

## Формування ефективної організаційної структури бухгалтерської служби

*Метою статті є визначення оптимальної організаційної структури бухгалтерської служби для покращення ефективності роботи даного підрозділу та підприємства в цілому. Проаналізовано вплив факторів на структуру бухгалтерської служби, серед яких: розмір підприємства; сукупність видів діяльності; номенклатура внутрішніх і зовнішніх користувачів бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності; складність організаційної структури підприємства; складність технології виробництва; ступінь зближення та інтеграції фінансового та податкового обліку; рівень організації управлінського обліку; необхідність складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Підкреслено необхідність вирішення питання щодо централізації та децентралізації бухгалтерського обліку як однієї із складових частин облікової політики підприємства. Запропоновано застосовувати комбінований вид бухгалтерської служби, що пов'язаний із комбінуванням ознак централізованого і децентралізованого обліку. Перспективою подальших досліджень є визначення оптимальної чисельності облікових працівників і розподілу обов'язків між ними.*

**Ключові слова:** бухгалтерська служба; організаційна структура; вид бухгалтерської служби; централізована бухгалтерія; децентралізована бухгалтерія.

**Актуальність теми.** Оптимізація витрат з організації і техніки облікових процесів на підприємстві характерна для формування і функціонування бухгалтерської служби незалежно від особливостей етапу господарського розвитку країни. Спрямованість на оптимізацію роботи бухгалтерії обумовлена тим, що при її організації обов'язково враховуються сучасні методи генерування облікової, податкової та звітної інформації, представлені в нормативно-правових документах, цілі, стратегічні та тактичні завдання, які вирішуються суб'єктом економіки, особливості технології, організації та господарської діяльності підприємства, склад користувачів даних бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності, конкретні економічні та інформаційні інтереси, які вони переслідують, працюючи з юридичною особою.

Рівень витрат з формування і функціонування бухгалтерської служби має важливе значення в оцінці ефективності роботи підприємства та його інформаційного забезпечення. У зв'язку з цим важливими питаннями є облік внутрішніх і зовнішніх чинників господарювання, які впливають на трудомісткість бухгалтерських робіт, структуру бухгалтерської служби, функціональні обов'язки спеціалістів з бухгалтерського обліку, інформаційне забезпечення юридичних осіб тощо.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням організації діяльності облікового підрозділу на підприємстві в частині їх структури присвячено праці багатьох дослідників: О.П. Войналович, Л.Т. Гіляровської, Б. Єфремова, І.А. Ільїна, М.М. Шигун тощо. Проблеми впливу роботи облікової служби на підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання знайшли своє відображення в працях П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинця, А.М. Кузьмінського, М.І. Кутера, А.Д. Ларіонова, Ю.Я. Литвина, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, І.Д. Фаріона та інших авторів.

Цілоком погоджуємося з М.М. Шигун, що дослідження організаційних структур бухгалтерської служби повинно здійснюватися на базових положеннях теорії організації та враховувати науково-практичні досягнення у сфері побудови організаційних структур управління [9, с. 401].

Міславська Н.А. підкреслює необхідність раціоналізації бухгалтерської діяльності як при створенні бухгалтерської служби, так і при постійній роботі, що проводиться керівництвом бухгалтерії з оптимізації витрат на її функціонування [4].

Для побудови оптимальної структури бухгалтерської служби деякі автори здійснювали вибір через такі інструменти, як аутсорсинг та інсорсинг, з рекомендацією тимчасового залучення послуг аутсорсингової компанії для посилення роботи бухгалтерської служби підприємства [1, с. 319].

Michael C. Jensen. [10], Shokrollah Khajavi, Amin Nazemi [11] пов'язували організацію бухгалтерського обліку на підприємстві із теорією бухгалтерського обліку, розглядаючи не лише працівників бухгалтерського обліку, а й методи обліку, які потрібно застосовувати.

Досліджуючи практику організації бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах, проф. Я.В. Соколов зазначав, що в англійських країнах вагомий вплив на статус і організаційну структуру бухгалтерської служби здійснює Кодекс етики бухгалтера [7, с. 428].

**Метою статті** є дослідження факторів, що впливають на організаційну структуру бухгалтерської служби, для покращення ефективності роботи даного підрозділу та підприємства в цілому.

**Викладення основного матеріалу.** Нормативно-правова база з бухгалтерського обліку встановлює вимоги до визначення сукупності облікових робіт, що впливає на загальну трудомісткість бухгалтерської діяльності суб'єкта господарювання і штатну чисельність працівників бухгалтерського обліку.

При побудові раціональної структури бухгалтерської служби на підприємстві варто враховувати фактори, наведені на рисунку 1.

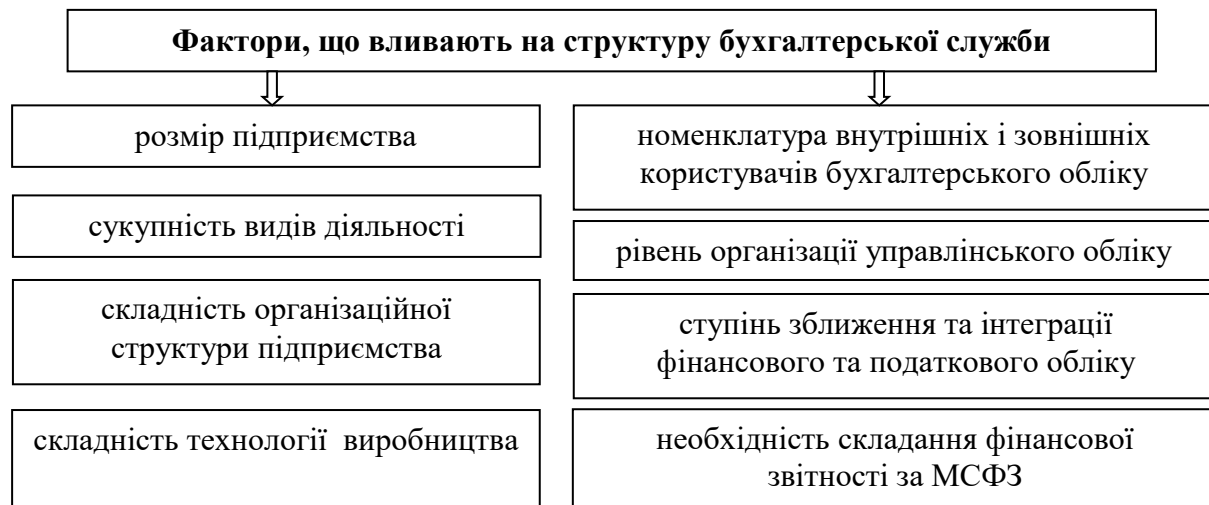


Рис. 1. Фактори, що впливають на структуру бухгалтерської служби

*Зосередимо увагу на зазначених факторах.*

Розмір підприємства як фактор, що обумовлює організацію бухгалтерського обліку, трудомісткість облікових робіт, штатну чисельність облікового персоналу, розподіл посадових обов'язків, виконання вимог законодавства тощо, впливає на кількість господарських операцій (фактів господарського життя), що здійснюються за одиницю часу.

При збільшенні видів діяльності суб'єктом господарювання збільшується кількість різнотипних господарських ситуацій, що ускладнює облікову і звітну роботу, викликає потребу в спеціалізації бухгалтерських кадрів, постійне підвищення їх кваліфікаційного рівня, призводить до зростання трудомісткості облікової роботи, до необхідності використання спеціальних програм автоматизації бухгалтерського обліку, вимагає додаткової роботи з боку програмістів, спрямованої на врахування специфічних особливостей таких видів діяльності.

Значна кількість зовнішніх користувачів бухгалтерського обліку підприємства свідчить про зростання обсягу інформації, яка повинна бути надана їм для задоволення інформаційних потреб, а значить, зростання трудомісткості облікової роботи, необхідності високої кваліфікації працівників бухгалтерської служби, роботи з розподілу посадових обов'язків.

Крім того, часто потрібні відповідні методичні розробки для виконання посадових обов'язків бухгалтерів з інформаційного забезпечення фактичних і потенційних інвесторів, кредиторів, постачальників, підрядників, покупців, замовників, що мають прямий фінансовий інтерес щодо підприємства, – внутрішні положення з бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності, інші інструктивні матеріали. Ця робота вимагає високої кваліфікації і збільшує трудомісткість роботи заступника головного бухгалтера, головного бухгалтера підприємства.

Через ієрархічність організаційної структури підприємства (наявність філій, представництв, інших територіально віддалених і відокремлених підрозділів) ускладнюється облікова робота, що зумовлено необхідністю формування положень їх облікової політики, вирішенням організаційних та методичних питань, вибором децентралізації чи централізації обліку, раціонального розподілу посадових обов'язків між фахівцями підрозділу. Така організаційна структура підприємства викликає збільшення трудомісткості облікової роботи, обов'язковості врахування особливостей функціонування юридичної особи в діяльності бухгалтерської служби.

Складність технології виробництва впливає на трудомісткість обліку, вимагає високого кваліфікаційного рівня працівників бухгалтерської служби, яка полягає не тільки в знаннях технологічних особливостей виробничої діяльності, що впливають на побудову виробничого обліку (наявність переходів, переділів, особливостей обробки сировини, матеріалів, руху і зберігання напівфабрикатів та ін.), але тих з них, які обумовлюють застосування спеціальних методів і способів бухгалтерського обліку витрат на виробництво (варіантів зведеного обліку виробничих витрат, способів оцінки незавершеного виробництва, обліку та оцінки випуску готової продукції тощо).

Ступінь зближення та інтеграції фінансового та податкового обліку є фактором, який необхідно враховувати при розрахунку трудомісткості облікових і розрахункових робіт з формування бази оподаткування.

Система управлінського обліку впливає на рівень кваліфікації працівників бухгалтерської служби, трудомісткість облікової роботи, що виражається в генеруванні і поданні на різні рівні керівництва відповідної інформації. Крім того, система МСФЗ, в якій вирішуються проблеми отримання інформації прогнозного характеру, може бути застосована для формування відповідних показників в рамках управлінського обліку. Це сприяє підвищенню трудомісткості облікової роботи, необхідності залучення висококваліфікованих фахівців з підвищеним рівнем оплати праці.

Рациональна організація облікових процесів і діяльності бухгалтерської служби пов'язана також з розробкою та практичним використанням Положення про бухгалтерію, яке встановлює її правової і функціональний статус, що визначає місце підрозділу в загальній структурі управління, посадові обов'язки фахівців.

Питання про структуру облікового підрозділу вирішується одночасно з питанням централізації або децентралізації бухгалтерського обліку. Термін «централізація» належить до ступеня зосередження прийняття рішень в одних руках, що пов'язано тільки з формальною владою, тобто з правами, якими наділено певну особу на підприємстві [6, с. 283].

При наявності у підприємства відокремлених підрозділів повинно бути прийнято рішення щодо рівня централізації облікових робіт. Це має бути відображено як одну із складових частин організаційного аспекту облікової політики підприємства.

Організація централізованих бухгалтерій, як вважали З. В. Кир'янова і А. Д. Трусов, забезпечує досягнення єдиної організації бухгалтерського обліку, застосування єдиних первинних документів, систем кодування вихідної та вхідної інформації, дозволяє здійснити низку заходів щодо підвищення ефективності облікового процесу і насамперед – щодо подальшого вдосконалення організації первинного обліку [3].

Крім того, варто враховувати переваги та недоліки виду бухгалтерської служби, наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

*Переваги та недоліки централізованого та децентралізованого виду організаційної структури бухгалтерської служби*

№ з/п	Централізований вид	Децентралізований вид
<b>Переваги</b>		
1.	Полегшує координування дій, забезпечує раціональний розподіл праці між обліковими працівниками	Централізоване прийняття рішень переобтяжує верхівку, що може позначатися на якості рішень
2.	Гарантує узгодженість рішень із вказаною метою	Може сприяти посиленню контролю
3.	Зосередження влади та повноважень у руках однієї особи дає головному бухгалтеру більше можливостей	Індивідуальна свобода та контроль за своєю діяльністю підвищує продуктивність праці
4.	Допомагає уникнути дублювання функцій	Може поліпшити якість рішень, за рахунок прийняття їх на місцях в умовах вищої поінформованості
<b>Недоліки</b>		
1.	Відсутність оперативних інформаційних потоків діяльності конкретного виробничого підрозділу	Громіздкий апарат бухгалтерії
2.	Найважливіші рішення приймаються головним бухгалтером, який може погано представляти конкретну ситуацію	Ускладнено раціональний поділ праці
3.	Довгі лінії комунікації викликають втрати часу	Зростання витрат на утримання облікового апарату
4.	Бухгалтери нижчого рівня управління практично усуваються від процедури прийняття рішень	Послаблення поточного контролю головної бухгалтерії за обліковою роботою на місцях

Активним прибічником децентралізації є Дж. Хоуп [6], який наводить шість принципів радикальної децентралізації (встановити підвищені цільові завдання з метою досягнення відносного поліпшення;

базувати оцінку та винагороди на відносних узгодженнях про покращення з ретроспективної точки зору; зробити планування дій постійним і всебічним процесом; зробити ресурси доступними у міру необхідності; координувати дії в масштабі компанії відповідно до переваг попиту покупців) та вважає централізований спосіб мислення нав'язаною пасткою для управлінців.

Ідею децентралізації бухгалтерського обліку підтримував і А.А. Додонов, який вважає, що великої шкоди організації бухгалтерського обліку завдає бюрократичне адміністрування, що не дає розвитку творчій ініціативі працівників нижчої ланки облікової служби [2, с. 7].

На нашу думку, може також застосовуватися й комбінований вид бухгалтерської служби, за принципом комбінування двох попередніх варіантів виконання. Комбінований вид передбачає, що частина основних облікових функцій сконцентрована в головній організації, а оперативний облік здійснюється на місцях у філіях.

Перевагами комбінованого виду бухгалтерської служби є: гнучкість організаційної структури та можливість її швидкої адаптації під конкретні умови господарювання; зручна робота з контрагентами філії, відсутність бар'єрів по часу для прийняття управлінських рішень; можливість оперативного контролювати процес фінансово-господарської діяльності з боку керівництва і функціональних служб філії. Недоліками цієї моделі обліку є: технічна складність побудови єдиної облікової системи та організації каналів зв'язку для обміну інформацією.

Централізація всіх облікових функцій в одному місці, або їх повний розподіл по територіально відокремлених підрозділах суттєво не впливає на зміну загального обсягу наявної облікової роботи і як наслідок на штат бухгалтерської служби. Оптимізувати облікову роботу можливо лише шляхом часткового перерозподілу і централізації окремих функцій на основі аналізу всіх наявних на підприємстві бізнес-процесів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Передумовою ефективності організації бухгалтерського обліку на підприємстві є врахування факторів, що впливають на трудомісткість облікових робіт і рівень централізації обліку: розмір підприємства; сукупність видів діяльності; номенклатура внутрішніх і зовнішніх користувачів бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності; складність організаційної структури підприємства; складність технології виробництва; ступінь зближення та інтеграції фінансового та податкового обліку; рівень організації управлінського обліку; необхідність складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

У ході формування організаційної структури бухгалтерської служби також мають забезпечуватися: розробка та затвердження організаційно-розпорядчих документів щодо діяльності даного підрозділу та його працівників, визначення необхідної чисельності та комплектування штату даного підрозділу, розподіл обов'язків між бухгалтерами, організація праці облікових працівників, а також підтримка їх працездатності.

Структура бухгалтерської служби залежить передусім від чисельності облікових працівників, у зв'язку з цим питання визначення оптимальної чисельності облікових працівників і розподілу обов'язків між ними потребує проведення окремого дослідження.

#### Список використаної літератури:

1. *Грабчук І.Л.* Аутсорсинг та інсорсинг як інструменти побудови оптимальної структури бухгалтерської служби підприємства / *І.Л. Грабчук, С.М. Лайчук, Г.І. Ляхович* // Бізнес Інформ. – 2017. – № 11. – С. 318–322.
2. *Додонов А.А.* Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР / *А.А. Додонов*. – М. : Экономика, 1964. – 324 с.
3. *Кирьянова З.В.* Бухгалтерский учет в условиях АСУП / *З.В. Кирьянова, А.Д. Трусов*. – М. : Финансы, 1974. – 160 с.
4. *Миславская Н.А.* Организационные аспекты учета и оценки хозяйственных процессов деятельности экономических субъектов / *Н.А. Миславская* // Экономика и социум. – 2014. – № 4–3 (13). – С. 1351–1357.
5. *Поленова С.Н.* Об условиях организации рациональной бухгалтерской службы в субъектах экономики / *С.Н. Поленова* // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – № 1. – С. 2–9.
6. *Рожельюк В.М.* Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції : дис. ... д.е.н. : Спеціальність 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / *В.М. Рожельюк*. – Нац. акад. аграр. наук України ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки». – Київ, 2015. – 455 с.
7. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / *Я.В. Соколов*. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
8. *Хоуп Дж.* За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов / *Дж.Хоуп, Р.Фрейзер* / пер. с англ. Р. В. Кашеева. – Москва : Вершина, 2007. – 272 с.
9. *Шигун М.М.* Нові типи організаційних структур бухгалтерської служби та їх розвиток / *М.М. Шигун* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2011. – Вип. 1. – С. 401–410.
10. *Jensen Michael C.* Organization Theory and Methodology / *Michael C. Jensen* // Foundations of organizational strategy, Harvard University Press 1998. – Accounting Review. – Vol. LVIII. – No. 2. – Pp. 319–339, Access mode: <https://ssrn.com/abstract=94036>.

11. *Khajavi Shokrollah* Innovation in Management Accounting: The Needs of World-Class Firms / *Khajavi Shokrollah, Nazemi Amin*. – 2006, Access mode: <https://ssrn.com/abstract=949200>

**References:**

1. Grabchuk, I.L., Lajchuk, S.M. and Ljahovych, G.I. (2017), «Autsorsyng ta insorsyng jak instrumenty pobudovy optimal'noi' struktury buhgalters'koi' sluzhby pidprijemstva», *Biznes Inform*, No. 11, Pp. 318–322.
2. Dodonov, A.A. (1964), *Problemy buhgalterskogo ucheta v promyshlenosti SSSR*, Ekonomika, M., 324 p.
3. Kir'yanova, Z.V., Trusov, A.D. (1974), *Buhgalterskiy uchet v usloviyakh ASUP*, Finansy, M., 160 p.
4. Mislavskaya, N.A. (2014), «Organizatsionnye aspekty ucheta i otsenki khozyaystvennykh protsessov deyatelnosti ekonomicheskikh sub"ektov», *Ekonomika i sotsium*, No. 4–3 (13), Pp. 1351–1357.
5. Polenova, S.N. (2017), «Ob usloviyakh organizatsii ratsional'noy buhgalterskoy sluzhby v sub"ektakh ekonomiki», *Buhgalterskiy uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 1, Pp. 2–
6. Rozheljuk, V.M. (2015), *Organizaciya buhgalters'kogo obliku dijalnosti pidprijemstv z pererobky sil'skogospodars'koi' produkcii'*, Abstract of diss. d.e.n., Spec. 08.00.09. – Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijalnosti), 455 p.
7. Sokolov, Ya.V. (1996), *Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dney*, Audit, M., YuNITI, 638 p.
8. Khoup, Dzh. and Freyzer, R. (2007), *Za gran'yu byudzhetrovaniya. Kak rukovoditelyam vyrvat'sya iz lovushki ezhegodnykh planov*, Vershina, Moskva, 272 p.
9. Shyhun, M.M. (2011), «Novi typy orhanizatsiinykh struktur bukhgalterskoi sluzhby ta yikh rozvytok», *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, No. 1, Pp. 401–410.
10. Jensen, Michael C. (1998), «Organization Theory and Methodology», *Harvard University Press, Accounting Review*, Vol. LVIII, No. 2, Pp. 319–339 Available at: <https://ssrn.com/abstract=94036>
11. Khajavi, Shokrollah and Nazemi, Amin (2006), *Innovation in Management Accounting: The Needs of World-Class Firms*, Available at: <https://ssrn.com/abstract=949200>

**Лайчук** Світлана Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- послуги з бухгалтерського аутсорсингу.

E-mail: laychuksm@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 24.01.2019.