Облік і оподаткування

УДК 657.1.001.11:001.8

Шпак Валентин Аркадійович
доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку і оподаткування
Київський кооперативний інститут бізнесу і права
Shpak Valentin
Doctor of Economics, Professor,
Professor of the Department of Accounting & Taxation
Kyiv Cooperative Institute of Business and Law
ORCID: 0000-0001-8512-2741

Райковська Інна Тадеушівна
кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри обліку і оподаткування
Київський кооперативний інститут бізнесу і права
Raikovska Inna
Candidate of Economic Sciences (PhD), Associate Professor,
Head of the Department of Accounting & Taxation
Kyiv Cooperative Institute of Business and Law
ORCID: 0000-0003-2670-7277

Костенко Олександр Миколайович
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Київський кооперативний інститут бізнесу і права
Kostenko Oleksandr
Candidate of Economic Sciences (PhD), Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting & Taxation
Kyiv Cooperative Institute of Business and Law
ORCID: 0000-0003-1919-5859

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПЕРЕДУМОВА ОБҐРУНТОВАНОГО АНАЛІЗУ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

IMPROVING THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AS A PREREQUISITE FOR REASONABLE ANALYSIS AND EFFECTIVE TAXATION

Анотація. *Вступ. У сучасних економічних умовах організація бухгалтерського обліку є ключовим фактором для забезпечення прозорості, обґрунтованості та ефективності аналізу фінансових операцій підприємства. Бухгалтерський облік, організований належним чином, забезпечує коректний облік фінансових результатів, сприяє оптимальному податковому плануванню та зменшує ризики, пов'язані з помилками в оподаткуванні. Для багатьох підприємств проблеми з бухгалтерським обліком призводять до некоректних показників, які можуть викликати помилки в розрахунку податків і додаткові витрати у вигляді штрафів або пені. Удосконалення організації облікових процесів дозволить підприємствам оптимізувати податкове навантаження, сприяти коректному аналізу діяльності та забезпечити дотримання вимог чинного законодавства. Таким чином, дане дослідження є актуальним, оскільки його результати можуть стати основою для підвищення ефективності фінансового менеджменту та результативності оподаткування на всіх рівнях управління підприємством.*

Мета. Метою статті є всебічне дослідження та поглиблення теоретико-методологічних засад організації бухгалтерського обліку, розуміння сутності та змісту його предмета, основної ідеї (проєкту), що ґрунтується на науковій системі поглядів про облік, аналіз, оподаткування і узгоджується із загальнодержавними підходами та не суперечить чинному законодавству.

Матеріали і методи. Інформаційно-методологічною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, наукові та прикладні праці вчених та фахівців, в яких розкривались теоретико-методологічні засади

організації бухгалтерського обліку. В процесі дослідження використано загальнонаукові методи системного підходу, аналізу й синтезу, індукції та дедукції з метою розгляду бухгалтерського обліку як частини системи управління підприємством, що взаємодіє з іншими елементами (фінансовий аналіз, податкове планування); порівняльний метод, абстрагування і конкретизація – для порівняння різних підходів до організації бухгалтерського обліку, як міжнародних, так і національних, з метою виявлення можливих шляхів оптимізації облікових процесів, відокремлення загальних принципів та понять, пов'язаних із організацією обліку, від конкретних деталей для розробки теоретичної бази.

Результати. У науковій статті надано теоретичне обґрунтування концептуальних засад організації бухгалтерського обліку, які розглянуто за наступними блоками науково-теоретичного їх обґрунтування: загальні положення; регулювання бухгалтерського обліку в Україні; методологія – організація бухгалтерського обліку як науки; організація бухгалтерського обліку – практичної діяльності; перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку. Визначено, що бухгалтерський облік є складною, динамічною й відкритою економіко-правовою системою, яка потребує організації для оптимізації своєї структури та підтримки облікових процесів. Конкретизовані мета, цілі, завдання і результати обліку, зокрема, мета (ціль, завдання) будь-якої діяльності – це результат, на досягнення якого спрямовані зусилля, а цілі є сполучною ланкою між метою і діями, забезпечуючи логічний зв'язок між результатами. Уточнено зміст бухгалтерського обліку як економіко-правової дисципліни, що жорстко регулюється державою через нормативно-правові акти та забезпечує єдність системи та виконання її основних функцій: інформаційного забезпечення, контролю, аналізу фінансового стану і результатів діяльності. Запропонований проєкт Концепції бухгалтерського обліку є комплексним підходом до організації бухгалтерського обліку як економіко-правової моделі господарювання загалом,

а також до побудови цілісної системи управління бухгалтерським обліком в секторах та галузях економіки, інтегрованої в систему державного регулювання бухгалтерського обліку та звітності.

Перспективи. В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на реалізації розробленої Концепції бухгалтерського обліку, що надасть змогу удосконалення організації обліку як передумови обґрунтованого аналізу та результативного оподаткування.

Ключові слова: *організація бухгалтерського обліку, аналіз господарської діяльності, оподаткування, обліковий процес, ефективність оподаткування, фінансовий аналіз, податкове планування.*

Summary. *Introduction. In today's economic environment, the organization of accounting is a key factor in ensuring transparency, validity and efficiency of the analysis of a company's financial transactions. Properly organized accounting ensures correct accounting of financial results, facilitates optimal tax planning and reduces the risks associated with taxation errors. For many businesses, accounting problems lead to incorrect indicators, which can cause errors in the calculation of taxes and additional costs in the form of fines or penalties. Improving the organization of accounting processes will allow enterprises to optimize the tax burden, facilitate correct analysis of activities and ensure compliance with the requirements of current legislation. Thus, this study is relevant, as its results can become the basis for improving the efficiency of financial management and taxation at all levels of enterprise management.*

Purpose. The purpose of the article is to comprehensively study and deepen the theoretical and methodological foundations of the organization of accounting, to understand the essence and content of its subject matter, the main idea (project) based on the scientific system of views on accounting, analysis, taxation and consistent with national approaches and not contrary to current legislation.

Materials and methods. The information and methodological basis of the study is legislative and regulatory acts, scientific and applied works of scientists

and specialists, which revealed the theoretical and methodological foundations of the organization of accounting. In the course of the study, the author used the general scientific methods of a systematic approach, analysis and synthesis, induction and deduction to consider accounting as part of the enterprise management system that interacts with other elements (financial analysis, tax planning); comparative method, abstraction and concretization - to compare different approaches to the organization of accounting, both international and national, in order to identify possible ways to optimize accounting processes, to separate general principles and concepts related to the organization of accounting from specific details to develop a theoretical framework.

Results. The scientific article provides a theoretical substantiation of the conceptual foundations of the organization of accounting, which are considered in the following blocks of scientific and theoretical substantiation: general provisions; regulation of accounting in Ukraine; methodology - organization of accounting as a science; organization of accounting - practical activities; prospects for the development of the accounting system. It is determined that accounting is a complex, dynamic and open economic and legal system which requires organization to optimize its structure and support accounting processes. The purpose, goals, objectives and results of accounting are specified, in particular, the purpose (goal, objective) of any activity is the result to which efforts are directed, and the objectives are the link between the goal and actions, providing a logical connection between the results. The article clarifies the content of accounting as an economic and legal discipline that is strictly regulated by the state through regulations and ensures the unity of the system and the fulfillment of its main functions: information support, control, analysis of financial condition and performance. The proposed draft Accounting Concept is a comprehensive approach to the organization of accounting as an economic and legal model of management in general, as well as to the construction of an integrated accounting management system in sectors and industries of the economy, integrated into the system of state regulation of accounting and reporting.

Discussion. In further research, it is proposed to focus on the implementation of the developed Accounting Concept, which will improve the organization of accounting as a prerequisite for sound analysis and effective taxation.

Key words: *organization of accounting, analysis of economic activity, taxation, accounting process, efficiency of taxation, financial analysis, tax planning.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах, коли інформаційні технології та системний підхід набувають вирішального значення в управлінні економікою, бухгалтерський облік, як динамічна й адаптивна система, вимагає оновлення концепцій і визначення нових напрямів розвитку. Ускладнення економічних процесів зумовлює необхідність переосмислення методології та організації обліку. Прогрес у цій сфері стримується низкою організаційних і методичних проблем, які потребують впровадження інноваційних рішень для їх ефективного подолання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Чимало вітчизняних та зарубіжних науковців у своїх працях досліджували концептуальні підходи до організації бухгалтерського обліку як спосіб розуміння сутності «організації системи бухгалтерського обліку». Зокрема, основні аспекти організації бухгалтерського обліку як облікового процесу знайшли відображення у працях вчених Бутинця Ф.Ф. [1], Голова С.Ф. [3], Завгороднього В.П. [13], Кужельного М.В., Лінника В.Г. [5], Кузьмінського А.М. [6], Малюги Н.М. [8], Пушкаря М.С. [11], Сопка В.В. [12; 13], Шпака В.А. [15] та ін. Водночас методологічні аспекти організаційних обмежень у системах обліку, аналізу та оподаткування потребують глибшого наукового дослідження, оскільки їх виявлення та подолання є досить складним завданням. Рішення цих питань часто призводить до значно вагоміших позитивних змін, ніж усунення методичних недоліків у бухгалтерському обліку, аналізі чи оподаткуванні. Саме тому концептуальні засади організації бухгалтерського обліку є центральною темою цього дослідження.

Метою статті є всебічне дослідження та поглиблення теоретико-методологічних засад організації бухгалтерського обліку, розуміння сутності та змісту його предмета, основної ідеї (проєкту), що ґрунтується на науковій системі поглядів про облік, аналіз, оподаткування і узгоджується із загальнодержавними підходами та не суперечить чинному законодавству.

Матеріали і методи. Інформаційно-методологічною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, наукові та прикладні праці вчених та фахівців, в яких розкривались теоретико-методологічні засади організації обліку. В процесі дослідження використано загальнонаукові методи системного підходу, аналізу й синтезу, індукції та дедукції з метою розгляду бухгалтерського обліку як частини системи управління підприємством, що взаємодіє з іншими елементами (фінансовий аналіз, податкове планування); порівняльний метод, абстрагування і конкретизація – для порівняння різних підходів до організації бухгалтерського обліку, як міжнародних, так і національних, з метою виявлення можливих шляхів оптимізації облікових процесів, відокремлення загальних принципів та понять, пов'язаних із організацією обліку, від конкретних деталей для розробки теоретичної бази.

Виклад основного матеріалу. Розвиток концептуальних засад організації бухгалтерського обліку слід розглядати за наступними блоками науково-теоретичного їх обґрунтування: загальні положення; регулювання бухгалтерського обліку в Україні; методологія – організація бухгалтерського обліку як науки; організація бухгалтерського обліку – практичної діяльності; перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку. Деталізацію сутності кожного із запропонованих блоків здійснимо на основі підходу, запропонованого Шпаком В.А. [15]. Так, вважаємо, що в структурному блоці «Загальні положення» слід розкрити ланцюг наступних загальних дефініцій (рис. 1).

Бухгалтерський облік як	Процес
	Підсистема управління економікою
	Інституціональна економічна дисципліна
Предмет організації бухгалтерського обліку	

Рис. 1. «Загальні положення» концептуальних засад організації бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено авторами на основі [2; 4; 7; 14; 15]

Отже, бухгалтерський облік є складною, динамічною й відкритою економіко-правовою системою, яка потребує організації для оптимізації своєї структури та підтримки облікових процесів. Як підсистема управління економікою, бухгалтерський облік вимагає впорядкування своїх елементів. Організація бухгалтерського обліку проявляється через його структуру та обліковий процес. Структура обліку відображає внутрішню побудову системи та взаємозв'язок її складових, тоді як обліковий процес є сукупністю послідовних дій (облікових процедур), які забезпечують досягнення результату шляхом послідовної трансформації облікової інформації в часі та просторі. Облікова процедура, у свою чергу, – це впорядкована послідовність стандартних дій, визначених правилами для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Погоджуючись із думкою Шпака В.А. та Костенка О.М., зазначимо, що бухгалтерський облік, як інституційна економічна дисципліна, є належним чином впорядкованою, формалізованою та стандартизованою системою, яка підкріплена законодавчо-нормативними документами. Це одночасно наука (галузь знань) і практична діяльність, що служить для управління господарськими процесами [2; 14; 15].

На завершення першого розділу зазначимо, що предмет організації бухгалтерського обліку як науки є його методологія, яка охоплює систему принципів, методів і засобів для структурування облікової діяльності, а також у теоретичний аналіз цієї системи. У практичній площині предмет організації бухгалтерського обліку стосується формування і підтримки ефективного

функціонування облікової системи на рівні держави, економічних секторів, видів економічної діяльності та окремих підприємств.

Наступний розділ – «Регулювання бухгалтерського обліку в Україні», де відмітимо, що для країн з ринковою економікою, зокрема, для України, характерною є система, що поєднує державне регулювання з ринковим саморегулюванням. Основна мета державного регулювання економіки полягає в створенні інформаційної інфраструктури ринкового середовища для ефективного управління. Бухгалтерський облік, будучи елементом цієї інфраструктури, функціонує як інформаційна система для управління економічною діяльністю підприємств, організацій, установ і держави в цілому. Таким чином, бухгалтерський облік виступає одночасно і інструментом державного регулювання, і об'єктом цього регулювання. Регуляторами національної системи обліку є Міністерство фінансів України та Державна служба статистики України, які координують усі методологічні питання з організації та порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

На відміну від позиції Шпака В.А. та Костенка О.М., Райковська І.Т. наполягає на тому, що Міністерство фінансів України має продовжувати методологічне керівництво бухгалтерським обліком і фінансовою звітністю. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», державне регулювання покликане створити єдині правила обліку й звітності для захисту інтересів користувачів, затверджуючи НП(С)БО та інші регуляторні акти [7, с. 83-107; 10].

Державна служба статистики, в свою чергу, розробляє синтетичні показники, єдині методи обліку, уніфіковані форми звітності й централізує облік у межах держави. НБУ та Державне казначейство відповідають за стандарти обліку в банківській сфері та бюджетних установах відповідно, регламентуючи ведення обліку та складання звітності згідно з законодавством [9]. Галузеві міністерства та центральні органи виконавчої влади, базуючись на НП(С)БО, розробляють методичні рекомендації для відповідних секторів, а

регулювання у спеціалізованих сферах здійснюють Держкомісія з регулювання ринків фінансових послуг, податкова адміністрація, митна служба, Держкомісія з цінних паперів, Антимонопольний комітет та інші органи [2; 4; 15]. Райковська І.Т. наголошує, що відповідно до Закону Про бухгалтерський облік, організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах покладається на їхніх власників або керівників, які відповідають за належний облік господарських операцій, зберігання документації, визначення облікової політики, організацію документообігу та впровадження технологій обробки інформації [7, с. 83-107; 10].

Водночас питання захисту інтересів бухгалтерів, підвищення їхнього професійного рівня та якості послуг вирішуються професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів України. До них належать зареєстровані громадські формування, створені відповідно до Закону України «Про об'єднання громадян» [15], для реалізації професійних інтересів у сфері обліку та аудиту [4; 14; 15]. Додамо, що для покращення якості нормативних документів і прозорості нормотворчого процесу рекомендується залучати професійні організації бухгалтерів до Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

Перейдемо до обґрунтування проблемних питань, актуалізованих в меті дослідження, в третьому блоці «Методологія бухгалтерського обліку» (рис. 2).

Методологія – організація бухгалтерського обліку як науки		
Принципи обліку	Функції обліку	Умови обліку
Норми обліку	Форми обліку	Суб'єкти, об'єкти обліку
Предмет, метод обліку		
Засоби обліку		
Мета, цілі, завдання, результати обліку		
Етапи, стадії, фази обліку		

Рис. 2. Концептуальні засади організації бухгалтерського обліку – блок «Методологія бухгалтерського обліку»

Джерело: розроблено авторами на основі [2; 4; *7; 14; 15]

Отже, методологія бухгалтерського обліку є системою принципів, методів і засобів, що забезпечують організацію та побудову як теоретичної,

так і практичної облікової діяльності, а також наукою, що вивчає цю систему. Вона визначає особливості організації та логічну структуру бухгалтерського обліку. Логічна структура бухгалтерського обліку як наукової дисципліни – це впорядкована послідовність взаємопов'язаних елементів, яка дозволяє усунути протиріччя та глибше зрозуміти сутність і зміст цієї науки. Ключовими елементами логічної структури методології бухгалтерського обліку є принципи, норми, функції, форми, умови, суб'єкти, об'єкти, предмет, метод, засоби, мета, результати, етапи, стадії та фази облікового процесу [2; 4; 15].

Відмітимо, що принципи бухгалтерського обліку є базовими положеннями, які визначають загальні підходи до його організації. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлює десять основних принципів, на яких ґрунтується облік і фінансова звітність: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування і відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична собівартість, єдиний грошовий вимірник і періодичність. Додатково до цих принципів варто враховувати системні принципи, такі як адекватність, ієрархічність, цілісність, комунікативність та історичність [7, с. 83-107; 10].

Шпак В.А. зазначає, що бухгалтерський облік, як економіко-правова дисципліна, жорстко регулюється державою через нормативно-правові акти, що встановлюють обов'язкові для виконання правила. Це обмежує творчий підхід, але забезпечує єдність системи та виконання її основних функцій: інформаційного забезпечення, контролю, аналізу фінансового стану і результатів діяльності [15].

Райковська І.Т., підтримуючи Костенка О.М., визначає, що функції бухгалтерського обліку полягають у забезпеченні системи управління достовірною інформацією про господарську діяльність, виконанні контрольної, аналітичної та оціночної функцій. Враховуючи зазначене вище,

можна стверджувати, що сучасний бухгалтерський облік перебирає на себе управлінські функції в межах своєї специфіки та компетенції [2; 4; 7; 14; 15].

Автори статті дійшли згоди, що форма бухгалтерського обліку – це організація облікової системи, яка забезпечує хронологічні й систематичні записи для контролю господарських операцій і складання звітності. Трактуємо організацію обліку як упорядкування системи бухгалтерського обліку, а форму ведення обліку – як окремі аспекти його організації [2; 4; 7; 14; 15].

В той же час, умови визначаються як сукупність обставин і факторів, що впливають на функціонування системи. Рівень економічного розвитку та політична ситуація в країні мають суттєвий вплив на облікову систему. Ступінь цього впливу неможливо переоцінити. В Україні цей вплив ускладнюється нестабільністю економіки, політичною непередбачуваністю та недоліками нормативно-правової бази обліку [15].

Перейдемо безпосередньо до суб'єктів та об'єктів обліку. Суб'єктами організації бухгалтерського обліку є власник підприємства або уповноважена особа, головний бухгалтер чи відповідальна особа, призначена для ведення обліку. Об'єктами організації обліку є система бухгалтерського обліку, її структура та обліковий процес [10].

Дискусія щодо предмета і методу обліку триває, адже методологія досліджень розмежовує поняття «об'єкт» і «предмет» пізнання. Об'єктом є явище чи процес, на який спрямована увага дослідника, тоді як предметом – властивості об'єкта, які досліджуються за допомогою методів. У співвідношенні із суб'єктом об'єкт визначає напрямок уваги, а предмет – конкретну проблему, яка вирішується методами дослідження. Оскільки предмет обліку також є об'єктом уваги з боку суб'єктів, то виникає необхідність окремі проблеми предмету бухгалтерського обліку називати об'єктами [2; 4; 7; 14; 15].

Шпак В.А. уточнює, що предметом організації бухгалтерського обліку є: структура обліку як форма організації в статиці; процес обліку як

форма організації в динаміці. Предмет визначається як «те, на що спрямована дія», а метод – як сама дія, що здійснюється через способи і прийоми. Метод бухгалтерського обліку – це сукупність прийомів, які забезпечують функціонування системи для отримання повної та достовірної інформації [15].

В контексті зазначеного дещо простіше дійти згоди щодо засобів обліку. Термін «засіб» означає дію (діяльність), яка дає можливість здійснити що-небудь, досягти чогось; а також річ або предмет, тобто те, що служить знаряддям у певній справі. Синонімами цього терміну є прийом, спосіб, інструмент, а антонімами – мета чи ціль. Засіб передбачає наявність мети, адже лише стосовно неї зусилля набувають сенсу. У бухгалтерському обліку засобами є організаційно-технічне, нормативно-правове, інформаційне, кадрове та інші види забезпечення, спрямовані на функціонування облікової системи [2; 4; 7; 14; 15]. Звідси випливає, що метою бухгалтерського обліку є надання інформації для прийняття рішень, а його організація виступає засобом досягнення цієї мети. Використання терміну «засіб» краще відображає практичні дії, що забезпечують функціонування системи обліку.

Отже, можемо конкретизувати мету, цілі, завдання і результати обліку. Мета (ціль, завдання) будь-якої діяльності – це результат, на досягнення якого спрямовані зусилля. Цілі є сполучною ланкою між метою і діями, забезпечуючи логічний зв'язок між результатами. В організації бухгалтерського обліку основна увага приділяється правильній постановці цілей, адже вони забезпечують досягнення поставленої мети [2; 4; 7; 14; 15].

Що стосується етапів, стадій та фаз обліку, у вітчизняній науці та практиці бухгалтерський облік як обліковий процес поділяють на такі етапи: первинний облік, поточний облік та підсумковий облік, які відрізняються один від одного не тільки послідовністю виконання облікових робіт, а й різним рівнем оброблення облікової інформації. Тому етапи обліку

інтегрують два взаємопов'язаних аспекти облікового процесу: послідовність, обсяг здійснення облікових процедур та рівень оброблення облікової інформації, що дозволяє виділити стадії та фази облікового процесу. Стадії облікового процесу характеризують порядок здійснення облікових процедур, їхню черговість та обсяг у межах відповідного етапу: стадія підготовки облікового процесу, процедурна та результативна (завершальна) стадія. Фаза облікового процесу характеризує рівень оброблення облікової інформації у межах відповідного етапу: фаза проектування, технологічна фаза, оцінювальна (рефлексійна) фаза[2; 4; 7; 14; 15].

Так як же удосконалити «організацію бухгалтерського обліку – практичної діяльності» (четвертий блок концептуальних положень)? Незаперечним є те, що організація бухгалтерського обліку – це упорядкування бухгалтерського обліку як практичної діяльності, а саме: формування та забезпечення функціонування облікової системи на рівні секторів, галузей економіки та суб'єктів господарювання. А сучасне розуміння ролі та місця бухгалтерського обліку в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання, пов'язане з розширенням кола користувачів облікової інформації, призвело до поділу системи бухгалтерського обліку на підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку [10; 14; 15].

Нормативно-правове забезпечення цієї галузі чітко визначає, що фінансовий облік – це системний облік ресурсів, джерел їх формування і фінансових результатів, який відображає діяльність підприємства за звітний період згідно з законодавством України та міжнародними стандартами фінансової звітності [10]. Управлінський облік забезпечує інформацію для внутрішніх користувачів для управління підприємством, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9; 10]. Податковий облік спрямований на виконання податкового законодавства і обчислення прибутку для нарахування податків [2; 4; 7; 14; 15].

В контексті практичного застосування поділу облікового процесу на

етапи, стадії та фази пропонується їх інтерпретація як здійснення облікових процедур виписаних у Законі про бухгалтерський облік: виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, передача, зберігання) за технологічною послідовністю [10]. Серед факторів, що забезпечують функціонування системи бухгалтерського обліку виділяють: 1) облікову політику як інструмент нормативно-правового забезпечення організації бухгалтерського обліку; 2) форму обліку як елемент організаційно-технічного та інформаційно-методичного забезпечення організації бухгалтерського обліку; 3) організацію праці облікового персоналу як важливу складову організації облікового процесу.

Костенко О.М переконаний, що бухгалтерський облік як інформаційно-управлінська система досить жорстко регламентований. Ця його особливість зменшує вірогідність суб'єктивного підходу до здійснення облікових процедур і дозволяє отримувати інформацію транспарентну, об'єктивну, зіставну, юридично обґрунтовану та документально підтверджену [2; 4; 14].

Організація бухгалтерського обліку, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», передбачає, що підприємство самостійно: визначає облікову політику та обирає форму ведення бухгалтерського обліку [10].

Щодо облікової політики, яку достатньо детально розглядає в сфері своїх наукових інтересів Шпак В.А., зазначимо, що облікова політика підприємства є об'єктом організації бухгалтерського обліку, а положення (наказ) про облікову політику підприємства – способом організації бухгалтерського обліку. Проаналізувавши нормативні документи [9; 10], сформували визначення облікової політики як цілеспрямованої організаційно-управлінської діяльності, пов'язаної з формуванням облікового порядку (чіткої організації бухгалтерського обліку з дотриманням встановлених правил обліку), де облікові правила виписані у формі нормативно-правового акту, який на основі загальноприйнятих принципів і методів бухгалтерського обліку

та фінансової звітності встановлює процедурні норми, що визначають порядок здійснення облікової діяльності. Іншими словами, облікова політика підприємства є тим специфічним видом діяльності з упорядкування системи бухгалтерського обліку, який її організує та регламентує.

Розглядаючи організаційно-технічний аспект забезпечення бухгалтерського обліку Райковська І.Т. вказує, насамперед це вибір форми обліку, яка, в свою чергу, залежить від способу оброблення облікових даних – ручного або комп'ютерного та передбачає розроблення форм облікових регістрів, встановлення порядку здійснення записів в облікових регістрах і взаємозв'язку між ними. Тому питання форми ведення обліку розглядається в контексті організації бухгалтерського обліку [7].

Форма обліку, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є системою взаємопов'язаних облікових регістрів, що визначають послідовність і способи ведення облікових записів [10]. Таке визначення звужує поняття форми обліку до сукупності облікових регістрів. Однак, облікові регістри лише частково визначають форму обліку, оскільки важливу роль відіграють способи реєстрації облікових даних і технологія обробки інформації. Обчислювальна техніка нівелює ряд обмежень, пов'язаних із трудомісткістю та громіздкістю здійснення процедур первинної фіксації та поточної систематизації облікових даних, і дає нові можливості для розвитку форм ведення бухгалтерського обліку у відповідності з методологічними засадами обліку та потребами в достовірній і достатній інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів [7]. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку підвищує його роль в управлінні, оскільки обчислювальна техніка стає основним фактором організації обліку, змінюючи не тільки його форму, а й технології. Впровадження комп'ютерної техніки змінює способи обробки облікових даних, забезпечуючи швидке надання інформації через ефективну організацію даних та їх багаторазове використання.

Перейдемо до розгляду організації праці облікового персоналу. Цей

процес потребує здійснення управління обліковим персоналом та створення сприятливих умов для функціонування бухгалтерії підприємства. Для цього необхідно вирішити низку завдань: 1) визначитись із найбільш ефективним варіантом роботи облікового персоналу (централізований або децентралізований) та оптимальною структурою бухгалтерії; 2) розробити функціональні обов'язки облікових працівників та встановити контроль за виконанням ними своїх функцій; 3) здійснити раціональне розміщення облікового персоналу, встановити належні інформаційні зв'язки між окремими частинами бухгалтерії та між нею і оперативними підрозділами підприємства; 4) організувати робочі місця бухгалтерів, їх технічне оснащення; 5) забезпечити підвищення кваліфікації облікових працівників тощо [2; 4; 7; 14; 15].

При цьому, законом про бухгалтерський облік передбачені варіанти форм організації ведення бухгалтерського обліку на підприємствах: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства [10]. Перелік запропонованих форм організації ведення бухгалтерського обліку на підприємстві у майбутньому може бути розширено.

Продовжуючи думку в контексті розкриття мети дослідження, зазначимо, що однією з важливих проблем організації праці облікового персоналу є підвищення його кваліфікації, особливо в умовах розвитку інформаційних технологій. Гармонізація вітчизняної бухгалтерії з міжнародними стандартами підвищує вимоги до професійного рівня бухгалтерів, роблячи професію більш творчою та престижною. Сучасний бухгалтер не тільки надає достовірну інформацію про минулі події, але й

бере участь у розробці стратегічних планів підприємства [2; 4; 7; 14; 15].

Райковська І.Т., глибоко досліджуючи проблематику фаховості зазначає, що підготовка фахівців з бухгалтерського обліку здійснюється через навчальні заклади, однак підприємствам важливо постійно підвищувати кваліфікацію обліковців без відриву від роботи. Це можна реалізувати через впровадження передових облікових технологій, доступ до оновленої професійної літератури та залучення кваліфікованих фахівців для навчання персоналу [7].

Останній блок «Перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку» алгоритмізуємо в розгляді за схемою на рис. 3.

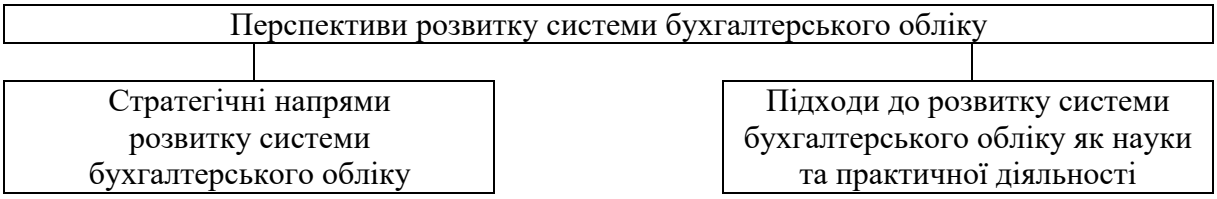


Рис. 3. Концептуальні засади організації бухгалтерського обліку – блок «Перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку»

Джерело: розроблено автором за [2; 4; 7; 14; 15].

Щодо стратегічних напрямів розвитку системи бухгалтерського обліку, сюди віднесемо: гармонізацію національної облікової системи з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності; зближення бухгалтерського фінансового та податкового обліку [2; 4; 7; 14; 15].

А стосовно підходів до розвитку системи бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності, поділимо їх на: теоретико-методологічний, організаційно-методичний, організаційно-технічний. Теоретико-методологічний підхід передбачає розроблення нових концепцій, парадигм, ідей, проектів бухгалтерського обліку із залученням знань інших наукових дисциплін (математики, кібернетики, теорії систем, економічної теорії, теорії управління тощо), подальший розвиток на цій основі теорії та методології бухгалтерського обліку. Організаційно-методичний підхід означає моделювання функціональних підсистем обліку та розроблення облікових політик для вирішення стратегічної мети, тактичних цілей та локальних завдань

за видами і об'єктами обліку (організація фінансового, управлінського, податкового, синтетичного, аналітичного, первинного, поточного, підсумкового обліку тощо). Організаційно-технічний підхід визначає оптимізацію форм надання облікових послуг, ведення обліку та технології оброблення облікової інформації на базі сучасної комп'ютерної техніки.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Узагальнюючи наведений матеріал, необхідно зазначити, що поглиблення концептуальних засад організації бухгалтерського обліку передбачає наукове їх агрегування в такий доктринальний регулятив як Концепція бухгалтерського обліку. Змістом запропонованих пропозицій остання обумовлює удосконалення організації бухгалтерського обліку як передумови обґрунтованого аналізу та результативного оподаткування.

Результатом запровадження Концепції бухгалтерського обліку стане комплексний підхід до організації бухгалтерського обліку як економіко-правової моделі господарювання загалом, а також до побудови цілісної системи управління бухгалтерським обліком в секторах та галузях економіки, інтегрованої в систему державного регулювання бухгалтерського обліку та звітності, зокрема. Запропонований проект ґрунтується на науковій доктрині інституціоналізму; концепції сталого розвитку та принципах системності; ієрархічної вертикалі управління, обліку, аналізу, оподаткування; єдиних засад формування інформації про господарську діяльність підприємств різних форм власності і галузевої приналежності.

Література

1. Бутинець Ф.Ф., Войнолович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. д.е.н., проф., Ф.Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2005 528 с.

2. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / В.М. Краєвський,

О.П. Колісник, Н.В. Гуріна, О.М. Костенко, О.П. Новікова. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 388 с. (Серія «На допомогу студенту УДФСУ», т. 94).

3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

4. Загальна теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / М.Ю. Згоннік, О.П. Колісник, О.М. Костенко, В.М. Краєвський, А.В. Лисюк. К.: Київський кооперативний інститут бізнесу і права, 2021. 388 с.

5. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: КНЕУ, 2001. 334 с.

6. Кузьминский А.Н., Сопко В.В. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности. К.: Вища школа, 1986. 256 с.

7. Луканев И.В., Райковская И.Т. Критическая оценка состояния экономического анализа на промышленных предприятиях. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерського учета и контроля Житомирской научной бухгалтерської школы: моногр. / Ф. Ф. Бутынец и др.; под. общ. ред. и с предисл. Ф. Ф. Бутынца. Житомир: ЖГТУ, 2008. 484 с.

8. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ПП «Рута», 2005. 388 с.

9. *Офіційний сайт Міністерства юстиції України.* URL: https://minjust.gov.ua/ (дата звернення: 01.12.2024).

10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 01.12.2024).

11. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 359 с.

12. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібник. К: КНЕУ, 2006. 526 с.

13. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. К.: КНЕУ, 2004. 411 с.

14. Теорія, методологія, організація аналізу і синтезу в науці та практиці господарської діяльності: монографія / В.М. Краєвський, О.М. Костенко, Л.С. Воробйова, М.І. Скрипник. К.: ФОП Ямчинський О.В., 2020. 172 с.

15. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід: монографія. К.: Бізнес медіа консалтинг, 2011. 312 с.

References

1. Butynets, F.F., Voinolovych, O.P., Tomashevska, I.L. (2005). Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku: pidruchnyk dlia studentiv spetsialnosti 7.050106 «Oblik i audyt» vyshchykh navchalnykh zakladiv. Za red. d.e.n., prof., F.F. Butyntsia. 4-e vyd., dop. i pererob. Zhytomyr: PP «Ruta». 528 s. [in Ukrainian].

2. Bukhhalterskyi oblik: navchalnyi posibnyk (2021) / V.M. Kraievskyi, O.P. Kolisnyk, N.V. Hurina, O.M. Kostenko, O.P. Novikova. Irpin: Universytet DFS Ukrainy. 388 s. (Seriia «Na dopomohu studentu UDFSU», t. 94). [in Ukrainian].

3. Holov, S.F. (2007). Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku: monohrafiia. K.: Tsentr uchbovoi literatury. 522 s. [in Ukrainian].

4. Zahalna teoriia bukhhalterskoho obliku: navchalnyi posibnyk (2021). / M.Iu. Zghonnik, O.P. Kolisnyk, O.M. Kostenko, V.M. Kraievskyi, A.V. Lysiuk. K.: Kyivskyi kooperatyvnyi instytut biznesu i prava. 388 s. [in Ukrainian].

5. Kuzhelnyi, M.V., Linnyk, V.H. (2001). Teoriia bukhhalterskoho obliku: pidruchnyk. K.: KNEU. 334 s. [in Ukrainian].

6. Kuzmynskyi, A.N., Sopko, V.V. (1986). Orhanyzatsyia bukhhalterskoho ucheta y analyza khoziaistvennoi deiatelnosty. K.: Vyshcha shkola. 256 s. [in Russia].

7. Lukanev, Y.V., Raikovskaia, Y.T. (2008). Krytycheskaia otsenka sostoianyia эkonomycheskoho analyza na promыshlennыkh predpryiatyiakh. Bukhhalterskyi uchet, kontrol y analyz: sotsyalnыe oryentyrы: Rezultatы nauchnыkh

yssledovanyi problem bukhhalterskoho ucheta y kontrolia Zhytomyrskoi nauchnoi bukhhalterskoi shkolы: monohr. / F. F. Butunets y dr.; pod. obshch. red. y s predysl. F. F. Butьintsa. Zhytomyr: ZhHTU. 484 s. [in Russia].

8. Maliuha, N.M. (2005). Rozvytok teorii bukhhalterskoho obliku: monohrafiia. Zhytomyr: PP «Ruta». 388 s. [in Ukrainian].

9. *Ofitsiinyi sait Ministerstva yustytsii Ukrviny.* URL: https://minjust.gov.ua/ [in Ukrainian].

10. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text. [in Ukrainian].

11. Pushkar, M.S. (2007). Metateoriia obliku abo yakoiu povynna staty teoriia: monohrafiia. Ternopil: Kart-blansh. 359 s. [in Ukrainian].

12. Sopko, V.V. (2006). Bukhhalterskyi oblik v upravlinni pidpryiemstvom: Navch. posibnyk. K: KNEU. 526 s. [in Ukrainian].

13. Sopko, V.V., Zavhorodnii, V.P. (2004). Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku, ekonomichnoho kontroliu ta analizu: pidruchnyk. K.: KNEU. 411 s. [in Ukrainian].

14. Teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia analizu i syntezu v nautsi ta praktytsi hospodarskoi diialnosti: monohrafiia / V.M. Kraievskyi, O.M. Kostenko, L.S. Vorobiova, M.I. Skrypnyk. K.: FOP Yamchynskyi O.V., 2020. 172 s. [in Ukrainian].

15. Shpak, V.A. (2011). Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku: kontseptualnyi pidkhid: monohrafiia. K.: Biznes media konsaltynh. 312 s. [in Ukrainian].