

ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ДОСВІД ФРАНЦІЇ

Досліджено сутність принципів організації бухгалтерського обліку, сформульованих у ХХ ст. у Франції. Визначено актуальність даних принципів у сучасних умовах організації обліку та можливість їх практичного застосування

Постановка проблеми. В умовах ринкових відносин зростають потреби управлінського персоналу та інших користувачів в оперативній, достовірній і повній обліковій інформації. Організація бухгалтерського обліку, передбачаючи вибір суб'єктів, методики й техніки ведення бухгалтерського обліку, забезпечує процес ведення бухгалтерського обліку в умовах діяльності конкретного суб'єкта господарювання та відповідно до потреб його керівництва, а також слугує передумовою формування та передачі якісної інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам. Перехід України на нові облікові принципи та методи ведення бухгалтерського обліку, наближені до міжнародних стандартів, спричинив зміни в організації та методології обліку. Невирішеним залишається питання чіткого формулювання принципів як керівних ідей з приводу організації обліку на підприємстві.

Мета дослідження полягає у дослідженні досвіду французьких бухгалтерів щодо формулювання принципів організації бухгалтерського обліку з метою визначення можливості застосування таких принципів в українській практиці у сучасних умовах господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемним питанням організації бухгалтерського обліку та зокрема визначенню принципів організації обліку присвячені наукові праці таких вчених, як Л.В. Вербицька, О.П. Войналович, А.П. Дикий, В. Завгородній, І.О. Капучак, А.Н. Кузьмінський, А.В. Рабошук, Л.С. Скакун, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Н.Г. Софронова, Л.К. Сук, П.Л. Сук, А.В. Хмелевська, А.В. Яцюк. Однак перелік принципів організації бухгалтерського обліку, запропонованих французькими бухгалтерами у ХХ ст. знаходимо лише у працях проф. Я.В. Соколова [8].

Викладення основного матеріалу дослідження. Бухгалтерський облік як процес є логічною послідовністю стадій, які відбуваються у чітко визначеному порядку та не можуть відокремлюватися одна від одної. Першою стадією є організація бухгалтерського обліку, яка є необхідною та обов'язковою передумовою його ведення. Організація

передбачає визначення осіб, відповідальних за ведення обліку, правил його ведення і забезпечення відповідними технічними засобами здійснення цього процесу.

У ході дослідження в науковій літературі виявлено три основні підходи до тлумачення сутності поняття "організація": 1) об'єднання людей для виконання певної діяльності з метою досягнення спільної мети; 2) внутрішня впорядкованість, узгодженість, взаємодія частин цілого, обумовлених його побудовою; 3) сукупність цілеспрямованих процесів, які призводять до утворення життєздатної системи.

Івахненко С.В. [5, с. 120] визначає поняття "організація бухгалтерського обліку" як "складову організаційної функції управління підприємством, що полягає в цілеспрямованій діяльності керівників підприємства по створенню та постійному впорядкуванню і вдосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення необхідною для потреб управління та здійснення контролю за власністю підприємства інформацією зовнішніх та внутрішніх користувачів".

В основі організації бухгалтерського обліку лежать вихідні положення, певні основи, які є загальнообов'язковими для дотримання та виконання, – принципи організації обліку, що забезпечують злагодженість та ефективність роботи підприємства.

Для французьких бухгалтерів усіх напрямків і шкіл характерна тенденція до уніфікації, раціоналізації обліку, вироблення загальних принципів, намагання підвищити дієвість та ефективність бухгалтерського обліку. У другій половині ХХ ст. французькі бухгалтери вперше сформулювали шість принципів організації обліку: механізація обліку, економія часу, економія праці, скорочення строків, безпека, чіткість (табл. 1).

Таблиця 1. Принципи організації бухгалтерського обліку у Франції¹

№ з/п	Назва принципу	Сутність принципу
1	Механізація обліку	Механізація є наслідком налагодженої організації, без якої застосування машин тільки примножує загальний хаос. Реорганізація обліку, що викликала застосування машин, приносить більший дохід, аніж самі машини
2	Економія часу	Економія може бути досягнута за умови одночасного виконання різних робіт (наприклад, ведення журналів та рахунків шляхом копіювальних записів). Попередня підготовка до роботи також допомагає виграти багато часу, навіть якщо робота ведеться вручну. Економія часу забезпечується і широким застосуванням машин в обліку
3	Економія праці	Незважаючи на те, що працівники можуть бути завантажені роботою незначною мірою, скорочення їх місць можливе тільки у великих бухгалтеріях. На підприємствах, де працює два-три або п'ять-шість бухгалтерів, будь-яке скорочення персоналу практично неможливе та недоцільне
4	Скорочення термінів	Бухгалтерія повинна прагнути надавати більше інформації, з більшою точністю, в коротший термін. При цьому можна заощадити час, але подовжити терміни отримання інформації, які багато в чому визначаються зовнішніми причинами, такими, як організація обороту документів і т.ін. У бухгалтерському обліку скорочення термінів значно важливіше за економію часу
5	Безпека	Забезпечується контролем, що означає самоконтроль (одночасне, а не повторне виконання основного і контрольного записів, паралельне порівняння підсумків контрольного запису та того, що підлягає перевірці) та ревізію (організація обліку повинна створювати можливості для здійснення зовнішнього контролю)
6	Чіткість	Чітке, ясне представлення інформації; використання зрозумілої термінології

¹ Джерело: на основі [8]

З метою визначення актуальності вищезазначених принципів у сучасних умовах слід детально розглянути сутність кожного з принципів.

Механізація (від грец. *mechane* – засіб, машина) – заміна ручних засобів праці машинами та механізмами; один із головних напрямів технічного прогресу. Механізація забезпечує підвищення продуктивності праці, скорочення тривалості виробничого циклу, підвищення якості виробленої продукції, заміну важкої, монотонної праці кваліфікованою працею оператора і наладчика машин і механізмів. З плином часу на зміну механізації прийшла автоматизація, а згодом – комп'ютеризація виробничих процесів. Економічний словник надає таке тлумачення поняття автоматизації виробництва: "...важливий напрям науково-технічного прогресу, що забезпечує повну ліквідацію і заміну фізичної праці робітників системою машин, обладнання, апаратів і пристроїв" [6, с. 3]. "Комп'ютеризація – процес все більш широкого застосування ЕВМ у народному господарстві, у галузях, підприємствах (об'єднаннях) і організаціях. Вирішення найважливіших народногосподарських задач, таких як підвищення продуктивності праці, покращення якості продукції, підвищення ефективності наукових досліджень, удосконалення системи управління та обслуговування, прямо пов'язано з використанням комп'ютерів" [6, с. 117].

У наш час важливим чинником, який сприяє своєчасному забезпеченню обліковою інформацією власників, менеджерів, інвесторів, інших користувачів є впровадження автоматизованих інформаційних систем обліку (АІСО) на базі комп'ютеризації. Тобто процес автоматизації системи управління в більшості випадків починається з комп'ютеризації бухгалтерського обліку [2, с. 69]. Широкого поширення набули професійні програмні продукти, такі як "1С: Бухгалтерія", "ПАРУС-Бухгалтерія", "БЕСТ-ПРО", "Галактика" тощо.

Швидкість процесу автоматизації залежить від методологічних засад та облікової політики, наявності на підприємстві добре організованої системи обліку. За умови комплексного використання комп'ютерної техніки та професійних програмних засобів облікова інформаційна система може оперативно надавати необхідну інформацію для потреб управління підприємством. Однак, незважаючи на очевидну корисність впровадження та вдосконалення АІСО на підприємствах, результати дослідження, проведеного колективом науковців під керівництвом С.С. Герасименка, засвідчують наявність безкомп'ютерного способу обробки облікової інформації (паперової або ручної бухгалтерії), недостатній рівень автоматизації облікових систем, відсутність комплексного професійного підходу для вирішення проблеми [2, с. 69-70].

Зважаючи на вищевикладене, можна стверджувати, що принцип механізації, передбачений французькими науковцями у ХХ ст., не втратив своєї актуальності в сучасних умовах організації бухгалтерського обліку, проте трансформувався в принцип комп'ютеризації обліку. Однак розширення автоматизації обліку на вітчизняних підприємствах є актуальною проблемою, що потребує подальшого вивчення.

Принципи економії часу, економії праці та скорочення термінів є взаємопов'язаними та стосуються оптимізації використання робочого часу облікового персоналу та швидкості передачі облікової інформації. Економія, відповідно до словника-довідника "Управлінський консалтинг", – це вибір шляхів використання ресурсів за умов обмеженості таких ресурсів, як фактори виробництва, грошовий дохід або час. бережливе ведення господарства, в основі якого лежить зменшення витрат економічних ресурсів [10, с. 827]. Економія досягається зниженням витрат, використанням ресурсозберігаючих технологій, дбайливим веденням господарства, правильною організацією праці.

Меншиков П.В. визначає важливі проблеми організації обліку на підприємстві, серед яких: розрахунок оптимальної завантаженості облікового персоналу, виявлення прихованих витрат ефективності в бухгалтерії,

розрахунок кількості вироблених кожним бухгалтером продуктів протягом місяця, виявлення джерел зниження витрат на бухгалтерію без втрати якості та без скорочення чисельності [7]. Отже, прагнення оптимізувати використання робочого часу та наявних трудових ресурсів залишаються актуальними в контексті посилення ефективності організації обліку на підприємстві.

Однією з основних вимог, що висуваються користувачами до облікової інформації є її своєчасність, яку Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван-Бреда визначають як придатність інформації для прийняття рішень до того моменту, коли вона втратить властивість впливати на рішення користувачів [9, с. 93]. Поняття своєчасності безпосередньо пов'язане з принципом скорочення термінів, на якому наголошували французькі бухгалтери, зазначаючи, що "бухгалтерія повинна прагнути надавати більше інформації, з більшою точністю, в коротший термін". На думку Х. ван Грюнінга, надмірна затримка у наданні інформації може призвести до втрати її доцільності, але часом здатна надати її надійність, тобто відсутність у ній суттєвих помилок та упередженості [3, с. 4]. Оперативний облік, що застосовувався раніше і забезпечував швидке, але часто недостовірне надання інформації, в епоху комп'ютеризації стає неактуальним. Користувачі прагнуть оперативного отримувати перевірену, надійну інформацію. Тому важливим є вибір оптимального терміну обробки та передачі інформації, що забезпечить максимальну достовірність та надійність останньої.

Чітке, ясне представлення даних забезпечує зрозумілість (сприйнятність) облікової інформації. Зрозумілість стосується можливості передачі суті явищ, що відбулися протягом звітного періоду, в поданій користувачам інформації. Як зазначає Х. ван Грюнінг, за формою подання інформація повинна бути зрозумілою для користувачів, що володіють базовими знаннями у сфері бізнесу, економіки та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати її з достатньою ретельністю [3, с. 49]. Таким чином, чіткість, як і передбачали французькі бухгалтери, є важливою передумовою ефективної організації бухгалтерського обліку.

Останнім, але не менш важливим, принципом є безпека. Відповідно до економічного словника, безпека – це стан, за якого ризик шкоди (персоналу) або збитків (майну) обмежений допустимим рівнем [10, с. 76]. У контексті організації бухгалтерського обліку слід розглядати безпеку інформації, тобто комплекс організаційно-технічних заходів, що забезпечують цілісність даних та конфіденційність інформації у поєднанні з її доступністю для всіх авторизованих користувачів. Безпека є показником, що відображає статус захищеності і є надзвичайно важливою для інформаційної системи бухгалтерського обліку, адже будь-яке розповсюдження конфіденційної інформації щодо рівня доходів та витрат, елементів собівартості продукції, складу контрагентів або рівня заробітної плати персоналу може негативно позначитися на подальшому функціонуванні підприємства та на його конкурентоздатності. У ринкових умовах господарювання інформація бухгалтерського обліку стала найціннішим ресурсом для здійснення процесу управління поряд з матеріальними, енергетичними, трудовими та фінансовими ресурсами. Саме тому на більшості сучасних підприємств створено систему авторизації працівників та обмеженого доступу до інформації (кожен бухгалтер має доступ лише до тієї ділянки обліку, якою безпосередньо займається). Крім того, у трудовому договорі зазначається ступінь відповідальності за розголошення комерційної таємниці. Інформація складає комерційну таємницю у випадках, якщо вона містить дійсну або потенційну комерційну цінність, здатна впливати на фінансовий стан підприємства, розмір одержуваного ним прибутку та призначена лише для певної групи користувачів, а власник інформації приймає заходи щодо охорони її конфіденційності.

Правове забезпечення економічної безпеки та комерційної таємниці, як її прояву, визначається відповідними правовими нормами, до яких належать Господарський кодекс, Кримінальний кодекс, Закон

України "Про державну податкову службу", Закон України "Про інформацію", Закон України "Про захист від недобросовісної конкуренції", Постанова КМУ "Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці". Документом, який регулює захист складових комерційної таємниці, є Положення про комерційну таємницю на підприємстві, що регламентує порядок доступу до інформації комерційного характеру та захищає власника від втрати, несанкціонованого доступу, викривлення, псування або знищення інформації, а також обмежує коло осіб (навіть серед працівників фірми), які мають до неї доступ, повний або ж обмежений, в залежності від займаної посади [4, с. 68].

На сьогодні питання визначення та пояснення принципів організації бухгалтерського обліку є суперечливим та дискусійним, відсутній єдиний підхід вчених до даного питання. На нашу думку, найповніший та найдоцільніший перелік пропонує А.П. Дикий, який стверджує, що організація бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання повинна базуватися на наступних принципах:

- принцип автономності, що передбачає відокремлення майна власника від майна підприємства;
- принцип адаптивності, що передбачає пристосування будови та функцій бухгалтерського обліку до певних умов управління;

- принцип ритмічності в організації бухгалтерського обліку означає рівномірне надходження даних та показників, а також надання вихідної інформації;

- принцип послідовності, що передбачає постійне застосування обраної підприємством облікової політики;

- принцип застосування комп'ютерної техніки, що застосовується при організації бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації суспільства;

- принцип зниження витрат на ведення бухгалтерського обліку, при тому, що достовірність, оперативність та своєчасність бухгалтерської інформації підвищуватиметься;

- принцип постійного удосконалення організації облікового процесу, який в свою чергу включає принципи економії часу та праці, а також їх пропорційності;

- принцип комплексності, згідно з яким при побудові системи захисту облікових даних необхідно передбачати прояв усіх видів можливих загроз для підприємства, включаючи канали несанкціонованого доступу до бухгалтерської інформації, та всі можливі засоби захисту. Застосування цих засобів потрібно порівнювати з можливими видами загроз, а засоби захисту облікової інформації повинні функціонувати в межах єдиного комплексу захисту конфіденційної інформації підприємства, взаємно доповнюючи один одного у функціональному і технічному аспектах;

- принцип безпеки та контролю даних, який передбачає захист цінної облікової інформації, шляхом встановлення обмеження користувачів, віднесення її до інформації конфіденційного характеру та запровадження обмежень при роботі з нею;

- принцип ешелонування бухгалтерських даних полягає в створенні декількох послідовних зон захисту облікової інформації. Таким чином, найбільш важлива інформація бухгалтерської служби повинна розташовуватись всередині інших зон захисту бухгалтерської інформації [4, с. 87-88].

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Організація бухгалтерського обліку є визначальною стадією процесу обліку на підприємстві, оскільки визначає умови ведення обліку та надання фінансової інформації. В ринкових умовах господарювання принципи організації бухгалтерського обліку набувають нового значення, вони є основою формування обліку та забезпечення його

подальшої провідної ролі в діяльності підприємства. Проаналізувавши шість принципів організації обліку, сформульованих французькими бухгалтерами у XX ст., дійшли висновку, що вони не втратили своєї актуальності й донині, проте сутність цих принципів дещо змінилася під впливом зміни умов господарювання.

Чіткість та своєчасність (що забезпечується скороченням термінів подання) є вимогами користувачів до облікової інформації. Економія часу та економія праці є передумовами збільшення ефективності функціонування бухгалтерії та усього підприємства в цілому та визначають сутність принципу постійного удосконалення організації облікового процесу в сучасних умовах. Принцип механізації з часом трансформувалася у принцип застосування комп'ютерної техніки, що є ознакою розвитку інформаційного суспільства в умовах науково-технічного прогресу. Особливої ваги у ринкових умовах господарювання набуває принцип безпеки та контролю даних, який передбачає захист цінної облікової інформації. Отже, принципи організації бухгалтерського обліку, запропоновані ще у XX ст. бухгалтерами Франції є актуальними й у наш час, однак перелік цих принципів потребує удосконалення та розширення, що стане предметом нашого подальшого дослідження.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф. Ф.* Організація бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська. – [за ред. д. е. н., проф. Ф. Ф. Бутинця]. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 528 с. 2. *Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення* [текст]: монографія / за ред. д. е. н., проф. С. С. Герасименка, д. е. н., проф. А. О. Єліфанова; [С. С. Герасименко, А. О. Єліфанов, М. Д. Корінько та ін.]. – Суми: ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. – 162 с. 3. *Ван Грюнінг Х.* Международные финансовые стандарты финансовой отчетности [текст]: практическое руководство / Х. ван Грюнинг / Всемирный банк. – 3-е изд., обновл. и переработ. – М.: Весь мир, 2006. – 344 с. 4. *Дикий А. П.* Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств: дис. на здобуття наукового ступеня к. е. н.: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / А. П. Дикий. – Житомир, 2009. – С. 87-88 5. *Івахненко С. В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: [наукове видання] / С. В. Івахненко – Житомир: АСА, 2001. – 416 с. 6. *Краткий экономический словарь* / Под ред. Ю. А. Белика и др. – 2-е изд., доп. – М.: Политиздат, 1989. – 399 с. 7. *Меньшиков П. В.* Бухгалтерия без авралов и проблем. Как наладить эффективную работу бухгалтерии: практическое руководство для директора и бухгалтера / П. Меньшиков. – М.: Издательство "Добрая книга", 2010. – 344 с. 8. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 9. *Хендриксен Э. С.* Теория бухгалтерского учета [текст] / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван-Бреда; пер. с англ. / под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с. 10. *Шишханов М. О.* Управленческий консалтинг: [слов.-справ] / М. О. Шишханов. – Москва: Анкил, 2006. – 896 с.

ГЕОРГІЄВА Надія Іванівна – магістрант Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- розвиток принципів бухгалтерського обліку;
- проблеми теорії бухгалтерського обліку