

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

Запропоновано шляхи підвищення ефективності облікової системи підприємств залізничної галузі реформування та трансформації галузі до ринкових відносин.

The offered ways of increase of efficiency of the registration system of enterprises of railway industry of reformation and transformation of industry are to the market relations.

Ключові слова: залізничний транспорт, облікова система, управління, фінанси, підприємство, інформація.

Вступ. Першочерговими завданнями реформування та удосконалення організації управління підприємствами залізничного транспорту є формування облікової системи на стадії підготовки підприємств до реформування, у процесі реформування і після проведення реформування.

Облікова система – одна з найважливіших структуроутворюючих елементів внутрішнього контролю підприємств залізничної галузі. Це підтверджують три основні мети системи обліку:

- формування повної і достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства;

- забезпечення контролю за наявністю (збереженням) та рухом майна (ресурсів) і його раціональним використанням відповідно до затверджених норм;

- запобігання зловживанням.

У країнах з розвинутою ринковою економікою бухгалтерський облік розділяється на фінансовий і управлінський. При цьому фінансовий облік має на меті підготувати інформацію для зовнішніх користувачів (тобто осіб, що не входять до складу організації), а управлінський – для внутрішніх. У цьому і полягає їх основна різниця [1]. Проте між ними є істотні відмінності і за інших аспектів, наприклад: за ступенем регламентації, об'ємом об'єктів обліку, способом віддзеркалення облікової інформації, частотою і термінами надання інформації зацікавленим користувачам і ін.

Постановка завдання. Досить складно в загальній системі бухгалтерського обліку провести межі між фінансовим і управлінським обліком, оскільки управлінський облік можна розглядати як продовження фінансового і навпаки. Тут і взаємопроникнення, й взаємодоповнення одночасно. Серед фахівців (як вітчизняних, так і зарубіжних) немає єдності з приводу суті, ролі та призначення управлінського обліку, немає єдності та у визначенні понять фінансового і управлінського обліку [2]. Між тим для вітчизняної науки й практики ця проблема дуже важлива, оскільки від чіткості відповідних концепцій багато в чому залежать і чіткість впровадження законодавчої бази по бухгалтерському обліку, і успішне реформування управлінських систем підприємств.

У науковій літературі питання вдосконалення облікової системи підприємств залізничного транспорту на стадії підготовки підприємств до реформування майже не розглядаються. Питання такої конкретної направленості досліджується вперше.

Методологія. У цьому дослідженні використано метод порівняльного аналізу, метод наукової абстракції (виділення найбільш суттєвих сторін досліджуваного явища), а також автором був використаний системний підхід.

Результати дослідження. В Україні наукове забезпечення реформування підприємств залізничного транспорту тільки починає напрацьовуватися [3; 4].

Економічна криза найбільш руйнівно вплинула на транспортний сектор економіки. Це спричинило порушення процесів простого та розширеного відтворення основних фондів (ОФ) на транспорті країни, що призвело до критичного рівня зносу його основних виробничих фондів – понад 65 %, а його активної частини – до 80–95 %. Головною причиною виникнення кризового стану залізничного транспорту України є невідповідність обсягів фінансування нормативним вимогам процесів простого та розширеного відтворення. Саме це стримує інноваційно-інвестиційний процес розвитку залізниць. Для удосконалення системи фінансування доцільно, відповідно до законодавства України, керуючись нормативними актами органів, регулюючих бухгалтерський облік, відповідно до структури та особливостей своєї діяльності, сформувати облікову систему підприємств залізничної галузі.

Облікова система формується в цілях забезпечення єдності методологічного, технічного та організаційного, облікового та управлінського процесів залізницями, підприємствами, організаціями, установами та їх структурними підрозділами.

Тому доцільно сформулювати визначення фінансового та управлінського обліку, спираючись на їх загально визнані відмінності. Потім, маючи чіткі визначення, доцільно визначити загальні аспекти їх ефективності (визначення тут будуть служити сполучною ланкою теоретичних і практичних питань).

Система фінансового обліку підприємств залізничного транспорту – це певним чином впорядкована і законодавчо регламентована система процедур визначення, збору, вимірювання, реєстрації та обробки (угруповання і віддзеркалення) інформації у вартісній оцінці про майно, джерела його формування, фінансові і господарські операції підприємства з метою складання і подання зацікавленим (передусім стороннім) користувачам фінансової звітності.

Система фінансового обліку служить основою формування інформації про фінансові потоки підприємства галузі. При цьому фінансовими потоками слід вважати оцінений у грошовому виразі рух (зміна кількості, вартості, пропорцій; перерозподіл між будь-якими інституційними одиницями – центрами відповідальності, проектами, сегментами діяльності і т. п.) будь-яких елементів майна підприємства або об'єктів його майнових прав і, відповідно, будь-яких джерел їх

формування (фінансування).

Система управлінського обліку підприємства залізничного транспорту – це певним чином впорядкована і підпорядкована внутрішньому регламенту система процедур визначення, збору, вимірювання, реєстрації і обробки інформації про витрати і результати господарської діяльності підприємства в розрізі певних сегментів діяльності, а також передачі цієї інформації персоналу, що здійснює контроль і що ухвалює управлінські рішення.

Про ефективність системи фінансового обліку підприємств залізничної галузі можна судити за рівнем досягнення таких показників безпомилковості реєстрації та обробки фінансово-господарських операцій:

- *наявність* – відображені дійсно існуючі операції (інакше в обліку може відображатись надання послуг неіснуючим споживачам);
- *повнота* – відображені всі операції (жодна не пропущена);
- *арифметична точність* – всі суми правильно підраховані і точні (інакше замовникові може бути виставлений рахунок з невірною сумою);
- *рознесення за рахунками* – всі операції правильно рознесені за відповідними бухгалтерськими рахунками;
- *формальна дозволеність* – на кожну операцію отримано загальний або спеціальний формальний дозвіл;
- *тимчасова визначеність* – всі операції своєчасно зареєстровані з віднесенням до належного звітного періоду (послуги поточного періоду мають бути враховані в цьому ж періоді, а послуги наступного періоду – віднесені на наступний період);
- *надання і розкриття даних у звітності* – всі дані правильно підсумовані і узагальнені, дотримані встановлені вимоги щодо порядку і об'єму розкриття інформації у звітності.

Досягнення цих семи основних показників і є основним завданням системи фінансового обліку. На кожен із визначених показників впливають різноманітні чинники, які необхідно врахувати під час організації облікової системи.

Тому коротко розглянемо основні чинники і відповідні до них вимоги.

Принципи ведення бухгалтерського обліку. Функціонування системи бухгалтерського обліку має бути ґрунтоване, як мінімум, на таких основних принципах:

- подвійний запис;
- грошове вимірювання майна і зобов'язань підприємства;
- спадкоємність (постійність) облікової політики;
- рахування – господарські операції записуються у момент їх здійснення, а не у момент оплати грошей і належать до того звітного періоду, в якому була здійснена операція;
- діяльність, що продовжується, – відсутність наміру ліквідувати підприємство, у зв'язку з чим його активи і зобов'язання враховуються за первинною вартістю, а не за ціною можливої реалізації у разі ліквідації підприємства;
- майнова відособленість підприємства (або принцип одиниці обліку) – майно підприємства відокремлене від майна власників і майна інших підприємств;
- тимчасова визначеність фактів господарської діяльності – факти господарської діяльності відбиваються в бухгалтерському обліку і звітності того періоду, в якому здійснені, незалежно від фактичного часу надходження або виплати грошових коштів, пов'язаних з цими фактами.

Слід зазначити, що це далеко не всі бухгалтерські принципи, які використовуються в міжнародній обліковій практиці.

Організаційна структура бухгалтерії має бути раціональна, тобто відповідати умовам господарської діяльності і розміру підприємства.

Обов'язки та повноваження працівників, що здійснюють ведення обліку і підготовку звітності. Щоб уникнути спотворень облікової інформації за працівником, що здійснює облік операцій з певними активами, не мають бути одночасно закріплені функції санкціонування операцій з цими активами, забезпечення їх збереження і здійснення їх інвентаризації.

Формально встановлені процедури санкціонування господарських операцій. Необхідно забезпечити формальний дозвіл і схвалення всіх господарських операцій відповідальними офіційними особами в межах їх повноважень. *Формальний дозвіл* – це формальне рішення щодо загального типу господарських операцій або до будь-якої конкретної операції. *Формальне схвалення* – це конкретний випадок використання загального дозволу, виданого адміністрацією. Без наявності формально встановлених процедур санкціонування зростає вірогідність як зловживань (розтрата або розкрадання активів), так і помилок.

Організація підготовки, обороту і зберігання документів, що відображають господарські операції; порядок відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку; підготовка періодичної бухгалтерської звітності.

Тут потрібно враховувати такі вимоги:

- всі господарські операції відображаються в обліку тільки на підставі первинних документів;
- форми первинних документів і реєстрів обліку, які застосовуються на підприємстві залізничного транспорту, повинні відповідати вимогам уніфікованих і затверджених форм;
- мають бути в наявності і відповідним чином виконуватися план документації і документообігу, план рахунків і їх кореспонденція, план звітності, план технічного оформлення обліку;
- неприпустимість олівцевих записів і необумовлених виправлень у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку;
- системна, суцільна нумерація документів.

Інвентаризація майна і фінансових зобов'язань та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Інвентаризація доповнює бухгалтерський контроль, підтверджує його якість. Вимоги до проведення інвентаризації регламентуються у відповідних нормативних документах і описані в спеціальній літературі [5].

Бухгалтерські дані. Відсутність суперечностей в бухгалтерських даних підтверджується таким:

- дані аналітичного обліку тотожні даним первинних документів (за найменуваннями, в сумарному і кількісному виразі) та синтетичного обліку;
- залишки по рахунках синтетичного обліку в Головній книзі відповідають залишкам по рахунках в журналах-ордерах або інших облікових реєстрах, що їх замінують;

- відповідність сум по одній бухгалтерській проводці в різних регістрах бухгалтерського обліку (наприклад, в Головній книзі і в журналі-ордері), відповідність сум залишків по одному і тому самому рахунку в різних регістрах (наприклад, сальдо по рахунку «Каса», відображене в Головній книзі, повинно відповідати залишку по цьому рахунку в касовій книзі);
- у регістрах бухгалтерського обліку витікаюче сальдо на кінець звітного періоду відповідає вхідному сальдо на початок наступного звітного періоду.

Питання ефективності системи управлінського обліку загалом можуть бути зведені в такі три основні напрями:

- організаційна структура апарату управлінського обліку;
- регламентація управлінського обліку;
- інформація управлінського обліку.

Організаційна структура апарату управлінського обліку визначається на кожному конкретному підприємстві з урахуванням зовнішніх і внутрішніх чинників, але вона повинна відповідати розмірам підприємства, масштабу і специфіці його діяльності. Різниця між результатом дії системи управлінського обліку в цілому (підвищення ефективності використання ресурсів і потенціалів підприємства, запобігання втратам) та вартістю системи в цілому (витрати на її організацію і підтримку функціонування) повинна бути позитивною.

Ефективна регламентація управлінського обліку враховує наявність формальних облікових процедур:

- формальне встановлення і документальне закріплення (на основі детальних розроблених посадових інструкцій) порядку дій і взаємин певного круга працівників підприємства з приводу управлінського обліку, контролю і аналізу, підготовки і представлення управлінської звітності;
- визначення кола первинних документів або інших носіїв інформації, де відбиваються дані управлінського обліку;
- встановлення порядку руху документів (носіїв інформації) від моменту їх виникнення до архівації;
- визначення «точок контролю» для оцінки різних аспектів сегментів діяльності, а також «критичних точок контролю», де ризик виникнення небажаних явищ особливо значущий;
- вибір типів і методів здійснення управлінського обліку.

Про якість інформації, яку надає система управлінського обліку доцільно робити висновок по наступним основним критеріям:

- *необхідність* – характеризується змістовністю інформації і ступенем її використання в безпосередніх цілях управління;
- *достатність* – повнота охопту, кількісного та якісного опису явища, факту, а також істотність інформації, яка залежить від можливості її практичного застосування в процесі обробки і надання її для цілей управління;
- *істинність* – достовірність (доказ і обґрунтованість) і надійність (визначається джерелом отримання, якісними технічними засобами вимірювання і контролю, технологією отримання, обробки та зберігання управлінської інформації) даних обліку;
- *своєчасність отримання* – управлінська інформація (в т. ч. про відхилення) повинна бути надана особам, уповноваженим приймати рішення, в максимально короткі терміни. Якщо повідомлення запізнюється, то втрачається смисл інформації (можуть бути упущені можливості отримання підприємством прибутку і т. п.), крім того, небажані наслідки різного роду відхилень посилюються;
- *аналітичність* – залежить від ступеня глибини, детальності і подробиць відображення фактів господарської діяльності (регламентується залежно від управлінських запитів);
- *організованість* – рівень технології формування інформації, зрозумілості і зручності її уявлення (системна структурованість даних), правильності оформлення;
- *доцільність облікових форм (форма управлінського обліку)* – певним чином виражена система даних, що включає документи, матеріали, файли і системно побудовані формуляри). Форми обліку повинні бути формально затверджені керівництвом підприємства.

Висновки. Таким чином, у цій роботі автором запропоновано сформулювати визначення фінансового і управлінського обліку, спираючись на їх загально визнані відмінності. Така необхідність викликана тим, що правильно побудований категоріальний апарат дозволить правильно сформулювати законодавчу базу та побудувати систему управління, а це в свою чергу є базовою умовою для успішного проведення реформування системи залізничного транспорту України. У результаті проведення дослідження автором виділено ряд показників безпомилковості реєстрації і обробки фінансово-господарських операцій, якими можна визначати ефективність системи фінансового обліку підприємств залізничної галузі, а саме: наявність, повнота, арифметична точність, розноска за рахунками, формальна дозволеність, тимчасова визначеність та надання і розкриття даних звітності. Поряд з цим виділено критерії якості інформації, яку надає система управлінського обліку, зокрема: необхідність, достатність, істинність, своєчасність отримання, аналітичність, організованість, доцільність облікових форм.

Також автором зведені питання ефективності системи управлінського обліку в такі три основні напрями:

- організаційна структура апарату управлінського обліку;
- регламентація управлінського обліку;
- інформація управлінського обліку.

Таким чином, повне і правильне розуміння підприємством галузі різних сторін ефективності системи бухгалтерського обліку (у аспекті фінансового та управлінського обліку) – одна з важливих умов успішного управління підприємством. Розглянуті положення є орієнтиром при організації і аналізі ефективності облікової системи підприємства галузі (зокрема під час розробки формальних процедур, що регламентують порядок оцінки системи обліку).

Література

1. Бухгалтерський облік в Україні [Текст]: навч. посіб.; за редакцією Р. Хом'яка. – Львів: Нац. ун-т «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2003. – 820 с.
2. Про облікову політику Державної адміністрації Залізничного транспорту України: Наказ Укрзалізниця № 052-Ц від 19.01.2007 р.
3. Залізничний транспорт України на порозі реформування [Текст] / Ю. М. Цветов, М. В. Макаренко, А. Д. Лашко та ін. – ДЕУТ, 2008. – 189 с.

4. Організаційно-економічний механізм реформування залізничного транспорту [Текст] / М. В. Макаренко, Т. І. Лозова, Г. Ю. Олійник та ін. – К.: КУЕТТ, 2007. – 428 с. – ISBN978-966-7737-81-8.
5. Методичні положення по інвентаризації необоротних активів на стадії підготовки підприємств, організацій та установ Укрзалізниці до реформування та створення Державної акціонерної компанії «Українські залізниці» [Текст]. – К.: ДЕДУТ, 2008. – 129 с.
6. Бараш Ю. С. Управління залізничним транспортом країни [Текст] / Дніпропетр. нац. ун-т залізн. транспорту ім. В.Лазаряна. – 2-е вид., перероб. і доп. – Д., 2006. – 259 с. – ISBN 966-8471-14-8.
7. Проблеми та основні напрямки реформування системи залізничного транспорту України [Текст] / Ю. М. Цветов, М. В. Макаренко, М. Ю. Цветов та ін. – К.: КУЕТТ, 2007 – 222 с. – ISBN 978-966-7737-74-0.