

РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ФОРМ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Досліджено децентралізовану та централізовану форми організації бухгалтерського обліку, виділено їх елементи, які можливо застосувати в подальшому, та окреслено перспективи розвитку бухгалтерського аутсорсингу як одного з видів централізованої форми організації бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Динамічний розвиток бухгалтерського обліку супроводжується наявністю суперечних поглядів, думок вчених та науковців, розвитком та зміною різних теорій. Реформи, які були проведені в сфері бухгалтерського обліку, сприяли тому, що сьогодні постають невіршені проблемні питання, відповіді на які необхідно шукати за допомогою здійснення аналізу значного доробку вчених та науковців минулого та сучасності.

Високий рівень розвитку приватної власності, прагнення власників отримати значні прибутки сприяли розвитку нових форм організації підприємницької діяльності в цілому та бухгалтерського обліку зокрема. За часів Радянського Союзу, коли домінуючою була державна власність, свою ефективність та доцільність застосування в різні періоди довели такі форми організації обліку як децентралізована та централізована. В період розвитку ринкових відносин власник одержав можливість самостійно вирішувати, яку форму організації бухгалтерського обліку обрати. З розвитком комп'ютерної техніки та поширенням автоматизованої обробки даних, розвитком приватної власності на засоби виробництва почали активно з'являтися та закріпились на ринку послуг спеціалізовані фірми, які надають послуги з бухгалтерського обліку. Такий вид діяльності є відносно новий для України, але в такій формі організації бухгалтерського обліку є свої прототиби, дослідженню яких присвячена ця стаття. Все це зумовлює актуальність дослідження форм організації бухгалтерського обліку, їх переваг та недоліків з метою удосконалення відповідно до реалій господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. З метою проведення дослідження було вивчено праці радянських, російських та українських вчених. Значну увагу питанням доцільності, переваг та недоліків використання децентралізованої форми організації бухгалтерського обліку приділяли П.С. Безруких, Г.Т. Ігнатенко, В.І. Петрова, В.Я. Суворов, Б.А. Тітов та ін. Дослідженням питань централізованої форми організації бухгалтерського обліку та діяльності централізованих бухгалтерій присвячені праці таких вчених та науковців, як П.С. Безруких, А.Г. Зверев, В.Б. Івашкевич, А.Н. Кашаев, І.І. Койфман, В.С. Спірін., В.І. Петрова та ін.

Питання, пов'язані з організацією бухгалтерського обліку, також розглядали в своїх працях такі українські та зарубіжні вчені, як К. Банах, Ф.Ф. Бутинець, Ю.В. Вашай, О.П. Войналович, О.О. Дорошенко, І. Дрозд, Дж.Б. Квін, С.О. Кленджян, П. Климчик, Д. Коваль, Й. Кочар, Л.О. Логіненко, В. Стронк, Д.В. Черемісін, Ф.Н. Філін тощо.

Метою написання статті є дослідження децентралізованої та централізованої форм організації бухгалтерського обліку, виділення тих елементів, які можливо застосувати в подальшому, та окреслення перспектив розвитку бухгалтерського аутсорсингу як одного з видів централізованої форми організації бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для того, щоб визначити переваги та недоліки будь-коли існуючих форм організації бухгалтерського обліку, а також визначити форму, яка б задовольняла всі запити суспільства, яке розвивається в напрямі глобалізації та соціалізації всіх процесів, в тому числі економічних, слід вивчити досвід попередників. Адже в розвитку

бухгалтерського обліку як прикладної економічної науки слід враховувати фундаментальні закони не лише економіки (зокрема, циклічність розвитку), але й діалектики (розвиток по спіралі: будь яка теорія або модель в певний історичний момент припиняє своє існування, щоб дати дорогу своїй попередниці, але вже на новому історичному та якісному рівні).

РАДЯНСЬКИЙ ПЕРІОД

В період розвитку адміністративно-планової економіки значна увага вчених та дослідників приділялась питанням централізації та децентралізації бухгалтерського обліку як основних форм його організації.

Державна власність та формування колгоспів та радгоспів, необхідність удосконалення організації бухгалтерського обліку сприяли виникненню багатьох дискусій щодо доцільності, переваг та недоліків використання тієї чи іншої форми організації бухгалтерського обліку.

Дослідження 180 статей, опублікованих на сторінках журналу "Бухгалтерский учет" протягом 1940-1991 рр. та 27 статей, опублікованих на сторінках журналу "Учет и финансы в колхозах и совхозах" за період 1962-1974 рр. свідчить, що основні проблемні питання, які висвітлювались на сторінках журналу, були присвячені визначенню переваг та недоліків централізованої та децентралізованої форм організації бухгалтерського обліку, порядку їх організації, особливостям функціонування централізованих бухгалтерій та їх впливу на механізацію бухгалтерського обліку, узагальненню проблемних питань провадження централізації обліку в різних етапах розвитку підприємства.

Децентралізована форма організації бухгалтерського обліку. На основі дослідження 27 статей, опублікованих на сторінках журналу "Учет и финансы в колхозах и совхозах" за період 1962-1974 рр., в яких розглядались питання організації бухгалтерського обліку, третя частина (9 статей) була присвячена детальній характеристиці та обґрунтуванню необхідності впровадження децентралізованої форми організації бухгалтерського обліку, в т.ч. в колгоспах (С. Вознесенський, М.М. Дзядик, А.І. Метальников, Н.Ф. Огічук, В.Д. Смирнов, А.А. Третьяков, Н.П. Шумілов, А.Ф. Юрченко та інші).

Децентралізація бухгалтерського обліку, яка набула поширення в 60-х рр. ХХ ст., базувалась на тому, що в окремих підрозділах підприємств були створені самостійні відділи бухгалтерії, в яких здійснювалась весь цикл бухгалтерського обліку і складалась звітність, яка передавалась до центральної бухгалтерії з метою складання зведеної звітності.

Основними перевагами, які виділені різними авторами є наступні:

1) краще управління і контроль за роботою розташованих віддалено один від одного виробничих підрозділів, оскільки управління здійснюється безпосередньо в місцях здійснення операцій (підрозділах). Близькість облікових працівників до об'єктів управління покращує інформаційні, аналітичні і контрольні функції бухгалтерського обліку [1, с. 201-202; 12, с. 24];

2) знаючи щомісячні результати своєї роботи, бригади, ферми та інші виробничі ділянки мають змогу самостійно визначати, за рахунок чого отримана економія або перевитрата [44, с. 14].

3) з'являється можливість проведення аналізу і оцінки стану системи управління ефективністю виробництва, планових завдань безпосередньо в бригадах, фермах, отриманого маржинального доходу і прибутку в кожному підрозділі [1, с. 201-202; 12, с. 24].

Ряд авторів, зокрема Є.Т. Асташкевіч, В.І. Петрова, були прихильниками тієї позиції, що організація обліку за принципом децентралізації доцільна лише в окремих випадках, зокрема, за умов значного обсягу і специфічного характеру операцій підрозділу, територіальної роз'єднаності його з підприємством, до складу якого воно входить [3, с. 12], оскільки децентралізована форма організації бухгалтерського обліку має ряд недоліків, серед яких:

1) ускладнюється використання розрахунково-обчислювальних машин у зв'язку з фінансовою неспроможністю та економічною недоцільністю забезпечення ними кожного підрозділу, в якому є бухгалтерська служба [38, с. 164; 1, с. 201-202; 3, с. 12-13; 27, с. 12];

Таблиця 1. Недоліки децентралізованої форми організації бухгалтерського обліку в колгоспах та радгоспах, зазначені різними авторами в статтях, опублікованих на сторінках журналу "Учет и финансы в колхозах и совхозах" за період 1962-1974 рр.

№ з/п	Недоліки децентралізованої форми організації бухгалтерського обліку	Автори ¹	Номер та рік видання
1	Приймання документів від великої кількості матеріально-відповідальних осіб та громіздкість їх обробки перешкоджають своєчасній подачі звітності	Дзядык М.М., Суворов В.Я.	№ 9 1962; № 3 1974
2	Бухгалтерський облік перетворюється з активного засобу контролю за господарською діяльністю в пасивного реєстратора фактів, що відбулися	Дзядык М.М., Газибеков Ю., Рахманкулов Ф.	№ 9 1962; № 1 1974
3	Дублювання дій бухгалтерів та нераціональне використання їх робочого часу	Дзядык М.М., Игнатенко Г.Т., Мещанский Ф.Т., Суховершина А.И., Загидуллина Н.С., Суворов В.Я., Жильцова М.Е.	№ 9 1962; № 7 1971; № 6 1973; № 3 1974; № 8 1974
4	Погане виконання обов'язків бухгалтерами через великий обсяг робіт та слабку підготовку	Игнатенко Г.Т., Мещанский Ф.Т.	№ 7 1971

Навність вище перерахованих недоліків при практичному використанні децентралізованої форми організації бухгалтерського обліку сприяли поступовому запровадженню та використанню централізованої форми організації бухгалтерського обліку.

Централізована форма організації бухгалтерського обліку. Перші публікації щодо централізованої форми організації бухгалтерського обліку з'явилися на сторінках журналу "Бухгалтерский учет" в 1940 р. і були присвячені централізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Спочатку основними галузями, в яких впроваджувалась централізація бухгалтерського обліку, стали хлібопекарська та бавовняна. Пізніше, після прийняття постанови Ради Міністрів СРСР від 6 листопада 1964 р. № 923 "Про заходи з усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку та посилення його ролі у здійсненні контролю в народному господарстві" централізація бухгалтерського обліку набула поширення у всіх інших галузях діяльності, про що свідчить кількість публікацій про досвід централізації бухгалтерського обліку на підприємствах та установах різних галузей народного господарства (рис. 1).

Дані, відображені на рисунку, свідчать про те, що централізація бухгалтерського обліку набула найбільшого поширення в бюджетних установах та в галузях народного господарства, які обслуговують населення. Така ситуація виникла в результаті формування однорідних підприємств з незначним обсягом обліково-обчислювальних робіт.

Значна кількість авторів у своїх працях звертали увагу на переваги централізованої форми організації бухгалтерського обліку порівняно з децентралізованим:

1) дозволяє застосувати найбільш раціональні прийоми обробки документів [3, с. 13; 33, с. 163];

2) широкий розподіл праці між працівниками обліку, скорочення облікового персоналу [3, с. 13; 21, с. 35; 33, с. 163];

3) більш ефективне використання обчислювальної техніки через ширшу механізацію облікових робіт та

2) зменшуються можливості для розподілу праці між обліковими працівниками, виникає необхідність залучення великої кількості кваліфікованих облікових працівників, що збільшує витрати на утримання бухгалтерського апарату [38, с. 164; 1, с. 201-202; 3, с. 12-13; 27, с. 12];

3) ускладнюється використання єдиної облікової політики через роз'єднаність роботи бухгалтерського апарату [1, с. 201-202];

4) зменшується продуктивність облікової праці [27, с. 12]. Соколов Я.В. стверджує, що "теоретично виправданим може бути тільки централізований облік. Децентралізований облік – це не справжнє життя, а штучно створений міраж, який дозволяє приховати зловживання" [32, с. 523].

За результатами опрацювання 27 статей, опублікованих в журналі "Учет и финансы в колхозах и совхозах" виокремлено наступні групи недоліків децентралізованої форми організації бухгалтерського обліку в колгоспах та радгоспах (табл. 1).

більш повне завантаження обчислювальних машин [3, с. 13; 21, с. 35; 33, с. 163];

4) впровадження прогресивних методів обліку [33, с. 163];

5) максимальна економія коштів на ведення бухгалтерського обліку [3, с. 13; 21, с. 35; 33, с. 163];

6) працівники головної бухгалтерії отримують більше можливостей для посилення контролю за роботою окремих підрозділів підприємства та глибокого аналізу їх господарської діяльності [3, с. 13; 21, с. 35].

Окрім того, "у зв'язку із скороченням витрат часу на ведення обліку працівники бухгалтерії отримали можливість займатися нормативним плануванням в госпрозрахункових підрозділах, вказувати керівникам на недоліки, вносити пропозиції з покращення виробничо-фінансової діяльності" [33, с. 163]. А сьогодні намагаються представити радянського бухгалтера як рахівника, який нічого не аналізував на не брав жодної участі в управлінні підприємством!

Уже на перших етапах впровадження централізованої форми організації бухгалтерського обліку з'явилися відчутні переваги: ліквідовано відставання в аналітичному обліку, підвищились його якість та достовірність, скоротилися строки складання звітності, покращились умови праці облікових працівників. Концентрація облікової роботи в одному місці, більш повне завантаження облікового персоналу "надала можливість вивільнити кожного четвертого працівника, зайнятого обліком" [16, с. 9].

Централізована форма організації бухгалтерського обліку надала можливість ширшого розподілу облікової роботи та більш раціонального використання праці висококваліфікованих облікових працівників. Крім того, при централізованому обліку полегшилось здійснення повсякденного контролю за операціями окремих підрозділів підприємства з боку головного бухгалтера. Централізована форма організації обліку сприяла спрощенню обліку і отриманню економії коштів на ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, чим пояснюється її широке поширення на практиці [35].

¹ З метою уникнення неправильного перекладу в даній та наступних таблицях прізвища авторів наводимо на мові оригіналу, тобто на російській мові.

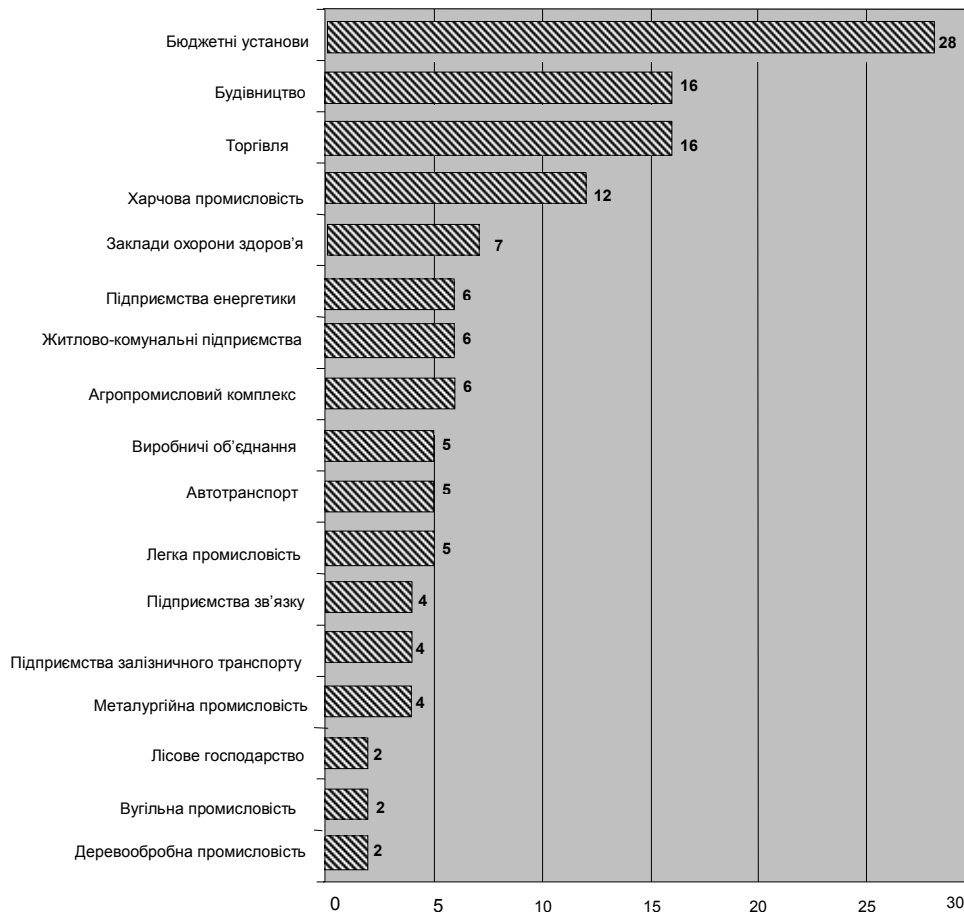


Рис. 1. Кількість публікацій в журналі "Бухгалтерский учет" присвячених централізації бухгалтерського обліку на підприємствах та установах за 1955-1991 рр. в розрізі галузей народного господарства (видів економічної діяльності)

Централізація бухгалтерського обліку явила собою принципово нову і прогресивну форму організації бухгалтерського обліку, яка надала ряд переваг, дозволила посилити контрольні функції бухгалтерії і підвищити достовірність облікових даних. Це підтверджується й через дослідження публікацій в журналі "Бухгалтерский учет" (табл.2).

Таблиця 2. Систематизація публікацій за напрямом "централізація бухгалтерського обліку" в журналі "Бухгалтерский учет" в період 1955-1991 рр. за роками

Період	Кількість публікацій, номер та рік видання	ПІБ авторів
1955-1960	10 № 6 1955 р., № 3 1957 р., № 4 1958 р., № 10 1958 р., № 5, 11 1959 р., № 3, 6, 8 1960 р.	Белогуров К., Ворочук Ф., Качалов С., Носов П., Новиков С., Орлов В., Осадько А., Поляков К., Спектор Я., Спирин А., Того Д.
1961-1970	84 № 6 1961 р., № 5, 8 1962 р., № 3, 9-10 1964 р., № 3-5, 7-11 1965 р., № 1-6, 9-11 1966 р., № 1, 3-6, 8, 10-12 1967 р., № 2-8, 10-12 1968 р., № 5-8, 12 1969 р., № 3-5, 6, 8 1970 р.	Алахов Б., Барабаш А., Бартенбаум Г., Белобжецкий И., Бирюков Г., Бойко М., Бондарева Л., Борисов С., Бродский Ю., Бурдули Ш., Бычков М., Вайсман Д., Витько И., Вылков В., Гарбман С., Гольдфарб И., Гордвладзе В., Горин В., Гребенчиков А., Девятко И., Дедков Е., Джагизян А., Дуберштейн В., Дубровнер М., Дун Л., Евдокимов Е., Ежов Н., Жигулин А., Жилин В., Жутова З., Зисман З., Игумнов Ю., Камышанов П., Капелюш С., Карчава Г., Касперович Б., Кильдишев П., Ковалев Г., Коваленко С., Ковелев Г., Койфман И., Коман Г., Косенков Р., Кулик П., Куликова М., Лабинский В., Лаптев Ф., Лейви И., Либинзон С., Лысок А., Мажимочкин В., Мамедов Г., Маров М., Марьин Т., Меламуд А., Механошин К., Мечетин В., Моисеенко Г., Московский Ф., Муравлянцева Э., Назаров М., Немшевич А., Нечаев С., Николаева Г., Новиков С., Поголосов Л., Подольский В., Полевой И., Полонский А., Пулверс К., Рабинович Х., Розенберг М., Россихин В., Савицкий Б., Самсонов В., Сердюк Л., Скрыпник С., Слухай Т., Соколов Я., Сопко В., Султанович Ф., Сумин П., Тарасов А., Тишинин Ф., Трейвус М., Третьяков Ю., Усатов И., Фейгельсон Г., Фомина А., Хаустов С., Хлопко В., Шлекис Ф., Шнеерос Е., Шлиг А., Якимов В., Яцюра Н., Ященко И.
1971-1980	83 № 1, 4, 8-12 1971 р., № 2, 4-8, 11 1972 р., № 1-2, 4, 6-8, 10, 12 1973 р., № 1, 3, 4, 7, 11-12 1974 р., № 1-3, 5-7, 11 1975 р., № 3, 6, 11-12 1976 р., № 7, 8 1977 р., № 1, 3-5, 7, 10 1978 р., № 3-4, 12 1979 р., № 2, 7 1980 р.	Амосов А., Ананиашвили П., Атрощенко О., Афлятуллин Г., Бареней А., Барсукова И., Берлин Б., Берман Г., Бирюков Г.Н., Бояркин И., Бужинский Б., Варшал Е., Войков И., Володькин Г., Воробьевский И., Ворончук П., Воронько Ф., Вылков В., Герштейн Г., Горбачева Л., Горр А., Григоренко И., Гуляков А., Гусев П., Давида Л., Дагаева М., Домбровская А., Дьячук Е., Евдокимович В., Захаров Н., Зверев А., Зорин Н., Зыченко Н., Иванов Ю., Кадырхаров С., Калущка А., Канашенко О., Карчава Г., Кашаев А., Климов Г., Коляса П., Конопелько И., Кочнов С., Красов А., Кройтор Л., Куликова М., Куликовский Б., Лазутина М., Летвин А., Либеров Н., Липавская П., Лифшиц Н., Мамедов С., Марченко А., Мизиковский Е., Минов В., Михайленко В., Молчанов Г., Московский Ф., Нателрова Т., Новоселов П., Панков В., Подъячев Н., Половинкин Н., Поломошнов А., Попова А., Радостовец В., Рябов А., Савицкий Б., Садыков К., Саркисов В., Селиванова К., Серьшев В., Соколов С., Сопко В., Стаханов Ю., Суханов Н., Таран Г., Таубин И., Темников А., Тимченко Л., Труфанов А., Тузов К., Чеботарева О., Чичварин Ю., Чванова Э., Шабанов А., Шатевич Е., Шахов В., Шеленков В.Г., Штейн Я., Эшалиев С., Яковченко А.
1981-1990	15 № 7-9, 11 1981 р., № 2, 8, 10 1982 р., № 2, 6 1983 р., № 10 1984 р., № 2, 8 1985 р., № 5 1986 р., № 5 1987 р., № 6 1989 р., № 2 1990 р.	Бевзюк А., Бойкин Е., Бураляков Н., Васильев В., Говоров Н.В., Ерома В., Зверев А., Зезюля А., Исаков В., Комарова И., Мовчан В., Родюкова В., Титченко М., Фейгельсон Г., Чапас Э., Шмерлина С.

Дані таблиці свідчать про те, що найбільшої популярності централізована форма організації бухгалтерського обліку набула в 60-х (4 публікації) та 70-х (83 публікації) роках ХХ ст. Така ситуація викликана тим, що до цього періоду на підприємствах активно застосовувалась децентралізована форма організації бухгалтерського обліку, яка вже в 60-х рр. показала свою неефективність, у зв'язку з чим почався активний пошук нових форм. Такою формою стала централізована форма організації бухгалтерського обліку.

В період з 1964 р. по 1970 р. кількість публікацій з централізації обліку значно зросла і становила 92 публікації. Основним фактором формування даної ситуації стало прийняття Радою Міністрів СРСР Постанови "Про заходи з усунення серйозних недоліків в

організації бухгалтерського обліку та посилення його ролі в здійсненні контролю в народному господарстві" від 06 листопада 1964 р. № 923. Даною постановою Рада Міністрів зобов'язала раднаргоспи, державні комітети, міністерства та відомства прийняти заходи з покращення організації бухгалтерського обліку в підвідомчих організаціях та установах, на основі централізації облікових робіт, широкого застосування сучасної обчислювальної техніки та впровадження прогресивних форм та методів бухгалтерського обліку.

За результатами систематизації статей за змістовним наповненням за період, що досліджується, виділена наступна тематика публікацій за напрямом "централізація бухгалтерського обліку" (табл. 3).

Таблиця 3. Систематизація публікацій за напрямом "централізація бухгалтерського обліку" в журналі "Бухгалтерський учет" за період 1955-1991 рр. за змістом

Критерій систематизації – об'єкт дослідження	Кількість публікацій, номер та рік видання	ПІБ авторів
<p>Сутність централізації бухгалтерського обліку:</p> <ul style="list-style-type: none"> – передумови та необхідність централізації бухгалтерського обліку; – визначення сутності поняття "централізація бухгалтерського обліку" – переваги та недоліки централізації бухгалтерського обліку – удосконалення централізації бухгалтерського обліку – завдання централізації бухгалтерського обліку – недоліки децентралізованого бухгалтерського обліку 	<p>50</p> <p>№ 5 1959 р., № 6 1961 р., № 5, 8 1962 р., № 2, 8, 9, 10 1964 р., № 10 1965 р., № 4, 6, 9 1966 р., № 1, 3, 4, 6, 11, 12 1967, № 1, 2, 5 1968, № 5, 12 1969, № 8 1970, № 7, 8 1971 р., № 8, 9 1972 р., № 2, 6 1973 р., № 1, 4, 5, 9, 12 1974, № 1, 5 1975, № 8 1977 р., № 5 1978 р., № 4, 12 1979 р., № 2, 6, 8 1980 р., № 11 1981 р., № 6 1983 р.</p>	<p>Анисов А., Балтакис И., Бирюков Г., Бобыр С., Бояркин И., Бродский Ю., Бычков М., Володькин Г., Воропаев А., Галушко Н., Гольфарб И., Дедков Е., Джагизян А., Дубровнер М., Жигулин А., Жилин В., Иващенко Г., Игумнов Ю., Ицковик И., Казарин М., Капелюш С., Кашаев А., Коман Г., Лаптев Ф., Лысюк А., Мезенцев П., Механошин К., Мечетин В., Моисеенко Г., Молчанов Г., Назаров М., Немшевич А., Новиков С., Новоселов П., Осадько А., Полевой И., Полонский А., Рабинович Х., Радостовец В., Розенберг М., Савицкий Б., Садыков К., Соколов Я., Сопко В., Султанович Ф., Сумин П., Тарасов А., Таубин И., Труфанов А., Элишаев С.Э., Фейгельсон Г., Фомина А., Щедрин Н., Яцура Н., Ященко И.</p>
<p>Порядок здійснення централізації бухгалтерського обліку:</p> <ul style="list-style-type: none"> – етапи централізації бухгалтерського обліку та необхідність їх класифікації – форми централізації бухгалтерського обліку – вплив централізації бухгалтерського обліку на госпрозрахунок – вплив централізації бухгалтерського обліку на формування єдиної методики ведення бухгалтерського обліку в однорідних підприємствах – фактори, що перешкоджають поширенню централізації бухгалтерського обліку – невирішені питання централізації обліку 	<p>24</p> <p>№ 2 1964 р., № 10 1965 р., № 5, 6 1966 р., № 1, 3, 4, 5, 11, 12 1967 р., № 5 1968 р., № 8 1969 р., № 6 1970 р., № 1 1971 р., № 8 1972 р., № 2, 6 1973 р., № 1 1974 р., № 5, 7 1975 р., № 8 1977 р., № 11 1980 р., № 12 1986 р., № 5 1987 р., № 2 1990 р.</p>	<p>Анисов А., Балтакис И., Белобжецкий И., Бирюков Г., Бояркин И., Бродский Ю., Бычков М., Валужис К., Виденко А., Вылков В., Горбачев М., Горбачева Л., Дубровнер М., Еромова В., Жигулин А., Жилин В., Казарин М., Лаптев Ф., Лысюк А., Маркушин А., Моисеенко Г., Назаров М., Нечаев С., Новоселов П., Радостовец В., Садыков К., Соколов С., Стаханов Ю., Сумин П.</p>
<p>Організація централізації бухгалтерського обліку:</p> <ul style="list-style-type: none"> – форми централізації бухгалтерського обліку – необхідність та доцільність планування облікового процесу – перфораційна форма обліку – ефективність централізації бухгалтерського обліку та порядок її розрахунку – вплив централізації обліку на удосконалення документообороту підприємства 	<p>14</p> <p>№ 9 1964 р., № 7 1965 р., № 1, 4, 9 1966 р., № 1, 3 1967 р., № 7 1969, № 12 1969, № 2, 7 1972, № 2 1973, № 12 1978 р., № 12 1979 р.,</p>	<p>Амосов А., Анисов А., Барсукова И., Бычков М., Вайсман Д., Вылков И., Денисов А., Дубровнер М., Иващенко Г., Капелюш С., Коваленко С., Кулик П., Максимочкин В., Пискарева Ю., Пулверс К., Сопко В., Трейвус М.</p>
<p>Застосування комп'ютерних технологій:</p> <ul style="list-style-type: none"> – удосконалення централізації бухгалтерського обліку – вплив та взаємозв'язок централізації бухгалтерського обліку та механізації – проблемні питання механізації бухгалтерського обліку в умовах його централізації 	<p>37</p> <p>№ 5 1959 р., № 5, 6 1962 р., № 3 1961 р., № 2, 8 1962 р., № 9 1964 р., № 10 1965 р., № 1, 4, 6, 11 1966 р., № 3, 4 1967 р., № 5, 10 1968, № 5, 6, 8 1970, № 1, 7, 10 1971, № 2, 7 1972, № 2, 3, 10 1973, № 12 1974, № 1, 5 1975, № 7, 12 1978 р., № 4 1979 р., № 2, 8, 12 1980 р., № 11 1981 р.</p>	<p>Алахов Б., Бычков М., Бобыр С., Богатырев П., Бояркин И., Виденко А., Володькин Г., Воронько Ф.В., Вылков И., Галушко Н., Гольфарб И., Денисов А., Дубровнер М., Койфман И., Коман Г., Куприенко А., Либертов Н., Ломако Г., Макаров М., Мамедов С., Маркушин А., Моисеенко Г., Немшевич А., Осадько А., Пискарева Ю., Подольский В., Половинкин Н., Радостовец В., Савицкий Б., Садыков К., Слухай Т., Таубин И., Тишинов Ф., Эшалиев С.Э., Фомина А., Усатов И., Шулаев В.</p>

Як видно з табл. 3, в період 1955-1963 рр. значна увага авторів приділялася питанням передумов централізації бухгалтерського обліку, особливостям централізації обліку в бюджетних установах, перевагам централізованого бухгалтерського обліку порівняно з децентралізованим. Серед основних проблемних питань, які виділялись дослідниками в даний період, є недостатній рівень механізації ведення бухгалтерського обліку та відсутність належного рівня випуску обчислювальних машин, існування різних підходів до визначення чисельності облікового персоналу та встановлення ставок заробітної плати тощо. Зазначалось також, що централізація позитивно вплинула на бухгалтерський

облік і звітність: набули поширення прогресивні форми і методи обліку, скоротилися видатки на утримання апарату управління, з'явилася можливість порівнювати та узагальнювати результати аналізу і контролю виконання кошторисів однотипних установ, виникла можливість використання сучасної обчислювальної техніки.

Отже, найбільш актуальними питаннями, які досліджувались авторами за темою централізації бухгалтерського обліку були визначення передумов та необхідності централізації бухгалтерського обліку, визначення сутності поняття "централізація бухгалтерського обліку", дослідження переваг та недоліків такої форми організації бухгалтерського обліку порівняно

з децентралізованою, окреслення завдань централізації бухгалтерського обліку, вплив та взаємозв'язок централізації бухгалтерського обліку та його механізації, проблемні питання механізації бухгалтерського обліку в умовах його централізації тощо.

Централізовані бухгалтерії. Як окрему форму організації бухгалтерського обліку слід виділити централізовані бухгалтерії. 6 квітня 1965 р. Міністерство фінансів СРСР затвердило "Типове положення про централізовані бухгалтерії підприємств та господарських організацій", на основі якого 25 березня 1971 р. прийнято

Таблиця 4. Систематизація публікацій за напрямом "централізовані бухгалтерії" в журналі "Бухгалтерский учет" за період 1961-1991 рр. за роками

Період	Кількість публікацій, номер та рік видання	ПІБ авторів
1961-1970	23 № 5, 6 1962 р., № 8-9 1964 р., № 5, 8, 10 1965 р., № 4 1966 р., № 1, 3 1967 р., № 3, 5, 12 1968 р., № 2, 3, 8 1970 р.	Анисов А., Белуха Н., Бирюков Г., Бобыр С., Виденко А., Денисов А., Зарудный Н., Красильщиков Б., Куприенко А., Курлюков Н., Мезенцев П., Михайлов Н., Полянский Г., Стадник А., Титченко М., Холтобин В., Цвейбах Я., Чкванова З., Шарафеев В., Шулаев В., Щедрин Н.
1971-1980	23 № 5, 7, 8 1971 р., № 2 1972 р., № 1, 8 1973 р., № 1, 5, 7 1974 р., № 1, 7 1976 р., № 4, 8, 12 1977 р., № 10, 12 1978 р., № 3 1979 р., № 3, 8, 12 1980 р.	Рабинович Х., Галушко Н., Ицкович И., Ломако Г., Зверев А., Гарифуллина Ф., Маркушин А., Варопаев А., Шахов В., Балтакис И., Табаков Г., Шаркинас Р., Мазуренко А., Казарин М., Малеванец В., Жугова З., Пискарева Ю., Лир И., Притворов В., Труфанов А., Коман Г.
1981-1991	3 № 2 1982 р., № 2 1990 р., № 5 1991 р.	Кочетков А., Данилишин В., Жуков В.П.

Як видно з табл. 4, найбільше публікацій, присвячених питанням організації бухгалтерського обліку в формі централізованих бухгалтерій було опубліковано в 70-х-80-х рр. XX ст.

2 липня 1971 р. Рада Міністрів СРСР прийняла постанову "Про заходи з подальшого удосконалення бухгалтерського обліку і звітності в народному господарстві", яка зобов'язала міністерства та відомства,

постанову "Про типове положення про централізовані бухгалтерії підприємств та господарських організацій" № 56. В даному положенні було врегульовано питання розробки та затвердження на його основі "Положення про централізовані бухгалтерії на рівні міністерств та відомств для підвідомчих підприємств". Галузеві особливості повинні були узгоджуватися з Міністерством фінансів СРСР. Формування централізованих бухгалтерій та необхідність удосконалення їх діяльності сприяли зростанню публікацій за даною тематикою (табл. 4).

Ради Міністрів союзних та автономних республік та виконкоми Ради депутатів трудящих забезпечити організацію централізованих (галузевих) бухгалтерій невеликих однорідних підприємств та організацій в обласних центрах та в інших містах. Тому значна кількість публікацій (110 статей за період 1961-1991 рр.) присвячені дослідженню особливостей діяльності централізованих бухгалтерій (табл. 5).

Таблиця 5. Систематизація публікацій за напрямом "централізовані бухгалтерії" в журналі "Бухгалтерский учет" за період 1961-1991 рр. за змістом

Критерій систематизації	Кількість публікацій, номер та рік видання	ПІБ авторів
Сутність централізованих бухгалтерій: – передумови та необхідність формування централізованих бухгалтерій; – визначення сутності поняття "централізована бухгалтерія" – позитивні результати діяльності централізованих бухгалтерій – завдання централізованих бухгалтерій – типи централізованих бухгалтерій	28 № 6 1961 р., № 5 1962 р., № 9, 10 1964 р., № 5, 8 1965 р., № 3, 4, 6 1966 р., № 3, 6 1967 р., № 7, 12 1968 р., № 12 1969, № 3, 8 1970 р., № 8 1971 р., № 9 1972 р., № 6 1973 р., № 1, 4, 7 1974 р., № 6 1976 р., № 12 1977 р., № 5, 10 1978 р., № 3 1979 р., № 12 1980 р., № 8 1982 р.	Балтакис И., Белуха Н., Бирюков Г., Володькин Г., Горбачева Л., Денисов А., Жугова З., Ицкович И., Капелюш С., Кашаев А., Ковалев Г., Коваленко С., Койфман И., Куприенко А., Курлюков Н., Лейви И., Липавска П., Литвин А., Малеванец В., Моисеенко Г., Новиков С., Половинкин Н., Савицкий Б., Сопко В., Трейвус М., Цвейбах Я., Чеботарева О., Чкванова З., Шарафеев В., Якимов В., Яцура Н.
Структура централізованої бухгалтерії – структура централізованої бухгалтерії – функції та особливості діяльності контрольно-облікових груп – позитивні результати залучення централізованих бухгалтерій для ведення обліку – необхідність розробки внутрішніх нормативних документів з регулювання діяльності централізованої бухгалтерії	40 № 9, 10 1964 р., № 5, 8, 10 1965 р., № 1, 3, 4, 9, 11 1966 р., № 1, 3, 4 1967 р., № 4, 5, 12 1968 р., № 5 1969 р., № 2, 8 1970 р., № 1 1971 р., № 2, 8, 9 1972 р., № 8 1973 р., № 1, 3 1976 р., № 4 1977 р., № 5, 8, 10 1978 р., № 3, 12 1979 р., № 3 1980 р.,	Анисов А., Бирюков Г., Бычков М., Виденко А., Выхлов В., Гарифуллина Ф., Давида Л., Денисов А., Дубровнер М., Жугова З., Зыченкова Н., Иващенко Г., Игумнов Ю., Кашаев А., Койфман И., Конопелько И., Куприенко А., Курлюков Н., Лабинский В., Лир И., Лифшиц Н., Мазуренко А., Мезенцев П., Михайлов Н., Муравлянцева Э., Немшевич А., Полянский Г., Попова А., Розенберг М., Савицкий Б., Саркисов В., Сопко В., Стадник А., Сумин П., Табаков Г., Тарасов А., Труфанов А., Цвейбах Я., Чичварин Ю., Шарафеев В., Шлекис Ф., Яцура Н.
Організація роботи централізованої бухгалтерії: – розподіл обов'язків між працівниками централізованих бухгалтерій та комплектування штату працівників – особливості ведення бухгалтерського обліку централізованими бухгалтеріями за визначеними об'єктами – удосконалення документообороту та процесу обробки первинної документації – удосконалення внутрішньовідомчого контролю	26 № 6 1961 р., № 6 1962 р., № 9, 10 1964 р., № 5, 7, 8 1965 р., № 11 1966 р., № 1, 4, 5, 12 1967 р., № 3, 4 1968 р., № 2, 8 1970 р., № 1 1971 р., № 9 1972 р., № 1, 3, 8 1973 р., № 12 1977 р., № 5, 10, 12 1978 р.	Бирюков Г., Гарифуллина Ф., Горбачев М., Жигулин А., Жугова З., Жугова З., Зарудный Н., Зверев А., Игумнов Ю., Кашаев А., Куприенко А., Курлюков Н., Лабинский В., Малеванец В., Маркушин А., Муравлянцева Э., Назаров М., Нечаев С., Пискарева Ю., Пулверс К., Савицкий Б., Сопко В., Сумин П., Титченко М., Шарафеев В., Шлекис Ф., Шулаев В., Якимов В., Яцура Н.
Механізація роботи працівників централізованих бухгалтерій: – необхідність та проблеми механізації бухгалтерських робіт – етапи механізації робіт – необхідність включення централізованої бухгалтерії в автоматизовану систему управління	27 № 6 1962 р., № 8 1964 р., № 5, 8 1965 р., № 3, 4, 5 1967 р., № 3, 6, 12 1968 р., № 5 1969 р., № 2, 8 1970 р., № 4 1971 р., № 3 1973 р., № 12 1974 р., № 7 1975 р., № 5, 8 1978 р., № 2, 8, 12 1980 р., № 11 1986 р.	Богатырев П., Бояркин И., Букявичус И., Володькин Г., Горбачева Л., Дугадо М., Зарудный Н., Игумнов Ю., Коман Г., Космина Р., Красильщиков Б., Кройтор Л., Курлюков Н., Маркушин А., Михайлов Н., Нечаев С., Половинкин Н., Розенберг М., Савицкий Б., Саркисов В., Тарасов А., Усатов И., Холтобин В., Цвейбах Я., Шулаев В., Щедрин Н.

Значна кількість питань, які досліджувались на сторінках журналу стосовно діяльності централізованих бухгалтерій, присвячені визначенню їх структури на підприємствах різних галузей, функцій, особливостей побудови та здійснення діяльності контрольно-облікових

груп, окресленню позитивних результатів організацій централізованих бухгалтерій для ведення обліку, необхідності розробки внутрішніх нормативних документів з регулювання діяльності централізованих бухгалтерій тощо. Особлива увага приділялась питанням механізації

ведення бухгалтерського обліку централізованих бухгалтерій, оскільки саме створення централізованих бухгалтерій та локалізація всіх документів в єдиному центрі сприяли формуванню умов для покращення їх обробки за допомогою обчислювальної техніки.

В період 1972-1980 рр. праці багатьох вчених були присвячені питанням провадження наукової організації праці бухгалтерів [15, 18, 25, 28], удосконаленню прийнятого в 1971 р. Типового положення про централізовані бухгалтерії підприємств та господарських організацій [13, 14, 29], розрахунку ефективності централізації бухгалтерського обліку [4, 30], необхідності та порядку проведення соціалістичних змагань між централізованими бухгалтеріями та формуванню зразкових централізованих бухгалтерій [6, 10, 31, 36, 42, 43] тощо.

Актуальність дослідження централізованих бухгалтерій як окремої форми організації бухгалтерського обліку підтверджується значною кількістю публікацій, починаючи з 1964 р. Так, в рубриці "Критика і бібліографія" публікувались рецензії на праці Т. Слухай, Н. Яцура (Централізація учета в бюджетных

учреждениях. – М.: "Финансы", 1964. – 104 с.), І.Н. Полевої, А.Н. Глика, В.А. Якімова (Организация учета в централизованных бухгалтериях бюджетных учреждений. – М.: "Финансы", 1969. – 208 с.), Н. Пономарьовой (Централизація учета в вузах и техникумах. – М.: "Финансы", 1969. – 104 с.), І. Давидової (Централизація учета в торговле. – М.: "Финансы", 1969. – 151 с.), І.І. Койфмана (Централизованная бухгалтерия в общественном питании. – М.: "Экономика", 1970. – 198 с.), І.Н. Польової, А.Г. Зверева (Учет труда и заработной платы в централизованных бухгалтериях. – М.: "Статистика", 1969), І. Койфмана, А. Макаренко (Централизація и механизация учета в общественном питании. – М.: "Экономика", 1967. – 183 с.), П.С. Безруких (Организация бухгалтерского учета на предприятии. – М.: "Финансы", 1966. – 205 с.), З. Жутова (Централизованные бухгалтерии в бюджетных учреждениях. – М.: "Финансы", 1967. – 96 с.). Крім того, публікації даних авторів знайшли своє відображення на сторінках журналу за наступною проблематикою (табл. 6).

Таблиця 6. Аналіз публікацій за напрямом "централізовані бухгалтерії" в журналі "Бухгалтерский учет" за період 1955-1991 рр. в розрізі авторів

ПІБ	Кількість публікацій, номер та рік видання	Основні питання стосовно централізації бухгалтерського обліку, які досліджені авторами
1	2	3
Волков В.О.	4 № 6 1970 р., № 1 1971 р., № 9 1971 р., № 7 1972 р.	Шляхи централізації обліку на малих та середніх підприємствах; переваги та недоліки кожного з запропонованих шляхів; схема організації централізованої бухгалтерії в трестах; переваги централізації бухгалтерського обліку та вибір її форми; порядок створення централізованої бухгалтерії та розподіл обов'язків між її відділами; вплив централізації бухгалтерського обліку на його механізацію
Бирюков Г.Н.	3 № 8 1969 р., № 2 1970 р., № 6 1973 р.	Переваги централізації бухгалтерського обліку для підприємства; необхідність створення централізованих бухгалтерій для різних за розміром та видами діяльності підприємств; особливості розподілу обов'язків в централізованій бухгалтерії в бюджетних установах; необхідність розробки внутрішніх нормативних документів з регулювання діяльності працівників централізованих бухгалтерій; необхідність впровадження наукових основ організації роботи бухгалтерів
Дедков Е.	3 № 8 1962 р., № 8 1965 р., № 4 1970 р.	Завдання організації централізованих бухгалтерій, переваги централізованого обліку порівняно з децентралізованим; доцільність застосування журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку та його механізації в бюджетних установах; форми централізованих бухгалтерій при бюджетних організаціях
Зверев А.А.	3 № 6 1972 р., № 1 1973 р., № 8 1975 р.	Основні проблемні питання з упорядкування роботи централізованих бухгалтерій; характеристика постанови щодо централізації бухгалтерського обліку від 1971 р.; наукова організація праці в централізованій бухгалтерії та її складові, види розподілу праці між працівниками бухгалтерії; доцільність проведення соціалістичних змагань між централізованими бухгалтеріями
Койфман І.	3 № 3 1963 р., № 3 1966 р., № 10 1965 р.	Структура централізованої бухгалтерії; доцільність застосування журнально-ордерної форми обліку; переваги централізації обліку; напрями удосконалення бухгалтерського обліку (централізація та механізація); етапи централізації обліку в трестах; структура централізованої бухгалтерії в тресті
Бычков М., Дубровнер М.	2 № 1 1966 р., № 1 1967 р.	Завдання централізації бухгалтерського обліку; взаємозв'язок централізації бухгалтерського обліку та госпрозрахунку; необхідність складання типового положення про централізовану бухгалтерію; економічність ефективність централізації обліку та її розрахунок; доцільність поєднання централізації та механізації бухгалтерського обліку
Володькин Г.А.	2 № 4 1974 р., № 2 1980 р.	Доцільність розмежування понять "централізована бухгалтерія", "централізований облік"; переваги централізації бухгалтерського обліку; подальше удосконалення механізації та автоматизації бухгалтерського обліку
Воронько Ф.В.	2 № 11 1975 р., № 7 1978 р.	Позитивний вплив централізації на покращення обліку та звітності; впровадження в практику централізованих бухгалтерій наукової організації праці; механізація бухгалтерського обліку в централізованих бухгалтеріях; уніфікація документообороту та забезпеченість підприємств бланками первинних документів
Денисов А.	2 № 9 1966 р., № 9 1964 р.	Потреба удосконалення механізації ведення обліку, особливості діяльності централізованих галузевих бухгалтерій; етапи організації централізованих бухгалтерій; завдання та структурні підрозділи централізованих бухгалтерій; ведення бухгалтерського обліку за допомогою перфокарт; позитивні результати залучення централізованої бухгалтерії для практичної діяльності підприємства
Жутова З.У.	2 № 8 1965 р., № 10 1978 р.	Недоліки діяльності централізованих бухгалтерій, особливості здійснення контролю при централізації обліку; необхідність розробки плану контрольно-економічної роботи та його складові; необхідність формування накопичувальні форми відомостей
Коман Г.Г.	2 № 10 1968 р., № 8 1980 р.	Переваги централізації обліку; дієвість соціалістичних змагань між централізованими бухгалтеріями; позитивні результати механізації бухгалтерського обліку; доцільність збільшення централізованих бухгалтерій, створення їх не тільки для малих, але й для великих бюджетних установ; недостатність методичних вказівок по механізації; невирішене питання кваліфікації кадрів

1	2	3
Моисеенко Г.	2 № 6 1966 р., № 8 1970 р.	Переваги та етапи централізації обліку; основні відділи та завдання централізованої бухгалтерії в торговельних підприємствах; розподіл праці між працівниками централізованої бухгалтерії; необхідність забезпечення централізованих бухгалтерій високопродуктивною обліковою технікою; поняття галузевої бухгалтерії та її структура; доцільність розробки посадових інструкцій працівників централізованої бухгалтерії
Московский Ф.А.	2 № 8 1968 р., № 3 1974 р.	Особливості централізації бухгалтерського обліку в управлінні енергосистем; позитивні результати централізації та механізації бухгалтерського обліку
Новоселов П.А.	2 № 8 1972 р., № 9 1974 р.	Особливості централізації бухгалтерського обліку в об'єднаннях та його нормативне регулювання; переваги, які отримує підприємство при централізації обліку
Савицкий Б.П.	2 № 5 1970 р., № 5 1978 р.	Завдання централізації обліку; рекомендована структура централізованої бухгалтерії; особливості діяльності обліково контрольних груп; розподіл обов'язків між працівниками централізованої бухгалтерії; для кожного відділу повинні бути розроблені положення і для кожного співробітника – посадові інструкції
Слухай Т.	2 № 8 1962 р., № 9 1965 р.	Першочерговим завданням є забезпечення централізованих бухгалтерій розрахунково-обчислювальними машинами
Сумин П.	2 № 1 1966 р., № 4 1967 р.	Ефективність централізації бухгалтерського обліку та скорочення персоналу при централізації; переваги централізації обліку; особливості централізації обліку в торгових підприємствах; необхідність уніфікації та скорочення документацію, ліквідації громіздких та трудомістких операцій
Титченко М.П.	2 № 1 1967 р., № 6 1983 р.	Необхідність розробки типових штатів та окладів працівників централізованих бухгалтерій
Эшалиев С.Э.	2 № 11 1966 р., № 4 1979 р.	Позитивні риси централізації бухгалтерського обліку, взаємозв'язок централізації бухгалтерського обліку з його механізацією
Щедрин Н.	2 № 5 1962 р., № 8 1964 р.	Доцільність створення централізованої механізованої бухгалтерії; особливості використання перфорацийних машин для ведення обліку; необхідність механізації обліку в централізованій бухгалтерії; недоліки централізації обліку; виникнення перфорацийної форми обліку та її характеристики

Дані, відображені в таблиці, свідчать про значний інтерес практиків та науковців до розвитку методики централізації бухгалтерського обліку, визначення шляхів удосконалення діяльності централізованих бухгалтерій, узагальнення досвіду діяльності централізованих бухгалтерій в різних галузях народного господарства. На основі дослідження нами виділені наступні групи проблемних питань, які досліджені теоретиками та практиками в період 1955-1991 рр., які потребували детального дослідження та вирішення (табл. 7).

Таблиця 7. Групи проблемних питань щодо організації бухгалтерського обліку в формі централізованих бухгалтерій, які потребували подальшого дослідження та визначення шляхів їх вирішення в період 1955-1991 рр.

№ з/п	Група проблемних питань	Кількість публікацій, номер та рік видання	ПІБ авторів
1	Задовільна якість заповнення первинних документів, реєстрів обліку та їх непридатність для механізованої обробки	19 № 8, 9 1964 р., № 1, 5, 8 1965 р., № 1, 3, 5, 9-10 1966 р., № 1, 3, 4 1967 р., № 6, 10 1968 р., № 8, 11 1970 р., № 8 1971 р.	Бычков М., Безруких П., Белобжецкий И., Бутенко В., Девтерова М., Денисов А., Дубровнер М., Жутова З., Ицкович И., Коман Г., Курлюков В., Кулик П., Мусаев В., Сумин П., Усатов И., Хлынов Н., Холтобин В., Чуфаровский Ю., Щедрин Н.
2	Низька забезпеченість централізованих бухгалтерій та машинообчислювальних станцій засобами обчислювальної техніки та незадовільна якість їх використання	19 № 1, 5, 8 1965 р., № 4, 11 1966 р., № 3, 4 1967 р., № 5, 6 1968 р., № 2, 9 1972 р., № 12 1974 р., № 5 1975 р., № 8 1980 р., № 12 1986 р.	Анисов А., Безруких П., Бобырь С., Бояркин И., Вайсман Д., Валужик К., Виденко А., Гурьева Л., Девятко И., Коваленко С., Коман Г., Красильщиков Б., Курлюков Н., Ломако Г., Маркушин А., Михайлов Н., Садыков К., Самсонов В., Сумин П., Трейвус М.
3	Нестача кваліфікованих кадрів, які можуть правильно вирішувати економічні питання та вміло вести бухгалтерський облік	14 № 4, 6, 8, 11 1966 р., № 1, 3, 8, 12 1967 р., № 1, 12 1968 р., № 8 1971 р., № 1 1973 р., № 8 1980 р.	Балтакис И., Вайсман Д., Виденко А., Ворончук П., Зверев А., Коваленко С., Ковтун С., Козак И., Коман Г., Логунов А., Назаров М., Трейвус М., Фейгельсон Г., Фердман В., Усатов И., Цвейбах Я.
4	Недостатня ініціатива на місцях, пасивність, а іноді навіть прихована протидія централізації зі сторони керівництва	9 № 5, 8, 10 1965 р., № 3, 5 1967 р., № 8 1972 р., № 2 1973 р., № 1 1974 р.	Амосов А., Балтакис И., Безруких П., Бродский Ю., Зарудный Н., Комарицкий А., Новоселов П., Стадник А., Усатов И.,
5	Відсутність розроблених та затверджених на рівні підприємства положення про роботу централізованих бухгалтерій, посадових інструкцій, які регламентують розподіл обов'язків, графіків документообороту	7 № 8, 10 1965 р., № 8 1969 р., № 2, 8 1970 р.	Бирюков Г., Бродский Ю., Зарудный Н. Куприенко А., Моисеенко Г., Стадник А.
6	Завантаженість облікового персоналу технічними операціями, в результаті нестача часу для здійснення економічного аналізу та контролю	5 № 3 1966 р., № 7 1971 р., № 6, 8 1973 р., № 12 1979 р.	Бирюков Г.Н., Власов П., Галушко Н., Гарифуллина Ф., Лифшиц Н., Маров М.
7	Необґрунтована доцільність створення обліково-контрольних груп, що створює передумови дублювання дій	5 № 8 1965 р., № 5 1968 р., № 8 1970 р., № 12 1979 р.	Бобырь С., Зарудный Н., Куприенко А., Лифшиц Н., Моисеенко Г., Таубин И.И.
8	Необхідність типізації та комплектування штатів централізованих бухгалтерій, оскільки формується різне навантаження на облікових працівників	2 № 1 1971 р., № 6 1972 р.	Горбачев М., Зверев А.
9	Не вироблена чітка термінологія термінів "централізація бухгалтерського обліку" і "централізована бухгалтерія"	2 № 9 1972 р.	Кашаев А., Володькин Г.
10	Необхідність виключення принципу однорідності як умову для створення централізованої бухгалтерії	2 № 8 1965 р., № 5 1971 р.	Зарудный Н., Рабинович Х.

Перша група проблемних питань пов'язана із незадовільною якістю заповнення первинних документів, реєстрів обліку та їх непридатністю для механізованої обробки виникла в результаті того, що до централізації та механізації обліку записи в первинних документах проводилися в основному олівцем, цифри писали не чітко, що призводило до численних помилок [7, с. 13]. Крім того, значна кількість первинних документів, які заповнювалися вручну, не була пристосована до механізованої обробки.

Основними пропозиціями з вирішення даного проблемного питання стали розробка єдиних правил складання та форм первинних документів за відповідною галуззю і встановлення порядку їх механізованої обробки [17, 26, 39, 40,], формування альбомів уніфікованих документів з вказівками щодо їх застосування, які відображають специфіку галузі, що сприяло значній уніфікації первинних документів та їх пристосованості до потреб централізації обліку та механізованої обробки на рахунково-клавійних машинах.

Низька забезпеченість централізованих бухгалтерій та машинообчислювальних станцій засобами обчислювальної техніки та незадовільна якість їх використання, як зазначають дослідники [5, с. 5; 23, с. 41; 2; 7, с. 13], виникла через те, що обчислювальні машини спрямовувалися в першу чергу на ті підприємства, де досить великих обсяг обліково-обчислювальної роботи. Тут створювалися машинорозрахункові станції (бюро), які в багатьох випадках потім перетворювалися в галузеві для обслуговування підприємств та організацій, розташованих поряд. Також була відсутня техніка, яка пристосована до автоматизації записів первинних даних на перфостричці. Основні шляхи у вирішенні даного проблемного питання вбачали в подальшому покращенні забезпечення обчислювальною технікою машинорозрахункових станцій та обчислювальних центрів, які повинні були на договірних умовах обслуговувати централізовані бухгалтерії підприємств різних галузей.

Ще одним проблемним питанням була нестача кваліфікованих кадрів, які можуть правильно вирішувати економічні питання та вміло вести бухгалтерський облік. Виникнення даної ситуації було спричинено декількома факторами. Недостатній випуск бухгалтерів вищої та середньої кваліфікації сприяв поповненню лав бухгалтерів особами, які не мали спеціальної бухгалтерської підготовки. Впровадження перфорційно-обчислювальної та електронно-обчислювальної техніки для механізації бухгалтерського обліку, розвиток науково-технічного процесу вимагали підвищення кваліфікації працівників бухгалтерського обліку в даній сфері діяльності.

Невід'ємним фактором даної ситуації стало також те, що при навчанні спеціалістів з бухгалтерського обліку не враховувались галузеві особливості ведення бухгалтерського обліку. Так, І. Козак пише, що "економічні інститути готують для промисловості спеціалістів з бухгалтерського обліку, але промисловість має багато різних галузей (машинобудування, приладобудування, хімічна, нафтова, металургія, деревообробна тощо) і для того, щоб вести бухгалтерський облік, загальних знань з бухгалтерського обліку не достатньо. Необхідно готувати бухгалтерів виходячи з більш конкретних умов організації і технології виробництва даної галузі" [22, с. 30-31].

В період 70-80-х рр. значна увага приділялась розробці пропозицій з удосконалення навчальних програм та процесів у вищих навчальних закладах, навчальних комбінатах з метою підготовки висококваліфікованих бухгалтерських кадрів.

Прийняття типового положення на рівні Мініфіну не вирішило проблемних питань з розмежування прав та обов'язків, персональної відповідальності кожного працівника бухгалтерії за доручену йому справу. Даним положенням було покладено обов'язок на Раду Міністрів, державні комітети, міністерства та відомства прийняти заходи з удосконалення обліку на підвідомчих підприємствах, на основі централізації робіт та широкого застосування сучасної обчислювальної техніки та впровадження прогресивних форм та методів обліку. Крім того було визначено, що

централізація бухгалтерського обліку буде здійснюватися шляхом створення централізованих бухгалтерій двох типів:

а) централізовані бухгалтерії з обліку виконання кошторисів бюджетних установ;

б) централізовані (галузеві) бухгалтерії для однорідних, які мають невеликий обсяг облікових робіт підприємств та організацій, з врахуванням їх відомчого підпорядкування.

Питання визначення прав, обов'язків та відповідальності працівників централізованої бухгалтерії, їх взаємодії зі структурними підрозділами підприємства, структура безпосередньо даного підрозділу підприємства в даному положенні не визначені. В результаті виникло проблемне питання відсутності розроблених та затверджених на рівні підприємства Положення про роботу централізованих бухгалтерій, посадових інструкцій, які регламентували б розподіл обов'язків, графіків документообороту. Вирішення даного питання відбувалось поступово шляхом розробки та затвердження на основі типового положення на рівні міністерств та відомств галузевих положень про роботу централізованих бухгалтерій, які притаманні окремим галузям народного господарства. На рівні окремих установ та підприємств почали розробляти посадові інструкції бухгалтерів.

Недостатня ініціатива на місцях, пасивність, а іноді навіть прихована протидія централізації з боку керівництва були сформовані на основі двох наступних факторів:

а) керівники підприємств вважали, що впровадження централізації бухгалтерського обліку знизить госпрозрахункову основу господарювання, або взагалі знищить;

б) централізація сприяла вивільненню частини працівників бухгалтерії, хоча навантаження на головних бухгалтерів не зменшилось і оплата праці залишилась на попередньому рівні.

Проте, як показала практика, централізація обліку не знижує госпрозрахункових можливостей підприємств, а навіть навпаки їх забезпечує.

Відсутність затвердженої структури централізованих бухгалтерій для окремих галузей та підприємств, сприяло тому, що в переважній більшості (80 % з розглянутих статей) розглядалась структура централізованої бухгалтерії окремого тресту, заводу, підприємства, установи тощо. Одним з структурних підрозділів централізованих бухгалтерій виділялись обліково-контрольні групи, основним завданням яких було здійснення контролю за правильністю та своєчасністю оформлення обліково-звітної документації і своєчасним надходженням документів до централізованої бухгалтерії для їх обробки та узагальнення; надання допомоги керівнику підприємства при оформленні фінансових, банківських і касових операцій тощо. Керівник обліково-контрольної групи, який призначався керівником централізованої бухгалтерії, користувався правом другого підпису на грошових, касових, банківських та інших документах. Проте С. Бобир, Н. Зарудний, А. Купрієнко, Н. Ліфшиц, Г. Моїсєєнко зазначають про необґрунтовану доцільність створення обліково-контрольних груп, що створювало передумови дублювання дій.

Деякі автори пропонують виділити обліково-контрольні групи зі штату працівників централізованої бухгалтерії і включити їх до організаційної структури підприємства, "залишивши контроль та економічний аналіз за бухгалтерами підприємства" [37]. З такою пропозицією не можна погодитися, так як вона суперечить одній з основних цілей централізації обліку – посиленню контрольних функцій обліку [7, с. 15]

Економічним ефектом створення централізованих бухгалтерій та суцільної централізації бухгалтерського обліку стало зниження чисельності облікового персоналу та економія на заробітній платі. Бухгалтери, які вивільнилися, повинні були залучатись до здійснення економічного аналізу та виявлення прихованих резервів господарювання. Проте, впровадження обчислювальної техніки сприяло звантаженості облікового персоналу технічними операціями, в результаті виникла нестача часу для здійснення аналітичної роботи та контролю. Ще

одним негативним фактором даного процесу стало те, що виникла необхідність типізації та комплектування штатів централізованих бухгалтерій, оскільки формувалось різне навантаження на облікових працівників.

На теоретичному рівні невирішеним питанням залишилось формування чіткої термінології понять "централізована бухгалтерського обліку" і "централізована бухгалтерія", та необхідність виключення принципу однорідності як умови для створення централізованої бухгалтерії.

На законодавчому рівні трактування поняття "централізована бухгалтерія" було закріплено у другому пункті "Типового положення про централізовані бухгалтерії підприємств та господарюючих організацій" (Додаток до Листа МФ СРСР від 6 квітня 1965) в якому зазначалось, що централізована бухгалтерія організовується для централізованого ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підвідомчих однорідних підприємств та господарюючих організацій промисловості, будівництва, торгівлі, транспорту, житлово-комунального, побутового обслуговування населення тощо, які мають невеликий обсяг облікових робіт [41, с. 41].

Разом з тим, окремі автори [24; 40] трактують централізовані бухгалтерії як форму організації обліку. Дане трактування на сьогодні закріплено у вітчизняному законодавстві, а саме в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Володькин Г.А. аналізуючи статтю Катаєва А.Н. пише, що в статті "Про організацію централізованого обліку" (Бухгалтерский учет. – 1972. – № 9) автор справедливо зазначає про необхідність чіткого розмежування широко поширених понять "централізована бухгалтерія", "централізований облік". Часто такими поняттями користуються як однаковими категоріями, які характеризують різну структуру бухгалтерського апарату і обліку, щоб підкреслити неоднаковий ступінь централізації обліково-обчислювальних робіт, ніби в одному випадку можна мати централізовану бухгалтерію, а в другому – централізований облік. При цьому, під централізованими бухгалтеріями розуміють такі, при яких максимально зберігаються структура обліку, яка існувала до його централізації, а централізуються лише обробка документації, складання облікових реєстрів і звітності чітко для кожного суб'єкта господарювання. З таким трактуванням понять та їх співставленням один з одним не можна погодитись [8, с. 49].

Також значного поширення в практиці набуло створення галузевих централізованих бухгалтерій. Галузева централізована бухгалтерія – внутрішньовідомча (а в майбутньому – позавідомча) підрядна організація. Головні її завдання забезпечити: найбільш повне обліково-інформаційне обслуговування підприємств та інших ланок; своєчасність та надійність обліково-звітної інформації; застосування технічних засобів, прогресивних форм та методів збору, передачі та обробки інформації, комплексність механізації і автоматизації обліково-обчислювальних робіт, зниження їх трудомісткості і на цій основі здешевлення обліку. Права та відповідальність галузевих бухгалтерій (підрядник) та підприємств (замовники) повинні регулюватися договором підряду [19, с. 12].

Також, Н. Галушко [9, с. 49], А. Кашаєв [20, с. 10] зазначають, що централізовані галузеві бухгалтерії будучи самостійними структурними органами і діючи на основах господарського розрахунку та договірних умовах, вони виступають як постачальники облікових послуг і як фірми з надання таких послуг. Відношення між такою бухгалтерією та підприємствами, які вона обслуговує повинні будуватися на госпрозрахункових основах, а права і відповідальність бухгалтерії, яка виступає в ролі підрядника та організації, які є замовниками, повинні регулюватися у відповідності до договорів, які укладені на виконання таких робіт.

Досвід практичної роботи показує, що слова "однорідних" та "мають невеликий обсяг облікових робіт", є гальмом у справі подальшого удосконалення обліку та створення великих централізованих бухгалтерій. По-перше, складно визначити, які підприємства та організації

потрібно вважати однорідними, особливо в комунальних господарствах і підприємствах побутового обслуговування населення. Крім того, вираз "мають незначний обсяг облікових робіт" нам здається, дуже розпливчастим та на практиці викликає різні трактування. Ці показники потребують уточнення [41, с. 41].

Разом з тим, з початку 1981 р. до 1991 р. спостерігається значне скорочення кількості публікацій, присвячених централізації бухгалтерського обліку. Так, за даний період на сторінках журналу "Бухгалтерский учет" опубліковано тільки 15 статей.

Частково централізована (децентралізована) форма організації бухгалтерського обліку. З розвитком бухгалтерського обліку набула поширення форма організації, яка поєднує в собі елементи централізованої і децентралізованої.

Так, Р.А. Алборов зазначає, що "в даний час на практиці зустрічається часткова децентралізація бухгалтерського обліку. Вона полягає в тому, що в підрозділах організації разом з документами і зведеними виробничими звітами (відомості) складають бухгалтерські проводки, тобто ведеться аналітичний облік, проводиться зведення і групування облікових даних, але їх узагальнення обмежується складанням виробничих звітів. Часткова децентралізація обліку, зокрема, застосовується в організаціях, де підрозділи працюють на принципах господарського (комерційного) розрахунку і використовують сучасні форми організації виробництва, праці та його оплати" [1, с. 202].

ПЕРІОД НЕЗАЛЕЖНОСТІ

Централізована форма організації бухгалтерського обліку проіснувала до періоду розпаду Радянського Союзу, а згодом відійшла на задній план у зв'язку із створенням великої кількості малих підприємств, де питання організації бухгалтерського обліку вирішувалось досить слабо. Починаючи з 1991 р. питанням форм організації бухгалтерського обліку приділяється дедалі менше уваги. З прийняттям Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" закріплюються чотири форми організації бухгалтерського обліку, а саме:

а) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

б) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

в) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

г) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

У вітчизняних нормативних документах трактування терміну "централізована бухгалтерія" наведено лише в Наказі № 80 від 19.02.98 р. "Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів)", в якому внесено зміни від 24.07.2006 р., якими визначено, що централізовані бухгалтерії – це бухгалтерії, створені при місцевих державних адміністраціях, міністерствах та республіканських комітетах Автономної Республіки Крим, органах місцевого самоврядування, в інших установах, організаціях та закладах бюджетної сфери.

Виходячи з вищезазначеного закріплення на законодавчому рівні поняття "централізована бухгалтерія" можна побачити, що на сьогодні сфера їх діяльності значно звужилась і в основному охоплює діяльність підприємств бюджетної сфери (понад 90 % бюджетних установ).

Як зазначають Джога Р.Т., Свірко С.В., Сіньєльник Л.М. [11, с. 27] існують дві організаційні форми обліку в бюджетних установах – бухгалтерії при окремих установах і централізовані бухгалтерії. Самостійні бухгалтерії мають великі установи – вищі навчальні заклади, науково-дослідні інститути, лікарні тощо.

Централізовані бухгалтерії – найпоширеніша форма організації обліку – створюються за відомчою чи міжвідомчою ознакою при міністерствах, відомствах та їхніх управліннях, управліннях місцевих державних адміністрацій. Вони щодо бюджетних установ не є вищим органом і виконують усі функції з планування, обліку та звітності обслуговуючих установ.

Тобто, проявом централізованих бухгалтерій як і в період радянської доби, так і на сьогодні є ведення бухгалтерського обліку, здійснення контролю за виконанням кошторисів доходів і видатків, а також складання звітності в бюджетних установах. Централізовані бухгалтерії створюються при вищестоящих установах, забезпечують своєчасне та оперативне надання бухгалтерської інформації, складання звітності в однотипних установах.

Починаючи з 1991 р. вченими, науковцями та дослідниками питання централізації та децентралізації бухгалтерського обліку на сторінках як російського журналу “Бухгалтерский учет”, так і на сторінках українського журналу “Бухгалтерський облік і аудит” немає жодної статті, присвяченої даній тематиці. Відсутня дискусія щодо доцільності застосування централізованої чи децентралізованої форми організації бухгалтерського обліку. Проте дані форми організації обліку не віджили себе, а навпаки повинні бути більш детально досліджені. Необхідно чітко окреслити ті види підприємств, яким доцільно використовувати централізовану, а яким – децентралізовану форму організації бухгалтерського обліку, визначити перспективи розвитку даних форм організації бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський аутсорсинг. Зміна умов господарювання, існування жорсткої конкуренції між підприємствами, можливість їх виживання та успішне функціонування значно залежать від здатності структурних підрозділів підприємства швидко реагувати на зміни та приймати управлінські рішення, орієнтовані на зниження витрат і зростання доходів. Це сприяє пошуку шляхів зниження витрат за рахунок передачі зовнішнім виконавцям окремих функцій підприємства. Однією з таких функцій дедалі частіше є ведення бухгалтерського обліку. В 2000 р. на сторінках журналу “Бухгалтерский учет” опублікована перша праця (Белуза М.Я. Профессиональные услуги по ведению бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 21. – С. 66-68) присвячена професійним послугам з ведення бухгалтерського обліку аудиторськими фірмами та наводиться сутність поняття аутсорсингу. В даній статті наведений обсяг бухгалтерських робіт, які за умовами договору може вести аудиторська фірма, принципи, якими потрібно керуватися при веденні бухгалтерського обліку на договірних умовах з аудиторськими фірмами.

Поряд з існуючими формами організації бухгалтерського обліку виникла нова, яка сьогодні отримала назву аутсорсингу (хоча створення машинорозрахункових станцій (бюро), які в багатьох випадках перетворювалися в галузеві для обслуговування підприємств та організацій, розташованих поряд, є прототипом). Даний термін був залучений з іноземної практики, і дослівно перекладається як використання зовнішніх ресурсів. У вітчизняній практиці реалізація даної форми організації бухгалтерського обліку відбувається шляхом використання послуг зовнішніх фахівців (спеціалізованих фірм) в сфері бухгалтерського обліку.

Як зазначає проф. Л.К. Сук, аутсорсинг проявляється у веденні на договірних умовах бухгалтерського обліку централізовано бухгалтерією або аудиторською фірмою (в міжнародній практиці – “Аутсорсинг”) [34, с. 33].

В періодичних виданнях та підручниках дедалі частіше можна зустріти публікації, присвячені перевагам та недолікам використання бухгалтерського аутсорсингу, доцільності та мети його використання, визначенню порядку надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу тощо. Проте, оскільки дана форма організації бухгалтерського обліку тільки набуває свого розвитку та поширення, залишаються невирішеними такі питання як

розробка методики оцінки ефективності використання бухгалтерського аутсорсингу та методики розрахунку собівартості аутсорсингових послуг, необхідність удосконалення договірного процесу при наданні послуг з бухгалтерського аутсорсингу тощо.

Укріплення інституту приватної власності сприяє тому, що одним із основоположних завдань бухгалтерського обліку є збереження майна власника. Тому саме він вирішує, яку форму організації бухгалтерського обліку найдоцільніше обрати. Крім того, необхідність наближення бухгалтерського обліку до управління з метою отримання достовірної інформації для оперативного прийняття управлінських рішень, потреба соціального захисту працівників підприємства, особливості оподаткування стають визначальними факторами при виборі форми організації бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

За результатами дослідження публікацій у фахових періодичних виданнях “Бухгалтерский учет” (за період 1955-1991 рр.), “Учет и финансы в колхозах и совхозах” (за період 1927-1980 рр.) та “Бухгалтерський облік і аудит” (за період 1995-2008 рр.) зроблено наступні висновки:

1. Децентралізована форма організації бухгалтерського обліку, що була поширена в середині ХХ ст., довела свою неефективність та стала гальмом в розвитку механізації та автоматизації обліку, що в кінцевому підсумку призвело до її заміни централізованою формою організації бухгалтерського обліку.

2. Централізована форма організації бухгалтерського обліку, починаючи з 50-х рр. ХХ ст., стала найбільш популярною, що сприяло залученню фахівців з бухгалтерського обліку високої кваліфікації, активному розвитку автоматизації облікових робіт, і, як наслідок, розширенню та деталізації інформації, яка формувалась в системі бухгалтерського обліку. Все це надало можливість здійснення поглибленого аналізу та контролю за діяльністю підприємств, колгоспів та радгоспів. Результати дослідження підтвердили те, що централізація бухгалтерського обліку була прогресивною формою організації бухгалтерського обліку, яка забезпечувала розвиток механізації бухгалтерського обліку з метою оперативного надання інформації.

3. Окремою формою організації бухгалтерського обліку виділено централізовані бухгалтерії. На підприємствах радянської доби централізовані бухгалтерії виступали основними центрами обробки, накопичення та узагальнення бухгалтерської інформації. Вони створювались за рішенням міністерств, відомств, обласних виконавчих комітетів з метою централізованого ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності їх підвідомчих однорідних підприємств. Проявом централізованих бухгалтерій як і в період радянської доби, так і на сьогодні є ведення бухгалтерського обліку, здійснення контролю за виконанням кошторисів доходів і видатків, а також складання звітності в бюджетних установах. Централізовані бухгалтерії створюються при вищестоящих установах, забезпечують своєчасне та оперативне надання бухгалтерської інформації, складання звітності в однотипних установах.

4. Децентралізована та централізовані форми організації бухгалтерського обліку не віджили себе (не дивлячись на практично відсутні публікації з цього питання в період незалежності України), а, навпаки, повинні бути більш детально досліджені. Необхідно чітко окреслити ті види підприємств, яким доцільно використовувати централізовану, а яким – децентралізовану форму організації бухгалтерського обліку, визначити перспективи розвитку даних форм організації бухгалтерського обліку.

5. Необхідність наближення бухгалтерського обліку до управління з метою отримання достовірної інформації для оперативного прийняття управлінських рішень, потреба соціального захисту працівників підприємства, особливості оподаткування стають визначальними факторами при виборі форми організації бухгалтерського обліку. Існування та подальше укріплення інституту

приватної власності, розвиток малого та середнього бізнесу, який переважно працює на умовах спрощеної системи оподаткування, необхідність збереження майна власників таких підприємств за відсутності достатнього рівня власних знань та неможливості утримання висококваліфікованих бухгалтерських кадрів в штаті з урахуванням можливості самостійного прийняття рішення щодо вибору форми організації бухгалтерського обліку сприяли виникненню такої форми організації бухгалтерського обліку, як бухгалтерський аутсорсинг.

Перспективою подальших досліджень є розробка рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку в формі аутсорсингу з урахуванням досвіду попередників та ринкових умов господарювання, визначення критеріїв ефективності його запровадження та організації бухгалтерської роботи у підприємства-замовника та підприємства-виконавця облікових робіт з метою захисту суперечливих інтересів як власників ресурсів, так і суспільства в цілому.

Список використаної літератури:

1. *Алборов Р.А.* Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. / Р.А. Алборов / – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2002. – 288 с. 2. *Анисов А.* Хозрасчет и централизованные бухгалтерии в торговле / А. Анисов // Бухгалтерский учет. – 1967. – № 3. – С. 53-56. 3. *Асташкевичер Е.Т.* Научная организация труда в бухгалтерии. / Е.Т. Асташкевичер, В.И. Петрова / – М., “Финансы”, 1971. – 128 с. 4. *Барсукова И.* Об эффективности централизации учета / И. Барсукова // Бухгалтерский учет. – 1972 – № 2. – С. 25-30. 5. *Безруких П.* Централизовать и механизировать учет / П. Безруких // Бухгалтерский учет. – 1965. – № 5. – С. 3-9. 6. *Бирюков Г.Н.* Усилить централизацию учета и его контрольную роль / Г.Н. Бирюков // Бухгалтерский учет. – 1973 – № 6. – С. 7-13. 7. *Бобырь С.* Централизованные бухгалтерии в промышленности / С. Бобырь // Бухгалтерский учет. – 1968. – № 5. – С. 10-16. 8. *Володькин Г.А.* О централизации учета в строительстве / Г.А. Володькин // Бухгалтерский учет. – 1974 – № 4. – С. 48-50. 9. *Галушко Н.* Централизованные бухгалтерии в кооперативной торговле / Н. Галушко // Бухгалтерский учет. – 1971 – № 7. – С. 48-49. 10. *Гарифуллина Ф.М.* Организация учета в централизованных бухгалтериях / Ф.М. Гарифуллина // Бухгалтерский учет. – 1973 – № 8. – С. 48-52. 11. *Джога Р.Т., Свѣрко С.В., Сіпельник Л.М.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с. 12. *Дзядык М.М.* Опыт децентрализации учета / М.М. Дзядык // Учет и финансы в колхозах и совхозах. – 1962. – № 9. – С. 24-26. 13. За дельнейшую централизацию и механизацию бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1971 – № 11. – С. 3-8. 14. *Зверев А.* Развитие централизации учета в бюджетных учреждениях / А. Зверев // Бухгалтерский учет. – 1972 – № 6. – С. 10-14. 15. *Зверев А.Г.* НОТ в централизованных бухгалтериях бюджетных учреждений / А.Г. Зверев // Бухгалтерский учет. – 1973 – № 1. – С. 3-8. 16. *Иващенко Г.И.* Совершенствовать централизованный учет / Г.И. Иващенко // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 12. – С. 8-12. 17. *Игумнов Ю.* Централизация учета в угольной промышленности / Ю. Игумнов // Бухгалтерский учет. – 1970. – № 8. – С. 16-21. 18. *Ицкович И.* Централизованная бухгалтерия в розничной торговле / И. Ицкович // Бухгалтерский учет. – 1971 – № 8. – С. 46-48. 19. *Капелюш С.* Экономические предпосылки централизации учета в торговле / С. Капелюш // Бухгалтерский учет. – 1969 – № 12. – С. 8-12. 20. *Кашаев А.* Об организации централизованного учета // Бухгалтерский учет. – 1972 – № 9. – С. 7-13. 21. *Кашаев А.Н.* Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях. / А.Н. Кашаев. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192 с. 22. *Козак И.* О

подготовке бухгалтера / И. Козак // Бухгалтерский учет. – 1966. – № 6. – С. 30-31. 23. *Красильщиков Б.* Механизация учета в централизованной бухгалтерии / Б. Красильщиков // Бухгалтерский учет. – 1965. – № 8. – С. 39-44. 24. *Лейви И.* Хозрасчет и централизация учета в торговле / И. Лейви // Бухгалтерский учет. – 1967 – № 6. – С. 35-37. 25. *Липавская П.А.* Повышать уровень централизации бухгалтерского учета / П.А. Липавская // Бухгалтерский учет. – 1979 – № 3. – С. 17-18. 26. *Михайлов Н.* Организация централизованной бухгалтерии в хлебопекарной промышленности / Н. Михайлов // Бухгалтерский учет. – 1965. – № 8. – С. 28-33. 27. *Петрова В.И.* Научная организация бухгалтерского учета. / В.И. Петрова. – М., “Финансы”, 1975. – 136 с. 28. *Пискарева Ю.М.* О внедрении НОТ в централизованных бухгалтериях / Ю.М. Пискарева // Бухгалтерский учет. – 1978 – № 12. – С. 46-49. 29. *Рабинович Х.* Новое типовое положение о централизованных бухгалтериях / Х. Рабинович // Бухгалтерский учет. – 1971 – № 5. – С. 54-59. 30. *Радостовец В.К.* Централизация учета в геологических организациях / В.К. Радостовец // Бухгалтерский учет. – 1973 – № 2. – С. 26-30. 31. *Садыков К.* О централизации учета в республике / К. Садыков // Бухгалтерский учет. – 1975 – № 5. – С. 40-42. 32. *Соколов Я.В.* От истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. / Я.В. Соколов / – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 33. Социалистический метод хозяйствования. – М.: Изд-во “Статистика”, 1971. – 184 с. – С. 161. 34. Сук Л.К. Бухгалтерський облік – II : Навчальний посібник для дистанційного навчання / Сук Л.К., Сук П.Л. – К.: Університет “Україна”, 2005. – 701 с. 35. *Сумцов А.И.* Теория бухгалтерского учета. – Изд. 5-е, доп. и перераб. / А.И. Сумцов. – М.: Изд-во “Статистика”, 1964. – 232 с. 36. *Табаков Г.С.* О работе централизованной бухгалтерии / Г.С. Табаков // Бухгалтерский учет. – 1976 – № 1. – С. 62-63. 37. *Тимофеев С.* Централизовать учет в строительстве / С. Тимофеев // Бухгалтерский учет. – 1966. – № 2. – С. 17. 38. *Титов Б.А.* Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие для строит. техникумов] / Б.А. Титов. – М., “Финансы”. – 1968. – 198 с. 39. *Хлынов Н.* Совершенствовать учет расчетных операций / Н. Хлынов // Бухгалтерский учет. – 1965. – № 1. – С. 21-27. 40. *Холтобин В.* Механизация труда в централизованных бухгалтериях / В. Холтобин // Бухгалтерский учет. – 1968. – № 6. – С. 45-47. 41. *Чкванова З.* Централизованные бухгалтерии в жилищном хозяйстве / З. Чкванова // Бухгалтерский учет. – 1970 – № 3. – С. 39-41. 42. *Шаркинас Р.М.* Соревнуются централизованные бухгалтерии / Р.М. Шаркинас // Бухгалтерский учет. – 1976 – № 7. – С. 43-44. 43. *Шахов В.В.* Социалистическое соревнование централизованных бухгалтерий / В.В. Шахов, А.Ф. Поломошнов // Бухгалтерский учет. – 1974 – № 7. – С. 55-58. 44. *Юрченко А.Ф.* Преимущества децентрализации / А.Ф. Юрченко, Н.Ф. Огийчук // Учет и финансы в колхозах и совхозах. – 1971. – № 7. – С. 14.

ЖИГЛЕЙ Ірина Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік: соціальний аспект;
- облік зовнішньоекономічної діяльності

СКАКУН Людмила Степанівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- організація бухгалтерського обліку