

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657.1

DOI: <https://doi.org/10.37734/2409-6873-2022-2-6>

РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

М. О. ЛЮБИМОВ

кандидат економічних наук, доцент;

Н. С. ПЕДЧЕНКО

доктор економічних наук, професор;

О. В. АРТЮХ-ПАСЮТА

кандидат економічних наук, доцент;

А. І. МІЛЬКА

кандидат економічних наук, доцент;

Н. В. ПРОХАРкандидат економічних наук, доцент,
Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»

Анотація. Мета статті полягає в обґрунтуванні напрямів розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в сучасних умовах. **Методика дослідження.** Досягнення поставленої у статті мети здійснено за допомогою таких методів дослідження: логічного узагальнення та наукової абстракції, структурного аналізу, аналітичного методу. **Результати.** За результатами дослідження охарактеризовано сучасні риси середовища, в якому працюють підприємства України. Проведене дослідження показало відсутність комплексних досліджень щодо організації обліку в умовах цифровізації і використання дистанційних технологій. Визначено, що фрагментарність цих досліджень є закономірною і логічною, оскільки вони охоплюють і питання психології, і розвитку персоналу, і питання нормативного регулювання трудових відносин, і дуже широке коло специфічних питань технічного характеру. Визначено, що подальший розвиток організації бухгалтерського обліку в найближчому майбутньому буде торкатися організаційної і технічної її складової через імплементацію сучасних технологічних рішень і розвиток практики дистанційної роботи. **Практична значущість результатів дослідження.** Використання запропонованих ідей дозволяє визначити оптимальні напрями вдосконалення організації бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, дистанційні технології, захист інформації, хмарні технології, бухгалтерський облік.

Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями. Бухгалтерський облік як штучна відкрита система розвивається під впливом змін у зовнішньому середовищі.

Характерними рисами середовища, в якому працюють підприємства України сьогодні є наступні:

- непередбачувана економічна і політична ситуація в державі;
- постійні зміни нормативно-правового забезпечення обліку і оподаткування;
- широке використання хмарних і мережевих технологій і розрахунків, що дозволяє обліковим працівникам значно знизити вимоги до апаратного забезпечення і використовувати комп'ютери і смартфони бюджетного сегменту при роботі з бухгалтерським програмним забезпеченням.

В той же час широке використання хмарних і мережевих технологій надає більше можливостей контролюючим органам.

Відповідно, виникає питання про те, як повинні змінюватися підходи до організації бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні питання організації бухгалтерського обліку досліджені у вітчизняній літературі достатньо ґрунтовно. Ним присвячені праці Ф.Ф. Бутинця, В.П. Завгороднього, В.С. Леся, В.В. Сопка, Я.В. Олійника. Окремі питання організації бухгалтерського обліку в умовах використання сучасних інформаційних технологій висвітлювалися в працях С.В. Івхненкова, А.О. Пашніної. Проте питання організації бухгалтерського обліку в умовах дистанційної роботи

бухгалтерів досліджені недостатньо, оскільки не були настільки актуальними як сьогодні.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає в обґрунтуванні напрямів розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Існує багато підходів до розуміння поняття «організація бухгалтерського обліку». Ми визначаємо її як сукупність заходів направлених на забезпечення оптимального функціонування системи бухгалтерського обліку. Ці заходи повинні бути направлені на створення системи регламентів праці обліковців і здійснення облікового процесу. Організація обліку містить організаційну, методичну і технічну складові. Організаційна складова повинна визначати хто веде облік на підприємстві і як бухгалтерська служба взаємодіє з іншими підрозділами. Методичний аспект організації бухгалтерського обліку покликаний визначити особливості застосування конкретних елементів методу бухгалтерського обліку в ході облікового процесу враховуючи економічні, юридичні, організаційні, техніко-технологічні чинники (особливості діяльності підприємства). Технічний аспект організації бухгалтерського обліку полягає у виборі технічних засобів реалізації організаційної і методичної складової.

Сьогодні непередбачувана економічна і політична ситуація в державі вимагає від підприємств підвищення ефективності діяльності і постійний контроль витрат. В цьому контексті діяльність бухгалтерської служби, в умовах коли облікова інформація не використовується в управлінні, часто розглядається як просто непродуктивні витрати, які можна скоротити.

Водночас розвиток технологій призводить до більшої прозорості, дає більше можливостей для контролюючих органів, що вимагає, відповідно, підвищення якості роботи працівників бухгалтерії, а це, в свою чергу, потребує додаткових витрат.

Але сьогодні мова не лише про те, що підходи до організації бухгалтерського обліку повинні змінюватися в контексті підвищення вимог до якості бухгалтерської інформації і оптимізації витрат підприємства, а і в контексті змін умов праці бухгалтерів у зв'язку із пандемією коронавірусу і воєнним станом, у зв'язку з чим багато бухгалтерів вимушені працювати дистанційно.

Виходячи з того, що складовими організації бухгалтерського обліку на підприємстві є організаційна, технічна, методична, слід зазначити що найменшого впливу за нових умов зазнає методична складова, тобто методика обліку. При цьому нові умови господарювання здійснюють значний вплив на організацію роботи облікових працівників і техніку ведення обліку.

Отже, можемо сформулювати основні питання щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що потребують вирішення і переосмислення в контексті сучасних умов господарювання і праці:

1. Організаційні:
 - вибір організаційної структури бухгалтерської служби;
 - нормування праці;
 - організація взаємодії з іншими підрозділами підприємства;
 - організація робочого місця бухгалтера (матеріально-технічне і інформаційне забезпечення);
 - контроль за виконанням функціональних обов'язків працівників бухгалтерії;
2. Технічні:
 - систематизація підходів і формулювання вимог до програмного забезпечення бухгалтерського обліку;
 - організація і контроль доступу до інформаційної бази бухгалтерського обліку;
 - організація захисту облікової інформації.

У зв'язку з тим, що на багатьох підприємствах сьогодні бухгалтери вимушені працювати дистанційно, багато науковців і практиків обґрунтовують доцільність передачі функцій бухгалтерської служби на аутсорсинг. Це складне питання, яке потребує детального розгляду і вирішення якого залежить від багатьох факторів: масштабу діяльності підприємства, галузі діяльності, обраної системи оподаткування тощо. Тому ми ведемо мову про напрями розвитку організації бухгалтерського обліку в контексті того, що бухгалтерський облік на підприємстві здійснює бухгалтер або бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером.

У відповідь на виклики часу були внесені зміни до Кодексу законів про працю України. З 27 лютого 2021 року в Україні запроваджено дві самостійні форми організації праці: дистанційну й надомну.

Дистанційні працівники працюють у будь-якому місці за власним вибором. Водночас мають бути на зв'язку з роботодавцем за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій [3].

Надомний працівник працює за місцем проживання або в інших визначених ним місцях поза приміщеннями роботодавця. Для такої роботи характерна закріплена робоча зона або технічні засоби, наприклад інструменти, приладдя для виробництва продукції, надання послуг або іншої роботи. Надомний працівник «прив'язаний» до вказаної в трудовому договорі адреси й може змінити її лише з дозволу роботодавця [3].

Важливо, що роботодавець має забезпечити дистанційного працівника обладнанням та засобами для виконання професійних обов'язків. Неодмінно безпечними й у належному стані. Також ви організуєте встановлення й обслуговування засобів та

оплачує витрати. Працівник матеріально відповідає за їхню нестачу або пошкодження.

Якщо працівник використовує власні засоби для потреб підприємства, варто домовитися з ним про розмір і порядок відшкодування їхнього зношування (амортизацію), витрат на використання (електроенергія, інтернет, заміна витратних матеріалів) [3].

Отже, дистанційна робота – це один з оптимальних способів продовжити працювати в умовах війни та пандемії. Ключовими особливостями дистанційної роботи є те, що для її оформлення на час пандемії та іншого форс-мажору достатньо лише наказу, без оформлення письмового трудового договору; працівник може самостійно визначати робоче місце і умови праці; працівник може розподіляти робочий час на свій розсуд і не дотримуватися «Правил внутрішнього трудового розпорядку».

Таким чином, дистанційна робота працівників бухгалтерії з одного боку дозволяє бізнесу продовжувати працювати, а з іншого вимагає внутрішньої регламентації організаційних питань, вказаних вище.

Вирішення зазначених організаційних питань вимагає відповідного технічного забезпечення, що реалізується засобами технічної складової організації бухгалтерського обліку.

В цьому контексті технічну складову організації бухгалтерського обліку необхідно розглядати з різних боків.

По-перше, дистанційна робота бухгалтерів передбачає ведення безпаперового обліку, що в цілому розвивається в Україні. Нормативні засади безпаперового обліку викладено у таких нормативних документах як Стратегія розвитку інформаційного суспільства в Україні, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг», Закон України «Про електронний цифровий підпис».

По-друге, необхідно сформулювати вимоги до програмних продуктів, що будуть використовуватися при цьому. З точки зору технічних рішень весь ринок комп'ютерних систем бухгалтерського обліку розвивається переважно в трьох напрямках [7]:

– традиційні «боксові» системи автоматизації бухгалтерського обліку (система «BAF», «Парус», «ISpro» та інші);

– системи забезпечення подання електронної звітності та обміну електронними документами («ME.Doc», «Art-Звіт Плюс» та інші);

– програмні сервіси для ведення обліку на основі «хмарних» технологій («Облік SaaS», «iFin», «MASTER:БУХГАЛТЕРІЯ», «хмарні» рішення для «BAF»).

Вважаємо, що майбутнє однозначно за хмарними технологіями, але їх використання при вирі-

шенні облікових задач має певні недоліки і несе певні загрози для інформаційної безпеки підприємства, основними з яких є [4]:

1. Тотальна залежність користувачів сервісів від якості інтернет-зв'язку і неможливість доступу до системи у разі його відсутності.

2. Різні аспекти безпеки інформації, що включають можливість ураження або крадіжки даних. Використання «хмарних» сервісів містить загрозу витоку або крадіжки інформації з мережі постачальника «хмарного» сервісу через навмисне перехоплення інформації зловмисниками, втрату контролю над базами даних та додатками або через дії інсайдера.

3. Нестабільність економічної ситуації в державі несе загрозу прив'язки сервісу до конкретного постачальника через можливість його банкрутства або поглинання.

4. Недостатня урегульованість використання «хмарних» сервісів для вирішення облікових задач на законодавчому рівні.

По третє, при використанні дистанційних технологій в роботі бухгалтерської служби виникають особливі ризики пов'язані з інформаційною безпекою. Це стосується як захисту не комерційної інформації, яка не підлягає розголошенню, як, наприклад, персональні дані відповідно до Закону України «Про захист персональних даних», так і комерційної інформації.

Проблема захисту облікової інформації досить багатогранна. До її вирішення можна підходити з різних боків, про що свідчить достатня кількість досліджень за цією тематикою. Нам імponує підхід В.А. Шпака, який комплексно підходить до системи захисту облікової інформації, у зв'язку з чим виділяє правові, технічні, програмні та організаційні її елементи [10].

До елементів правового захисту він відносить формулювання у всіх внутрішніх документах підприємства положень та відомостей, які складають таємницю і доведення до співробітників інформації про правову відповідальність за розголошення цих відомостей. До елементів технічного захисту – засоби захисту від фізичного знищення інформації як на паперових так і на електронних носіях. Елемент програмного захисту включає використання паролів, спеціальних засобів і продуктів програмного захисту, криптографічні методи захисту інформації в ЕОМ та в мережах. Елемент організаційного захисту включає регламентацію роботи персоналу щодо захисту інформації, роботи з конфіденційною інформацією і інших дій персоналу пов'язаних із захистом інформації. Автор зазначає, що елемент організаційного захисту є тією ланкою, яка зв'язує в одну систему всі інші елементи, як і в нашому дослідженні технічний аспект організації обліку пов'язує між собою організаційний і методичний.



Рис. 1. Індекс кібербезпеки України

Джерело: [1]

Крім того В.А. Шпак визначає додаткові правила захищеного документообігу [10]:

- персональна відповідальність співробітників за збереження носія і таємницю інформації;
- обмеження ділової необхідності доступу персоналу до документів, справ і базам даних;
- операційний облік документів і контроль за їх збереженням у процесі руху, розгляду, виконання і використання;
- жорстка регламентація порядку роботи з документами, справами і базами даних для всіх категорій персоналу.

Слід наголосити на тому, що поряд із зазначеними заходами щодо захисту облікової інформації важливе значення має робота з персоналом щодо підвищення компетентності працівників та їх відповідальності у застосуванні новітніх інформаційних технологій [2].

Важливим показником, що характеризує рівень захищеності інформації в цифровому середовищі конкретної держави, є національний і глобальний індекс кібербезпеки. Національний індекс кібербезпеки характеризує здатність країни запобігати кіберзагрозам.

Станом на 6 вересня 2021 року Україна має рівень індексу національної кібербезпеки 75,32% і посідає 24 місце серед 127 країн, що досліджувалися.

Позитивним є те, що рівень кібербезпеки перевищує рівень розвитку інформаційних технологій. На 100% оцінені політики кібербезпеки держави,

захист основних послуг, електронна ідентифікація, захист персональних даних і боротьба з кіберзлочинами. При цьому відзначається незначний внесок України у глобальну кібербезпеку (78 місце) (рис. 1).

Отже, система бухгалтерського обліку як важливе суспільне явище протягом всього свого розвитку, використовувала передові технологічні досягнення, починаючи з рахівниці і закінчуючи хмарними технологіями, і сьогодні Україна має всі передумови для успішного використання сучасних інформаційних технологій у сфері бухгалтерського обліку.

Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень у поданому напрямі. В цілому, проведене дослідження показало відсутність комплексних досліджень щодо організації обліку в умовах цифровізації і використання дистанційних технологій. Фрагментарність цих досліджень є закономірною і логічною, оскільки вони охоплюють і питання психології і розвитку персоналу і питання нормативного регулювання трудових відносин і дуже широке коло специфічних питань технічного характеру. Тож, вважаємо, що подальший розвиток організації бухгалтерського обліку в найближчому майбутньому буде торкатися організаційної і технічної її складової через імплементацію сучасних технологічних рішень і розвитком практики дистанційної роботи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. National Cyber Security Index. URL: <https://ncsi.ega.ee/country/ua/> (дата звернення: 29.08.2022).
2. Вітер С. А., Світличин І. І. Захист облікової інформації та кібербезпека підприємства. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 11. С. 497–502.
3. Дистанційна робота: про що треба знати роботодавцю. Державна служба України з питань праці. URL: <https://dsp.gov.ua/podolannia-nelehalnoi-zainiatosti/dystantsiina-robota-pro-shcho-treba-znaty-robotodavtsiu/> (дата звернення: 29.08.2022).
4. Любимов М. О., Кулик В. А. Можливості, загрози та перспективи використання «хмарних» технологій у бухгалтерському обліку. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2019. № 2 (93). С. 40–46.
5. Ляхович Г. І. Тенденції розвитку організації бухгалтерського обліку. «Вісник ЖДТУ»: *Економіка, управління та адміністрування*. 2017. № 4(82). С. 42–47. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2017-4\(82\)-42-47](https://doi.org/10.26642/jen-2017-4(82)-42-47)
6. Назаренко І. М. Нормативно-правове регулювання безпаперової бухгалтерії. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 28(2). С. 130–135. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_28\(2\)_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_28(2)_29)
7. Одноволик В. І. Програмне забезпечення для обліку та звітності: аналіз ринку та функціоналу. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2016. № 2. С. 128–135. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2016_2_16
8. Пашніна А. О. Трансформація елементів організації обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка*. 2016. Вип. 2. С. 122–126. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2016_2_23
9. Хорунжак Н. М., Лукановська І. Р. Облік в умовах цифрової економіки: проблеми і перспективи. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 45. С. 175–179. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_45_34
10. Шпак В. А. Організація захисту облікової інформації. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 2. С. 181–187.

REFERENCES

1. National Cyber Security Index: official website. URL: <https://ncsi.ega.ee/country/ua/> (accessed 29 August 2022).
2. Viter S. A., Svitlyshyn I. I. (2017) Zakhyst oblikovoi informatsii ta kiberbezpeka pidpriemstva. *Ekonomika i suspilstvo*, no. 11, pp. 497–502.
3. Dystantsiina robot: pro shcho treba znaty robotodavtsiu. Derzhavna sluzhba Ukrainy z pytan pratsi. Available at: <https://dsp.gov.ua/podolannia-nelehalnoi-zainiatosti/dystantsiina-robot-pro-shcho-treba-znaty-robotodavtsiu/> (accessed 29 August 2022).
4. Liubymov M. O., Kulyk V. A. (2019) Mozhlyvosti, zahrozy ta perspektyvy vykorystannia "khmarnykh" tekhnolohii u bukhghalterskomu obliku. *Naukovyi visnyk Poltavskoho universytetu ekonomiky i torhivli*, no. 2 (93), pp. 40–46.
5. Liakhovych H. I. (2017) Tendentsii rozvytku orhanizatsii bukhghalterskoho obliku. "Visnyk ZhDTU": *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, no. 4(82), pp. 42–47. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2017-4\(82\)-42-47](https://doi.org/10.26642/jen-2017-4(82)-42-47).
6. Nazarenko I. M. (2018) Normatyvno-pravove rehuliuвання bezpaperovoi bukhghalterii. *Prychornomorski ekonomichni studii*, no. 28(2), pp. 130–135. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_28\(2\)_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_28(2)_29)
7. Odnovolyk V. I. (2016) Prohramne zabezpechennia dla obliku ta zvitnosti: analiz rynku ta funktsionalu. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audit: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii*, no. 2, pp. 128–135. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2016_2_16
8. Pashnina A. O. (2016) Transformatsiia elementiv orhanizatsii obliku v umovakh zastosuvannia informatsiino-kompiuternykh tekhnolohii. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia»*. Serii: *Ekonomika*, no. 2, pp. 122–126. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2016_2_23
9. Khorunzhak N. M., Lukanovska I. R. (2019) Oblik v umovakh tsyfrovoy ekonomiky: problemy i perspektyvy. *Prychornomorski ekonomichni studii*, no. 45, pp. 175–179. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_45_34
9. Shpak V. A. (2015) Orhanizatsiia zakhystu oblikovoi informatsii. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audit: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii*, no. 2, pp. 181–187.

Mykola Liubymov, Nataliia Pedchenko, Olena Artiukh-Pasiuta, Alla Milka, Nataliia Prokhar, Higher Educational Establishment of Ukoopspilka “Poltava University of Economics and Trade”. Development of the organization of accounting in Ukraine under modern conditions.

Annotation. The purpose of the article is to substantiate the directions of development of the organization of accounting in Ukraine in modern conditions. **Methodology of research.** Achievement of the goal set in the article is carried out with the help of the following research methods: logical generalization and scientific abstraction, structural analysis, and analytical method. **Results.** According to the results of the study, the modern features of the environment in which Ukrainian enterprises operate are characterized: by the unpredictable economic and political situation in Ukraine; constant changes in the regulatory framework for accounting and taxation; widespread use of cloud and network technologies and calculations, which allows accountants to significantly reduce hardware requirements and use computers and smartphones of the budget segment when working with accounting software. At the same time, the widespread use of cloud and network technologies provides more opportunities for regulatory authorities. Considering that the components of the organization of accounting at the enterprise are organizational, technical, and methodological, it is determined that the methodological component, that is, the accounting method, will be least affected under the new conditions. At the same time, the new business conditions significantly impact

*the organization of the work of accounting employees and the technique of keeping records. The main questions regarding the organization of accounting at the enterprise are formulated, which need to be solved and reconsidered in the context of modern economic and labor conditions. The study showed the lack of comprehensive research on the organization of accounting in the context of digitalization and the use of remote technologies. It is determined that the fragmentation of these studies is natural and logical since they cover issues of psychology, staff development, and issues of regulatory regulation of labor relations, and a very wide range of specific technical issues. It has been determined that the further development of the organization of accounting shortly will affect its organizational and technical components through the implementation of modern technological solutions and the development of the practice of remote work. **The practical significance of the research results.** The use of the proposed ideas allows for determining the optimal directions for improving the organization of accounting at a particular enterprise.*

Keywords: organization of accounting, remote technologies, information security, cloud technologies, accounting.