

РОЗДІЛ 1. НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ ТА ПРАКТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

УДК 657.1.001

В.А. Шпак, д-р екон. наук

Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ, Україна

СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ ТА ПРАКТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

В.А. Шпак, д-р экон. наук

Национальная академия статистики, учета и аудита, г. Киев, Украина

СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК НАУКИ И ПРАКТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

V.A. Shpak, Doctor of Economics

National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine

ACCOUNTING STRUCTURE AS SCIENCE AND PRACTICAL ACTIVITY

Розглянуто структуру бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності. Виділено як ознаки класифікації науки про бухгалтерський облік: методологічну характеристику облікової системи, логічну структуру обліку, часово-просторову структуру облікового процесу. Запропоновано розширити структуру облікового процесу у часі та просторі, крім етапів, стадіями та фазами обліку.

Ключові слова: структура, процес, технології, норми, принципи, функції, засоби, умови, цілі, суб'єкти, об'єкти, предмет, методи, етапи, стадії, фази обліку.

Рассмотрена структура бухгалтерского учета как науки и практической деятельности. Выделены в качестве классификационных признаков структуры бухгалтерской науки: методологическую характеристику учетной системы, логическую структуру учета, структуру учетного процесса во времени и пространстве. Предложено расширить пространственно-временную структуру учетного процесса, кроме этапов, стадиями и фазами учета.

Ключевые слова: структура, процесс, технология, нормы, принципы, функции, средства, условия, цели, субъекты, объекты, предмет, методы, этапы, стадии, фазы учета.

The accounting structure as science and practical activities is considered. Are allocated as classification signs of structure of accounting science: the methodological characteristic of registration system, logical structure of the account, structure of registration process in time and space. It is offered to expand existential structure of registration process, except stages, account phases.

Key words: structure, process, technology, norms, principles, functions, means, conditions, purposes, subjects, objects, subject, methods, stages, account phases.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік є складною багаторівневою системою, яка сприймається та досліджується з різних позицій. Безперечно, така складність структури та наявність різних підходів до розгляду цієї системи – бухгалтерського обліку – свідчать на користь необхідності її організації. Під організацією розуміють як діяльність – процес створення певної системи, так і результат цієї діяльності – структуру системи. Це актуалізує проблему організації облікової системи як важливого напрямку розвитку бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що у науковій літературі розвинуті погляди на організацію бухгалтерського обліку як на менеджмент бухгалтерської структури та забезпечення облікових процедур (робочих планів рахунків, документообігу, посадових інструкцій облікового персоналу та інших внутрішніх регламентів). Досліджень організації бухгалтерського обліку в контексті загальних проблем розвитку облікової системи чи побудови бухгалтерського обліку як науки ще досить мало.

Метою цієї роботи є розкриття організаційної структури бухгалтерського обліку як науки і практичної діяльності. Оскільки структура залишається відносно сталою при різних перетвореннях системи, її можна розглядати як форму внутрішньої організації системи, яка визначає склад її елементів, взаємозв'язки між ними, будову та дозволяє дослідити внутрішні механізми функціонування облікової системи.

Виклад основного матеріалу. Враховуючи те, що бухгалтерський облік є одночасно наукою, зі своєю теорією та методологією, і практичною діяльністю, яка здійснюється за відповідними методиками та технологіями обліку, спочатку розглянемо структуру бухгалтерського обліку як наукової дисципліни (табл. 1).

Структура бухгалтерського обліку як наукової дисципліни – це обумовлена послідовність залежних компонентів, яка сприяє усуненню суперечностей і дозволяє краще дослідити сутність та зміст науки.

Таблиця 1

Структура бухгалтерського обліку як науки

Методологічна характеристика бухгалтерського обліку	Логічна структура бухгалтерського обліку	Часово-просторова структура облікового процесу
Особливості	Суб'єкт	Етапи
Норми	Об'єкт	Стадії
Принципи	Предмет	Фази
Функції	Метод	
Форми	Засоби	
Умови	Мета (цілі) – Результат	

1. Методологічна характеристика обліку включає:

- особливості обліку (бухгалтерський облік як специфічний вид управлінської діяльності характеризується суцільним, безперервним, документально оформленим відображенням господарської діяльності підприємства у вартісному вимірнику з використанням подвійного запису);

- норми обліку (бухгалтерський облік є найбільш регламентованим видом управлінської діяльності. Закони, укази, накази, розпорядження, положення, порядки, інструкції, методичні вказівки встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку, які є обов'язковими для виконання. Ця консервативність дещо звужує межі для прояву індивідуальності, творчості, але організує систему бухгалтерського обліку загалом, дозволяє їй за єдиними правилами виконувати її основні функції);

- принципи обліку (принципи, як вихідні положення, визначають загальноприйняті підходи до організації системи-науки, зокрема до організації бухгалтерського обліку);

- функції обліку (роль та призначення бухгалтерського обліку відомі – забезпечення системи управління повною, достовірною та об'єктивною інформацією про господарську діяльність. Крім цієї пріоритетної функції, бухгалтерський облік виконує декілька функцій, що є основними для інших підсистем управління, серед яких найчастіше виділяють контрольну, аналітичну та оціночну функції);

- форми обліку – це прояв організації системи обліку, наповненої відповідним змістом;

- умови обліку – це вимоги, обставини, сукупність причини, факторів, від яких залежить здійснення облікової діяльності. Тобто їхня сукупність створює сприятливе (чи несприятливе) середовище для функціонування облікової системи.

Методологічна структура розкриває внутрішні механізми функціонування бухгалтерського обліку. При дотриманні основних характеристик бухгалтерського обліку (безперервне, суцільне та обов'язкове документальне оформлення господарських операцій суб'єктів діяльності) враховується специфіка бухгалтерського обліку як системи, врегульованої законодавством держави та іншими нормативно-правовими документами. Завдяки регламентації його процедур забезпечується достовірність, неупередженість, повнота, зіставність, нейтральність інформації, а також рівень гнучкості у використанні облікових методів, необхідних для виконання бухгалтерським обліком своїх функцій.

2. Логічна структура обліку включає:

- суб'єкт обліку (суб'єкт у загальнонауковому розумінні визначається як носій предметно-практичної діяльності, що направлена на об'єкт. Суб'єктами організації бухгалтерського обліку є: власник або уповноважений орган (посадова особа), що здійснює

керівництво підприємством, головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства);

– об'єкт обліку (у широкому розумінні об'єктом організації бухгалтерського обліку є система бухгалтерського обліку, процес її формування та забезпечення функціонування. У вузькому розумінні об'єктами організації бухгалтерського обліку є структура бухгалтерського обліку та обліковий процес);

– предмет обліку (предметом організації є побудова та порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. На відміну від об'єкта, який вказує на напрямок уваги, інтересу, впливу суб'єкта, предмет окреслює проблему, яку потрібно вирішити із застосуванням відповідних прийомів, способів, методів. Оскільки предмет обліку також є об'єктом уваги з боку суб'єктів, то виникає необхідність окремі проблеми предмета бухгалтерського обліку називати об'єктами);

– методи обліку (якщо предмет визначається як те, на що спрямовано дію, то метод у вузькому і практичному розумінні – це сама дія, яка проявляється через застосування певних способів та прийомів для досягнення поставленої мети: побудова обліку на підприємстві; організація порядку ведення обліку, при якому забезпечується достовірність, об'єктивність і повнота облікової інформації);

– мета (цілі, завдання) обліку – це результат діяльності облікового персоналу, на досягнення якого спрямовані зусилля. Для досягнення результату, крім визначеної мети, потрібна постановка цілей, які, в свою чергу, потребують уточнених завдань. Отже, мета – це головний орієнтир, який намагаються досягти, а цілі – це дії спрямовані на досягнення поставленої мети. Якщо мета спрямована на досягнення головного, стратегічного, кінцевого результату і не має множини, то термін "ціль" можна вживати у множині, а отже, у поставленої мети можуть бути декілька тактичних цілей, результати яких є необхідними умовами для досягнення мети.

Аналіз логічної структури бухгалтерського обліку дозволяє у науковому плані розширити зміст теоретичної бази бухгалтерського обліку щодо трактування суб'єкта, об'єкта, предмета, методу та засобів організації бухгалтерського обліку, дослідження співвідношення мети, цілей, завдань, спрямованих на забезпечення кумулятивного результату господарської діяльності та адаптацію бухгалтерського обліку до ринкових умов господарювання.

3. Часово-просторова структура облікового процесу включає:

– етапи облікового процесу, яким властива послідовна зміна стану облікової інформації. Послідовність здійснення облікових процедур (з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, групування, збереження та передачі облікових даних користувачам) приводить до підвищення рівня оброблення облікової інформації. Якщо на етапі первинного обліку облікова інформація фіксується в первинних документах, то поточний облік передбачає її систематизацію у облікових регістрах, а підсумковий – узагальнення систематизованої інформації у формах звітності. Отже, етапи обліку інтегрують два взаємопов'язаних напрями облікового процесу: послідовність (черговість) здійснення облікових процедур та рівень оброблення облікової інформації;

– стадія облікового процесу – це сукупність послідовно здійснюваних облікових робіт (процедур), які пов'язані одна з одною єдністю змісту і методів виконання та забезпечують підготовку та реалізацію облікового процесу в просторі. Якщо етапи обліку показують черговість та рівень оброблення (систематизації, узагальнення) облікової інформації, то стадії облікового процесу характеризують лише порядок послідовного здійснення облікових процедур, їхню черговість у межах певного етапу: стадія первинної документації, стадія облікової реєстрації, стадія звітності;

– фази облікового процесу характеризують якісну зміну стану облікової інформації. Тобто термін "фаза обліку" необхідно вживати для визначення рівня оброблення облікової інформації. Якщо весь обліковий процес розглядати як цикл, що має початок і кінець, то можна виділити такі фази облікового циклу, як фазу фіксації, результатом якої є первинні

облікові документи; фазу систематизації облікової інформації на бухгалтерських рахунках в облікових регістрах; фазу узагальнення облікової інформації у формах звітності.

Якщо під етапом обліку розуміти період розвитку системи, то його можна ототожнити з поняттям "стадія", а якщо під ним розуміти стан системи на певний момент часу, її ступінь розвитку, тоді етап облікового процесу ототожнюється із фазою облікового циклу.

Часово-просторовий аналіз як засіб організації системи бухгалтерського обліку дозволяє по-новому інтерпретувати зміст облікового процесу, розмежувавши етапи, стадії, фази обліку. Отже, стадії віддзеркалюють кількісні прояви облікового процесу за етапами обліку (обсяг та черговість здійснення облікових процедур), а фази – його якісну складову (систематизацію та узагальнення облікової інформації у звітності).

Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку, які пов'язані, насамперед, з розширенням кола зовнішніх та внутрішніх користувачів облікової інформації, призвели до диференціації цілей бухгалтерського обліку і відповідно до поділу системи бухгалтерського обліку на види (підсистеми) фінансового, внутрішньогосподарського (управлінського) та податкового обліку (табл. 2).

Таблиця 2

Структура бухгалтерського обліку як практичної діяльності

<i>Ознаки класифікації</i>	<i>Види, підсистеми, етапи обліку</i>	<i>Напрями, деталізація, процедури обліку</i>
За метою та користувачами облікової інформації	<i>Види обліку</i>	<i>Напрями обліку</i>
	Фінансовий облік	Облік необоротних активів
		Облік оборотних активів
		Облік власного капіталу
		Облік зобов'язань
		Облік витрат, доходів та фінансових результатів
	Управлінський облік	Облік витрат за центрами відповідальності
		Облік доходів за центрами відповідальності
		Облік результатів за центрами відповідальності
	Податковий облік	Облік валових витрат
		Облік валових доходів
		Облік податку на прибуток
За ступенем узагальнення інформації	<i>Підсистеми обліку</i>	<i>Деталізація обліку</i>
	Синтетичний облік	З використанням рахунків першого порядку
		З використанням субрахунків
	Аналітичний облік	З використанням аналітичних рахунків
За технологічною послідовністю оброблення інформаційних даних	<i>Етапи обліку</i>	<i>Процедури обліку</i>
	Первинний облік	Виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку
		Вимірювання на базі системи показників, що застосовуються у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові)
		Фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних – первинних документах
	Поточний облік	Реєстрації інформації, здобутої в результаті первинного обліку, у системі рахунків бухгалтерського обліку в облікових регістрах
		Групування та перегрупування показників облікових даних
	Підсумковий облік	Узагальнення даних поточного обліку у відповідних формах звітності
		Передавання результативних облікових даних зовнішнім та внутрішнім користувачам
		Зберігання даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів

Якщо на сьогодні управлінський облік, як і бухгалтерський, оформлено на законодавчому рівні: "внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством", то визначення фінансового та податкового обліку в чинному законодавстві України не існує. Тому сформулюємо його. Фінансовий облік

як системний облік ресурсів, джерел їх формування і фінансових результатів здійснюється через суцільне, повне і безперервне відображення господарської діяльності підприємства за звітний період. Його ведуть відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів фінансової звітності для формування вартісних показників діяльності підприємства, необхідних для складання звітності.

Податковий облік – це система дій та заходів, спрямованих на отримання інформації про виконання податкового законодавства України. Під системою дій та заходів ми розуміємо виконання всіх податкових розрахунків, а також здійснення відповідних облікових процедур з метою обчислення прибутку і нарахування податку.

Ідентифікація об'єктів обліку за його напрямками визначає інший аспект облікового процесу, що відбиває його внутрішню структуру за складовими. У практиці господарської діяльності підприємств визначено таку загальну сукупність об'єктів обліку: необоротні активи; оборотні активи; власний капітал; зобов'язання; доходи, витрати та фінансові результати;

Обліковий процес, як і будь-який інший, складається з певних взаємозв'язаних частин. Ідеться про загальновідомий поділ процесу бухгалтерського обліку на етапи: первинний, поточний, підсумковий. У межах кожного етапу розглядають відповідну сукупність операцій, які в логічній послідовності становлять його технологію.

Першим у процесі обліку є етап первинного обліку, що характеризується такою сукупністю операцій: виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку; вимірювання на базі системи показників, застосовуваних у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові); фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних – документах.

Другий етап – поточний облік – складається з таких операцій: реєстрації інформації, здобутої в результаті первинного обліку, в системі рахунків бухгалтерського обліку; реєстрації інформації в носіях інформації цього етапу обліку – облікових реєстрах; групування та перегрупування показників інформаційних даних.

Третій етап – підсумковий облік – містить такі операції: узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді відповідних форм звітності; передавання результативних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам; зберігання інформаційних даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів, реєстрів та звітності.

Як за етапами, так і за напрямками облікового процесу відбувається рух інформації, що фіксується в різних її носіях. Якість і швидкість руху облікової інформації залежать від ступеня оптимальності облікової номенклатури, носіїв облікової інформації; документообігу та руху облікових реєстрів.

Зазначені характеристики облікової системи залежать також від технічного та інформаційного забезпечення процесу бухгалтерського обліку. Отже, до об'єктів організації бухгалтерського обліку як за етапами облікового процесу, так і за його напрямками, належать: облікові номенклатури; носії облікової інформації; рух носіїв облікової інформації; інформаційне забезпечення облікового процесу; технічне забезпечення облікового процесу; організаційно-правове забезпечення обліку.

Висновки і пропозиції. Якщо структура методології бухгалтерського обліку дозволяє у науковому плані розширити зміст теоретичної бази бухгалтерського обліку, то структура за видами бухгалтерського обліку та етапами і процедурами облікового процесу забезпечує адаптацію бухгалтерського обліку до ринкових умов господарювання. Запропонований підхід відкриває нову інтерпретацію змісту методології як організації системи бухгалтерського обліку-науки та розкриває внутрішні механізми її функціонування.

Список використаних джерел

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* : Закон України від 16 липня 1999 р. № 291 (із змінами та доповненнями) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 9.
2. *Шпак В. А.* Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід : монографія / В. А. Шпак. – К. : Бізнес медіа консалтинг, 2011. – 312 с.