

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.3.154](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.3.154)

УДК 657.471.12:658(477)(043.5)

*І. Ю. Предко,
аспірант, Національна академія статистики, обліку та аудиту*

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

*І. Yu. Predko,
postgraduate student,
National Academy of Statistics, Accounting and Auditing*

IMPROVING THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND CONTROL SUPPORT OF RESTRUCTURING AT THE ENTERPRISES OF UKRAINE

Стаття присвячена проблемам організації обліково-контрольного забезпечення реструктуризації на підприємствах. Запропоновано методіку формування стратегічних пріоритетів організації контрольно-облікового забезпечення резервів на основі використання адаптованого методу ієрархій та розрахунку таксономічних показників за напрямками пріоритетних змін в організації обліку резервів, що на відміну від існуючих підходів до організації обліку резервів враховує загальний та динамічний потенціал для введення змін у інформаційне забезпечення резервів на реструктуризацію, а також у процес підготовки персоналу і в стратегію автоматизації.

Результати аналізу узагальнених індексів стратегічних напрямів змін свідчать про те, що найбільш доцільним напрямом є напрям удосконалення інформаційного забезпечення обліку резервів на реструктуризацію. При впровадженні стратегії реструктуризації як запобіжного засобу банкрутства на підприємствах є доцільність розробки окремого модуля «Резерви на реструктуризацію», в якому відображаються: правила документообігу і технологія обробки облікової інформації, розробляється додаткова система бухгалтерського обліку резервів.

The article deals with the problems of organization of accounting support of restructuring at the enterprises. The method of formation of strategic priorities of the organization of control and accounting provision of reserves on the basis of use of the adapted method of hierarchies and calculation of taxonomic indicators on the directions of priority changes in the organization of the account of reserves is offered. providing reserves for restructuring, as well as in the process of staff training and automation strategy.

The obtained results of reducing the factors of negative impact indicate that certain factors are intertwined and require targeted information support through structured dynamic information support, which will be used by qualified professionals. For a reasonable formation of strategic directions for improving the organization of accounting, it is necessary to apply the method of expert assessments, which allows to determine the importance of each strategic alternative to the organization of accounting for reserves for restructuring. Theoretical hypotheses on improving the organization of accounting processes and resources of restructuring, taking into account the results of analysis of factors of influence can be presented in the form of an information scheme of

hierarchies for the formation of the most effective model of accounting and control of restructuring reserves.

The results of the analysis of the generalized indices of strategic directions of changes testify that the most expedient direction is the direction of improvement of information support of the account of reserves for restructuring. When implementing the restructuring strategy as a precautionary measure of bankruptcy in enterprises, it is advisable to develop a separate module "Reserves for restructuring", which reflects: the rules of document management and technology of accounting information, develops an additional accounting system for reserves, are determined.

In second place in terms of priority of the organization of accounting for reserves is the search for the most optimal forms of organization of accounting for reserves for restructuring, as well as forms of accounting,

In the third place - an assessment of the possibility of determining the reserves for restructuring and sources of their coverage; development of instructions for the staff engaged in accounting and control, advanced training of accounting staff and, in particular, involvement in the restructuring Center created at the time of restructuring, a specialist of appropriate qualification.

Ключові слова: реструктуризація, бухгалтерський облік, метод ієрархії, облікове забезпечення.

Keywords: restructuring, accounting, method of hierarchies, accounting support.

Постановка проблеми. Організаційний етап облікової роботи є сферою безперервного розвитку діяльності апарату бухгалтерського обліку підприємства, основною ознакою й головною функцією якої є відкриття, вивчення і класифікація інформації про господарську діяльність з метою її практичного застосування в процесі управління сучасним підприємством. Підготовка ефективного організаційного процесу реструктуризації дозволяє значним чином пришвидшити цей процес та зекономити ресурси підприємства.

Результатом проекту реструктуризації є оптимізація процесів управлінського обліку та організаційної структури відносно реструктурованих цільових бізнес-процесів, враховуючи результати комплексного економічного аналізу. Саме це обумовлює необхідність дослідження та оптимізації організаційної структури бухгалтерської служби, обліково-контрольного забезпечення, враховуючи їх зв'язки зі структурою управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам організації облікового забезпечення на підприємствах присвячували свої праці низка фахівців, серед яких варто зазначити В. Шпака [1], М. Шигун [2], О.Малишкіна, Т. Ковтун [3], Я.Назарову [4], Г. Мамонову [5], Н.Пилипів [6], І.Леско [7] та ін.

Формулювання цілей статті. Головною метою статті є визначення пріоритетних напрямів щодо можливих змін в організації обліково-контрольного забезпечення реструктуризації на підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) і здійснюється згідно із законодавством – Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (розділ III) [8].

Поняття організації бухгалтерського обліку розкрито в ст. 8 вищевказаного закону, де зазначено, що це – система дій, необхідних для побудови облікового процесу з метою отримання інформації про господарські операції, їх групування залежно від економічного значення та реєстрацію у відповідних реєстрах, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів.

В дослідженнях М. Шигун, В. Шпака виявлено відповідні зв'язки між структурою управління та організаційною структурою бухгалтерської служби підприємства і визначено наступні види моделей організаційних структур бухгалтерської служби: функціонально-секторну, дивізійну, конгломератну, проектно-матричну, мережеву. За останні 10 років, на українських підприємствах не спостерігалось великих змін в структурах бухгалтерської служби. Проте парадигма проектного управління передбачає запровадження нових функцій як в бухгалтерському, так і в управлінському обліку. Останній, в свою чергу потребує вирішення проблем недостатнього розуміння як керівництвом, так і бухгалтерською службою «філософії» управлінського обліку, необхідності створення колегіального органу при реструктуризації, що проводить періодичні збори для здійснення контролю за її впровадженням.

Обліково-контрольне забезпечення реструктуризації передбачає зміни в організаційному забезпеченні, перерозподіл ролей між відділами, активізацію координації та контролю за допомогою сучасних управлінських та інформаційних технологій, введення нових регламентів обліково-контрольного забезпечення.

Дослідження свідчать, що на сьогодні середовище для формування підприємствами України в бухгалтерському обліку забезпечень на реструктуризацію можна охарактеризувати як не зовсім сприятливе. Проведемо оцінку стану організації операцій формування резервів на реструктуризацію на промислових та сільськогосподарських підприємствах України за допомогою анкети.

За даними проведеного дослідження можна відзначити наступне:

А. підприємства, що формують забезпечення майбутніх витрат на реструктуризацію, для ведення бухгалтерського обліку найчастіше використовують таку форму як введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Цю обставину можна пояснити тим, що, найбільші можливості з формування забезпечень мають підприємства акціонерної форми господарювання, які використовують саме цю форму ведення обліку. Разом з тим, існують тенденції залучення фахівців за умовами аутстафінгу, що пояснюється тим фактом, що формування забезпечень на реструктуризацію вимагає від бухгалтера застосування професійного судження щодо оцінки імовірнісних подій для підприємства і глибоких знань щодо особливостей його діяльності;

Б. підприємства, що автоматизують (створюють окремих модуль «Резерви на реструктуризацію» в програмі бухгалтерії або застосовують такі програмні пакети як Microsoft Excel) ведення бухгалтерського обліку резервів на реструктуризацію, мають значно більші можливості формувати та контролювати забезпечення: із 100% обстежених підприємств тільки 20% підприємств не використовують додаткові інформаційні ресурси для формування забезпечень майбутніх витрат на реструктуризацію;

В. негативно характеризує стан організації обліку резервів на підприємстві відсутність відповідних пунктів у посадових інструкціях бухгалтерів. Як показують результати проведеного дослідження на 50% обстежених підприємств в посадових інструкціях працівників бухгалтерії не має відповідного пункту щодо нарахування та контролю за резервами на реструктуризацію;

Г. результати проведеного дослідження показують, що абсолютно всі обстежені підприємства ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності розробили облікову політику. Однак, інформацію про перелік забезпечень, які формуються на підприємстві, та механізми їх нарахування наводять в наказі не всі головні бухгалтери, а тільки 90%;

Д. згідно із пунктом 18 П(С)БО 11 «Зобов'язання» залишок забезпечення на кожен дату балансу повинний переглядатися і, у разі потреби, коригуватися (збільшуватися або зменшуватися). Такий перегляд здійснюється шляхом проведення інвентаризації. Відмова від проведення інвентаризації сформованих на підприємстві забезпечень майбутніх витрат і платежів в обов'язковому порядку станом на 31 грудня звітного року може стати причиною свідомого або ненавмисного спотворення даних у фінансовій звітності підприємства. Частково цей факт можна пояснити відсутністю уніфікованих форм для відображення результатів інвентаризації резервів;

Е. для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку, про процес формування забезпечень достатньо значна кількість підприємств (40% від всієї сукупності) використовують самостійно розроблені форми облікових реєстрів замість рекомендованих МФУ.

Масштаби реструктуризації вимагають змін в існуючій обліковій політиці, зокрема в організації обліку, процесах автоматизації, порядку відображення в корпоративній звітності резервів на реструктуризацію. Опитування персоналу, експертів, аналіз варіантів організації обліку резервів на реструктуризацію на вибраних підприємствах та аналіз зарубіжного досвіду дозволяє зробити висновок про необхідність та доцільність змін в існуючій обліковій політиці стосовно обліку резервів на реструктуризацію. Підтвердити визначені гіпотези дозволить використання методу ієрархій для формування пріоритетних стратегій щодо організації обліку та аудиту при проведенні реструктуризації, як запобіжного засобу банкрутства. Такий підхід базується на системно-діяльнісній концепції, що включає в себе таблиці відповідності між системою цілей організації обліку резервів та процесів, які відбуваються при проведенні реструктуризації. Для кожного напрямку з визначених факторів були розраховані таксономічні показники та загальний інтеграційний показник за напрямками. Фактори впливу на формування послідовностей запровадження змін в організації обліку визначені за допомогою анкетування та представлені в таблиці 1.

Таблиця 1.
Фактори впливу на результати організації обліку резервів*

Фактор (дестимулятор/стимулятор)	Позначення	Напрямок розвитку
Не/досконала форма організації ведення обліку	F_o	I_1 Удосконалення форми організації обліку резервів, введення нових форм
Не/достатній рівень автоматизації	F_a	I_2 Підвищення рівня автоматизації обліку резервів
Наявність/Відсутність вимог щодо ведення резервів	F_v	I_3 Наповнення та цільове визначення інформаційного забезпечення
Не/достатній рівень інформаційного забезпечення обліку резервів	F_r	I_3 Наповнення та цільове визначення інформаційного забезпечення I_5 Моніторинг контрольно-облікових- процесів,
Не/достатній рівень спеціалізації персоналу	F_p	I_4 Удосконалення роботи та підвищення цільової кваліфікації персоналу
Не/достатній рівень частоти проведення інвентаризації	F_i	I_5 Моніторинг контрольно-облікових- процесів
Наявність/Відсутність форм облікових реєстрів для забезпечення резервів	F_{rg}	I_5 Моніторинг контрольно-облікових- процесів, I_3 Наповнення та цільове визначення інформаційного забезпечення

*складено автором

Загальна модель визначення оптимальної моделі організації обліку резервів на реструктуризацію може бути побудована з використанням методу формування показників експертних оцінок за визначеними напрямками та методу ієрархій, який дозволить сформувати найкраще сполучення заходів щодо організації обліку резервів на реструктуризацію.

Орієнтовний граф складається з 7 вершин відносно яких сформована бінарна матриця залежності. Елементи матриці мають значення 0 або 1 в залежності від результату визначення взаємовпливу факторів.

Таблиця 2.
Бінарна матриця залежності факторів впливу на результати організації обліку резервів*

	F_o	F_a	F_v	F_r	F_p	F_{rg}	F_{rg}
F_o		1	1	1			
F_a				1			
F_v		1					
F_r			1				
F_p	1	1	1	1			
F_i				1			
F_{rg}				1			

**складено автором*

Відповідно до матриці за допомогою спеціалізованої програми був побудований граф залежності факторів впливу, що візуально демонструє взаємовплив визначених факторів.

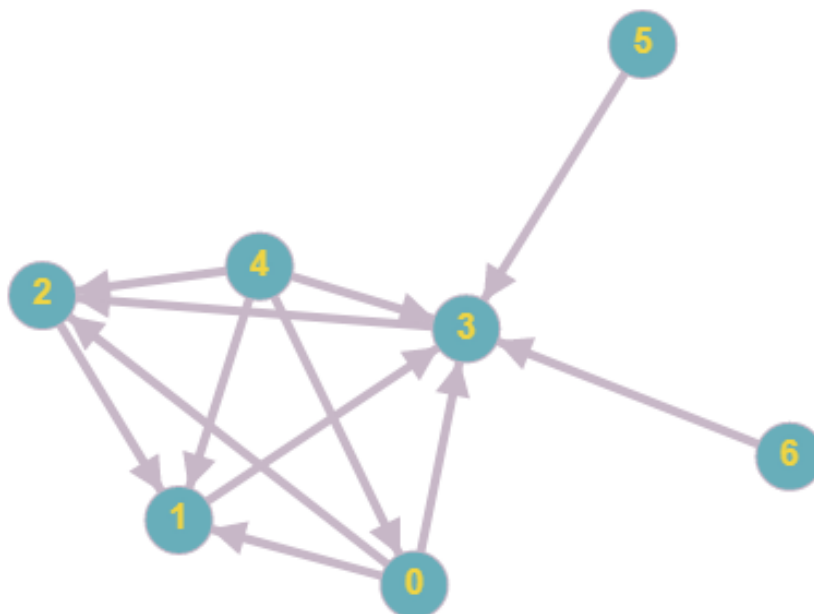


Рис. 1. Граф залежності факторів впливу на результати організації обліку резервів на реструктуризацію
(розроблено автором)

В таблиці 3. представлена матриця досяжності.

Таблиця 3.
Матриця досяжності факторів впливу на результати організації обліку резервів*

	$F_o(0)$	$F_a(1)$	$F_v(2)$	$F_r(3)$	$F_p(4)$	$F_i(5)$	$F_{rg}(6)$
$F_o(0)$	1	1	1	1			
$F_a(1)$		1		1			
$F_v(2)$		1	1				
$F_r(3)$			1	1			
$F_p(4)$	1	1	1	1	1		
$F_i(5)$				1		1	
$F_{rg}(6)$				1			1

**складено автором*

В таблиці 4 представлено відокремлення множини досяжності $R(f)$ та множини попередніх вершин $A(f)$.

Таблиця 4.
Визначення ієрархії факторів впливу на результати організації обліку резервів*

F	R(f)	A (f)	R(f)∩A(f)
F _o (0)	0,1,2,3	1	1
F _a (1)	1,3	0,1,2,4	1
F _v (2)	1,2	0,2,3,4	2
F _r (3)	2,3	0,1,3,4,5,6	3
F _p (4)	0,1,2,3,4	4	4
F _i (5)	3,5	5	5
F _{rg} (6)	3,6	6	6

*складено автором

В таблиці 5 сформовано другий рівень ієрархії.

Таблиця 5.
Рівні ієрархії зменшення негативних наслідків факторів впливу на результати організації обліку резервів*

F	R(f)	A (f)	R(f)∩A(f)
F _a (1)	1,3	1,2	1
F _v (2)	1,2	2,3	2
F _r (3)	2,3	1,3	3

*складено автором

Таким чином, формується два рівня ієрархії зменшення факторів негативного впливу на процеси організації обліку резервів.

Перший рівень – удосконалення форми обліку; рівня спеціалізації персоналу, частоти інвентаризації та введення форм облікових регістрів;

Другий рівень – удосконалення рівня автоматизації, вимог до ведення резервів та інформаційного забезпечення обліку резервів.

Отримані результати зменшення факторів негативного впливу свідчать про те, що визначені фактори переплітаються між собою та вимагають цільової інформаційної підтримки за допомогою структурованого динамічного інформаційного забезпечення, яким будуть користуватись кваліфіковані фахівці. Для обґрунтованого формування стратегічних напрямів удосконалення організації обліку необхідно застосувати метод експертних оцінок, який дозволяє визначити вагомість кожної стратегічної альтернативи щодо організації обліку резервів на реструктуризацію. Теоретичні гіпотези щодо удосконалення організації обліку процесів та ресурсів реструктуризації з врахуванням результатів аналізу факторів впливу можуть бути представлені у вигляді інформаційної схеми ієрархії для формування найбільш ефективної моделі обліково-контрольного забезпечення резервів на реструктуризацію (рис. 2).



Рис. 2. Інформаційна схема ієрархії формування стратегії організації бухгалтерського обліку
(розроблено автором)

Відповідно до результатів анкетування були визначені такі напрями формування стратегії та згруповані критерії, за якими проводиться оцінка стану організації обліку операцій формування забезпечення майбутніх витрат та платежів:

Форма організації обліку резервів на реструктуризацію - введення обліку штатним бухгалтером; делегування представника бухгалтерії до Центру реструктуризації, який створено на підприємстві, аутстафінг залучених фахівців, автоматизація обліку, удосконалення інструкцій щодо ведення обліку резервів;

Ступінь автоматизації - окремий модуль для обліку резервів на реструктуризацію, якій дозволяє формувати фінансову та нефінансову складові корпоративної звітності. Інформаційне забезпечення: формування додаткових аналітичних даних; додаткові інструкції; спеціальні накази.

Забезпечення персоналом: ведення обліку резервів фахівцями бухгалтерії; введення спеціальної посади бухгалтера; залучення зовнішнього спеціаліста. Визначені контрольні-облікові процеси: формування спеціальної звітності; додаткові реєстри; спеціальні облікові реєстри. Проведення моніторингу облікових ресурсів та процесів.

Таблиця 6.

Узагальнені дані розрахунків вибору пріоритетів реалізації стратегії змін в обліково-контрольному забезпеченні реструктуризації

Альтернативи Стратегії	I ₁	I ₂	I ₃	I ₄	I ₅	Узагальнений індекс пріоритетів
		0,25	0,29	0,19	0,16	
А	0,2	0,5	0,5	0,4	0,2	0,376
Б	0,2	0,3	0,2	0,3	0,4	0,267
В	0,6	0,2	0,3	0,3	0,4	0,357

**розраховано автором*

Результати порівнянь за кожним критерієм дозволили зробити висновок щодо правильності визначених гіпотез та свідчать про рівень відносної узгодженості від 0,23% до 6,76%, що є менше 10%.

Висновки. Результати аналізу узагальнених індексів стратегічних напрямів змін свідчать про те, що найбільш доцільним напрямом змін в обліково-контрольному забезпеченні є напрям удосконалення інформаційного забезпечення обліку резервів на реструктуризацію. При впровадженні стратегії реструктуризації як запобіжного засобу банкрутства на підприємствах є доцільність розробки окремого модуля «Резерви на реструктуризацію», в якому відображаються: правила документообігу і технологія обробки облікової інформації, розробляється додаткова система бухгалтерського обліку резервів.

На другому місці за пріоритетністю організації обліку резервів є пошуки найбільш оптимальних форм організації бухгалтерського обліку резервів на реструктуризацію, а також форм ведення бухгалтерського обліку,

На третьому місці – оцінка щодо можливості персоналу проводити визначення резервів на реструктуризацію та джерел їх покриття; розробка інструкцій для персоналу, який займається обліком та контролем, підвищення кваліфікації персоналу бухгалтерії та, зокрема, залучення до створеного на час реструктуризації Центру проведення реструктуризації, фахівця відповідної кваліфікації.

Список літератури.

1. Шпак В.А. Концепція організації бухгалтерського обліку: теоретичний та методологічний вимір: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. К., 2011. – 32 с.
2. Шигун М.М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. К., 2010. 36 с.
3. Малишкін О., Ковтун Т. Податкові різниці з податку на прибуток крізь призму анкетного опитування бухгалтерів. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 6. С. 35-39.
4. Назарова Я.Д. Методи оцінки активів в умовах реорганізації бізнесу // стан та перспективи розвитку вітчизняної системи обліку: монографія / Назарова Я.Д., Я.Д, Крупка, І.Я. Омеліньська, за наук. ред. Я.Д. Крупки. Тернопіль: ТНЕУ, 2013.
5. Мамонова Г. В. Моделювання пріоритетів фінансового забезпечення соціальної сфери / Г. В. Мамонова, І. Г. Канцур // Бізнес Інформ. - 2014. - № 1. - С. 179-183.
6. Пилипів Н.І., Матієшин М.М. Методичні аспекти облікового забезпечення процесу експлуатації основних засобів будівельного підприємства. Вісник національного університету «Львівська політехніка». 2014. № 794. С. 212–220.
7. Леско І.О. Особливості обліку виплат працівникам на гірничозбагачувальних комбінатах Метінвестхолдингу. Економічні науки : зб. наук. праць. Луцьк, 2013. Вип. 10. С. 28–31.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – 1999. – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
9. МСБО 37. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – 2012. – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

References.

1. Shpak V.A. (2011), "The concept of the organization of accounting: theoretical and methodological dimension", Ph.D. dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine
2. Shygun M.M. "Development of the theory and methodology of modeling the accounting system", Dr. Econ. Science dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine
3. Malyshkin, O. and Kovtun, T. (2013), "Tax differences on income tax through the prism of a questionnaire survey of accountants", Bukhholderskyi oblik i audit, № 6. pp. 35-39.
4. Nazarova, Ya.D. (2013), "Methods of asset valuation in terms of business reorganization", Stan ta perspektyvy rozvytku vitchyznyanoi systemy obliku
5. Mamonova, G.V. (2014), "Modeling of priorities of financial provision of social sphere", Business Inform, №1, pp. 179-183.
6. Pylypiv, N.I., Matieshin, M.M. (2014), "Methodical aspects of accounting support of the process of operation of fixed assets of a construction enterprise", Bulletin of Lviv Polytechnic National University, №794, pp. 212-220
7. Lesko, I.O. (2013), "Features of accounting for payments to employees at mining and processing plants of Metinvestholding", Economic sciences: coll. Science, №10, pp. 28-31.
8. On accounting and financial reporting in Ukraine (1999), Verkhovna Rada of Ukraine, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 4 March 2019)
9. MSBO 37. Collateral, Contingent Liabilities and Contingent Assets. (2012), Verkhovna Rada of Ukraine, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051?lang=uk (Accessed 4 March 2019)

Стаття надійшла до редакції 205.03.2019 р.