

УДК 657.013

Рожелюк В.М.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку в державному секторі  
економіки та сфері послуг,  
Тернопільський національний економічний університет

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЯК ЦІЛЕСПРЯМОВАНА ДІЯЛЬНІСТЬ ВЛАСНИКА ПІДПРИЄМСТВА

Rozheliuk V.M.,  
cand. sc. (econ.), assistant professor of the department  
of accounting in state economic sector and human services,  
Ternopil National Economic University

### ARRANGEMENT OF ACCOUNTING AS AN ENTREPRENEURIAL PURPOSEFUL ACTIVITY

**Постановка проблеми.** Трагування організації обліку як діяльності є досить розповсюдженим підходом авторів. У деяких визначеннях конкретизується, що це діяльність керівника підприємства. Виходячи з цього, важливе значення на сучасному етапі має дослідження проблеми організації бухгалтерського обліку як цілеспрямованої діяльності власника підприємства з метою створення та подальшого удосконалення системи бухгалтерського обліку для забезпечення достовірною інформацією заінтересованих користувачів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання організації бухгалтерського обліку активно обговорюється в наукових колах. Так, вагомий внесок у розвиток цієї проблеми зробили Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.М. Гончаренко, Ю.Д. Довгаль, В. Завгородній, С.В. Івахненко, М.В. Кужельний, С.М. Лайчук, С.О. Левицька, С.В. Свірко, В. Сопко, А.Д. Шмигель та ін. Монографії ці дослідження на дану тему мають Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк, А.Н. Сушкевич, В.А. Шпак. Результати цих досліджень дуже важливі, проте є низка питань організації та ведення бухгалтерського обліку, які потребують вирішення з врахуванням інтересів власника бізнесу переробних підприємств у ринкових умовах.

**Постановка завдання.** Основним завданням статті є визначення змісту та ролі організації обліку на підприємстві, методів ефективного застосування програмного забезпечення для планування, аналізу й оптимізації фінансово-економічної діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** Реалізація сучасного підходу до трактування поняття "організація бухгалтерського обліку" має несиметричний характер. Так, деякі автори розглядають організацію бухгалтерського обліку, як об'єкт, процес, явище, складову організаційної функції управління; інші – як виконання цілей, завдань та функцій обліку.

Дійсно, поняття "організація" має різні смислові відтінки. У найзагальнішому вигляді це упорядкування, налагодження певної системи. Організація передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів (вузлів) системи загалом, підтримки її визначеності.

Це питання розглядалося і в науковому колі. Так, В.А. Шпак [13, с. 38] визначає поняття організації у широкому розумінні як діяльність зі створення та удосконалення зв'язків між частинами цілого, у більш вузькому – як діяльність зі створення та удосконалення структури і правил функціонування її елементів.

У широкому розумінні до трактування даного поняття підходить і В.В. Сопко [9], який слушно зауважує, що організація має різні смислові відтінки: "у найзагальнішому вигляді це упорядкування, налагодження певної системи", з іншого, організація може розглядатися як сама система, що складається із сукупності упорядкованих, взаємопов'язаних, взаємодіючих частин цілого.

Як впорядкування і налагодження системи організацію розглядає і М.Ю. Карпушенко [4, с. 6], додаючи, що вона передбачає досягнення і збереження стану певної впорядкованості елементів системи загалом та підтримку якісної визначеності.

Сопко В.В., Завгородній В.П. розглядають організацію бухгалтерського обліку як систему методів, способів та засобів, які забезпечують оптимальне його функціонування та подальший розвиток [8, с. 4].

На думку М.С. Пушкаря, організація фінансового обліку передбачає вирішення таких принципово важливих питань, як розробка концепції облікової політики підприємства, межі застосування фінансового обліку. Від вирішення цих питань залежить структура обліку, врахування запитів управлінської системи та функціонування інформаційної системи підприємства [7, с. 138].

Професор Ф.Ф. Бутинець визначає організацію бухгалтерського обліку як цілеспрямовану діяльність керівників підприємства зі створення, постійного впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів [1, с. 40].

Трактування організації обліку як діяльності є досить розповсюдженим підходом авторів, у деяких визначеннях конкретизується, що це діяльність керівника підприємства. Оскільки власник згідно з чинним законодавством (п. 2 ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні") несе відповідальність за організацію обліку, то організація бухгалтерського обліку знаходиться безпосередньо в його компетенції. Тож суб'єктом організації обліку є саме власник підприємства, а головний бухгалтер із підпорядкованим йому штатом – є суб'єктами ведення обліку. На жаль, багато науковців не бачать в цьому різниці, а тому допускають помилки у своїх дослідженнях. Необхідно акцентувати увагу на тому, що сьогодні дійсно часто плутають поняття "організація" і "ведення" обліку. На цьому наголошували М.В. Кужельний та С.О. Левицька [5, с. 10], підкреслюючи, що організація обліку – це прерогатива засновника (керівника), ведення обліку – виключно обов'язки головного бухгалтера.

Така плутанина спостерігається впродовж тривалого часу. Причиною її виникнення можна вважати ще висловлювання А.Д. Шмігеля у 1978 р. [12, с. 20], який визначав проект організації обліку як інструктивно-методичний документ, в якому завчасно викладаються порядок і технологія ведення обліку та контролю, що включає науково обґрунтовані проектні рішення зі збору, обробки та видачі обліково-економічної інформації.

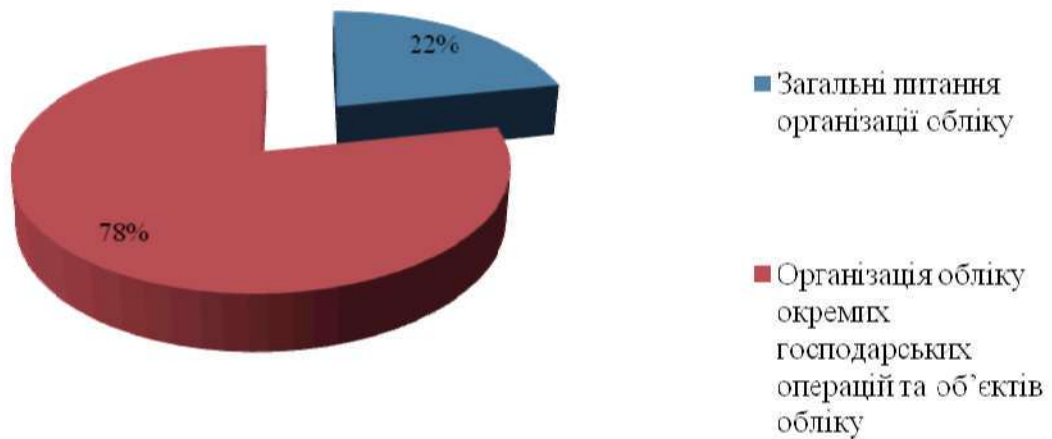
До тепер немає чітко визначеної межі між поняттям організації та ведення обліку. Є автори, які присвятили свої спеціальні видання з організації бухгалтерського обліку, але не дають їй визначення, а в основу поклали процес ведення [10].

Організація бухгалтерського обліку, як зазначає А.Д. Ларіонов [2, с. 9], включає: по-перше, об'єднання людей у вигляді спеціально створеного апарату і, по-друге, здійснення створеним апаратом облікового процесу для досягнення цілеспрямованої діяльності, тобто організацію цієї системи слід розглядати у взаємодії її структурно-організаційних і технологічних елементів.

У науковій літературі С. В. Івахненко спробував поділити визначення організації бухгалтерського обліку на три групи. Перша група - літературні джерела, в яких організація бухгалтерського обліку тлумачиться як побудова системи обліку, друга - джерела, в яких використовується системний підхід до організації обліку як функції управління і третя - джерела, в яких організація бухгалтерського обліку визначається як управління обліковим персоналом [3, с. 114-118].

Для узагальнення уявлень про сутність організації бухгалтерського обліку розглянемо дисертаційні дослідження, де розглядалися питання організації обліку. Зведені результати узагальнено на рис. 1.

Загальна кількість захищених дисертацій за вказаною тематикою – 23 (із них 6 докторських). Однак лише в п'яти з них (22 %) дійсно висвітлені питання організації бухгалтерського обліку. У переважній більшості (78 %) дисертантами розглядалися питання організації обліку окремих господарських операцій та об'єктів обліку. Вважаємо, що ці питання не належать до змісту організації бухгалтерського обліку, а відображають порядок або процес ведення обліку. Ця проблема є актуальною при визначенні сутності його організації.



**Рис. 1. Питання з організації бухгалтерського обліку, що розглядалися в дисертаційних дослідженнях**

*Джерело: розроблено автором*

Таким чином, переважна більшість авторів, що досліджували організацію обліку, розуміють під нею організацію окремих його об'єктів, що, по суті, не є організацією обліку, а його веденням. Крім того, активно обговорюється і питання організації обліку на підприємствах різних галузей та розмірів. Серед інших питань, що розглядалися авторами в даному контексті, є сутність, облікова політика, професійне судження бухгалтера, фактори впливу, форми організації обліку, її принципи, а також роль бухгалтера та його статус.

А. Д. Шмігель був одним з тих, хто розпочав наукові дослідження в галузі організації обліку, його підходи до розуміння завдань цієї науки набагато випередили час. Він включив у визначення організації питання методології, що безумовно розширює поняття організації бухгалтерського обліку. Окрім суто процедурного аспекта, пов'язаного з реалізацією та здійсненням облікового процесу, він включає до компетенції організації "...цілеспрямоване впорядкування і удосконалення методології і техніки бухгалтерського обліку..." [12, с 9].

Методологічні засади обліку включають до його організаційної системи також В. В. Сопко, М. В. Кужельний та Є. М. Шпірко в книзі "Організація контролю і обліку в об'єднаннях" (1984 р.). Так, зокрема, вони наголошують: "...основними вузлами облікової системи є механізм обліку (мета, предмет, метод), система в статичі (структура, кадри, техніка) і система в динаміці (процеси). Таким чином, сутність організації обліку полягає в цілеспрямованому впорядкуванні і удосконаленні механізму, структури і процесів обліку" [8, с 7-8]. Це помилкова думка. Організація обліку і контролю – це теж різні поняття. Без організації обліку не буває контролю. Не можна до організації обліку включати предмет і метод, структуру і процес.

Наведене вище свідчить про те, що завдання наукової дисципліни "організація бухгалтерського обліку" суттєво розширюються. Підходи до її предмета і об'єктів у сучасних умовах мають бути переглянуті.

А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній в роботі "Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу" (1993 р.) зазначають: "предметом організації бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності є:

- ◆ обліковий, контрольний і аналітичний процеси;
- ◆ праця людей, зайнятих обліком, контролем і аналізом;
- ◆ забезпечення обліку, контролю і аналізу" [6, с 10].

У даному визначенні останній пункт доцільно уточнити і сформулювати так: "Методологічне і методичне забезпечення обліку, контролю і аналізу."

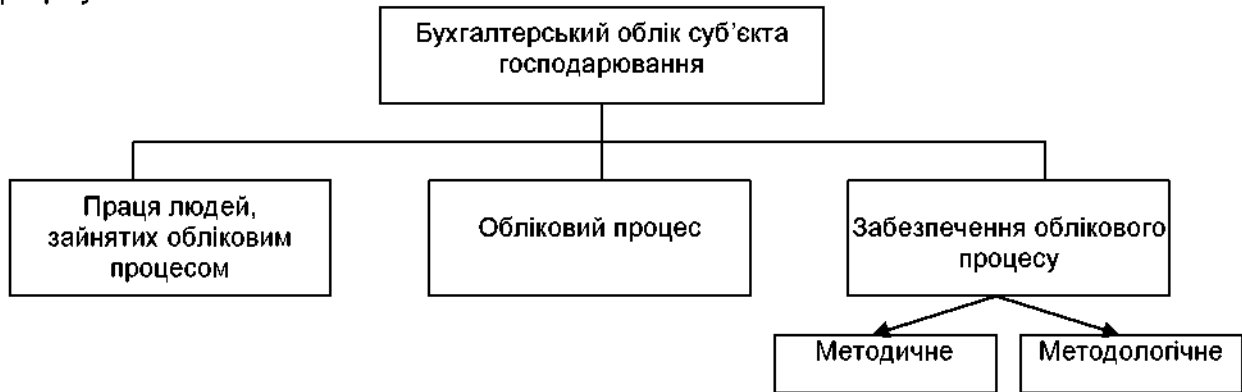
Таке уточнення вимагає окремого пояснення поняття "методологічне і методичне забезпечення бухгалтерського обліку".

Методологічне забезпечення бухгалтерського обліку представляє собою концептуальні засади його ведення, основоположні принципи, викладені в законах держави, стандартах

фінансової звітності або положеннях бухгалтерського обліку, встановлених державою або професійною спільнотою.

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку містить у собі тлумачення законів і стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку, методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо їх застосування або обліку окремих господарських операцій.

На рис. 2 зображено систему бухгалтерського обліку як предмет організації, в яку окремими елементами включається методологічне і методичне забезпечення облікового процесу.



**Рис. 2. Система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання як предмет організації**

*Джерело: розроблено автором*

Слід зазначити, що існує й інший підхід. Аргументом на користь того, що методологічне і методичне забезпечення бухгалтерського обліку є невід'ємним елементом системи його організації, можна вважати той факт, що саме методологічне і методичне забезпечення визначає зміст і порядок функціонування інших елементів системи - облікового процесу і праці людей, задіяних в ньому. Як відомо, система - це цілісна сукупність взаємопов'язаних між собою елементів. Ясно, що без методологічного і методичного забезпечення система обліку існувати не зможе.

Однак безперечним є факт, що методологічне та методичне забезпечення створюється поза системою бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Його створення і впровадження є результатом діяльності регуляторної системи бухгалтерського обліку на національному рівні. Саме цей чинник робить вмотивованим існування національної системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання, а отже, має організаційний характер.

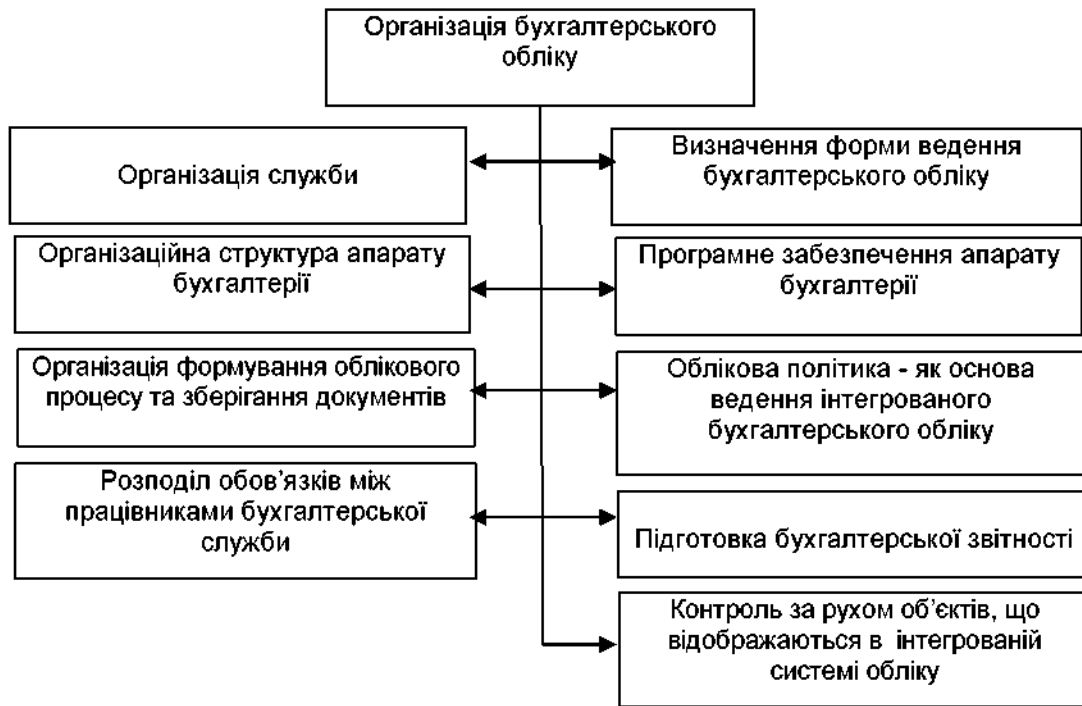
Разом з тим вказані автори організацію методологічного забезпечення обліку лише задекларували у визначеннях, а далі за текстом цей аспект не висвітлили.

Слід зазначити, що традиційно питання методології розглядалися лише в теорії бухгалтерського обліку. Методологічне забезпечення бухгалтерського обліку являє собою концептуальні засади його ведення, основоположні принципи, викладені у відповідних законах, стандартах фінансової звітності або положеннях бухгалтерського обліку.

Методичне забезпечення бухгалтерського обліку містить у собі тлумачення законів і стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку, методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо їх застосування або обліку окремих господарських операцій. Однак безперечним є факт, що методологічне і методичне забезпечення створюється поза системою бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Його створення і впровадження є результатом діяльності регуляторної системи бухгалтерського обліку на національному рівні. Саме цей чинник робить вмотивованим існування національної системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання, а отже, має організаційний характер.

Такий підхід загалом є слушним, проте зауважимо, що не завжди організація обліку передбачає створення спеціального апарату, автором не враховано можливість вибору аутсорсингової форми організації обліку.

На наш погляд, організація бухгалтерського обліку складається з наступних елементів (див. рис. 3.)



**Рис. 3. Елементи організації системи бухгалтерського обліку\***

*Джерело: розроблено автором*

Мав рацію С.А. Щенков, який у 1962 р. зазначав: “характерна риса сучасної організації бухгалтерського обліку – співіснування з ним низового оперативного обліку, що дозволяє помітно спростити систему аналітичних облікових записів” [14, с. 11]. Нині ж організація обліку є дещо іншою, що пов’язано з розвитком комп’ютерних технологій.

Колектив авторів [6] зазначає, що організація обліку в рамках самого підприємства найбільшою мірою залежить від принципів і вимог, визначених у країні нормативним порядком, від обсягу та специфіки здійснення його діяльності і від його інформаційної потреби. Далі автори додають, що на формування структури облікового апарату на підприємстві впливають такі фактори: обсяг і специфіка діяльності господарюючої одиниці, функції та обсяги роботи облікового апарату, прийнятий розподіл праці, в тому числі ступінь кваліфікації та рівень автоматизації.

За словами М.Ю. Карпушенка [4, с. 7], організація бухгалтерського обліку повинна здійснюватися в момент створення підприємства, оскільки вона в подальшому безпосередньо впливає на ефективність ведення обліку. Проте, варто зауважити, що організація обліку не закінчується на етапі її створення, а передбачає моніторинг і постійне вдосконалення.

Організаційна структура системи обліку будується з урахуванням структури самого підприємства; інформаційних потреб власника і керівництва; технічних можливостей і особливостей комп’ютерної інформаційної системи; кваліфікації працівників бухгалтерської служби і т.п.

Загальний підхід автора до організації обліку представлений на рис. 4.



Рис. 4. Загальний підхід до організації бухгалтерського обліку на підприємстві  
 Джерело: [13]

І тільки після вирішення вищевказаних питань керівництво починає замислюватися про справжню організацію системи обліку. Але чим раніше керівництво запросить потрібного фахівця, який зможе організувати правильний облік і створить йому всі умови для нормальної роботи, тим меншими будуть моральні та матеріальні втрати, оскільки відновити картину за минулий період в заплутаній бухгалтерії буває складно або навіть неможливо.

**Висновки з даного дослідження.** Отже, базовою проблемою організації обліку є хибність розуміння її суті, а саме віднесення сюди питань ведення бухгалтерського обліку. Розмежування організації та ведення бухгалтерського обліку полягає в тому, що організація обліку передбачає його налагодження та удосконалення і виконується власником підприємства, а ведення – процеси збору даних, їх обробки та видачі інформації – виконується головним бухгалтером та підпорядкованим йому персоналом.

Вважаємо, що процес організації бухгалтерського обліку містить дві групи елементів: структурні, які передбачають вибір форми організації обліку та організації роботи людей, що вестимуть облік, і технологічні, які містять безпосередню організацію облікового процесу.

### Література

1. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за редакцією д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутиця. – [4-е вид., доп. і перероб]. – Житомир: ППП "Рута", 2005. – 528 с.
2. Бухгалтерский учет: учебник / Под ред. А.Д. Ларионова. – М.: "ПРОСПЕКТ", 1998. – 392 с.
3. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи / С.В. Івахненко. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.

4. Карпушенко М.Ю. Організація обліку : навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю "Облік і аудит") / М.Ю. Карпушенко. – Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241 с.
5. Кужельний М.В. Організація обліку : підручник / М.В. Кужельний, С.О. Левицька. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
6. Кузьминський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Кузьминський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с.
7. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність : навч. посібник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.
8. Сопко В.В. Организация контроля и учета в объединениях / В.В. Сопко, Н.В. Кужельний, Е. М. Шпирко. – К. : Техника, 1984. – 199 с.
9. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.
10. Чебанова Н. Організація бухгалтерського обліку / Н. Чебанова, Т. Чупир, В. Чупир. – Х. : Фактор, 2008. – 480 с.
11. Шмигель А.Д. Организация бухгалтерского учета и оперативного экономического контроля на промышленном предприятии / А.Д. Шмигель. – К. : Ред.-изд. отдел Киевского ин-та нар. хоз. им. Д. С.Коротченко, 1973. – 245 с.
12. Шмигель А.Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности / А.Д. Шмигель. – К. : "Вища школа", 1978. – 208 с.
13. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід : монографія / В.А. Шпак. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.
14. Щенков С.А. Основы бухгалтерского учета в промышленности / С.А. Щенков. – М. : Госфиниздат, 1962. – 100 с.

#### References

1. Butynets, F.F., Voinalovych, O.P., Tomashevskaya, I.L. (2005), *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku* [Arrangement of Accounting], textbook, : PPP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine, 528 p.
2. Larionov, A.D. (1998), *Bukhhalterskiy uchiet* [Accounting], textbook, "Prospect", Moscow, Russia, 392 p.
3. Ivakhnenkov, S.V. (2001), *Informatsiini tekhnolohii v orhanizatsii bukhhalterskoho obliku: istoriia, teoriia, perspektivy* [information technologies in arrangement of accounting: history, theory, prospects], ASA, Zhytomyr, Ukraine, 416 p.
4. Karpushchenko, M.Yu. (2011), *Orhanizatsiia obliku* [Arrangement of Accounting], textbook, KhNATE, Kharkiv, Ukraine, 241 p.
5. Kuzhelnyi, M.V. and Levytska, S.O. (2010), *Orhanizatsiia obliku* [Arrangement of Accounting], textbook, Tsentru uchbovoyi literatury, Kyiv, Ukraine, 352 p.
6. Kuzmynskiy, A.M., Sopko, V.V., Zavhorodnii, V.P. (1993), *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu* [Arrangement of Accounting, Control and Analysis], Vyshcha Shkola, Kyiv, Ukraine, 223 p.
7. Pushkar, M.S. (2003), *Oblikova polityka i zvitnist* [Accounting Politics and Reporting], tutorial, Kart-blansh, Ternopil, Ukraine, 141 p.
8. Sopko, V.V., Kuzhelnyi, N.V., Shpyrko, E.M. (1984), *Orhanizatsiya kontrolya i uchyeta v obyedineniyakh* [Arrangement of Control and Accounting in Associations], Tekhnika, Kyiv, Ukraine, 199 p.
9. Sopko, V.V. and Zavhorodnii, V.P. (2004), *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku, ekonomichnoho kontroliu ta analizu* [Arrangement of Accounting, Economic Control and Analysis], textbook, KNEU, Kyiv, Ukraine, 411 p.
10. Chebanova, N., Chupyr, T., Chupyr, V. (2008), *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku* [Arrangement of Accounting], Factor, Kharkiv, Ukraine, 480 p.
11. Shmyhel, A.D. (1973), *Orhanizatsiya bukhhalterskoho uchyeta i operativnoho ekonomicheskoho kontrolya na promyshlennomu predpriyatii* [Arrangement of Accounting and Operative Economic Control at Industrial Enterprise], Editorial department of Kyiv Institute of National Economy named after D.S. Korotchenko, Kyiv, Ukraine, 245 p.

12. Shmyhel, A.D. (1978), *Orhanizatsiya bukhhalterskoho uchyeta v promyshlennosti* [Arrangement of Accounting in Industry], "Vyshcha shkola", Kyiv, Ukraine, 208 p.
13. Shpak, V.A. (2011), *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku: kontseptualnyi pidkhid* [Arrangement of Accounting: Conceptual Approach], monograph, Business Media Consulting, Kyiv, Ukraine, 312 p.
14. Shchenkov, S.A. (1962), *Osnovy bukhhalterskoho uchyeta v promyshlennosti* [The Principles of Accounting in Industry], Gosfinizdat, Moscow, Russia, 100 p.