

За умов відповідальні за складання фінансових звітів або орган управління оголошують після дати звітності про намір ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити його діяльність, суб'єкт господарювання втрачає необхідність керуватись припущенням про безперервність діяльності при складанні звітності.

### **Література**

1. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>
2. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в держному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного . — К.: УАСБА, 2009. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров. — 2009. — 479 с.

Статтю подано до редакції 26.01.10 р.

УДК 657.1

*Т. М. Сльозко*, канд. екон. наук, доцент,  
Академія муніципального управління

### **ДВА ПОНЯТТЯ ФОРМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ**

Розглянуто два поняття форми організації обліку: класичне і новітнє. Доведено, що реально існує лише одне визначення форми організації обліку за класичним підходом, за яким налічують три форми організації обліку: централізована, децентралізована і змішана.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** організація, форма, організація обліку, централізована і децентралізована форма, положення, стандарти, принципи.

Рассмотрено два понятия формы организации учета: классическое и новейшее. Доказано, что реально существует лишь одно определение формы организации учета:

та за класическим підходом, за котрым насчитывають три форми організації учета: централизованная, децентрализованная и смешанная.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** организация, форма, организация учета, централизованная и децентрализованная формы, положения, стандарты, принципы.

In the article the forms of organization of accounting an enterprise are considered. Author of the article defined two approaches in determination of forms of organization of accounting: classic and newest. She proved, that really there is only one approach – classic. Three forms of organization of accounting answer this approach: it is centralized, decentralized and is mixed.

**KEY WORDS:** organization, form, accounting, consideration, centralization, decentralization, standards, principles.

**Постановка проблеми.** В обліковій літературі ми зустрічаємо різні визначення форм організації обліку. Якщо протягом кількох десятиліть говорили про три форми: централизовану, децентрализовану та змішану (комбіновану), то останнім часом з'явився зовсім інший підхід до їх трактування. Його поява обумовлена введенням у дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в якому виділені наступні форми організації обліку: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку — фізичної особи, зареєстрованої як суб'єкт підприємницької діяльності; договір зі спеціалізованою бухгалтерською або аудиторською фірмою; ведення бухгалтерського обліку власником або керівником підприємства [1]. У результаті виникла певна невизначеність і в науці, і в практиці. Її можна сформулювати у вигляді такого питання: що слід розуміти під формою організації обліку, і які із наведених форм слід такими вважати? Пошук відповіді на поставлене питання і обумовив написання цієї статті.

Аналіз наукової літератури засвідчує нас, що в ній питання форм організації обліку практично не розглядаються. Можна зазначити, що в основному про них йдеться у навчальних джерелах. Так, у одному з них названі форми організації обліку (централизованна, децентрализованна, змішана) тлумачать як варіан-

ти організації облікового апарату [2, с. 560]. Тобто йде змішування понять, що свідчить про відсутність єдиного підходу до їх трактування, а це не є позитивним ані для науки, ані для освіти. Завданням науки є визначення однакового підходу до висвітлення того чи іншого поняття.

**Мета статті.** Визначити, що слід розуміти під формою організації обліку загалом, і виробити єдиний підхід до трактування кожної з форм організації обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Перед тим, як обирати ту чи іншу форму організації обліку, потрібно спершу визначитися із самими поняттями. Організація як смислове поняття передбачає упорядкованість, взаємодію окремих елементів, що перебувають у певній функціональній залежності між собою. Найчастіше термін «організація» вживається для позначення такої властивості, як упорядкування всіх елементів визначеного об'єкта в часі і просторі. Щодо організації бухгалтерського обліку, то таке поняття може бути визначено як науково-обґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економічно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності. Загалом, організація — це один із найвідповідальніших етапів створення підприємства та підготовки його до ефективної діяльності. Без організації управління підприємством неможлива організація обліку. Для того, щоб бухгалтерський облік організувати, потрібно щоб власник підприємства застосував заходи, які були б направлені на забезпечення реєстрації фактів господарського життя, їх узагальнення з метою отримання необхідної інформації для складання звітності та прийняття управлінських рішень. Організація передусім означає послідовність виконання операцій чи процедур, а будь-яка послідовність передбачає порядок, який можна структурувати у етапи.

Виділяють три основні етапи організації обліку: *методичний, технічний та організаційний*. Вони між собою тісно пов'язані, кожний з них має певне призначення та притаманні лише йому процедури. Так, на першому, *методичному* етапі, здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, тобто елементів методу бухгалтерського обліку, на яких базуються оцінка та калькулювання, документування та інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвій-

ного запису, бухгалтерський баланс та звітність. Другий, *технічний* етап, полягає у виборі способу обробки облікових даних за тією чи іншою технологією (у ручному чи комп'ютеризованому режимі); розробці переліку облікових регістрів та їх форм за ручної обробки інформації, переліку комп'ютерних програм для обліку — за комп'ютеризованого обліку; встановленні порядку здійснення записів у регістрах і переносу даних у регістри, а також порядку надання інформації, отриманої в електронній обліковій системі.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап — *організаційний* — полягає в організації роботи облікового апарату. Іншими словами, це організація бухгалтерської служби, яка всі ці роботи має виконувати. Він включає: встановлення форми організації обліку, за якої визначається раціональне розміщення облікового апарату (розташування поруч з оперативними підрозділами чи працівниками, які часто взаємодіють з бухгалтерією тощо); визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками обліку); встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів; набір кадрів та їх навчання; організацію робочих місць бухгалтерів; встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією і оперативними підрозділами підприємства, а також із зовнішнім середовищем (встановлення належного діловодства та документообігу); організація матеріального, інформаційного і технічного забезпечення облікових працівників; встановлення обліку роботи працівників та контроль за виконанням ними своїх функцій; організація архіву бухгалтерських документів; організація безпеки та захисту облікової інформації.

Від раціональної організації обліку багато в чому, якщо не в основному, залежить рівень управління економікою підприємств і об'єднань, фірм і компаній. Це пов'язано з тим, що в обліку створюється лівова частка інформації, яку використовує система управління. Від її повноти, обґрунтованості та достовірності залежить повнота управлінських рішень. Тому чим раціональніше організовано бухгалтерський облік у господарстві, тим більше якісної інформації отримують фахівці всіх служб управління для аналізу, контролю, регулювання і планування. Все це потрібно враховувати при організаційній побу-

дові бухгалтерської служби, під якою розуміють форму поділу праці, що передбачає розподіл облікових робіт між виконавцями. Конкретне вираження ця форма знаходить у відповідній структурі бухгалтерії і системі управління підприємством у цілому. Як правило, при досить великому обсязі облікової інформації, бухгалтерська служба виступає як окремий структурний підрозділ, який може мати різну форму організації: централізована, децентралізована, змішана. Оскільки за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] тлумачаться інші форми, перелічені вище, то, на думку автора статті, можна говорити про існування двох понять форм організації бухгалтерської служби або організації обліку — класичне та новітнє (рис. 1).

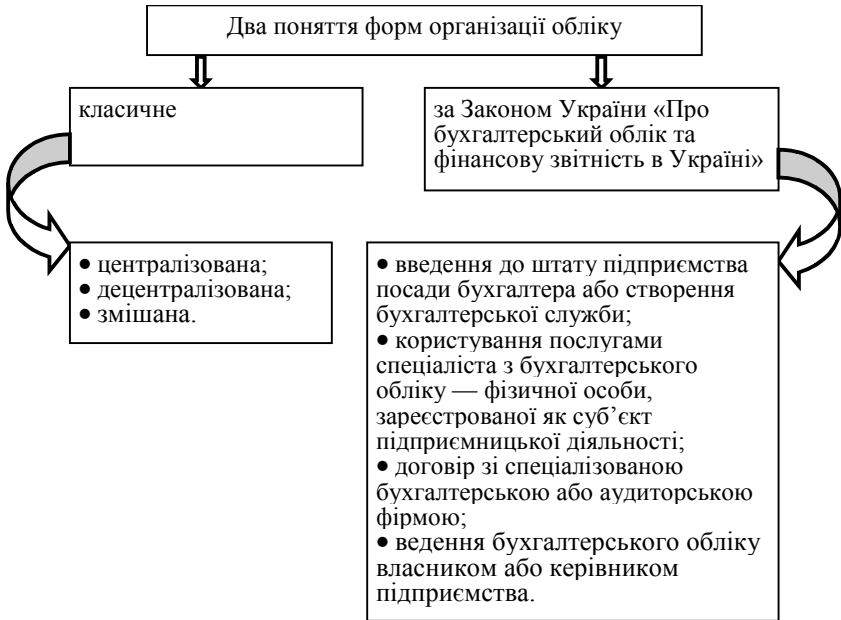


Рис. 1. Два поняття форми організації обліку

Перше поняття (можна назвати його класичним) виникло у 50-х — 60-х роках минулого століття під час найвищого рівня розвитку організації управління, а, отже, й розвитку організації обліку. За ним форми організації обліку поділяють на централізовану, децен-

тралізовану та змішану. За *централізованої форми організації обліку* на підприємстві у виробничих підрозділах реалізуються функції збору бухгалтерських даних (можлива також у місцях збору і попередня обробка), а формування звітних даних за ними і складання звітності здійснює головна (центральна) бухгалтерія підприємства. При цьому обліковий апарат зосереджений у головній бухгалтерії, де ведеться весь аналітичний і синтетичний облік на основі первинних та зведених документів, що надходять з окремих підрозділів підприємства. В самих підрозділах здійснюють лише первинну реєстрацію господарських операцій. *При децентралізованій формі організації* обліковий апарат зосереджений в окремих виробничих підрозділах підприємства, де ведуть синтетичний і аналітичний облік, складають окремі баланси і звітність цехів, філій, структурних підрозділів. Головна бухгалтерія в цьому випадку здійснює зведення балансів філій, складає зведений баланс і звіти підприємства, проводить контроль за постановкою обліку в окремих частинах підприємства. *Комбінована форма організації* обліку поєднує елементи централізації (головна бухгалтерія) з елементами децентралізації (підприємство має окремий підрозділ, який функціонує на основі власного балансу).

Друге поняття форм організації обліку виникло у результаті переходу бухгалтерського обліку України на міжнародні стандарти, у зв'язку з чим набув чинності Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Наведені у ньому форми організації обліку (перелічені вище) представляють собою не що інше як централізовану форму організації обліку, оскільки у кожному випадку (чи то введення до штату підприємства посади бухгалтера, чи то створення бухгалтерської служби; чи користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку — фізичної особи, зареєстрованої як суб'єкт підприємницької діяльності; чи то договір зі спеціалізованою бухгалтерською або аудиторською фірмою; чи ведення бухгалтерського обліку власником або керівником підприємства) — в усіх випадках без винятку інформація і збирається, і реєструється, й узагальнюється в одному центрі — головній бухгалтерії. Де б вона не була розташована, ким би не вівся облік, хто б не очолював бухгалтерію, результат один — це завжди централізоване місце збору, обробки та систематизації інформації з метою надання її користувачам. Якщо ж бухгалтерська служба розосереджена на великій території

(наприклад, комерційні банки, які мають філії не лише у містах, а й у районних центрах на території цілої країни), то сюди усі перераховані форми організації обліку, що визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», не відносяться, оскільки це вже децентралізована або змішана форма організації обліку.

Від форм організації обліку слід відрізнити, з одного боку, форму обліку, а з іншого — типи облікового апарату. Це пов'язано з тим, що ці поняття нерідко ототожнюються. Так, визначаючи загальну технологію організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання, С. Кузнєцова пропонує розглядати її як єдиний процес організації бухгалтерського обліку, що утворюється сукупністю взаємопов'язаних операцій, серед яких виділяє операцію 3 «Обрання форми організації ведення бухгалтерського обліку» [3]. Той же підхід має місце у А. А. Пилипенка та В. І. Отенка. Вони, зокрема, вказують: «Форма організації бухгалтерського обліку — це визначена система облікових реєстрів (хронологічних і системних) певної форми і змісту для здійснення обліку наявності і руху майна (засобів), зміни правових відносин, а також процесів господарської діяльності [4, с. 42]. Однак не одне десятиліття їх тлумачення розкривало поняття іншої форми — форми обліку. Ось як вона визначається у літературі: (1) це — сукупність облікових реєстрів, які використовують у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису [5, с. 194]; (2) кількість носіїв, порядок розташування на них інформації і метод їх заповнення [6, с. 72]; (3) інформаційно-пошукова система, призначена для збереження даних, це як би «банк даних», а реєстри в ньому є способом організації і зберігання інформаційних масивів [7, с. 324]; (4) сукупність алгоритмів для обробки первинних даних і отримання результативної облікової інформації за допомогою технічних засобів обліку [8, с. 96].

Отож, наведені приклади вказують на суттєву відмінність між поняттями форм — «формою обліку» і «формою організації обліку». Організація ведення обліку стосується суто його методики, тобто вибору методів і процедур відображення у системі бухгалтерського обліку господарських операцій, вибору облікових реєстрів (синтетичного та аналітичного обліку) та порядку запису в них облікових даних (чи то в автоматизованому, чи то в ручному

режимі). Без сумніву, цей процес (його ще називають обліковий або технологічний) теж організують. Однак, як видно, зовсім за іншими критеріями, і називають таку організацію — формою обліку. Форма ж організації обліку залежить від організаційної структури підприємства, яка дає базу для розміщення облікового апарату (чи він увесь знаходиться у центральному офісі, чи його окремі частини розосереджені на різних територіях, тобто безпосередньо у місцях, де здійснюються господарські операції), тощо. Таким чином, форма організації обліку — це організація апарату обліковців, який здійснює ведення обліку; а форма обліку — це організація комплексу облікових процедур (методів і методик) та чітко визначена послідовність їх ведення — «від балансу до балансу».

Якщо форма організації обліку залежить від місць розміщення облікового персоналу, то типи облікового апарату залежать від підпорядкованості бухгалтерів, делегуванні повноважень та відповідальності усередині бухгалтерії. У зв'язку з цим розрізняють три типи організаційної структури облікового апарату: лінійна, лінійно-штабна і комбінована (рис. 2).

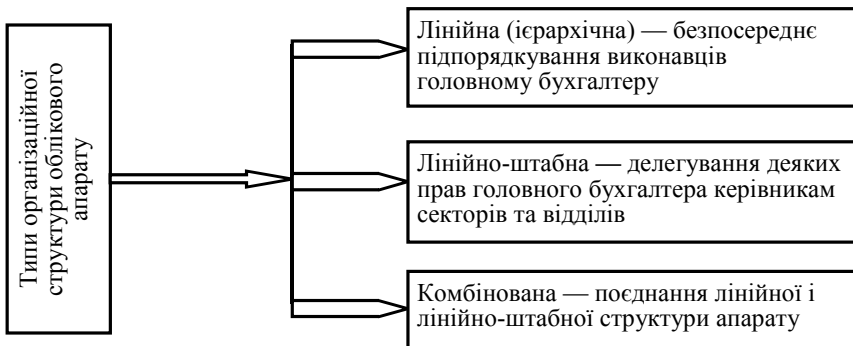


Рис. 2. Типи організаційної структури облікового апарату

За лінійної (ієрархічної) структури відбувається безпосереднє підпорядкування виконавців головному бухгалтеру, за лінійно-штабної частина повноважень і деяких прав головного бухгалтера делегується керівникам секторів та відділів. В умовах комбінованої структури поєднуються елементи лінійної і лінійно-штабної структури облікового апарату.

**Висновки.** Резюмуючи викладене вище, можна зробити наступні висновки. По-перше, в Україні діє один — класичний підхід до визначення форм організації обліку, за яким існує три основні: централізована (куди відносяться усі форми, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), децентралізована і змішана. По-друге, існує два поняття форм: форма організації обліку — це організація апарату обліковців, який здійснює ведення обліку, та форма обліку — це комплекс процедур і чітко визначена послідовність їх виконання (ведення обліку) — «від балансу до балансу». По-третє, форма організації обліку відрізняється від типів облікового апарату: форма ґрунтується на місцях розміщення облікового персоналу (горизонтальні зв'язки), а тип — на підпорядкованості обліковців усередині бухгалтерії (вертикальні зв'язки).

### Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996- XIV// Баланс (спец. випуск). — 2000. — № 2. — С. 3–7.
2. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спец. «Облік і аудит» вищ. навч закладів./ За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 3-є вид., доп і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 592 с.
3. Кузнецова С. Технологія організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 6. — С. 29–33.
4. Пилипенко А. А., Отенко В. І. Організація обліку і контролю. Навчальний посібник. — Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. — 288 с.
5. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. — 2-ге вид., випр. — К.: Знання, 2004. — 348 с.
6. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. — М.: Дело и сервис, 2001. — 752 с.
7. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика — 2003. — 496 с.
8. Пушкар М. С. Філософія обліку. — Тернопіль: Карт-бланш, 2002. — 157 с.

Статтю подано до редакції 08.10.09 р.