий запис складається з наступних частин:

- дата господарської операції;
- шифри рахунків, що дебетуються та кредитуються (включаючи характеристику в аналітичному розрізі);
- кількість (натуральні вимірники для операцій з активами);
- сума в національній та, в разі необхідності, в іноземній валюті; курс валюти (для операцій з іноземною валютою);
- сума господарської операції (документу);
- назва та номер первинного документу;
- короткий зміст господарської операції.

В ряді програм алгоритми, що забезпечують введення облікових записів, називаються механізмом «групових операцій». Комп'ютеризація вносить зміни і до інших елементів методу бухгалтерського обліку. Наприклад, із застосуванням штрихових кодів, проведення інвентаризації, не змінюючи своєї економічної сутності, значно прискорюється, а способи її проведення докорінно змінюються. Так, заміна ручного перерахунку зчитуванням штрихових кодів дозволяє провести інвентаризацію без припинення поточних операцій на складах або в магазинах.

В умовах автоматизації розрахунків і групування нормативів існує можливість для переходу від складання нормативних калькуляцій на перше число місяця, кварталу, року до розробки їх на будь-яку дату поточного місяця. Це дозволяє відмовитися від щомісячного перерахунку залишків незавершеного виробництва у зв'язку зі змінами норм на початок місяця і точніше обчислювати фактичну собівартість відпуску товарної продукції.

Суттєво змінюється і порядок складання звітності. При комп'ютерному способі обробки даних звітність формується як в регламентному режимі, так і в режимі запитів до бази даних, а не складається один раз для використання протягом тривалого часу.

Висновки. Отже, існуюча форма обліку в незначній мірі модернізувалась відповідно до можливостей обчислювальної техніки, що застосовується. Використання ж сучасної

обчислювальної та комунікаційної техніки призводить до того, що застосування тієї чи іншої форми обліку здійснюється за допомогою програмно реалізованих алгоритмів. Таким чином, комп'ютеризації обліку на сучасних комп'ютерах не властиві обмеження форми. Хоча технічно за допомогою обчислювальної техніки можна реалізувати будь-яку ручну або механізовану форму – обліку, з'являється можливість реалізації найбільш оптимальної форми. Під час організації бухгалтерського обліку персонал повинен знати, звідки і в якому вигляді він отримує початкові умови для складання операції; алгоритм або спосіб здійснення своєї операції; який результат і в якому вигляді він повинен отримати; що і кому передати по закінченні операції. Така інформація повинна надаватись працівником незалежно від того, який метод обробки інформації застосовується на підприємстві. При цьому способи, якими досягається організація праці при застосуванні прикладних програмних засобів на підприємстві, можуть бути найрізноманітнішими.

Комп'ютеризація суттєво змінює процес організації роботи облікового апарату. Єдиним способом ефективної організації діяльності підприємства в сучасних умовах є закладення правил побудови організаційної структури в комп'ютерну систему організаційного управління, адже під час швидкого розвитку підприємства внутрішні документи підприємства доводиться часто змінювати, а висока плинність персоналу може звести нанівець всю роботу. Таким чином, комп'ютеризація управління підприємством є головним фактором, що визначає організацію роботи підприємства та бухгалтерії.

Використання обчислювальної техніки призводить до якісно нових тенденцій в питанні побудови структури облікового апарату.

Література:

1. **Шквир В.Д.** Інформаційні системи в обліку / В.Д. Шквир. – Львів : 2008. – 268 с.
2. **Негичка О.** Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві [Текст] / О. Негичка // Бухгалтерський облік і аудит. - К., 2004. - № 7. – С.61-65.
3. **Ткаченко А.М.** Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах: Монографія.[Текст] / А.М. Ткаченко. - Запоріжжя, 2002. - 504 с.
4. **Карпенко С.Г.** Інформаційні системи і технології / С.Г. Карпенко, В.В. Попов. - К. – МАУП. – 2006. – 192 с.
5. **Ситник В.Ф.** та ін. Основи інформаційних систем: Навч. посібник. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. / В. Ф. Ситник, Т. А. Писаревська, Н. В. Єрмоїна, О. С. Красва; За ред. В. Ф. Ситника. – К.: КНЕУ, 2001. – 420 с.
6. **Савицкая Г.В.** Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник / Г.В. Савицкая. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 425 с.
7. **Соколов Я.В.** Основы теории бухгалтерского учета: Учебник / Я.В. Соколов. – М.: Юнити, - 2009. – 267 с.
8. **Сопко В.** Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу / В. Сопко, В. Завгородній: Підручник. – К.: КНЕУ, 2005. – 260 с.
9. **Бутинець Ф.Ф.** Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 2 е вид., перероб. та доп. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 672 с.
10. **Білик М.Д.** Фінансовий аналіз / М.Д. Білик, О.В. Павловська, Н.М. Притуляк, Н.Ю. Невмержицька, Навчальний посібник, Київ, КНЕУ, 2007 р.– 592 с.

Стаття надійшла: 21.12.2012 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Іванілов О.С.

