

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

На основі дослідження напрацювань вітчизняних вчених виділені групи проблемних питань організації бухгалтерського обліку, які потребують подальшого дослідження та обґрунтування на науково-теоретичному рівні

Постановка проблеми. В умовах становлення ринкових відносин в незалежній Україні загальний фінансовий стан та інвестиційна діяльність як приватизованих, так і державних підприємств дедалі погіршується. Дана ситуація спричинена тим, що сьогодні ще не створено дієвого механізму забезпечення необхідних технологічних змін та забезпечення ефективної діяльності підприємства. Впровадження різноманітних форм власності, охоплення приватизацією різних галузей висовують дедалі нові вимоги до бухгалтерського обліку як основного засобу контролю за здійсненням господарської діяльності. Значні зміни, які відбуваються в економіці держави нерозривно пов'язані з удосконаленням та вирішенням актуальних завдань організації бухгалтерського обліку.

Реформування відносин власності та системи управління господарським механізмом зумовлює необхідність нового підходу до поглибленого дослідження питань організації бухгалтерського обліку. Основою для виділення окремих питань, які потребують подальшої розробки та удосконалення в сфері організації бухгалтерського обліку, є наукові дослідження здійснювані вітчизняними, російськими та радянськими дослідниками в період з 1965 по 2008 рр.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні та практичні аспекти проблемних питань організації бухгалтерського обліку досліджували в своїх працях такі українські дослідники, як М.П. Войнаренко,

Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, С.В. Івахненко, С.О. Олійник, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Л.С. Шатковська. В період командно-адміністративної економіки питання організації бухгалтерського обліку досліджували І.П. Бабенко, П.С. Безруких, Н.Р. Вейцман, І.А. Малишев, П.В. Мезенцев, В.А. Маздоров, А.Ф. Мухін, В.Д. Новодворський, В.А. Полторадня та ін. Проблемні питання організації управлінського (внутрішньогосподарського) обліку досліджені в наукових працях Белявцевої В.В., Задорожного З.В., Круковської Т.А., Лихацької К.В., Новоселової С.А., Погребняк Н.М., Салової Н.Ю., Соколова К.В., Тлукевич Н.В., Шапошнікової Н.В.

Метою дослідження Визначення питань організації бухгалтерського обліку, які в сучасних умовах господарювання набули актуальності та потребують детального обґрунтування та подальшого дослідження.

Викладення основного матеріалу. В процесі дослідження з метою вивчення проблемних питань організації бухгалтерського обліку були досліджені 80 авторефератів за період 1965-2008 рр. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук та наукового ступеня доктора економічних наук в Україні, Росії та СРСР, які містяться в базі Житомирської наукової бухгалтерської школи. За результатами дослідження напрацювань вчених та науковців, використовуючи метод групування, визначено основні групи питань, які найчастіше досліджувались та виносились на захист:

1. Теорія організації бухгалтерського обліку.
2. Удосконалення організації облікового процесу на підприємстві.
3. Організація роботи бухгалтерської служби.
4. Регулювання організації бухгалтерського обліку.
5. Удосконалення організації бухгалтерського обліку за визначеним об'єктом в окремих галузях діяльності.

6. Удосконалення організації окремих видів обліку.

Розглянемо більш детально проблемні питання, які піднімалися і досліджувалися науковцями в різні проміжки часу за кожною з виділених груп.

Таблиця 1. Систематизація основних проблемних питань теорії організації бухгалтерського обліку, які досліджені в авторефератах дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Питання організації бухгалтерського обліку, які досліджені в авторефератах дисертацій	Прізвище ім'я по батькові автора	Кількість
Теорія організації бухгалтерського обліку		
Уточнення категорійно-понятійного апарату	Барановська Т.В., Войналович О.П., Коваленко О.В., Лангазова В.В., Лисович Г.М., Лисиченко О.О., Охрамович О.Р., Свірко С.В., Стеців І.І.	9
Визначення складових організації бухгалтерського обліку та облікового процесу	Войналович О.П., Лангазова В.В., Стеців І.І.	3
Розробка наукових підходів та раціональна організація бухгалтерського обліку	Войналович О.П., Стеців І.І.	2

Узагальнення, зроблені в таблиці, є підставою для висновку про те, що значна увага приділяється вченими уточненню категорійно-понятійного апарату. Дана ситуація спричинена перш за все тим, що основою вирішення більшості проблемних питань, які виникають в практичній діяльності підприємств, є теоретична база. Лише після уточнення змісту певного поняття на основі дослідження праць вітчизняних та закордонних вчених, довідкової літератури

дослідник чи науковець зможе глибше зрозуміти та обґрунтувати його смислову сутність, зрозуміти значення в сучасних умовах господарювання. Дослідження напрацювань вітчизняних науковців є підставою для висновку про те, що найчастіше зустрічається уточнення понять “облікова політика”, “організація бухгалтерського обліку”, “організація облікового процесу” (рис. 1).

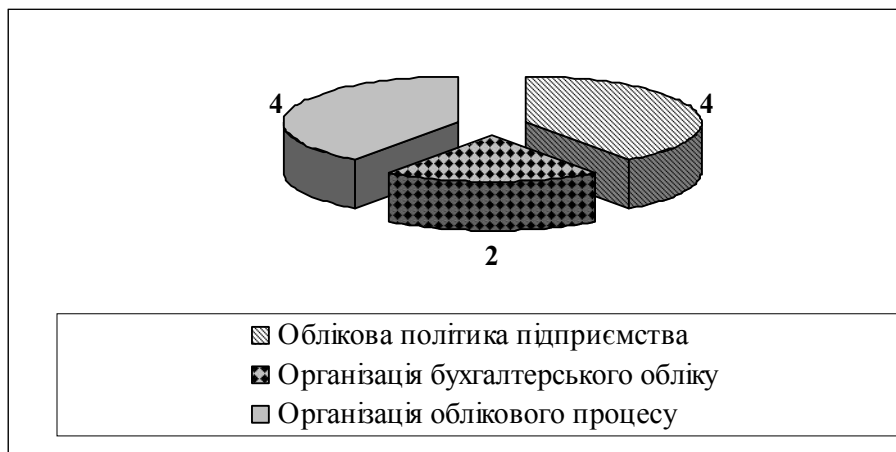


Рис. 1. Кількість авторефератів, в яких уточнено сутність категорійно-понятійного апарату

Такі науковці, як В.В. Лангазова, О.О. Лисиченко, О.Р. Охрамович, І.І. Стеців зазначають про необхідність розмежування понять “організація бухгалтерського обліку” та “організація облікового процесу (роботи облікового апарату)”.

Так, В.В. Лангазова пропонує під поняттям “організація облікового процесу” розуміти сукупність дій облікових працівників, внаслідок яких забезпечується узгодженість та взаємодія методологічних, технологічних та організаційно-структурних елементів облікової системи задля вирішення поставлених перед нею завдань [7, с. 3].

Войналович О.П. визначає “організацію бухгалтерського обліку” як сукупність заходів з упорядкування облікової роботи, які здійснює адміністрація підприємства та бухгалтер за дорученням власника з метою забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку на відповідному етапі розвитку суспільства [2, с. 4].

Оскільки проф. Н.М. Малюга дослідила та обґрунтувала сутність бухгалтерського обліку як процесу та системи [8, с. 27-32], вважаємо за доцільне існування даних підходів до

визначення понять “організація облікового процесу” та “організація бухгалтерського обліку”, оскільки ці терміни є взаємопов’язаними.

Так, під процедурою бухгалтерського обліку слід розуміти логічно витриману послідовність виконання бухгалтерських дій з відображення даних у процесі реєстрації, накопичення та обробки облікових даних з метою формування фінансової звітності та прийняття управлінських рішень [8, с. 28].

Оскільки бухгалтерський облік трактується також як система, яка є сукупністю елементів певного змісту, які пов’язані між собою і об’єднані регулярною взаємодією, які забезпечується здійсненням різних процедур слід зауважити, що якщо автори розглядають поняття “організація облікового процесу”, то паралельно слід розглянути поняття “організація бухгалтерського обліку як системи”.

Виходячи з вище викладеного, науковцями О.П. Войналович, В.В. Лангазовою та І.І. Стеців визначені складові даних понять (табл. 2).

Таблиця 2. Складові організації бухгалтерського обліку та облікового процесу

Складові організації бухгалтерського обліку	Складові організації облікового процесу	
Войналович О.П.	Лангазова В.В.	Стеців І.І.
Організація праці бухгалтера, його правовий статус	Методологічні предмет і об’єкти, функції і завдання, елементи методу, прийоми та засоби обліку	Облікові номенклатури
Техніка ведення бухгалтерського обліку	Технологічні жива праця, предмети та засоби праці	Носії облікової інформації
Організація внутрішньогосподарського контролю в частині бухгалтерського контролю	Організаційно-структурні форма обліку та організаційна структура облікової служби	Рух носіїв
Методичне забезпечення бухгалтерського обліку		Забезпечення

Оскільки І.І. Стеців, базуючись на системі класифікації операцій, структуру облікового процесу розглядає за двома розрізами: за економічним змістом інформації, яку формують операції і за видами операцій та метою їх виконання, тому складові організації облікового процесу відрізняються порівняно

зі складовими, які виділяє В.В. Лангазова. Тобто, на сьогодні відсутнє чітке визначення складових організації облікового процесу.

Зміна умов господарювання, повсюдне роздержавлення підприємств майже всіх галузей підприємства, залучення іноземного капіталу та взаємодія з транснаціональними

корпораціями, глобалізаційні процеси в економіці визначають актуальність раціональної організації бухгалтерського обліку. Раціональною зазвичай вважають таку організацію, за якої бухгалтерський облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання при найменших затратах засобів і праці. Питання раціоналізації бухгалтерського обліку досліджувалось в радянський період, але особливої актуальності набули в період розвитку ринкових відносин. Войналович О.П. визначила показники раціональної організації бухгалтерської служби, а саме: правильна розстановка кадрів на окремих ділянках облікового процесу, встановлення такої структури апарату

бухгалтерії, яка якнайбільше відповідала б конкретним умовам роботи підприємства. Стеців І.І. виділив два наукові підходи до організації бухгалтерського обліку та облікового процесу: фрагментарний та системний. Перевага надається системному, як такому, що сприяє вирішенню проблем організації в комплексному порядку.

Оскільки бухгалтерський облік як процес є сукупністю послідовних дій з дослідження впливу фактів господарського життя на майно підприємства, джерел його утворення та фінансові результати шляхом застосування визначеного порядку процедур [8, с. 28], організація безпосередньо облікового процесу залишається невирішеним питанням та широко досліджуваним (табл. 3).

Таблиця 3. Основні проблемні питання організації облікового процесу на підприємстві, які досліджені в авторефератах дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук та доктора економічних наук

<i>Організація облікового процесу на підприємстві</i>			
Удосконалення форм ведення бухгалтерського обліку	Бойченко Н.В., Гнатишин Л.Б., Івахненко С.В., Костецький Я.І., Лисович Г.М., Осадча Т.С., Серікова С., Сметанко О.В., Старченко Ю.М., Стеців І.І. Суха О.Р., Туренко Л.Ю., Ушаков А.І., Узєнбаєв Р.А.		14
Облікова політика та її удосконалення	Барановська Т.В., Гнезділова О.М., Зубко А.Б., Нестеренко І.В., Кузьміна Т.В., Свірко С.В., Смирнова Н.В., Стеців І.І.		8
Удосконалення робочого плану рахунків	Гузар Б.С., Гнатишин Л.Б., Сахірова І.П., Сметанко О.В., Симонович М.Я., Смирнова Н.В.		6
Визначення критеріїв обрання форм ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання	Бойченко Н.В., Костецький Я.І., Осадча Т.С., Суха О.Р.		4
Удосконалення графіку документообігу	Войналович О.П., Стеців І.І.		2

Оскільки в сфері малого бізнесу тенденція до визначення критеріїв вибору виникають нові суб'єкти господарювання, які форми ведення бухгалтерського обліку на мають свої особливості здійснення таких підприємствах (табл. 4). господарської діяльності, спостерігається

Таблиця 4. Критерії вибору форми ведення бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання малого підприємництва за результатами дослідження напрацювань вітчизняних науковців

<i>Критерії вибору форми ведення бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання малого підприємництва</i>		
<i>Фермерські господарства</i>	<i>Власники сільської садиби</i>	<i>Малі підприємства</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Площа ріллі	Середньооблікова чисельність працюючих	Економіко-правові, технологічні та організаційні особливості діяльності

Продовження табл. 4

1	2	3
Вартість валової продукції	Обсяг виторгу від надання послуг за рік	Сфера підприємницької діяльності
Кількість працюючих	Кількість господарських операцій за місяць та кількість видів послуг, що надаються додатково	Організаційна форма обліково-фінансової служби
Вартість технічних засобів	Кількість ліжко-місць у сільській садибі	Процес документообігу

Підприємства малого бізнесу створюють 65-80 % валового національного продукту, забезпечують ринкову конкуренцію, сприяють зменшенню соціальної диференціації, що сприяє дослідженню критеріїв вибору форм ведення бухгалтерського обліку саме в дані сфері. Також значна увага приділяється виділенню таких критеріїв в сільськогосподарських підприємствах. За результатами узагальнення та групування критеріїв вибору форми ведення бухгалтерського обліку визначено, що основними з них є чисельність працюючих та особливості діяльності підприємства.

Питання удосконалення форм ведення бухгалтерського обліку було актуальним за часів радянської союзу, і досліджується багатьма науковцями сьогодні. За умов незалежності значна диференціація галузей в яких здійснюють діяльність малі та сільськогосподарські підприємства сприяє тому, що найбільшу питому вагу у визначенні шляхів удосконалення форм обліку займають саме на даних підприємствах. Так питання удосконалення та розробки реєстрів обліку для малих та фермерських підприємств досліджено в 9 авторефератах (Бойченко Н.В., Гнатишин Л.Б., Костецький Я.І., Осадча Т.С., Сметанко О.В., Старченко Ю.М., Стеців І.І., Суха О.Р., Туренко Л.Ю.) за період 1991-2008 рр. Автори визначають, що розробка нових та удосконалення існуючих форм ведення обліку дозволить удосконалити систему формування економічної інформації для прийняття управлінських рішень, надасть змогу підвищити контрольну-аналітичну функцію бухгалтерського обліку.

В залежності від того, як побудована облікова політика на підприємстві, буде залежати ефективність управління його

діяльністю, стратегія розвитку, налагодженість та узгодженість дій всіх структурних підрозділів підприємства. Питанням удосконалення облікової політики різних за розміром, організаційно-правовою формою господарювання та галуззю діяльності присвячені праці Т.В. Барановської (розширено межі реалізації облікової політики як процесу, що охоплює організацію та ведення бухгалтерського обліку від способу формування фінансової звітності до використання як інструменту управління обліком на підприємстві; розроблено та систематизовано категоріальний апарат облікової політики, виділено її об'єкти, елементи та складові. З метою підвищення ефективності функціонування облікової політики розроблено рекомендації щодо її формування, документального оформлення, зміни та способів відображення у фінансовій звітності. Доповнено існуючі рівні реалізації облікової політики та напрямки використання під час здійснення господарського контролю. Запропоновано новий підхід щодо нівелювання впливу облікової політики на результати аналітичних досліджень) О.М. Гнезділової (формування облікової політики аграрних підприємств), А.Б. Зубко (визначено особливості формування облікової політики в акціонерних товариствах), І.В. Нестеренко, Т.В. Кузьміної, С.В. Свірко (побудовано структурну схему облікової політики в бюджетних установах), Н.В. Смирнової та І.І. Стеців (розроблено концепції формування облікової політики, яка забезпечує можливість обрання найбільш ефективного її варіанта, що сприяє досягненню мети господарювання малих підприємств).

Будь-яке підприємство має право затверджений державними органами єдиний план рахунків деталізувати для поточних потреб управління. Конкретизація може здійснюватися відповідно до технологічних та організаційних особливостей конкретного господарства. При розробці робочого плану рахунків використовують: єдиний план рахунків, інструкцію щодо застосування його, різні нормативні акти. Питання удосконалення робочого плану рахунків розглядається в межах окремих галузей або видів підприємств: в селянських (фермерських) господарствах (Гнатишин Л.Б., Гузар Б.С.); в туристській галузі (Сметанко О.В.); в підприємствах кондитерської промисловості (Сахірова І.П.); в господарства комерційного типу (Симонович М.Я., Смирнова Н.В.). Пропозиції даних науковців з удосконалення робочого плану рахунків спрямовані на удосконалення відображення в бухгалтерському обліку нових об'єктів, їх детального аналітичного обліку.

Графік документообігу на підприємстві, в установі має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Удосконаленню даного питання присвячені автореферати О.П. Войналович та І.І. Стеців. Доц. Войналович О.П. за результатами проведеного дослідження визначила процедури забезпечення раціонального документообороту (встановлення суб'єктів, можливих відомостей та порядку руху документів для обробки і узагальнення даних) та шляхи удосконалення структури документообороту шляхом скорочення періоду руху облікової інформації з урахуванням її вартості та

порядку організації її захисту, які передбачають надання лише корисної інформації заінтересованим особам і затвердження з урахуванням необхідності забезпечення соціального захисту працюючих [2, с. 14-15].

Стеців І.І. [12] розробив форму графіка документообігу інтегрованої форми, яка дає можливість здійснювати контроль за виконанням облікового процесу на всіх його етапах. Запропоновано форму і порядок створення графіка документообігу, яка дає можливість реалізувати конкретну схему облікового процесу малих підприємств за економічним змістом і за послідовністю виконання облікового процесу; дозволяє визначити терміни виконання, відповідальних за здійснення робіт. Внаслідок цього забезпечується своєчасність і якість облікової інформації, підвищується оперативність та якість управлінських рішень.

Актуальність питання удосконалення організації роботи бухгалтерської служби як в період радянського союзу так і в період розвитку ринкових відносин визначається тим, що бухгалтерська служба на підприємстві була і залишається одним з найважливіших підрозділів управлінської структури підприємства, яка повинна забезпечити формування повної і достовірної інформації про результати діяльності та майновий стан підприємства, яка необхідна для прийняття ефективних рішень, здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів і попередження негативних явищ у господарській діяльності. Реформування системи бухгалтерського обліку, зміна законодавчої бази, інформаційних потреб користувачів обумовила визначення та регулювання прав, обов'язків та відповідальності головних бухгалтерів.

Таблиця 5. Основні проблемні питання удосконалення організації роботи бухгалтерської служби, які досліджені в працях вчених та науковців

Організація роботи бухгалтерської служби		
Особливості структурної побудови та удосконалення облікового підрозділу на підприємстві	Гнезділова О.М., Гузар Б.С., Жук В.М., Коваленко О.В., Кононенко І.І., Сулименко Л.А.	6
Функції, права, обов'язки, відповідальність та кваліфікаційні вимоги до бухгалтера	Бібінев Н.М., Войналович О.П., Охрамович О.Р., Романчук К.В., Чижевська Л.В.	5
Удосконалення методики розрахунку оптимальної чисельності облікових працівників	Войналович О.П., Коваленко О.В.	2
Удосконалення методики приймання-передачі справ при звільненні бухгалтера	Войналович О.П.	1

На сьогодні відсутня однаковість серед науковців з приводу визначення структурної побудови облікового підрозділу на підприємстві. За часів радянського союзу такою вважалась централізована бухгалтерія. Так, ще в 1976 р. П.С. Безруких писав, що вже до 1973 року процес централізації обліку в межах підприємства (організації) був закінчений. За оперативними даними більше 96 % всіх підприємств і організацій ведуть облік централізовано [1, с. 12-13]

Так в авторефераті Кононенко І.І. (1965 р.) запропоновано удосконалити облік в колгоспах шляхом передачі функцій бухгалтерів безпосереднім організаторам та виконавцям виробництва з одночасним введенням в штат бригади рахівника. Це є важливий момент у справі наближення обліку до виробництва і дозволяє краще і швидше використовувати дані бухгалтерського обліку в повсякденному управлінні виробництвом.

В період незалежності української держави, були захищені дисертації в яких були зазначені наступні пропозиції:

1. Відсутність на практиці узгодженості у веденні та організації економічної роботи економістами та бухгалтерами, що призводить до різноманітності дій спеціалістів, дублюванню і функцій, не узгодженість їх роботи, що призводить до порушення логічної єдності організації економічної роботи виникла необхідність і

доцільність об'єднання бухгалтерської та економічної служб в єдину економічну (Гузар Б.С., Сулименко Л.А.).

2. Розроблена модель обліково-аналітичних відділів (Гнезділова О.М.).

3. Теоретично обґрунтовано доцільність реорганізації побудови структури обліково-аналітичної служби промислового підприємства, заснованої на взаємодії підсистем фінансового і управлінського обліку та інтеграції функцій управління, що дозволяють організувати облік у структурах програмно-цільового типу і забезпечують потреби менеджменту будь-якого рівня управління (Коваленко В.О.).

Зміна умов господарювання, прагнення власників до зниження ризиків діяльності та забезпечення отримання конкурентних переваг сприяють залученню послуг сторонніх підприємств для організації та ведення бухгалтерського обліку. Дані послуги через залучення закордонного досвіду називають аутсорсингом. В дисертаційних дослідженнях даному питанню приділено недостатньо уваги. Так, лише в авторефераті Н.В. Смирнової [11] досліджено можливості та доцільність застосування аутсорсингу як форми організації бухгалтерського обліку в малих підприємствах. Дедалі частіше в періодичних виданнях можна зустріти публікації різних авторів присвячених даному питанню, хоча потребують глибшого дослідження та обґрунтування наступні питання:

1. Які функції бухгалтерського обліку виконує аутсорсинг?

2. В чому полягають переваги та недоліки аутсорсингу бухгалтерського обліку?

3. Яка ступінь успішності та ефективності використання послуг аутсорсингових компаній?

4. Який порядок укладення договору аутсорсингу, його роль та значення в регулюванні відносин?

5. Яку відповідальність несе аутсорсер, як зменшити негативні наслідки аутсорсингу та ін.

Про стрімкий розвиток ринку аутсорсингу свідчить рівень витрат на аутсорсинг, які несуть країни Європи та США (рис. 2).

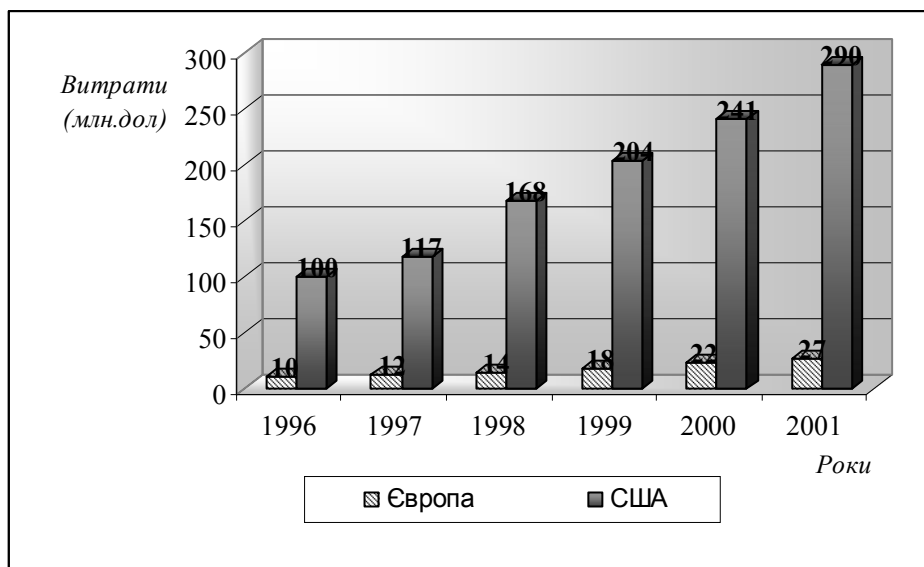


Рис. 2. Витрати на аутсорсинг на європейському та американському ринку за 1996-2001 рр. [16]

Рівень розвитку аутсорсингових відносин у світовій економіці характеризуються тим, що їх об'єм в 2004 році досягнув 72 млрд. дол. З цього об'єму 53 % припадає на частку Американського континенту, 44 % на частину Європи і лише 3 % на частину Тихо-Океанського регіону.

За підрахунком багатьох спеціалістів послугами аутсорсерів в сфері бухгалтерського обліку користуються приблизно 5 % російських фірм, 15 % польських, 34 % американських. Зараз в Україні понад 5 % українських підприємств великого та середнього бізнесу не мають в своєму штаті посади бухгалтера, а більш ніж 60 % невеликих компаній користуються бухгалтерським аутсорсингом, і тенденція до збільшення відсотку компаній, що користуються аутсорсингом стрімко росте [17].

Отже, практичне впровадження аутсорсингу бухгалтерського обліку потребує

детального та глибокого його теоретичного обґрунтування та дослідження.

Реформування бухгалтерського обліку, прийняття за період незалежності значної кількості нормативних документів, які визначають порядок ведення бухгалтерського обліку та його організації, виникнення та необхідність відображення в бухгалтерському обліку нових об'єктів, альтернативність нормативної бази спричинили зміну функцій головних бухгалтерів порівняно з періодом командно-адміністративної економіки. Дослідивши автореферати дисертацій Бібінева Н.М., Войналович О.П., Романчук К.В., Чижевської Л.В., ми згрупували зазначені авторами пропозиції з удосконалення прав та обов'язків головного бухгалтера за наступними групами (див. рис. 3).

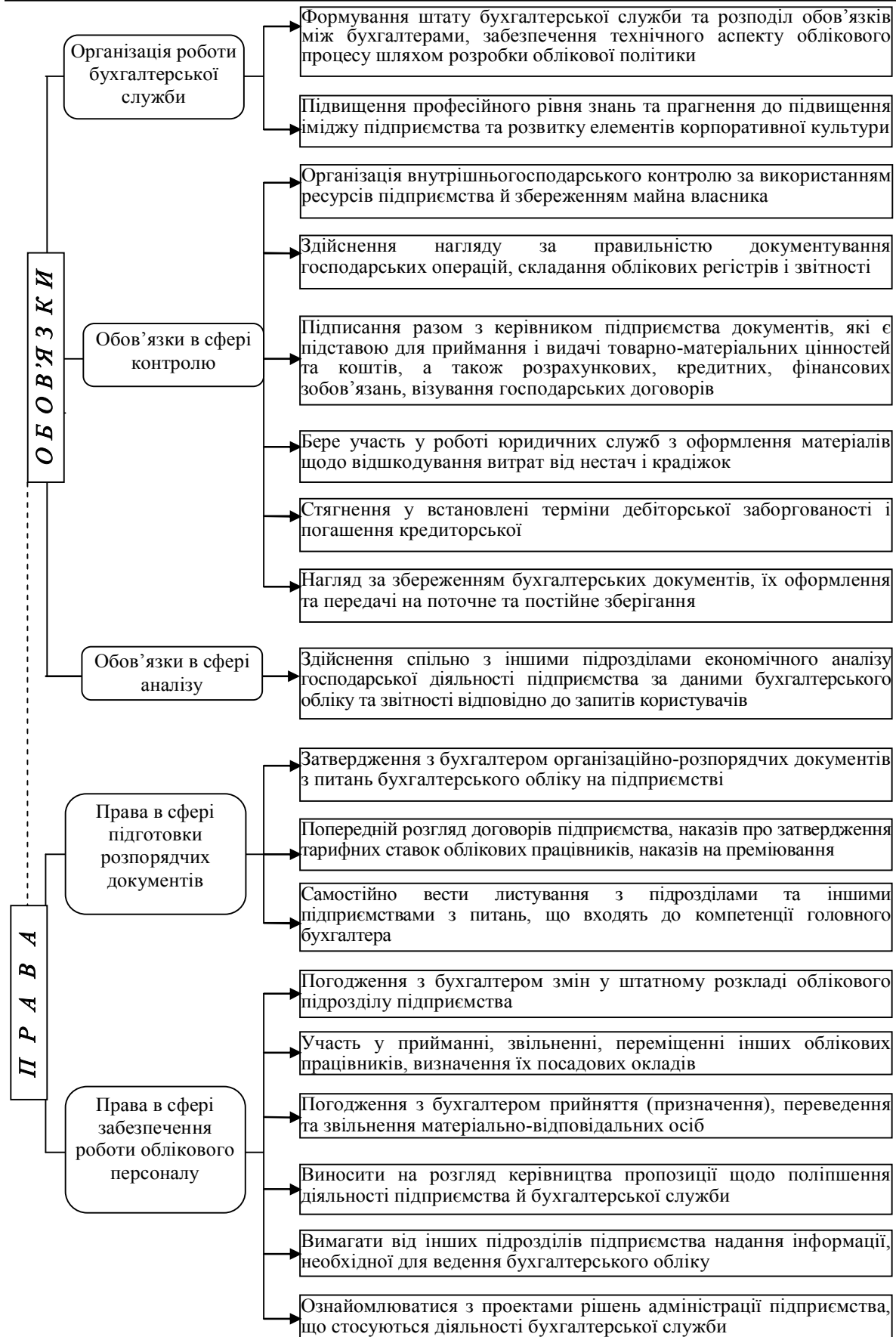


Рис. 3. Групи пропозицій з удосконалення прав та обов'язків головного бухгалтера

Як свідчать дані, відображені на рис. 2, можна зробити висновок, що вченими та науковцями при удосконаленні прав та обов'язків, основна увага приділяється удосконаленню обов'язків в сфері контролю, правам в сфері забезпечення підготовки, розробки та перевірки розпорядчих документів, а також визначення та розподіл обов'язків між працівниками облікового підрозділу.

Також проф. Л.В. Чижевська [15] обґрунтувала нові функції бухгалтера (за значенням в економіці – макроекономічна, мікроекономічна, за значенням в системі управління підприємством – організаційна, виконавча, управлінська, стратегічна, соціальна), які відповідають меті та змісту бухгалтерського обліку в контексті соціально орієнтованої економіки та зростання складності бізнесу. Також, автором було доведено необхідність дотримання етико-правових норм в професійній діяльності бухгалтера та значна увага приділена шляхам забезпечення професійної кваліфікації головних бухгалтерів.

Вище розглянуті пропозиції сформовані дослідниками на основі дослідження законодавчих актів, які визначали та регулювали права та обов'язки головних бухгалтерів в період Радянського Союзу. Проте розвиток ринкових відносин привніс свої нововведення в бухгалтерську професію. Сьогодні значна кількість вчених пише про необхідність наділення головного бухгалтера управлінськими функціями [3, с. 5; 9, с. 73; 6, с. 67; 13, с. 33]. Крім того, у Класифікаторі професій (ДК 003:2005), який набрав чинності 20 грудня 2005 року є нова професія 1475.2 – менеджер з бухгалтерського обліку. В Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників його права та обов'язки не визначені. В період існування Радянського союзу управлінські функції головного бухгалтера були зазначені в Положенні про головних бухгалтерів від 24 січня 1980 р. № 59. Тобто на законодавчому рівні були закріплені наступні положення:

1. Документи, які є основою для прийому або видачі грошових засобів і товарно-матеріальних цінностей, а також кредитні і розрахункові зобов'язання підписуються керівником об'єднання, підприємства, організації, установи і головним бухгалтером. Вказані вище документи без підпису головного бухгалтера, вважаються не дійсними і не повинні прийматися до виконання матеріально відповідальними особами і працівниками, а також установами банку.

2. Призначення, звільнення та переміщення матеріально-відповідальних осіб (касирів, завідуючих складами) проводиться по узгодженню з головним бухгалтером.

3. Договори та угоди, які укладаються підприємством на отримання чи відпуск товарно-матеріальних цінностей, а також накази і розпорядження про встановлення працівникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати, і про преміювання завчасно повинні бути бути розглянуті і завізовані головним бухгалтером.

4. Головний бухгалтер має право вносити пропозиції у відповідні комітети народного контролю про нарахування грошових стягнень з посадових осіб, які своїми неправильними діями спричинили матеріальний збиток державі, кооперативам та іншим суспільним підприємствам, організаціям.

Діяльність головного бухгалтера виділялась в особливу сферу управлінської діяльності, оскільки головний бухгалтер наділявся високими повноваженнями та міг брати участь в управлінні підприємством.

З отриманням незалежності в нашій державі була прийнята значна кількість законодавчих актів, але права та обов'язки головного бухгалтера зменшились і на сьогодні вміщені в чотирьох наступних:

1. Забезпечує дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності.

2. Організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

3. Бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

4. Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства [10, с. 7].

Питання наділення головного бухгалтера управлінськими функціями залишається не вирішеним. Не визначений перелік функцій в управлінні підприємством, які повинен виконувати бухгалтер, на якому рівні дані управлінські функції повинні бути закріплені, яку відповідальність за них буде нести головний бухгалтер чи доцільно на сьогодні його наділяти такими повноваженнями.

Удосконалення методики приймання-передачі справ при звільненні бухгалтера є наступним питанням, яке має проблемний характер. Найбільш глибоке та систематизоване дослідження з вирішення проблемних аспектів практичного здійснення приймання-передачі справ при звільненні бухгалтера здійснила О.П. Войналович. В дисертації обґрунтовано необхідність нормативного регулювання процедури приймання передачі справ при зміні бухгалтера. Узагальнені та систематизовані обов'язкові етапи цієї процедури, а саме: 1) підготовка документації до перевірки; 2) перевірка ведення бухгалтерського обліку та складання звітності; 3) узагальнення та аналіз результатів перевірки, підготовка документів до передачі; 4) складання акту-приймання передачі справ; 5) звільнення і призначення бухгалтера. Розроблений порядок базується на здійсненні контролю а обліковими даними та звітною інформацією, які передаються, і надає можливість: розмежувати відповідальність між новим бухгалтером і його попередником за вчинені правопорушення, забезпечивши документальне підтвердження здійснених

процедур; усунути приховування порушень у веденні бухгалтерського обліку та контролю на підприємстві.

Актуальність дослідження питання удосконалення методики розрахунку оптимальної чисельності облікових працівників зумовлена впливом даного питання на ефективність діяльності будь-якого підприємства. Лише правильно визначена оптимальна кількість облікових працівників може забезпечити максимальну економію робочого часу, зниження витрат на ведення бухгалтерського обліку, підвищення продуктивності праці бухгалтерів. Серед вітчизняних науковців дослідженням даного питання займалися доц. О.П. Войналович та О.В. Коваленко. Пропозиції даних науковців співпадають в тому, що використання тієї чи іншої моделі розрахунку оптимальної чисельності працівників забезпечить визначення взаємозалежності чисельності облікового персоналу від факторів, які впливають на її зміну та галузі діяльності підприємства.

В авторефераті О.В. Коваленко [4] викладено схему послідовності розробки нормативів кількості робітників обліку та наведено методику розрахунку нормативів оптимальної чисельності працівників обліку за допомогою мультиплікативної трифакторної моделі. Войналович О.П. обґрунтувала непридатність застосування існуючої методики розрахунку чисельності облікового персоналу, яка розроблена на рівні держави і є недієвою, оскільки не враховує особливостей діяльності в окремих галузях економіки, розміру підприємства, технічних засобів обробки інформації. З метою вдосконалення практики нормування чисельності облікових працівників розроблено механізм визначення оптимальної чисельності бухгалтерів. Даний механізм полягає в тому, що державні органи повинні регламентувати правовий статус бухгалтерів і встановити обов'язком бухгалтера розробку проектів посадових

інструкцій для облікового персоналу. Саме дані проекти повинні бути базою розрахунку кількості бухгалтерів на рівні підприємства, що надасть можливість врахувати особливості його діяльності.

Дедалі частіше виникають дискусії з приводу визначення питань, які підлягають обов'язковому регулюванню на рівні держави (табл. 6).

Таблиця 6. Перелік питань, які необхідно врегулювати на державному рівні і на рівні підприємства

Регулювання організації бухгалтерського обліку	
<i>Питання організації бухгалтерського обліку, які повинні бути врегульовані на державному рівні</i>	
Відображення в законодавстві нових форм організації обліку	Кривоконь О.С.
Розробка П(С)БО „Облікова політика підприємства”	Охрамович О.Р.
Кваліфікаційні вимоги до посади головного бухгалтера, порядок призначення та звільнення головних бухгалтерів, відповідальність головного бухгалтера, його права та обов'язки	Войналович О.П., Охрамович О.Р., Чижевська Л.В.
Методика визнання оцінки та амортизації активів та методика розподілу прибутку	Войналович О.П.
Форми типових розпорядчих і первинних документів та встановлення можливостей застосування електронних документів в бухгалтерському обліку	Войналович О.П.
Визначення порядку встановлення безпеки облікової інформації	Войналович О.П.
<i>Питання організації бухгалтерського обліку, які повинні бути врегульовані на рівні підприємства</i>	
Розробка внутрішніх регламентів облікових служб на підприємствах	Лисиченко О.О.
Закріплення права та обов'язків бухгалтерів щодо участі у договірній роботі	Романчук К.В.
Розробка стандартів підприємства по організації обліку за видами діяльності та регулювання облікової політики	Войналович О.П. Симонович М.Я.

Дані відображені в таблиці свідчать про те, що основними передумовами необхідності закріплення на законодавчому рівні окремих питань організації бухгалтерського обліку є наступні: внутрішні документи, які регламентують облікову політику не відображають специфіку організації обліку конкретного підприємства відповідної галузі; недосконалість розробки Положення про бухгалтерську службу; закріплення на рівні держави лише технічних функцій бухгалтерів та не приділення належної уваги організації праці бухгалтерів та їх кваліфікаційних вимог тощо. Найчастіше в працях вчених та науковців приділяється увага саме визначенню кваліфікаційних вимог до посади головного бухгалтера, порядку призначення та звільнення головних бухгалтерів, відповідальності головного бухгалтера, його правам та обов'язкам. На сьогодні вказівки

Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” стосовно прав та обов'язків бухгалтера є загальними. Держава залишила дану широку сферу для внутрішнього регулювання за допомогою цивільно-правового договору чи посадової інструкції.

В монографії проф. Л.В. Чижевської проведено ґрунтовне дослідження регулювання функцій та відповідальності бухгалтерів, за результатами якого зроблено висновок, що розроблені посадові інструкції представляють собою копію типових інструкцій, які не адаптовані до діяльності підприємства, а проаналізовані автором нормативні документи не уточнюють межі обов'язків і відповідальності бухгалтера. Вирішення цього питання відбувається з урахуванням традицій і професійного досвіду [15, с. 130-141].

Крім того, Корнієвич Д.М. зазначає, що сьогодні характерною для підприємств є ситуація, коли на практиці виявляється, що бухгалтерія працює у відриві від функцій управління. Відсутній основний визначений теорією потік бухгалтерської інформації до менеджерів організації. Бухгалтерський облік по суті працює на одного зовнішнього користувача – державу, тобто є обов'язковим додатком фірми. З врахуванням такої “незатребуваності” бухгалтерського обліку відбувається побудова бухгалтерії – в плані витрат на організацію, утримання та реорганізацію [6, с. 66].

Оскільки найважливішим завданням облікової служби є інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття обґрунтованих рішень і здійснення контролю за збереженням власності, дедалі частіше точаться дискусії з приводу існування та доцільності виділення управлінського обліку як окремого виду обліку. Дана ситуація сприяє тому, що велика частина дисертацій присвячена удосконаленню саме управлінського обліку на підприємстві (табл. 7).

Таблиця 7. Удосконалення організації окремих видів обліку

Удосконалення організації окремих видів обліку		
Удосконалення організації управлінського обліку	Ахонова Г.К., Бахтєєв А.В., Белявцева В.В., Власова О.Є., Задорожний З.В., Круковська Т.А., Ліпатова О.В., Лихацька К.В., Новоселова С.А., Погребняк Н.М., Соколов К.В., Салова Н.Ю., Хрїпяков С.В., Шапошнікова Н.В., Тлучкевич Н.В.	15
Удосконалення організації фінансового обліку	Салова Н.Ю., Нестрєрова К.О., Правдюк Н.Л.	3

Серед основних проблемних питань організації управлінського обліку, які потребують подальшого дослідження та удосконалення на основі дослідження 12 авторефератів виділені наступні:

1. Визначення методологічних та організаційних передумов впровадження системи управлінського обліку на підприємствах різних галузей.

2. Удосконалення форми внутрішньої управлінської звітності.

3. Розробка пропозицій з складання облікової політики для цілей управлінського обліку та розробка форм облікових реєстрів для внутрішнього документального забезпечення системи управлінського обліку.

4. Визначення взаємозв'язку принципів організації управлінського обліку з соціальною сферою підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дозволило в кінцевому підсумку зробити

теоретичне узагальнення і виявлення нових не вирішених проблемних питань, які проявляються в наступному:

1. Напрацювання вітчизняних вчених в сфері питань організації бухгалтерського обліку найчастіше досліджуються в розрізі виділених нами груп. Основні результати дисертаційних досліджень спрямовані на визначення невідповідності існуючих засад організації бухгалтерського обліку критеріям реформування економіки та удосконаленню організації облікового апарату підприємств за різними класифікаційними ознаками.

2. Формування ринкових відносин в Україні супроводжуються неухильним розширенням сфери недержавних форм господарювання підприємств, кооперативів, акціонерних та спільних підприємств, транснаціональних корпорацій. На сьогодні виникає питання як гармонізувати права, обов'язки головних бухгалтерів на цих підприємствах. Існування дискусій з приводу місця та значення бухгалтерського обліку в

системі управління призвели до того, що постало питання наділення головного бухгалтера управлінськими функціями. У Класифікаторі професій (ДК 003:2005), який набрав чинності 20 грудня 2005 року є нова професія 1475.2 – менеджер з бухгалтерського обліку. В Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників його права та обов'язки не визначені. Тобто питання визначення та доцільності наділення головного бухгалтера управлінськими функціями, визначення особливостей організації бухгалтерської служби на підприємстві в умовах сучасного бізнесу, відповідальність головного бухгалтера в сфері управління залишаються на сьогодні дискусійними і потребують подальшого дослідження.

3. Прагнення власників підприємств до зниження ризиків та підвищення конкурентоспроможності на ринку, зниження витрат діяльності призвели до впровадження в практичну діяльність послуг сторонніх організацій з ведення бухгалтерського обліку. В середньому такі послуги “зовнішньої бухгалтерії” (аутсорсинг) для невеликого підприємства коштують стільки ж, скільки послуги головного бухгалтера середньої кваліфікації. Виникнення аутсорсингу сприяло формуванню нових проблемних питань, а саме які переваги та недоліки надає аутсорсинг підприємству та власнику; яка ефективності його використання; як передбачити на основі договору аутсорсингу відповідальність аутсорсера та ін.

Тобто, зміна умов господарювання, впровадження закордонного досвіду ведення бухгалтерського обліку інших країн, проникнення на ринок компаній з іноземним капіталом, призводить до виникнення нових проблемних питань організації бухгалтерського обліку, які потребують подальшого дослідження.

Список використаної літератури:

1. *Безруких П.С.* Бухгалтерський учет в СССР. – М.: “Финансы”, 1976. – 96 с.

2. *Войналович О.П.* Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: Автореф. кандидата економічних наук / Національний аграрний університет. – К., 2006. – 21 с.

3. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

4. *Коваленко О.В.* Удосконалення організації обліку на промислових підприємствах: Автореф. кандидата економічних наук / Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля. – Луганськ., 2003. – 20 с.

5. *Кононенко І.І.* Организация и учет использования тракторов в колхозах Кировоградской области: Автореф. кандидата экономических наук / Украинская ордена красного знамени сельскохозяйственная академия. – К., 1965. – 20 с.

6. *Корниевич Д.М.* Проблемы информационной системы бухгалтерского учета на современном этапе / Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики: Тез. докл. Междунар. науч.-практ. конфер. – Минск, 17-18 октября 2002 г. – Мн.: БГЭУ, 2002. – С. 66-69.

7. *Лангазова В.В.* Організація обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах / Автореф. кандидата економічних наук / Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” Української академії аграрних наук. –К., 2004. – 20 с.

8. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

9. *Погрібна О.П.* Бухгалтерська служба підприємства: її роль і значення в системі управління підприємством / Концептуальні підходи до підготовки спеціалістів з обліку та аудиту в сучасних умовах України. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 19 березня 2004 р. – Харків: ХІБМ, 2004. – С. 73-75.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р. – Частина I / Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бугинець, к.е.н., доц. О.П. Войналович, к.е.н., доц. С.Ф. Легенчук, к.е.н., доц. Н.А. Остап'юк, викл. В.З. Мошенський, інженери кафедри Н.І. Георгієва, О.А. Разумна. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.

11. *Смирнова Н.В.* Облік у ресторанному господарстві: організація і методика: Автореф. кандидата економічних наук / Національний аграрний університет. – К., 2006. – 20 с.

12. *Стеців І.І.* Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств): Автореф. кандидата економічних наук / Львівська комерційна академія Укоопспілки. – Львів, 2002. – 18 с.

13. *Цвєткова Н.М.* Бухгалтерська професія та її значення в системі менеджменту / Тезиси и тексти выступлений на V-ой Международной научной конференции “Концепции развития бухгалтерской профессии: теория и практика”. – Житомир: ЖГТУ, 2006. – 136 с. – С. 31-33.

14. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Автореф. дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2007.

15. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

16. Outsourcing na świecie / www.cwbpartner.com.pl.

17. <http://bizpress.ws>.

СКАКУН Людмила Степанівна – асистент кафедри аналізу та статистики Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– професійна етика бухгалтера