

24. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>. – Назва з екрана.
25. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>. – Назва з екрана.
26. Про державну податкову службу в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 24.12.1993 р. № 3813 // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>. – Назва з екрана.
27. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р. № 852-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – Ст. 1175. – С. 111–118.
28. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – Ст. 1174. – С. 106–111.
29. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 р. // Відомості Верховної Ради. – 1992. – № 48. – Ст. 650.
30. Про основи національної безпеки України [Електронний ресурс]: Закон України від 19 черв. 2003 р. № 964-IV / Верховна Рада України. – Ст. 351. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>. – Назва з екрана.
31. Сухоруков А. І. Концепція національної програми забезпечення економічної безпеки України [Електронний ресурс] / Сухоруков А. І. – Режим доступу : http://www.niurr.gov.ua/ukr/conference/krug_stil_nov_2000/suhorukov.htm. – Назва з екрана.
32. Шестопапов Г. Г. Внешнеэкономическая составляющая экономической безопасности Украины [Электронный ресурс] / Шестопапов Г. Г. – Режим доступа : <http://www.uran.donetsk.ua/~masters/2002/fem/lutsenko/bibl.htm>. – Название с экрана.
33. Шлемко В. Т. Економічна безпека України: сутність і напрямки забезпечення: монографія / В. Т. Шлемко, І. Ф. Білько. – К.: НІСД, 1997. – 144 с.

УДК 657:005.93

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Є. А. Карпенко

При переході на інтенсивні засади господарювання особливого значення набувають проблеми дослідження конкурентоздатності та підвищення якості у контексті побудови цілісного організаційно-економічного механізму процесно-орієнтованого управління для підвищення адаптованості підприємства до умов зовнішнього середовища, покращення якості обслуговування споживачів, підвищення ефективності процесів на підприємстві для забезпечення його стабільного розвитку.

У зв'язку з цим значно посилилася увага до проблем упровадження процесно-орієнтованого управління підприємством.

При цьому основною умовою його впровадження є опис усіх процесів, що існують на підприємстві (як основних, управлінських, так і підтримуючих), на принципах процесного підходу.

Крім того, цього також вимагають і положення ДСТУ ISO 9001:2008 «Системи управління якістю».

Тому всі підприємства, що мають намір отримати сертифікат якості ISO 9001:2008, повинні здійснити опис не лише основних процесів, а й управлінських і підтримуючих, зокрема процесу бухгалтерського обліку.

Для вітчизняної економіки ця проблема достатньо нова, тому багато аспектів потребують систематизації і подальших розробок.

Розробці окремих аспектів упровадження процесно-орієнтованого управління підприємством присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних науковців, як Д. Джестон, Й. Неліс, В. Г. Широкова, Л. М. Шимановська-Діаніч, Д. В. Овсянко та ін. Разом із тим питання щодо організації підтримуючих процесів, зокрема бухгалтерського обліку, в системі процесно-орієнтованого управління підприємством у науковій літературі висвітлені не достатньо й однобічно. Тому конструктивним є дослідження особливостей організації бухгалтерського обліку в системі процесно-орієнтованого управління підприємством.

Метою написання статті є з'ясування особливостей організації обліку в системі процесно-орієнтованого управління підприємством.

Процесно-орієнтоване управління – це управлінська діяльність, яка ґрунтується на системі взаємопов'язаних процесів і спрямована на досягнення цільових орієнтирів щодо забезпечення конкурентоспроможності, ефективності й успіху підприємства на довгострокову перспективу за рахунок задоволення потреб споживачів.

Метою процесно-орієнтованого управління є визначення та управління сукупністю процесів для забезпечення довгострокової ефективності та розвитку підприємства. А для управління сукупністю процесів кожен із них повинен бути описаний, тобто визначені всі його складові.

Поняття «процес підприємства» ми розуміємо як послідовність логічно пов'язаних, повторюваних операцій, для реалізації яких потрібні ресурси, що за певною технологією перетворюються у продукти, послуги, які є цінністю для споживача, і створюють передумови досягнення цілей і ефективної діяльності підприємства.

Усі процеси підприємства за їх цілями поділяються на основні, управлінські та підтримуючі.

Бухгалтерський облік як процес підприємства відноситься до підтримуючих процесів.

Відмітимо, що позитивним є те, що навіть на законодавчому рівні бухгалтерський облік трактується як процес. Так, зокрема у ст. 1, п. 3 зазначено, що «бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [1].

Отже, основною метою, результатом бухгалтерського обліку в системі процесно-орієнтованого управління є надання користувачам релевантної інформації, для прийнята ними обґрунтованих рішень.

Проте дослідження показують, що головною проблемою існуючих систем обліку на підприємствах України є їх неспроможність надавати оперативну інформацію керівництву та іншим споживачам. Фінансова звітність, складена бухгалтерією за вимогами положень (стандартів) обліку, – специфічна, ускладнена безліччю неважливих, з погляду апарату управління, даних, а отже, і складною для їх сприйняття. Наслідками цього є прийняття менеджментом підприємства на підставі таких звітів безпідставних і необґрунтованих, хибних рішень.

Одним із способів вирішення цієї ситуації є організація бухгалтерського обліку на принципах процесно-орієнтованого управління. Саме він дозволяє ліквідувати існуючі міжфункціональні бар'єри, прискорити виконання процесів підприємства, а головне, орієнтувати кожний процес на задоволення потреб його споживачів. Тобто за умов процесно-орієнтованого управління змінюється філософія управління. Всі процеси описуються від зворотного: спочатку визначаються вимоги споживачів процесів, а вже потім здійснюється пошук способів з метою задоволення цих потреб. При цьому важливим етапом є опис процесу бухгалтерського обліку в системі процесно-орієнтованого управління.

Алгоритм формування (опису) моделі процесу бухгалтерського обліку наведено на рис. 1.

Ми вважаємо, що опис процесів є одним із найбільш трудомістких етапів упровадження механізму процесно-орієнтованого управлін-

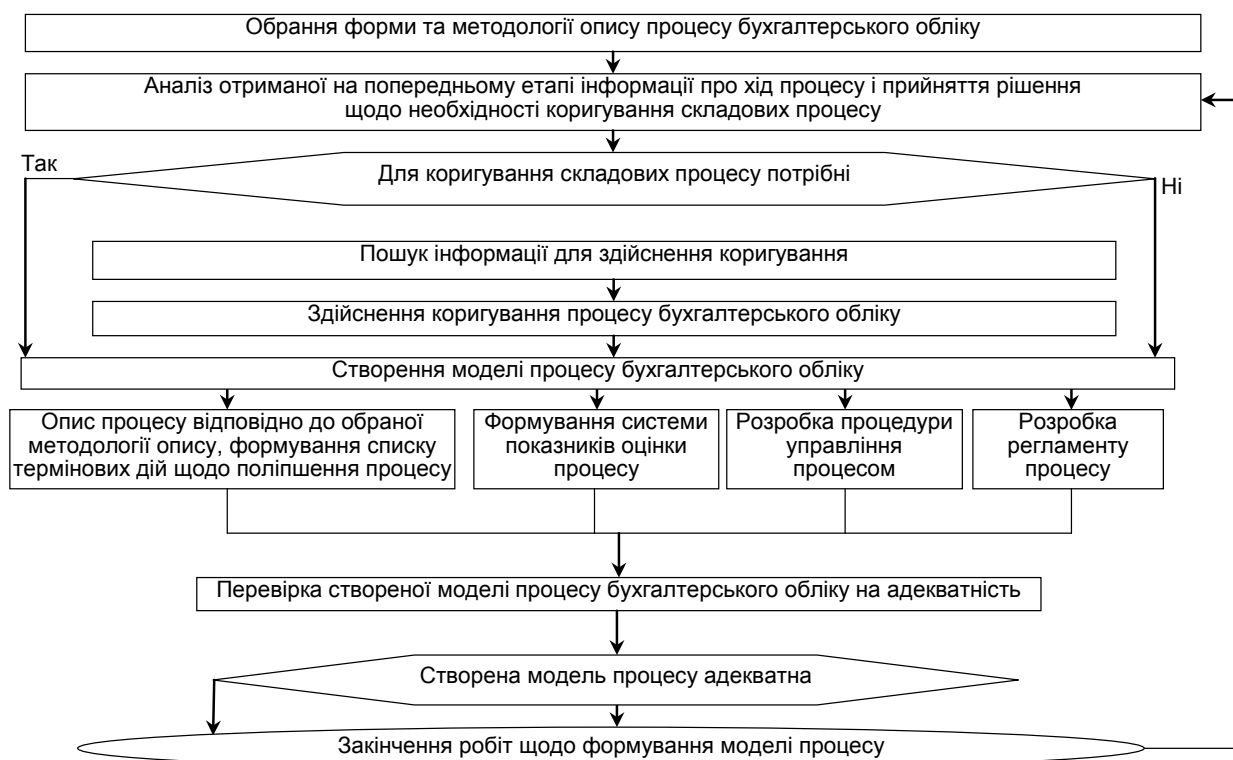


Рис. 1. Алгоритм формування моделі процесу бухгалтерського обліку

ня, тому важливим завданням є визначення оптимального рівня декомпозиції процесів і обрання методології їх опису. На основі критичного осмислення наукової літератури та практики господарювання підприємств ми дійшли висновку, що найбільш ефективним при декомпозиції і побудові систематизуючої схеми процесів на підприємствах є комбінований варіант [2].

Для процесу бухгалтерського обліку ми рекомендуємо здійснювати опис з деталізацією від одного до трьох рівнів. Це дозволяє розмежувати відповідальність, ліквідувати дублювання функцій, оптимізувати документообіг, створити регламенти процесів верхнього рівня, посадові інструкції середнього ступеня деталізації, положення щодо відділу бухгалтерії, підвищити оперативність надання інформації користувачам [2].

На рис. 2 запропоновано універсальну структурну схему процесу бухгалтерського обліку як базового елементу організації бухгалтерського обліку (БО) в системі процесно-орієнтованого управління.

Щоб отримати певний результат на виході при фіксованому використанні ресурсів, необхідно сформувати систему управління процесами, котра, як мінімум, включає власника процесу, що діє за визначеними правилами. Отже, власник процесу – це посадова особа чи колегіальний орган управління, що має в своєму розпорядженні ресурси, необхідні для виконання процесу та відповідальний за його результат і високий рівень результативності. У процесі бухгалтерського обліку власником процесу є головний бухгалтер підприємства.

Вимоги до процесу визначаються вищим органом управління по відношенню до процесу, що розглядається. Управлінська інформація від нього (накази, плани, нормативні документи, бюджети) надходять на вхід процесу, а після закінчення звітного періоду від власника процесу керівнику вищого рівня управління (по відношенню до процесу) надходить інформація у вигляді звітів.

Для процесу бухгалтерського обліку вищим органом управління є керівництво підприємства та органи державної влади, які формують



Рис. 2. Схема процесу бухгалтерського обліку

нормативно-правову базу для організації обліку.

Інколи на підприємствах для розробки вимог до процесів вводиться посада директора по процесах. Він відповідає за розробку та впровадження загальної процесуальної моделі, в якій прописані всі процеси підприємства, їх взаємовплив і взаємодія. Крім цього, директор по процесах відповідальний за дотримання загальної політики процесно-орієнтованого управління підприємствами. Фактично він розробляє посадові обов'язки для власників процесів, а також формує і очолює процесну раду.

На нашу думку, що ґрунтується на принципах процесно-орієнтованого управління, в керуючій системі підприємства основним її елементом є процес управління, тобто послідовність логічно пов'язаних управлінських дій, котрі за певною управлінською технологією забезпечують створення цінності для споживача і формують у цілому передумови для досягнення стратегічної мети діяльності підприємства за рахунок перетворення ресурсів на вході у продукцію чи послуги на виході контрольованого процесу. В цьому визначенні акцентується увага на цілеспрямованому

характері процесу, що здійснює керівництво підприємства, а також на його взаємозв'язку із функціями, меті та необхідних для її досягнення ресурсах. Якщо вважати, що результативність організації у значній мірі залежить від здатності залучати ресурси, необхідні для досягнення стратегічної мети, то можна стверджувати, що процес управління є одним із ключових факторів ефективності. На підтвердження нашої думки наведемо вислів О. Курочкіна, який відмічає: «...як і будь-яке реальне функціонування, процес управління найбільш повно і розгорнуто характеризує систему управління в цілому. Але в той же час він є найбільш складним для аналізу» [3, с. 24]. Це пояснюється перш за все тим, що саме процес управління, на відміну від інших елементів системи управління, суттєво залежить від людського фактора, що значно ускладнює його формалізацію.

Оскільки процес підприємства – це послідовність логічно пов'язаних, повторюваних операцій, то в кожного процесу повинні бути межі, тобто початок і кінець, які доцільно позначати первинними входами і виходами, що можуть бути інформаційними чи матеріальними.

Первинний вхід – це вхід, що ініціює початок виконання процесу й отримує матеріальні потоки та інформацію від первинних постачальників. Для процесу бухгалтерського обліку первинним входами, як правило, є документ.

Первинний вихід – це вихід, що сигналізує про завершення процесу і видає результат процесу (матеріальні, інформаційні чи фінансові потоки), переданий первинним споживачам і перетворений за певною технологією. Для процесу бухгалтерського обліку первинним виходом є первинні та зведені документи та звітність (фінансова, статистична, податкова та управлінська).

Під час протікання процесу в нього виникає певна кількість вторинних входів (ресурсів процесу). Вторинний вхід – це вхід, який з'являється під час протікання процесу, вхід, на який надходять ресурси для забезпечення безперебійного виконання процесу. Це, зокрема, персонал, матеріальні, фінансові чи інформаційні ресурси, а також формалізована технологія виконання процесу.

Існування вторинних входів зумовлює наявність вторинних виходів, через які вторинні продукти (потоки), що не є основною метою процесу, або не відповідають заданим технологічним нормам, передаються іншим споживачам процесу, які не є основними. Вторинні виходи, як правило, ініціюють початок інших процесів.

Даний інструмент первинності-вторинності доцільно використовувати для того, щоб спростити, прискорити й підвищити якість робіт з опису й оптимізації діяльності підприємств.

Визначення входів і виходів процесу дозволяє ідентифікувати інтерфейси процесу – механізми (організаційний, інформаційний, технічний), за допомогою яких процес взаємодіє з попереднім і наступним процесами; визначити відповідні ресурси, необхідні для виконання процесу (матеріальні, фінансові, інформаційні тощо) та визначити мету процесу, на досягнення якої він орієнтований.

Діяльність з перетворення входів у виходи процесу відображається на схемі окремо, оскільки існує відмінність між роботою, що

реально виконується у межах процесу, та способами її виконання, що документально встановлені у вигляді технології. З приводу цього В. Репін зазначає, що «технологія може бути розроблена, узгоджена і затверджена, але реальна діяльність буде відповідати цій технології лише частково [4, с. 31].

Для бухгалтерського обліку основні положення технології процесу фіксуються у Наказі «Про облікову політику підприємства».

Підбиваючи підсумок, зазначимо що процесно-орієнтоване управління фокусується на взаємозв'язку об'єктів: «процеси – люди – технології – закони». Особливістю організації бухгалтерського обліку в системі процесно-орієнтованого управління є те, що він ґрунтується на вимогах користувачів, а тому повноцінно реалізується основна мета обліку, що регламентована Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» – надання користувачам повної та неупередженої інформації про діяльність підприємства. Ця інформація буде різною залежно від видів користувачів і їхню інформаційних вимог.

Такий підхід дозволяє подолати головну проблему існуючих систем обліку на підприємствах України, які, як показують дослідження, є неспроможними надавати оперативну інформацію внутрішнім і зовнішнім користувачам обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами і допов. [Електронний ресурс] // Україна. Верховна Рада. – Режим доступу : <http://www.liga.net>. – Назва з екрана.
2. Шимановська-Діанич Л. М. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібної торгівлі : монографія / Л. М. Шимановська-Діанич, Є. А. Карпенко. – Полтава : ПУЕТ, 2012. – 269 с.
3. Курочкін О. С. Управління підприємством (процесний аспект) : навч. посіб. / О. С. Курочкін. – К. : МАУП, 1998. – 140 с.
4. Репин В. В. Бизнес-процессы компании: построение, анализ, регламентация / В. В. Репин. – М. : РИА «Стандарты и качество», 2007. – 240 с.