

СКЛАДОВІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ ПІДХІД

Розглянуто розвиток організації бухгалтерського обліку та визначено основні періоди її становлення. У результаті проведеного дослідження сформульовано складові організації бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки в контексті інтеграції України до Європейського Союзу існує необхідність вирішення проблемних питань організації бухгалтерського обліку. Зміни відносин власності зумовлюють необхідність удосконалення організації бухгалтерського обліку на державному рівні та на рівні окремих суб'єктів господарювання.

Сьогодні необхідно переглянути чинні в Україні теоретичні і практичні положення організації бухгалтерського обліку з урахуванням зміни економічних умов. Це зумовлено суттєвим значенням організації бухгалтерського обліку, а відповідно, і інформацією, яку надає бухгалтерський облік для планування, аналізу та контролю. Як і будь-яка діяльність бухгалтерський облік потребує належної організації. Саме його організація спроможна забезпечити виконання завдань, що ставляться перед бухгалтерським обліком, і чіткий порядок у веденні. Для цього вона повинна передбачати комплекс органічно пов'язаних між собою складових, від яких залежить можливість отримання й надання зацікавленим користувачам всієї необхідної інформації.

Кожен етап розвитку економіки від первісного ладу до сучасного періоду характеризується відповідними складовими організації бухгалтерського обліку. Для комплексного їх представлення необхідним є дослідження історії даного питання, адже "Історико-економічні знання – це жива соціально-економічна пам'ять економістів-професіоналів, арсенал методів, засобів та інструментів економічного розвитку" [20, С. 5]. Вивчення накопиченого досвіду допоможе

осмислити, які ідеї минулого не втратили своєї цінності на сьогодні, що повинно бути відновлено, від чого варто відмовитися.

Вивчення історичного аспекту складових організації бухгалтерського обліку окрім забезпечення якісно нового розуміння її сутності та усвідомлення того, що сприяло формуванню і постійному вдосконаленню організаційного наповнення бухгалтерського обліку, є необхідною передумовою обговорення напрямів формування і вдосконалення вітчизняного законодавства щодо регламентації організації бухгалтерського обліку та, відповідно, визначення порядку його ведення.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Дослідженням організації бухгалтерського обліку присвячено праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених як А. Анісов, Р. Антоні, П. Безруких, Ф. Беста, М. Белов, Ф. Бутинець, М. Вебер, Н. Вейцман, П. Гарньє, Н. Дембінський, А. Додонов, Ж. Дюмарше, В. Єфремов, В. Завгородній, С. Івахненко, Б. Кругляк, А. Кузьмінський, Д. Лівертовський, Ю. Литвин, В. Макаров, І. Малишев, І. Мацкевічюс, П. Мезенцев, К. Нарібасєв, П. Німчинов, Ю. Осадчий, О. Островський, Е. Пеньков, Д. Пільменштейн, Д. Письменна, В. Полторадня, М. Пушкар, В. Радостовець, Д. Савошинський, Я. Соколов, В. Сопко, П. Сумін, С. Татур, І. Шер, А. Шмигель. У Польщі вивченням питання організації бухгалтерського обліку займаються М. Dobija, L. Krzyżanowski, T. Kiziukiewicz, W. Nowak, N. Jaruga, E. Terebucha. Ними зроблено значний внесок у розвиток та вдосконалення вітчизняної й зарубіжної теорії і практики організації бухгалтерського обліку. Необхідність узагальнення результатів досліджень для

представлення комплексу складових організації бухгалтерського обліку зумовили актуальність даного дослідження.

Метою дослідження є визначення тенденцій розвитку організації бухгалтерського обліку на підставі вивчення історичного аспекту її складових. Для досягнення поставленої мети передбачено вирішення таких завдань: проаналізувати організаційне наповнення бухгалтерського обліку в різні періоди розвитку економіки; охарактеризувати складові організації бухгалтерського обліку виходячи з її історичного аспекту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективним інструментом налагодження облікового процесу, управління майном і розвитку підприємства є організація бухгалтерського обліку.

Саме її ще в 1911 р. в якості початкової стадії бухгалтерського обліку розглядає І. Бабенко. Вчений наголошує, що бухгалтерський облік лише тоді виконує своє істинне призначення, коли дотримуються такі вимоги: у записах ідеальний порядок і безумовна точність; формулюється зміст господарських оборотів зрозуміло, точно, повно, чітко та детально; ретельно та своєчасно реєструються в документах всі економічні й правові події і відносини; правильно оцінюються у грошовому вимірнику як наявні засоби, так і здійснювані операції; відповідність, спеціалізація і правильний вибір облікових книг для даного підприємства; правильна номенклатура бухгалтерських рахунків; акуратність, своєчасність і впорядкованість записів з точки зору їх хронологічної послідовності [1, с. 20]. Останню з перерахованих вимог вчений називав альфою і омегою в бухгалтерському обліку, пояснюючи це тим, що ідеальний порядок повинен панувати в будь-якій справі, а тим більше в бухгалтерському обліку.

Забезпечити виконання бухгалтерським обліком всіх вимог здатна лише його організація, яка повинна бути комплексною – сукупністю відповідних складових для будь-якого суб'єкта господарювання.

В еволюції бухгалтерського обліку постійно відбувається пошук можливостей

забезпечення умов для виконання його завдань: 1) зробити облік максимально інформативним і точним; 2) забезпечити його простоту та дешевизну та 3) отримати своєчасну інформацію про факти господарського життя [15, с. 7].

Для кожного періоду розвитку бухгалтерського обліку особливою є організація облікового процесу та характер його продукту. На обліковий процес завжди суттєво впливала перебудова суспільного устрою, тобто зміна суспільно-економічних формацій¹ і, як наслідок, дія нових економічних законів через призму відносин власності. Як наслідок, наповнення організації бухгалтерського обліку залежало від практичних потреб його ведення.

Крім того, історично сформувалося, що недоліки у веденні обліку зумовлювали необхідність пошуку шляхів його вдосконалення, що передусім визначало за необхідне підвищення рівня організації бухгалтерського обліку, зокрема, через його механізацію.

Періоди розвитку організації бухгалтерського обліку, виділені у зв'язку зі змінами суспільно-економічних формацій, наведено на рис. 1.

Розглянемо детальніше особливості організації бухгалтерського обліку за відповідними періодами.

VI ст. до н.е. – кін. I ст. до н.е. Поява бухгалтерського обліку зумовлена потребою людини знати скільки та яке майно є в наявності, якою є сума заборгованості.

¹ Суспільно-економічна формація – історичний тип суспільства, в якому якісно визначеній економічній системі відповідають соціальні, політичні, правові, культурні, національні та інші відносини. Дане поняття вперше сформулював К. Маркс. Найбільша адекватність вимогам формаційного підходу типам власності зумовлена тим, що власність – складна соціологічна категорія, яка містить економічний, соціальний, юридичний, національний, політичний та психологічний аспекти. Критерій власності є визначальним у типології економічних і соціальних систем і тому, що відносини економічної власності перебувають у діалектичній взаємодії з розвитком продуктивних сил, усього технологічного способу виробництва, а отже, є джерелом прогресу економічних систем [10, с. 531-532].

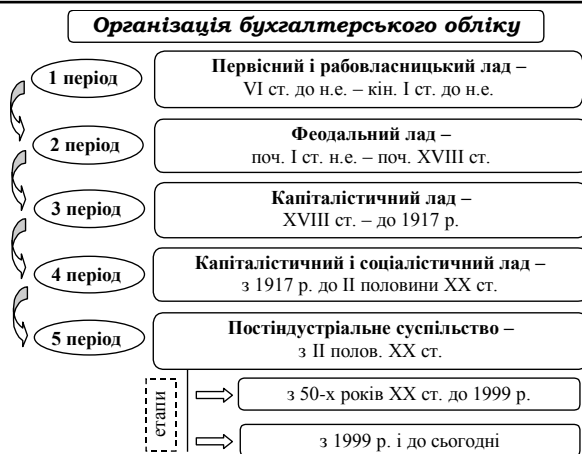


Рис. 1. Періодизація розвитку організації бухгалтерського обліку

Вирішення цих питань відбувається порізно: так, у Стародавньому Єгипті людина використовує інвентаризацію, у Месопотамії – первинні документи, у Китаї організує розвинуту систему обліку матеріальних цінностей і т.д. [2, с. 31-48]. Однак говорити про організацію бухгалтерського обліку в первісному суспільстві в сучасному розумінні некоректно, оскільки з моменту зародження письмової реєстрації фактів господарського життя в облікових книгах до сучасного рівня організації бухгалтерського обліку людство пройшло довгий шлях. Для рабовласницького суспільства характерне підвищення інтересів рабовласників у примноженні приватної власності на засоби виробництва та рабів.

Для періоду характерний пошук засобів бухгалтерського обліку, які б забезпечили заміну роботи пам'яті, поява понять "інвентаризація", "матеріальна відповідальність", "контокорент". Відбувається зародження синтетичного та аналітичного обліку, поділ рахунків на матеріальні, особові та фінансові. З'являються облікові реєстри табличної і карткової форми. У цілому характерна сувора регламентація документообороту, видів документів, правил їх складання, зберігання і обмеження до них доступу. Висувається вимога обов'язковості документального оформлення господарських операцій, окрема увага приділяється здійсненню перевірки документів, їх підпису та зберігання. З'являється перший обліковий прилад – абак.

Люди, які ведуть облік, отримують майже

офіційну назву – "очі та вуха царя", облікові працівники за своїми обов'язками поділяються на відділи. Формується порядок перевірки правильності облікової роботи.

Поч. I ст. н.е. – поч. XVIII ст. У результаті великих географічних відкриттів формується основа економічного розвитку світу та формування світового господарства, починається боротьба за ринки збуту. Це вимагало формування у бухгалтера відповідних якостей: точності та організованості, відданості своїй справі. Підвищуються вимоги до рівня знань і здібностей облікових працівників.

Об'єктами бухгалтерського обліку виступають капітал, кредитні та розрахункові операції, процес виробництва тощо.

З'являються нові облікові реєстри: журнал, відомість, головна, копіювальна та інвентарна книги та ін. Вінцем періоду є поширення подвійного запису, який сприяв посиленню інформаційної і контрольної функцій бухгалтерського обліку. Вимоги до облікових записів визначаються торговельним правом. Стосовно порядку пред'явлення облікових книг для реєстрації існує відповідний порядок, причому передбачається обов'язкове підписання книг рахівником. Особлива увага приділяється складанню звітності, зокрема щодо державного майна. З епохою Відродження пов'язана поява терміну "бухгалтер".

У своїй праці "Трактат про рахунки та записи" [11] Лука Пачолі розглядає такі питання організаційного характеру як: застосування подвійного запису; необхідність забезпечення ведення бухгалтерського обліку для надання інформації з метою управління; визначення фінансових результатів та оцінки майна; організація аналітичного обліку; сутність однієї з першої форм ведення обліку – староіталійської або венеціанської; етика бухгалтера (діловитість, організованість і чесність); обмеження доступу до облікової інформації.

Серед особливостей організації бухгалтерського обліку даного періоду на Русі Я. Соколов і В. Ковалев відмічають такі: регламентація порядку облікових записів на державному рівні; наявність відповідальної особи або групи осіб за кожен майновий об'єкт

(передбачається проведення інвентаризації і стягнення шкоди з винних осіб; наявність відповідальності сприяє вдосконаленню облікової техніки, суворому розподілу облікових регістрів для грошових коштів та інших цінностей); визначений порядок проведення інвентаризації; чітке формулювання завдань для кожного працівника; проведення звірки розрахунків між особами, які беруть участь у господарській діяльності; підвищена увага до зовнішнього вигляду документів, їх взаємозв'язку, порядку та послідовності заповнення; чіткий порядок опису фактів господарського життя (дата, зміст, кількість); обов'язковість наявності виправдовуючого документу для запису видаткових операцій з резолюцією або наказ керівної особи; обов'язковість здійснення контролю за виконанням документу [18, С. 23-25].

XVIII ст. – до 1917 р. Науковий (раціональний) період. Періоду притаманні високий рівень концентрації виробництва та капіталу, злиття і міграція промислового й банківського капіталу, утворення міжнародних монополістичних союзів, завершення територіального поділу світу та ін. Відбувається регламентація та стандартизація бухгалтерського обліку. У зв'язку зі збільшенням обсягів торговельних, фінансових та інших операцій, появою фінансових ринків впроваджується державний контроль, що сприяє регулюванню бухгалтерського обліку. Посиленню інформаційної функції обліку та підвищенню рівня систематизації облікових даних сприяє зростання потреб управління виробництвом і його ефективністю. До звітності висуваються підвищені вимоги. Відбувається пошук більш досконалої форми ведення бухгалтерського обліку з урахуванням галузевих особливостей підприємств.

Призначенням організації бухгалтерського обліку визнається забезпечення контролю за збереженням цінностей в інтересах власника. Зростає значення комерційних знань, акцентується увага на необхідності диференційованого підходу до викладання бухгалтерського обліку для промисловості, торгівлі, сільського господарства.

У Росії початок XVIII ст. ознаменувався реформами Петра I. З'являються перші нормативні документи з регламентації організації бухгалтерського обліку, зокрема, Регламент "Про управління Адміралтейства та верфі", виданий 5 квітня 1722 р. Ним визначаються посадові обов'язки та права осіб, які мають відношення до бухгалтерського обліку, персональна підпорядкованість відповідальних осіб, правила документообороту, регістри з обліку майна [7, с. 97-100].

Регламентом передбачається ряд посад, пов'язаних з веденням обліку: контролер; казначей; цалмейстер; офіцер магазину [4, с. 73].

Правам і обов'язкам контролера в Регламенті присвячується окрема глава. Зокрема, його повноваження поширювалися не лише на ведення облікових книг і звітність, а також на здійснення контролю, планування, нормування та ін. [4, с. 73].

У цілому нормативні документи, які видавалися пізніше, уточнюють положення даного Регламенту та визначають форми облікових регістрів і порядок документообороту для забезпечення здійснення контролю [4, с. 79].

До 1917 р. питаннями організаційного характеру в Росії є забезпечення контролю за збереженням цінностей в інтересах власника, організація аналітичного обліку за центрами відповідальності (цехами, майстернями та ін.), організація нормативного обліку [17, С. 68-70].

У своїй праці І. Бабенко (1911 р.) наголошує, що організація (постановка) та реорганізація (перебудова облікової роботи підприємства або господарства) – найбільш важливе та складне завдання для бухгалтера [1, с. 1054]. Під організацією раціонального бухгалтерського обліку вчений розуміє розробку облікового плану та номенклатури рахунків, які відповідають особливостям даного підприємства; встановлення формули та вибору системи бухгалтерії (сукупності облікових книг – *О. Войналович*), встановлення форми звітності як для підприємства в цілому, так і для окремих підрозділів; встановлення зразків і форм паперів і документів для конторського діловодства

[1, с. 1054]. Обов'язковою є наявність в організатора ґрунтовних облікових знань, а також знайомство з технічною стороною даного підприємства та тими запитами, які висуваються до бухгалтерського обліку [1, с. 21].

Кінцю даного періоду, на думку Н. Вейцмана, характерне складне становище щодо створення нових форм і способів обліку та забезпечення їх одноманітності в кожній галузі економіки. Вчений наголошує, що такі питання як єдина система рахунків, уніфікація документів і звітності в умовах капіталізму не розглядалися зовсім. Організація бухгалтерського обліку засекречувалася під прикриттям комерційної таємниці [3, с. 33].

Для проаналізованих періодів характерне ведення бухгалтерського обліку переважно вручну.

З 1917 р. до II половини XX ст. Індустріальна епоха. Питання організації бухгалтерського обліку узагальнюються на теоретичному рівні. Бухгалтерський облік у Росії перетворюється на засіб управління, планування і контролю держави, а не окремого підприємства. Відповідно формулюється й призначення організації обліку: забезпечувати відображення процесу відтворення в умовах суспільної власності, виконання підприємством господарських планів.

На початку даного періоду бухгалтерському обліку притаманні такі недоліки: недотримання строків надання звітності; відсутність калькулювання собівартості продукції, звірки синтетичного та аналітичного обліку, зведення балансів установ, які входять до складу тресту; незадовільний стан технічної бази, відсутність паперу для книг і документів, облікових приладів і конторського обладнання [16, с. 78].

У 20-30-х роках XX ст. наголошується на необхідності подолання численних недоліків у бухгалтерському обліку. Єдино можливим засобом подолання цих недоліків вважається організація бухгалтерського обліку, яка проводилася на державному рівні. Питання організації бухгалтерського обліку переходять до компетенції державних органів, зокрема, Вищої Ради Народного Господарства, Ради Праці та Оборони, Держплану та ін.). З 1917 р. створюються бухгалтерсько-

інструкторські відділи у складі державних органів контролю, до завдань яких входять обстеження і за необхідності організація бухгалтерського обліку на підприємствах і в установах, а також спостереження за веденням обліку [8, с. 53].

Формування соціалістичної системи господарювання зумовило суттєві зміни в організаційній перебудові облікового апарату на підприємствах, а також правовому статусі бухгалтерів: з рахівників вони перетворюються на державних контролерів. Суттєвий вплив на організацію бухгалтерського обліку здійснює НЕП (1921 р.), який передбачає перехід державної промисловості з кошторисного обліку на господарський розрахунок, що зумовлює необхідність постановки калькуляційної справи.

Внаслідок централізації економіки СРСР і одержавлення власності до організації бухгалтерського обліку висувається вимога забезпечення відповідності бухгалтерського обліку інтересам планової економіки. Наголошується, що без правильного обліку, який охоплює державне господарство зверху донизу, без науково організованої калькуляції, яка визначає реальну собівартість продуктів державної промисловості, немає ніякої гарантії проти поступового розпорошення або розкрадання націоналізованої власності [16, с. 78]. З перших років СРСР характерне намагання забезпечити економічність обліку шляхом спрощення обліково-калькуляційної роботи для уникнення паралелізму в записях, скорочення звітності.

У 20-х роках XX ст. велика увага приділяється розробці та вдосконаленню нормативної бази з постановки бухгалтерського обліку на підприємствах. Взято курс на уніфікацію плану рахунків, форм бухгалтерської документації, облікових реєстрів, що пов'язано з необхідністю здешевлення облікової праці, підвищення аналітичних властивостей облікових реєстрів і звітності.

Нормативними документами передбачається ведення обліку за подвійною системою, використання хронологічного та систематичного запису для реєстрації фактів господарського життя, визначається звітний період, порядок визначення сумнівних боргів,

публікації звітності, передбачається принцип консерватизму. Крім того, визначаються номенклатура рахунків, типові форми звітності, а також наводяться вказівки щодо порядку оцінки запасів при списанні на виробництво, відображення в обліку переоцінки майна, складання зведеної звітності, правила складання балансу та оцінки його статей; порядок проведення обов'язкової інвентаризації.

У період НЕПУ (1921 р.) на законодавчому рівні закріплюється, що організація бухгалтерського обліку та звітності повинна залежати від галузевих особливостей підприємства та обсягів його діяльності. XII з'їзд РКП(б) (1923 р.) висуває вимогу наукового підходу до побудови системи калькулювання, визначення собівартості, складання звітності.

Суттєво значення організації обліку зростає з проведенням у грудні 1927 р. XV з'їзду ВКП(б), у результаті якого формулюються директиви щодо складання першого п'ятирічного плану. Приймається рішення продовжувати роботу над створенням обліку та розробки звітності – короткої, дешевої, зрозумілої, відповідно до завдань планування і управління. Наголошується на значенні планових показників, призначенням обліку визначається здійснення контролю за їх дотриманням, акцентується увага на бухгалтерському обліку як засобі втілення в життя господарського розрахунку та режиму економії, боротьбі з бюрократизмом. До бухгалтерів висуваються одночасно дві вимоги: посилити контроль за рухом засобів, закріплених державою за підприємством, і скоротити звітність.

Прагнення досягнення ажуру з одночасним збільшенням обсягу облікового матеріалу сприяє стандартизації форм обліку та поширенню використання механічних засобів.

У роки першої п'ятирічки відбувається розробка та подальше освоєння нової методики обчислення виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції – нормативного обліку. Таким чином, формуються нові підходи до організації обліку витрат виробництва – обліку для забезпечення управління. У США в даний

період розробляються такі системи обліку витрат і калькулювання готової продукції як “стандарт-кост” і “директ-кост”. Розвивається концепція обліку витрат виробництва за центрами відповідальності.

“Якщо бухгалтерський облік, – пише в 1925 р. Е. Кірюшин, – мав велике значення у дореволюційний період, то набагато більше значення він має на сьогодні. Для цього варто згадати, що на сьогодні основна маса засобів виробництва є не приватною власністю окремих осіб, а майном держави.

Якщо дореволюційний власник завдяки обліку бачив отриманий прибуток або понесений збиток, як результат діяльності, то за допомогою якого показника держава може визначити якість роботи своїх численних підприємств? Таким засобом може бути лише правильно організований облік. За його допомогою держава може встановити наскільки підприємство дотримується принципу бережливості та здійснює свою діяльність на умовах госпрозрахунку, при якому найменші витрати дають найбільшу кількість вигід. Будь-яка втрата народного майна шляхом розкрадання або неправильного калькулювання собівартості продукції встановлюється за допомогою бухгалтерського обліку” [6, С. 7-9].

Як вказує Е. Кірюшин в 1925 р., “Ніколи до бухгалтерського обліку не висувалися такі вимоги, які висуває йому дійсність сьогодення. Якщо раніше за наукову організацію бухгалтерського обліку виступали лише видатні представники облікових дисциплін, то на сьогодні в усіх галузях господарської діяльності, починаючи з торговельного підприємства та завершуючи складним виробничим підприємством, науковий метод обліку є питанням, яке хвилює широкі маси облікових працівників” [5, С. 3]. Е. Кірюшин підкреслює зростання рівня механізації і ритму праці, які сприяють зростанню обсягу виконаної роботи за найменших витрат розумових і фізичних сил. Для бухгалтерського обліку це має вирішальне значення, а інструментом, який забезпечує зростання обсягу виконаної роботи за найменших витрат розумових і фізичних сил є

чітка наукова організація обліку відповідно до вимог сучасного господарства [5, С. 3].

Розвиток організації бухгалтерського обліку А. Рудановський в 1927 р. розглядає в аспекті забезпечення ведення обліку в двох напрямках: контрольному (визначає норми технічної діяльності на основі обліку технічних процесів) і ревізійному (оцінює всі дії адміністрації, об'єднуючи їх систематично в балансі). “Правильні норми у зв'язку з балансом повинні утворювати кінцеве призначення як контрольного, так і ревізійного обліку, як наслідок, кожного правильно організованого та достатньо обладнаного рахівництва” [14, С. 62]. Вчений наголошує, що відсутність одного з напрямів призводить до неможливості охоплення обліком всього господарства, відсутності розуміння всіх господарських відносин: “такий облік завжди однобокий або кульгавий”. Всі спроби побудови обліку лише за одним з напрямів, на думку вченого, приречені на невдачу [14, С. 63].

Вчений підкреслює залежність особливостей рахівництва від галузі підприємства і зразком постановки контрольного рахівництва вважає залізничне, пов'язуючи це з розробленою формою рахівництва, розробленими формулярами, первинними документами, з глибоким і всебічним нормуванням, використанням різних вимірників, характерних для залізничної справи [14, С. 63].

Інструментом перевірки постановки контрольного та ревізійного обліку А. Рудановський вважає облікову експертизу² [14, С. 66].

Необхідність організації бухгалтерського обліку А. Попов у 1929 р. пов'язує з господарською стороною діяльності. Під призначенням організації він розуміє визначення: господарських цілей і результатів; господарських засобів, якими досягаються цілі; способів використання господарських засобів для досягнення поставлених цілей. Для реалізації свого призначення, за А. Поповим,

організація бухгалтерського обліку повинна відбуватися за чітко розробленим планом (номенклатурою рахунків – *О. Войналович*), в основі розробки якого повинні бути наукові принципи [12, С. 313-321].

“У нашій повсякденній діяльності з бухгалтерського обліку, – пише у 1930 р. С. Мазо, – ми зустрічаємося з численними недоліками. Вони всім відомі: паралельний облік, реєстрація одного документа декілька разів, різноманіття первинних документів. Все це погіршує якість обліку та в результаті з'являється відсталість і несвоєчасність записів. Всі ці дефекти залежать лише від керівника облікового апарату та підлеглих працівників, а також їх вміння колективно побудувати раціональну форму обліку, продуману в усіх деталях” [9, С. 75-77].

Варто відмітити, що проблемні питання в організації і веденні бухгалтерського обліку сприяють появі багатьох друкованих видань професійного характеру: “Счетоводство”, “Счетная мысль”, “Спутник конторщика и счетовода”, “Вестник ИГБЭ”, “Бухгалтерский учет” та ін.

У 30-х роках ХХ ст. особливими питаннями постають забезпечення ажуру у веденні обліку, розробка плану організації бухгалтерського обліку, пристосування форм ведення обліку до нової техніки. На державному рівні проводиться велика робота щодо скорочення облікових записів і звітності. Наголошується на необхідності організації бухгалтерського обліку договорів і витрат виробництва.

У цілому період перших п'ятирічок створює умови для вдосконалення організації бухгалтерського обліку.

Приділення великої уваги обліковій техніці, прискоренню підрахунків і записів не лише в межах окремих підприємств, а й у державному масштабі сприяє тому, що у періодичних виданнях за період 1923-1930 рр. публікуються дослідження з вивчення зарубіжного досвіду в області техніки обліку. Широко обговорюються наукова організація праці облікових працівників і її нормування, проблеми реальності балансів, уніфікації планів рахунків, вдосконалення

² Під обліковою експертизою А. Рудановський розумів не судово-бухгалтерську експертизу, а систему наступного контролю.

документування і форм ведення обліку, його механізації.

У журналі “Бухгалтерский учет” (з 1937 р.) пропагується журнально-ордерна форма обліку, піднімається питання централізації обліку (зокрема, кількість статей з питань централізації обліку перевищує півтисячі).

На рівні держави регулюються права та обов'язки головного (старшого) бухгалтера. На сторінках періодичних видань постійно підкреслюється роль головного бухгалтера – керівника та організатора облікової роботи на кожному підприємстві, представника державного контролю. Окрема увага в публікаціях приділяється підвищенню професійного та загальнонаукового рівня підготовки облікових працівників.

У воєнні часи особливості організації бухгалтерського обліку полягають у необхідності забезпечення виявлення і відображення в обліку всіх витрат. Посилюється контроль за обліковими працівниками. Відсутність кваліфікованих облікових працівників зумовлює потребу в спрощенні ведення бухгалтерського обліку, зокрема облікових реєстрів, процесу калькулювання, складання звітності.

Для періоду в цілому характерні машинізація і механізація ведення бухгалтерського обліку.

3 II полов. XX ст. I етап – з 50-х років XX ст. до 1999 р. Період глобалізації світової економіки. Створення системи господарського розрахунку після другої світової війни в СРСР висуває високі вимоги до організації бухгалтерського обліку, внаслідок чого підвищується аналітичність і достовірність облікових даних, покращується якість документування. Призначенням організації обліку є забезпечення збереження соціалістичної власності, стимулювання виробництва, здійснення суворого режиму економії, укріплення фінансової дисципліни та дотримання принципів госпрозрахунку.

З 50-х років XX ст. центральним питанням в організації обліку знову постає облік витрат і калькулювання собівартості продукції. Розробляються нові форми ведення обліку, уніфікується план рахунків, регламентуються

форми первинних документів. Відбувається підвищення рівня підготовки бухгалтерських кадрів, проводиться стажування майбутніх головних бухгалтерів, створюється резерв на посаду головного бухгалтера. Масово видаються професійні періодичні видання.

У цілому конкретні заходи спрямовані на посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищення оперативності та точності на основі централізації облікових робіт, широкого застосування обчислювальної техніки, впровадження прогресивних форм і методів, покращання методологічного керівництва обліком у всіх галузях народного господарства [19, с. 8].

Для механізації обліку характерний якісно новий рівень у зв'язку з використанням засобів обчислювальної техніки. Механізація обліку в багатьох великих підприємствах сприяє зміні організаційних форм бухгалтерського підрозділу.

Вдосконалюється нормативне регулювання прав і обов'язків головного бухгалтера, підвищується роль облікового апарату в управлінні, бухгалтер набуває статусу державного контролера. Відбувається пошук шляхів покращання умов і раціоналізації праці бухгалтерів. На рівні нормативних документів встановлюються порядок і строки складання звітності, принципи оцінки товарно-матеріальних цінностей і основних засобів, порядок проведення інвентаризації статей майна та зобов'язань, правила списання витрат та ін.

З 1964 р. вдосконалення організації бухгалтерського обліку відбувається не лише завдяки його механізації і централізації, а й шляхом створення галузевих централізованих бухгалтерій, що сприяє посиленню контролю за господарською діяльністю, повнішому використанню облікових даних для управління підприємством, скороченню витрат на ведення обліку.

Короткий огляд розвитку бухгалтерського обліку в умовах СРСР дає змогу зробити висновок, що з укріпленням системи господарського планування в межах держави

безперервно вдосконалюються організаційні форми, методи й техніка ведення обліку. Міністерствами та відомствами на підвідомчих організаціях контролюються правильність документування, проводяться заходи зі спрощення та скорочення бухгалтерської документації, розробляються інструкції та вказівки щодо ведення бухгалтерського обліку. Для СРСР характерні: уніфікований план рахунків, єдина методика обліку витрат та обчислення собівартості, визначення результатів госпрозрахункової діяльності підприємства та його підрозділів. Перехід на новий порядок планування, впровадження госпрозрахунку, впровадження ЕОМ зумовлюють підвищення вимог до професійного рівня облікових працівників. У кінці 60-х років ХХ ст. відновлюються дослідження у сфері наукової організації праці бухгалтера.

У цілому організація бухгалтерського обліку радянської доби є досить високого рівня, оскільки забезпечується надання в більш короткі строки інформації про стан народного господарства за галузями та країни в цілому; впроваджуються раціональні форми ведення обліку із застосуванням засобів механізації; уніфікується документування.

Не дивлячись на високий рівень нормативного регулювання організації обліку та постійну увагу до неї державних органів, бухгалтерський облік, на думку А. Сумцова, все ж таки у своєму розвитку відстав від запитів народного господарства. Вчений відмічає наступні недоліки в організації бухгалтерського обліку: невпорядкованість системи документування; витрачання великої кількості часу на складання звітності; відставання обсягів випуску облікової техніки від потреб народного господарства; відсутність планування і ведення бухгалтерського обліку за графіком, що призводить до поганого використання праці облікових працівників, допускається штурмівщина в роботі; відставання поточного обліку, що негативно впливає на складання і надання звітності; відсутність чіткого розмежування функцій між обліковими працівниками і суворого дотримання встановлених строків виконання окремих видів і комплексів облікових робіт [19, с. 13-14].

Для усунення вказаних недоліків, наголошує А. Сумцов, необхідно чітко визначити зміст і трудомісткість окремих видів робіт, послідовність і строки їх виконання, встановити персональні обов'язки та суворо відповідальність за виконання цих робіт і щоденно перевіряти виконання цих обов'язків кожним працівником. Одним із заходів подолання безвідповідальності в роботі облікового апарату, посилення його дисципліни, досягнення планомірного ходу облікового процесу вчений вважає чітке планування і організацію обліку за графіком [19, с. 41].

Для підвищення дієвості та оперативності облікових даних від організації бухгалтерського обліку вимагається забезпечення ажуру – відображення в облікових регістрах всіх господарських операцій у день їх здійснення.

Цікавим фактом за часів СРСР є обмін досвідом з організації бухгалтерського обліку не лише на рівні вивчення зарубіжного досвіду, а й шляхом вивчення постановки обліку на радянських підприємствах. Це сприяє розробці ряду важливих нормативних документів щодо організації обліку в країні на основі його уніфікації і раціоналізації.

Одним із заходів вивчення досвіду передбачається організація зразкової облікової роботи в окремих державних підприємствах, яка повинна забезпечити раціональне використання передових методів і форм обліку відповідно до особливостей діяльності підприємства та складання звітності за умови обмеженої кількості облікових працівників; централізацію обліку та звітності в головній бухгалтерії підприємства або в галузевій централізованій бухгалтерії; організацію документування з використанням найбільш раціональних та уніфікованих форм; організацію оперативної внутрішньої звітності для керівництва підприємством для забезпечення оперативного контролю за роботою окремих підрозділів; аналітичність і достовірність обліку; раціональний документооборот і систему обробки (з максимальною механізацією) облікових документів; систематичне підвищення кваліфікації облікових працівників; покращання економічного

аналізу показників підприємства [19, с. 54-55].

З 70-х років впроваджуються ЕОМ для ведення бухгалтерського обліку, тобто відбувається його комп'ютеризація.

II етап³ – з 1999 р. до сьогодні. Розробляються принципи оцінки майнового стану суб'єкта господарювання в умовах ринкового середовища.

Пошук нових підходів до організації бухгалтерського обліку зумовлений інтеграцією національних економік шляхом створення транснаціональних корпорацій, спільних підприємств та ін., масовим застосування ЕОМ для ведення обліку, використання міжнародних норм бухгалтерського законодавства, появою нових об'єктів обліку.

Розширюється сфера діяльності бухгалтера. Призначенням організації обліку постає забезпечення інформацією процесу управління. Особливого значення як інструмент організації бухгалтерського обліку конкретного суб'єкта господарювання набуває облікова політика.

У період глобалізації на організацію бухгалтерського обліку в Україні суттєвий вплив здійснює передусім наступне завдання національної внутрішньої і зовнішньої політики в ХХІ ст.: входження України до європейського політичного, економічного та правового простору, утвердження її як впливової європейської держави та набуття повноправного членства в Європейському союзі. "Однією з основних передумов вступу України до ЄС є приведення національної правової системи, включаючи спільні принципи, цінності та правову культуру, у відповідність з *acquis* ЄС" [13, с. 7].

Оскільки політичним обов'язком України є адаптація національного законодавства до законодавства ЄС, на законодавчому рівні передбачено проведення порівняльного дослідження відповідності законодавства у визначених пріоритетних сферах, серед яких бухгалтерський облік і аудит як важливі об'єкти гармонізації в межах ЄС.

Отже, в цілому для кожного періоду розвитку економіки складові організації бухгалтерського обліку є різними.

Узагальнення результатів вивчення історії організації бухгалтерського обліку забезпечило визначення її складових (рис. 2).



Рис. 2. Складові організації бухгалтерського обліку

На сьогодні відпала потреба в забезпеченні оперативності ведення бухгалтерського обліку, оскільки це автоматично забезпечується завдяки використанню ЕОМ. Таким чином, автоматично відпали питання скорочення звітності, ажуру, звірки аналітичного та синтетичного обліку.

Якісно новою вимогою до організації бухгалтерського обліку є забезпечення інформацією користувачів. Тому відсутність певної складової унеможливить ведення бухгалтерського обліку та, відповідно, виконання його завдань.

По-новому постають питання якості в роботі бухгалтера, захисту бухгалтерської інформації, процедури оформлення передачі справ при зміні бухгалтера на підприємстві. З'являються нові об'єкти бухгалтерського обліку: інтелектуальний капітал, гудвіл, операції з охорони навколишнього середовища, земля та ін., ведення обліку яких вимагає відповідної організації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження історії організації бухгалтерського обліку встановлено, що формування її змісту та усвідомлення значення набуло свого розвитку ще в період зародження обліку – в первісному суспільстві. Організація бухгалтерського обліку змінювалася на кожному новому етапі розвитку економіки. Таким чином, організація бухгалтерського обліку повинна відповідати рівню розвитку економіки.

Розвиток організації бухгалтерського обліку зумовлений, передусім, вирішенням

³ Етап виділено у зв'язку з прийняттям Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", яким змінено підхід до організації бухгалтерського обліку порівняно з положеннями нормативних документів радянської доби.

найбільш невідкладних організаційних питань і подоланням численних недоліків облікового процесу, що відбувається на підприємствах. У ході розвитку організації бухгалтерського обліку відбувається постійна розробка питань технічного, методичного та організаційного характеру.

На основі історичного методу обґрунтовано наявність наступних складових організації бухгалтерського обліку в суб'єктах господарювання: техніка організації та ведення обліку; організація внутрішньогосподарського контролю; організація праці бухгалтера, його правовий статус; методичне забезпечення бухгалтерського обліку.

Перспективним напрямом подальших досліджень є з'ясування поведінки та виявлення тенденцій і співвідношень складових організації бухгалтерського обліку на новому етапі розвитку світової економіки.

Література:

1. *Бабенко И.П.* Курс двойной бухгалтерии. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч. 1. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.
3. *Вейцман Н.Р.* Краткий учебник счетоводства. – М.: Государственное издательство, 1926. – 150 с.
4. *Каверина О.Д.* Санкт-Петербург – колыбель нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703-2003 / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 402 с.
5. *Кирюшин Е.* Популярныe очерки по счетоводству // Счетная мысль. – 1925. – № 3. – С. 3.
6. *Кирюшин Е.* Популярныe очерки по счетоводству // Счетная мысль. – 1925. – № 4. – С. 7-9.
7. *Львова Д.А.* История Адмиралтейского регламента // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703-2003 / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 402 с.
8. *Маздоров В.А.* История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.). – М.: Финансы, 1972. – 320 с.
9. *Мазо С.Н.* Учет договоров // Вестник И.Г.Б.Э. – 1930. – № 1. – С. 75-77.
10. *Мочерний С.* Суспільно-економічна формація. / Економічна енциклопедія. Том 3. П-Я. – К.: Видавничий центр “Академія”, Тернопіль: Академія народного господарства, 2002. – 952 с.
11. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 320 с.
12. *Попов А.* Организация счетоводства в предприятиях // Счетоводство. – 1929. – № 5. – С. 313-321.
13. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України. / За науковою редакцією к.е.н. С. Голова. – К.: Видавничий та поліграфічний центр “Три крапки”, 2005. – 584 с.
14. *Рудановский А.* Счетная экспертиза, ее содержание и значение // Вопросы баланса и экспертизы. Сборник статей. / Под ред. Б.А. Борьяна. – Выпуск 1. – М., 1927. – 267 с.
15. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
16. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет в годы НЕПА // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 4. – С. 78-80.
17. *Соколов Я.В.* Европейское влияние на русскую учетную мысль // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 2. – С. 68-70.
18. *Соколов Я.В., Ковалев В.В.* Принципы русской бухгалтерии // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 12. – С. 23-25.
19. *Сумцов А.И.* Методы и формы бухгалтерского учета и проблемы совершенствования. – М.: Статистика, 1969. – 216 с.
20. Экономическая история Беларуси: Учеб. пособие / В.И. Голубович, Г.И. Ермашкевич, Г.П. Бущик и др.; Под ред. проф. В.И. Голубовича. – Мн.: “Экоперспектива”, 2001. – 400 с.

ВОЙНАЛОВИЧ Олена Петрівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю ЖДТУ.

Наукові інтереси:

- теорія бухгалтерського обліку;
- організація бухгалтерського обліку.

АННОТАЦІЯ

Рассмотрено развитие организации бухгалтерского учета и определено основные периоды ее становления. В результате проведенного исследования сформулировано составные организации бухгалтерского учета

O.P. Voynalovich. Components of the accounting organization: historical approach.

The peculiarities of the accounting organization at the state enterprises under the conditions of the complete regulation of accounting organization have been researched.