



УДК 657.01

Фабіянська В.

СУТНІСТЬ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Досліджено питання бухгалтерського обліку та історичні етапи його організації. Проаналізовано український законодавчий підхід до організації обліку. Дано авторське визначення бухгалтерського обліку. Констатовано, що облікова політика є складовою бухгалтерського обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, організація бухгалтерського обліку, органон.

Бухгалтерський облік, дані якого є основою інформаційного забезпечення будь-якого підприємства, не може ефективно виконувати свої функції без його раціональної організації. Організація бухгалтерського обліку передбачає створення певної системи, яка б давала можливість фіксувати дані господарських операцій, здійснених на підприємстві, опрацьовувати їх, відображати в системі облікових реєстрів та отримувати зведену інформацію у вигляді фінансової звітності. Така інформація необхідна для прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень, тому облікова система на підприємстві має бути організована з урахуванням особливостей діяльності конкретного господарюючого суб'єкта.

Питанням ефективної та раціональної організації бухгалтерського обліку на підприємствах приділена значна увага як вітчизняних, так і закордонних учених-економістів, що свідчить про актуальність та необхідність таких досліджень. Особливо ґрунтовно вивчили проблеми організації обліку та розроблення облікової політики на підприємствах Н. Бондаренко, Ф. Бутинець, Т. Бутинець, Н. Вдовенко, Н. Грабова, В. Жук, Й. Завадський, А. Загородній, А. Кашаєв, В. Мякота, Л. Нападовська, В. Пархоменко, Н. Правдюк, М. Пушкар, Я. Соколов, П. Сук та ін.

Метою статті є дослідження сутності поняття організації обліку як необхідної передумови ефективного функціонування будь-якого підприємства в ринковому середовищі.

Бухгалтерський облік – це складний механізм, призначенням якого є забезпечувати інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів з метою ефективного й оперативного управління суб'єктом господарювання в сучасних умовах. Саме для цього бухгалтерський облік має виконувати намічені завдання та, відповідно, бути організованим згідно з вимогами законодавства та умовами конкретної господарюючої одиниці. Без належної організації бухгалтерського обліку, вважає Н. Бондаренко, неможливо досягнути позитивних результатів



діяльності, оскільки вона є одним з найвідповідальніших етапів створення підприємства, а також запорукою рентабельності в майбутньому [1, 10].

Поняття «організація» (від англ. organization) походить від давньогрецького слова «органон», яке означає знаряддя або інструмент [7, 114]. Від нього пішло поняття «орган», а потім як похідні – «організм» і «організація». Це поняття багатогранне. Найчастіше воно означає: внутрішню впорядкованість, узгодженість взаємозалежних елементів цілого (системи); сукупність процесів або дій, що забезпечують досягнення цілей системи; об'єднання людей, спільна діяльність яких спрямована на реалізацію встановлених програм на основі певних правил і процедур [7, 114].

Отже, поняття «організація» можна розглядати в трьох аспектах: як структуру об'єкта (системи); як властивості об'єкта (системи); як об'єднання людей (рис. 1).

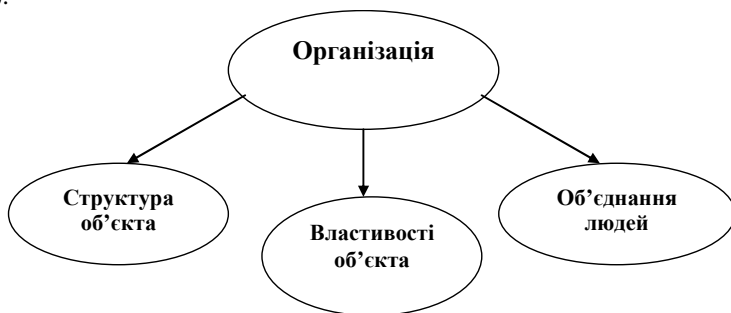


Рис. 1. Аспекти, в яких можна розглядати поняття «організація»

Примітка: розробила авторка.

Згідно з Економічною енциклопедією за редакцією С. Мочерного, термін «організація» – це сукупність процесів або дій, що зумовлюють об'єднання елементів, частин у ціле, утворення життєздатної стійкої системи; внутрішня впорядкованість, взаємодія стосовно незалежних частин цілого, зумовлена його будовою [6, 644].

Організація облікового апарату – це комплекс науково обґрунтованих організаційно-технічних заходів, що забезпечують виконання облікового процесу. Складові цього процесу – суто технічні облікові роботи й оперативно-виробничі комплекси облікових робіт. До перших належать окремі види операцій власне облікового процесу (приймання документів, складання нагромаджувальних відомостей тощо). До других – сукупність облікових і контрольних робіт, обмежених певним об'єктом обліку (облік грошових коштів, облік розрахунків, облік матеріалів, облік продукції та її реалізації) [6, 648].

Виданий у 1673 р. міністром фінансів Франції Ж. Кольбером (1619–1683) торговельний статут «Ордоннанс» водночас з іншими висвітлював питання організації та здійснення бухгалтерського обліку, що зумовило формування облі-



кового законодавства, яким було встановлено єдині правила ведення рахівництва, регламентовано облік торговельних підприємств, обмінних контор і банків. Цей документ містив вимогу, щоб кожне підприємство раз на два роки складало баланс. Так було започатковано практику подання публічної фінансової звітності головним користувачам – інвесторам [2, 91].

Учений французької школи бухгалтерського обліку Ж. Г. Курсель-Сенель вважав, що організація обліку, його методологія – це справа не бухгалтерів, а прямий обов'язок адміністраторів. Інакше «для чого послужать цифри для того, хто не знає ні як аналізувати їх, ні обдумувати їх так, щоб черпнути із них вказівку для подальшого напрямку підприємства» [17, 69]. Учений цієї самої школи Ж. Дюмарше, прирівнюючи облік до організму, ввів спеціальний розділ – органологію (від грец. – опис органів) обліку – вчення про організацію, мету та роботу різних відділів бухгалтерії. Всі відділи (сектори) мали доповнювати один одного як органи єдиного організму. Питання організації обліку отримали ще повніше висвітлення в працях П. Гарньє. У поняття організації бухгалтерського обліку автор увів три елементи: 1) метод – вибір методологічних прийомів; 2) систему – структура апарату, документообіг, форма обліку; 3) процедуру – порядок вибору тих фактів, що підлягають реєстрації [17, 242, 243].

Для французької школи бухгалтерського обліку характерна тенденція уніфікації обліку. До другої половини ХХ ст. вона виробила таких шість принципів організації обліку: механізація обліку; економія часу; економія праці; стислі терміни надання інформації; безпека, яку забезпечують самоконтроль і ревізія; чіткість (зрозуміла термінологія) [17, 238].

В англо-американській літературі кінця ХІХ ст. Я. Соколов виділяє шість організаційних бухгалтерських принципів: розподіл праці, локалізація інформації, конкуренція в контролі, дієвість бухгалтерії, методологічна незалежність, психологічний клімат [17, 113].

У коментарі до ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» дано таке визначення організації бухгалтерського обліку: «це система дій, необхідних для побудови облікового процесу з метою отримання інформації про господарські процеси, їх групування залежно від економічного значення та реєстрація у відповідних реєстрах, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів. Її призначення – вдосконалення та раціоналізація опрацювання інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці» [3, 38].

Таке визначення, на нашу думку, підтверджує доцільність розмежування організації бухгалтерського обліку та облікової політики різними розпорядчими документами.

Н. Правдюк зазначив, що процес організації передбачає цілеспрямоване створення, постійне впорядкування та вдосконалення системи обліку на підприємстві для її відповідності потребам управління [13, 117]. Складовими облікової політики є організаційно-технологічні та методологічні аспекти. До перших належать: організаційна побудова та форма бухгалтерського обліку, робо-



чий План рахунків бухгалтерського обліку, форми первинних облікових документів, порядок інвентаризації активів і зобов'язань, правила документообігу тощо, які в цілому передбачають сукупність способів ведення обліку. Методологічними складниками облікової політики є методи та процедури ведення обліку на окремих його ділянках: облік необоротних активів, облік розрахунків, запасів, витрат [13, 83, 84].

Н. Вдовенко виділив два аспекти формування облікової політики – методичний та організаційно-технічний. Методичний аспект визначає варіанти відображення в обліковій політиці інформації про виробничо-господарську і фінансову діяльність із урахуванням альтернативних способів і прийомів. Організаційний аспект визначає форми ведення та організації бухгалтерського обліку підприємства [4, 18].

Тобто, в даному випадку автор виділив організацію обліку як складову облікової політики.

В. Мякота вказав, що вибір форми обліку, застосування чи незастосування рахунків класу 8, встановлення правил документообігу, термін проведення інвентаризації тощо належать до заходів організації бухгалтерського обліку та не стосуються облікової політики підприємства. Облікову політику автор визначив як сукупність принципів, методів і процедур, пов'язаних з обліком чи оцінкою статей звітності [10, 9]. При цьому науковець вважає за доцільне видавати на підприємстві наказ про облікову політику окремо від наказу про організацію бухгалтерського обліку [10, 18].

А. Загородній та Г. Партин запропонували розробляти облікову політику за двома розділами: розділ 1. Облікова політика стосовно методики облікових робіт; розділ 2. Облікова політика стосовно організації облікових робіт [8, 136].

На думку М. Пушкаря, організація обліку має підпорядковуватися не оперативності, аналітичності й точності обліку, як це прийнято в традиційній бухгалтерії, а принципів доцільності [15, 31].

Колектив авторів на чолі з професором Ф. Бутинцем розрізнив поняття «організація обліку» та «ведення обліку» так: «якщо власник або керівник веде особисто облік, то на такому підприємстві, як правило, організація обліку практично відсутня, там має місце лише ведення обліку. Організація обліку складається з двох частин: перша – належить виключно засновнику (керівнику); друга – є спільною: керівника і облікового апарату. Організація обліку – це прерогатива засновника (керівника), ведення обліку – виключно обов'язки головного бухгалтера. Ведення обліку – це застосування бухгалтерською службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в обліку фактів господарського життя та складання фінансової звітності за діючими стандартами обліку» [12, 43].

П. Сук вказав, що організація обліку – це комплекс заходів, спрямованих на створення раціональної системи бухгалтерського обліку та ведення його відповідно до діючих вимог і завдань. При цьому науковець увів до предмета організації бухгалтерського обліку: а) обліковий процес, який охоплює техноло-



гю обліку, збір, опрацювання і видачу інформації для складання звітності та прийняття управлінських рішень; б) працю людей, які здійснюють облік і контроль; в) забезпечення обліку і контролю (нормативне й технічне) [18, 49].

Н. Грабова назвала раціональною таку організацію, за якої облік може найбільш успішно виконувати доручені йому завдання за найменших затрат засобів і праці. Науковець виділила такі основні передумови раціональної організації обліку на підприємстві:

- ✓ вивчення структури, особливостей технології та організації виробництва;
- ✓ вивчення характеру й обсягу необхідної інформації;
- ✓ вивчення законодавчих і нормативних актів щодо обліку і звітності;
- ✓ встановлення облікових відносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства (централізована або децентралізована бухгалтерія) [5, 253–255].

На думку Л. Нападовської, важливою складовою організації обліку на підприємстві є розроблення його облікової політики, яка охоплює вимоги та методику обліку фінансово-господарських операцій на підприємстві і розробляється з метою:

- 1) організації зіставного обліку доходів, витрат, активів і пасивів;
- 2) ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за єдиними правилами та принципами відповідно до законодавства. Облікова політика, як зауважила вчена, – це лише частина загальної управлінської політики [11, 82].

Погляди науковців щодо визначення поняття «організація обліку» викладено в таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення категорії «організація обліку»

№ з/п	Автор	Зміст поняття «організація обліку»
1	2	3
1	Кашаєв А. Н. [16, 65]	Організація бухгалтерського обліку – це «сукупність елементів облікового процесу в їх статичному і динамічному стані, які забезпечують найбільш активну дію на процеси виконання плану, а також збереження виробничих ресурсів і дотримання режиму економії»
2	Правдюк Н. Л. [13, 117; 147, 83, 84]	Процес організації передбачає цілеспрямоване створення, постійне впорядкування та вдосконалення системи обліку на підприємстві для її відповідності потребам управління. При цьому складовими облікової політики є організаційно-технологічні та методологічні аспекти. До перших належать: організаційна побудова та форма бухгалтерського обліку, робочий План



1	2	3
		рахунків бухгалтерського обліку, форми первинних облікових документів, порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань, правила документообігу тощо, які в цілому передбачають сукупність способів ведення обліку. До методологічних складових облікової політики належать методи та процедури ведення обліку на окремих його ділянках: облік необоротних активів, облік розрахунків, запасів, витрат
3	Мякота В. [10, 9]	Вибір форми обліку, застосування чи незастосування рахунків класу 8, встановлення правил документообігу, строк проведення інвентаризації тощо належать до заходів організації бухгалтерського обліку та не стосуються облікової політики підприємства
4	Бутинець Ф. Ф. [12, 43]	Колектив авторів на чолі з професором Ф. Бутинцем розрізнив поняття «організація обліку» та «ведення обліку» так: «якщо власник або керівник веде особисто облік, то на такому підприємстві, як правило, організація обліку практично відсутня, там має місце лише ведення обліку. Організація обліку складається з двох частин: перша – належить виключно засновнику (керівнику); друга – є спільною: керівника і облікового апарату. Організація обліку – це прерогатива засновника (керівника), ведення обліку – виключно обов'язки головного бухгалтера. За правильність застосування методології (узгодженої із засновником) та технології обліку відповідальність покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерську службу. Ведення обліку – це застосування бухгалтерської службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в обліку фактів господарського життя та складання фінансової звітності за діючими стандартами обліку»
5	Пушкар М. С. [15, 31]	Організація обліку має підпорядковуватися не оперативності, аналітичності та точності обліку, як це прийнято в традиційній бухгалтерії, а принципу доцільності
6	Пархоменко В. М., Жук В. М. [3, 38]	Організація обліку – це система дій, необхідних для побудови облікового процесу з метою отримання інформації про господарські процеси, їх групування залежно від економічного значення та реєстрація у від-



1	2	3
		повідних регістрах, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів. Її призначення – удосконалення та раціоналізація опрацювання інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці
7	Сук П. Л. [18, 49]	Організація обліку – це комплекс заходів, спрямованих на створення раціональної системи бухгалтерського обліку та ведення його відповідно до діючих вимог і завдань. Предмет організації бухгалтерського обліку охоплює: а) обліковий процес, тобто технологію обліку, збір, опрацювання і видачу інформації для складання звітності та прийняття управлінських рішень; б) працю людей, які здійснюють облік і контроль; в) забезпечення обліку і контролю (нормативне й технічне)
8	Лузан Ю. Я., Михайлов М. Г., Жук В. М. [9, 108]	Організація бухгалтерського обліку – це комплекс заходів керівника (власника) підприємства, спрямованих на забезпечення збору, реєстрації та узагальнення фактів господарської діяльності з метою отримання достовірної інформації для прийняття управлінських рішень
9	Грабова Н. М. [5, 253–255]	Раціональною є така організація обліку, за якої облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання за найменших затрат засобів і праці

Примітка: узагальнила авторка.

Проаналізувавши зміст окресленого поняття, викладеного в науковій і навчальній літературі, висновуємо, що найчастіше організацію обліку визначають як: «...створення, впорядкування та вдосконалення системи обліку на підприємстві для її відповідності потребам управління» [13, 117; 14, 83, 84]; «...систему дій, необхідних для побудови облікового процесу з метою отримання інформації про господарські процеси» [3, 38], «...комплекс заходів, спрямованих на створення раціональної системи бухгалтерського обліку» [18, 49], «...комплекс заходів керівника (власника) підприємства, спрямованих на забезпечення збору, реєстрації та узагальнення фактів господарської діяльності з метою отримання достовірної інформації для прийняття управлінських рішень» [9, 108].

Отже, організація бухгалтерського обліку – це комплекс заходів з налагодження та постійного вдосконалення системи бухгалтерського обліку на підприємстві відповідно до потреб його управління, що розробляють з урахуван-



ням особливостей діяльності підприємства, а саме: форми власності, виду та обсягу діяльності.

Узагальнюючи викладене, вважаємо, що облікова політика є лише складовою частиною організації бухгалтерського обліку на підприємстві, оскільки в наказі про облікову політику відображені принципи оцінки та методи обліку окремих статей звітності.

Fabiyanska V. Essence of the accounting organization. The author studies accounting matters, its organization in the article. Accounting organization is studied in a historical perspective. The Ukrainian legislative approach to accounting is analyzed. The author's definition of accounting is presented in the paper. It is stated that the accounting policy is an integral part of accounting.

Key words: accounting, organization of accounting, organon.

Фабиянская В. Ю. Сущность организации бухгалтерского учета. Исследованы вопрос бухгалтерского учета и исторические этапы его организации. Проанализирован украинский законодательный подход к организации учета. Дано авторское определение бухгалтерского учета. Констатировано, что учетная политика является составной бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, организация бухгалтерского учета, органон.

Література

1. Бондаренко Н. М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві / Н. М. Бондаренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Вип. 4. – С. 10–14. – (Серія : Економічні науки).
2. Бутинець Т. А. Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія 2001 року : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Т. А. Бутинець. – К., 2001. – 21 с.
3. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Т. 1 : посіб. по застосув. нормат.-метод. док. з бух. обліку в Україні / за ред. : В. М. Пархоменка, В. М. Жука. – К. : ІАЕ, 2004. – 826 с.
4. Вдовенко Н. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності рибницьких господарств / Н. Вдовенко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 21. – С. 18–21.
5. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: 2001 : навч. посіб. / Н. М. Грабова ; за ред. М. В. Кужельного. – [6-те вид.]. – К. : А.С.К., 2001. – 272 с. – (Економіка. Фінанси. Право).
6. Економічна енциклопедія : у 3 т. Т. 1 / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Академія, 2000. – 864 с.
7. Завадський Й. С. Менеджмент: Managament : у 3 т. Т. 1 / Й. С. Завадський. – [3-те вид., допов.]. – К. : Європ. ун-т. – 2001. – 542 с.
8. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : навч. посіб. / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – [3-те вид., переробл. і допов.]. – К. : Знання, 2004. – 377 с.
9. Методичні рекомендації по організації та веденню бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах України / за ред. : Ю. Я. Лузана, М. Г. Михайлова, В. М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 2. – С. 106–187.



10. *Мякота В.* Облікова політика підприємства / В. Мякота // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 2 (98). – С. 6–28.
11. *Нападовська Л.* Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 78–93.
12. Організація бухгалтерського обліку : підруч. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [3-тє вид., допов. і переробл.]. – Житомир : Рута, 2002. – 592 с.
13. *Правдюк Н. Л.* Особливості організації фінансового обліку в сільськогосподарських підприємствах / Н. Л. Правдюк // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 12. – С. 115–120.
14. *Правдюк Н. Л.* Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарським підприємством / Н. Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2005. – № 8. – С. 79–85.
15. *Пушкар М. С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : моногр. / М. С. Пушкар. – Т. : Економічна думка, 1999. – 422 с.
16. *Соколов Я. В.* История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
17. *Соколов Я. В.* Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
18. *Сук П. Л.* Предмет і метод організації обліку / П. Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 24 (177). – С. 49–50.