

## УМОВИ ТА ЗАСОБИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ФАКТОРИ ОБЛІКОВОГО СЕРЕДОВИЩА

*Розглянуті умови та засоби здійснення облікової діяльності, які створюють сприятливе (чи несприятливе) середовище функціонування облікової системи. Запропоновано розширити розуміння змісту поняття "середовище бухгалтерського обліку", доповнивши його поняттям "внутрішнє облікове середовище".*

*Ключові слова: умови облікової діяльності, засоби обліку, облікове середовище, фактори облікового середовища.*

V. A. SHPAK

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

## TERMS AND MEANS OF ACCOUNTING AS FACTORS ACCOUNT PROTECTION

*The conditions and means to implement the accounting activities that allow (or vice versa - unfavourable) environment functioning accounting system were considered. The understanding of what constitutes "accounting environment", adding his notion of "an internal environment" were proposed to expand. Methodological characteristics of accounting can expand understanding and perception of accounting as quite conservative, yet flexible management subsystem, which ensures the accuracy, fairness, completeness, comparability and neutrality, documentary evidence of accounting information for decision-making, and a sufficient level of transparency in the use of different approaches and methods to perform their functions accounting system.*

*Key words: terms of accounting, metering, your environment, your environment factors.*

**Постановка проблеми.** Розкриття сутнісних та змістовних властивостей суспільно-економічних наук, до яких безперечно належить бухгалтерський облік, забезпечується застосуванням різних методів наукового дослідження, серед яких логічному обґрунтуванню побудови бухгалтерського обліку приділено значну увагу. Логічна структура бухгалтерського обліку як наукової дисципліни – це обумовлена послідовність залежних компонентів, яка сприяє усуненню протиріч і дозволяє краще дослідити сутність та зміст будь-якої науки. Важливими компонентами логічної структури наукової дисципліни бухгалтерський облік, крім суб'єктів та об'єктів, предмету та методів бухгалтерського обліку, є умови та засоби облікової діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** Під умовами розуміють вимоги, обставини, сукупність причини, факторів, від яких залежить здійснення відповідної діяльності. Тобто, їхня сукупність створює сприятливе (чи несприятливе) середовище для функціонування облікової системи. Ці причини є факторами облікового середовища, які формують зовнішній вплив на облікову систему.

У загальнонауковому розумінні поняття "причина" є більш широким, ніж поняття "фактор", і крім впливу зовнішніх умов воно охоплює вплив внутрішніх факторів на систему. Це наводить на висновок, що крім зовнішнього середовища система бухгалтерського обліку має також внутрішнє облікове середовище. Якщо зовнішнє облікове середовище ідентифікується, то із внутрішнім середовищем не все так однозначно. Зокрема, можна поставити риторичне запитання: особливості окремого підприємства – це фактор внутрішнього середовища організації бухгалтерського обліку на підприємстві чи зовнішнього середовища? Якщо середовище – це те, що оточує об'єкт, впливаючи на нього, то воно (середовище) завжди буде зовнішнім відносно об'єкта впливу.

Оскільки система бухгалтерського обліку є багаторівневою, то кожен попередній рівень є середовищем для наступного і їхня сукупність є внутрішнім середовищем бухгалтерського обліку загалом. На підтвердження сказаного розглянемо основні елементи бухгалтерського обліку, які є факторами внутрішнього облікового середовища:

1) Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності є основою формування системи бухгалтерського обліку. Тільки за умови дотримання цих принципів інформаційна система буде визнана бухгалтерською. Дія цих принципів поширюються на всю систему бухгалтерського обліку. Принципи бухгалтерського обліку як фактор внутрішнього облікового середовища безпосередньо впливають на організацію фінансового обліку (фінансова звітність ґрунтується виключно на цих принципах). Також з дотриманням принципів бухгалтерського обліку ведеться управлінський облік (взяти хоча б принцип відповідності доходів витратам, або принцип превалювання сутності над формою, дотримання яких для управлінського обліку є обов'язковим).

2) План бухгалтерських рахунків (загальнодержавний та робочий) – основний спосіб систематизації інформації про об'єкти бухгалтерського обліку, які складають його предмет. Як зазначає П. Друкер, несистематизована інформація – це просто відомості. Тільки належним чином організовані відомості мають сенс [1]. План бухгалтерських рахунків створює передумови для синтетичного та аналітичного обліку

господарської діяльності. Він ідентифікує об'єкти, задіяні у господарському процесі. Бухгалтерські рахунки, як традиційний елемент методу бухгалтерського обліку, дозволяють у бінарній системі координат формувати інформацію про стан та рух об'єктів бухгалтерського обліку, що складають його предмет, на всіх рівнях облікової системи.

3) Бухгалтерські документи як основне джерело достовірної інформації про факти господарського життя підприємства є фактором, що пронизує облікову систему знизу догори. Первинні документи, облікові реєстри, бухгалтерська звітність завдяки документації як елементу методу бухгалтерського обліку надають інформації бухгалтерському обліку доказовості та юридичної ваги.

Що стосується зовнішніх факторів облікового середовища, то до них належать вимоги правової системи, національні традиції, рівень економічного розвитку, політичні процеси, специфічні обставини конкретної ситуації тощо.

У міжнародному праві розглядаються дві основні моделі суспільних правовідносин: англосаксонська і континентальна. Законодавство країн англосаксонської правової моделі ґрунтується на постулаті "дозволено те, що не заборонено". Звідси слідує, що облікові системи цих країн є більш гнучкими та жорстко не регламентовані. Континентальна модель відрізняється більш жорсткою регламентацією системи обліку з боку держави і ґрунтується на постулаті "дозволено те, що дозволено", що призводить до значного впливу податкового законодавства на формування та функціонування системи бухгалтерського обліку. Такий підхід до побудови бухгалтерського обліку характерний для України. Бухгалтерський облік в Україні традиційно зорієнтований на запити і потреби держави в особі фіскальних органів, а також кредиторів – донедавна основних користувачів бухгалтерської звітності. Поступово вітчизняна облікова система переорієнтовується на потреби власників, акціонерів, інвесторів, чому сприяє поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський та податковий.

Рівень економічного розвитку та політичні процеси, що відбуваються в країні, також прямо або опосередковано впливають на облікову систему. Ступінь цього впливу неможливо переоцінити. В Україні з її нестабільною економікою і доволі непередбачуваною політичною ситуацією нормативно-правова база бухгалтерського обліку характеризується незавершеністю, неузгодженістю, нестабільністю, неоднозначністю.

У суспільно-економічній сфері діяльності, яка динамічно розвивається, неможливо все передбачити і своєчасно на все відреагувати шляхом встановлення відповідних правил регулювання діяльності, зокрема бухгалтерської. Специфіка підприємств і реальні господарські процеси на окремих підприємствах створюють умови для проведення певних облікових процедур, які не прописані у законодавчих документах, але адекватні конкретній ситуації та придатні для прийняття на їх основі управлінських рішень. Все це змушує формувати облікову систему в сучасних умовах господарювання у гармонійному поєднанні консервативного підходу та гнучкості її функціонування.

Поняття "система" співвідноситься із поняттям "середовище", яке є важливою умовою функціонування відкритих систем, до яких безперечно належить бухгалтерський облік.

У науковій літературі міститься багато визначень поняття "середовище". Середовищем вважають сукупність процесів, явищ, параметрів, що впливають на систему, але не підконтрольні їй [2]; сукупність певних обставин і факторів як усередині організації, так і навколо неї, що впливають на прийняття рішень; компонентів, пов'язаних між собою за допомогою певних структур у межах організації; елементів, які здійснюють певний вплив на неї [3]. Середовище в теорії систем – це всі об'єкти, що не включені до системи, з якими система обмінюється інформацією [4].

Для системи бухгалтерського обліку характерна не тільки наявність зв'язків і відносин між елементами, які її утворюють, а й нерозривна єдність із середовищем, у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність. Бухгалтерський облік належить до таких відкритих динамічних систем, які мають свої внутрішні регулятори, зокрема, нормативно-правову базу, специфічні методичні прийоми (подвійний запис, документацію, інвентаризацію), що дозволяють не тільки контролювати обліковий процес, а й активно ним управляти. Управління елементами системи забезпечує його структура, завдяки якій облікова система проявляє властивості організаційної цілісності. Організаційна цілісність є проявом внутрішнього середовища системи бухгалтерського обліку. Елементи системи трансформуються й інтегруються (організуються) при переході від "простої" системи до більш складної. Причому кожна наступна система є середовищем для попередньої.

Отже, система бухгалтерського обліку має своє внутрішнє середовище, яке для її елементів відповідно є зовнішнім середовищем. Тобто кожна облікова підсистема (елемент) є складовою іншої підсистеми бухгалтерського обліку більш високого порядку, яка виступає середовищем для неї. А організаційний аспект системи бухгалтерського обліку є саме тим середовищем для кожної складової бухгалтерського обліку, в якому вона функціонує. Якщо розглядати бухгалтерський облік як систему вищого рівня організації у порівнянні із підсистемою фінансового обліку, то необхідно відзначити, що система бухгалтерського обліку утворює середовище для фінансового обліку, в свою чергу, підсистема фінансового обліку створює середовище для обліку необоротних активів, облік необоротних активів є середовищем для обліку основних засобів, облік основних засобів є середовищем для обліку їх амортизації і т.д.

Для кращого сприйняття сказаного формалізуємо поняття "облікове середовище" на прикладі фінансового обліку:

$$OC = ЗОС + ВОС (БО - ФО - ОНА - ООЗ - ОАОЗ), \quad (1)$$

де  $OC$  – облікове середовище;  $ЗОС$  – зовнішнє облікове середовище;  $ВОС$  – внутрішнє облікове середовище;  $БО$  – бухгалтерський облік;  $ФО$  – фінансовий облік;  $ОНА$  – облік необоротних активів;  $ООЗ$  – облік основних засобів.

Якщо

$$БО - ФО = OC (a), \quad (2)$$

$$ФО - ОНА = OC (б), \quad (3)$$

$$ОНА - ООЗ = OC (в), \quad (4)$$

то

$$ВОС = OC (a) + OC (б) + OC (в); \quad (5)$$

де  $OC (a)$ ,  $OC (б)$ ,  $OC (в)$  – внутрішнє середовище бухгалтерського обліку, яке є зовнішнім середовищем для облікових підсистем нижчого рівня.

Бухгалтерському обліку притаманна потреба в упорядкованому внутрішньому середовищі, тобто такій систематизованій та структурованій сталості, де створені відповідні умови для організації бухгалтерського обліку. Узагальнюючи і екстраполюючи сказане на бухгалтерський облік, можна визначити облікове середовище як сукупність факторів, які забезпечують необхідні умови для організації системи бухгалтерського обліку. Для однозначного розуміння поняття "облікове середовище" наводимо визначення терміна "фактор" – причина, рушійна сила процесу або явища, яка визначає його характер або окремі риси [5].

Фактори, які у сукупності складають середовище системи бухгалтерського обліку, наведено у табл. 1.

Таблиця 1

#### Фактори облікового середовища

| Види обліку                                   | Фактори  |
|---|--|
| Бухгалтерський облік                          | Тип економічної системи;<br>Тип регулювання обліку і контролю тощо   |
| Фінансовий облік                              | Вид діяльності, галузь, вид продукції, організаційна структура, форми спеціалізації, чисельність працюючих, методи оцінювання, методи формування собівартості, система рахунків, система показників фінансової звітності тощо. |
| Внутрішньогосподарський (управлінський) облік | Тип виробництва, технологія виробництва, обсяг виробництва, елементи витрат, центри витрат тощо  |
| Податковий облік                              | Склад податкових витрат, склад податкових доходів, система показників податкової звітності тощо  |

Отже, кожна складова бухгалтерського обліку має своє середовище – сукупність умов організації облікової діяльності. Співвідношення між обліковим середовищем, організацією та складовими системи бухгалтерського обліку опишемо так: організація обліку як діяльність із встановлення та підтримання порядку створює умови для застосування правил ведення бухгалтерського обліку з дотриманням облікових процедур, що забезпечуються методикою обліку, а методика обліку як сукупність способів та прийомів, пов'язаних із виконанням облікової діяльності, описує апробовані прийоми, способи виконання облікових робіт, конкретизуючи метод бухгалтерського обліку у формі інструкції або алгоритму дій. Тому облікове середовище – це сукупність умов для забезпечення організації облікової діяльності, а організація обліку, в свою чергу, забезпечує формування та функціонування системи бухгалтерського обліку.

На підставі вище зазначеного пропонуємо:

- ідентифікувати підсистеми бухгалтерського обліку (види, етапи, стадії, фази) за основним системоутворюючим фактором – метою, цілями та завданнями, спрямованими на досягнення необхідного результату. Виходимо з того, що "елемент системи" береться як відносне поняття, конкретизація якого залежить від об'єкта та мети дослідження, а, отже, від ознак вибору;

- розширити розуміння змісту поняття "середовище бухгалтерського обліку", доповнивши його поняттям "внутрішнього облікового середовища" як сукупності параметрів, які впливають на формування та функціонування облікових підсистем та підконтрольні бухгалтерському обліку як цілісній багаторівневій і багатофункціональній системі через її впорядкування (організацію). Це дасть можливість при дослідженні побудови бухгалтерського обліку залучати нові елементи облікової системи, які відповідатимуть меті, цілям та завданням бухгалтерського обліку, розширюючи його можливості та дозволить ідентифікувати бухгалтерський облік як інституцію, яка встановлює не тільки правила господарювання, але й активно залучається до управлінського процесу, оптимізуючи, зокрема, транзакційні витрати суспільства на здійснення господарської діяльності.

Облікове середовище, крім поділу на зовнішнє та внутрішнє, характеризується наявністю достатніх та необхідних причин, під впливом яких стає можливим функціонування системи бухгалтерського обліку. Поняття "необхідність" та "достатність" є досить поширеними у логіці, математиці, філософії. В математиці необхідними умовами вірності твердження "А" називаються такі умови, без дотримання яких це твердження не може бути вірним, а достатніми будуть умови, при виконанні яких твердження "А" є вірним. Екстраполюючи наведене визначення на бухгалтерський облік, дамо йому таку інтерпретацію: необхідними є такі умови, без наявності яких ведення бухгалтерського обліку неможливе, а достатніми умовами є такі, що відповідають загальній логіці побудови і ведення бухгалтерського обліку, узгоджуються з нею та доповнюють якісну характеристику облікової інформації. Характеристика умов (причин, факторів облікового середовища) бухгалтерського обліку за ознакою необхідності та достатності є важливим аспектом організації облікової системи, який дозволяє вибудувати пріоритети системи обліку. Можливі три типи комбінацій умов функціонування системи бухгалтерського обліку: забезпечені необхідні та достатні умови; необхідні умови є недостатніми; достатні умови не є необхідними (тобто не є обов'язковими);

Комбінація недостатніх умов з обов'язковими умовами нами не розглядається, оскільки вона не є актуальною для формування та функціонування облікової системи.

Пріоритетність необхідних та достатніх умов облікового середовища проілюструємо на прикладі таких об'єктів організації бухгалтерського обліку як облікові номенклатури, облікові документи (носії облікової номенклатури), графік документообігу (рух носіїв облікової номенклатури): облікові номенклатури є необхідною, але недостатньою умовою забезпечення облікового процесу; облікові документи є необхідною та достатньою умовою забезпечення облікового процесу; графік документообігу є достатньою умовою для ведення обліку, але обов'язковою.

Із вище наведеного виходить, що на практиці графік документообігу не є необхідною умовою ведення обліку. Однак графік документообігу як достатня умова у поєднанні з наказом про облікову політику (необхідна умова) є запорукою успішного формування та функціонування облікової системи підприємства. А, зокрема, наказ із оголошення подяки працівникам підприємства за певні досягнення у роботі як недостатня умова може не враховуватись при організації обліку. Тому при формуванні облікової системи необхідно виходити із таких пріоритетів: спочатку враховуються необхідні умови; далі враховуються достатні умови у поєднанні з необхідними; наостанок враховуються достатні умови функціонування системи бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік на практиці сприймається як засіб управління господарською діяльністю підприємств. Термін "засіб" означає дію (діяльність), яка дає можливість досягти мети; а також річ або предмет, тобто те, що служить знаряддям у відповідній справі. Синоніми поняття "засіб" – прийом, спосіб, інструмент, приладдя, а антоніми – мета, ціль. Зазвичай цей термін вживається у словосполученнях (засоби досягнення цілі, засоби впливу, господарські засоби, засоби праці, основні засоби тощо). Засіб – це не просто дія, а доцільна діяльність. Вживаючи поняття засіб (засоби), завжди мають на увазі певну ціль (Існує відомий вираз – ціль виправдовує засоби). У практичній діяльності зусилля вважаються засобами лише стосовно певної цілі, тобто засоби мають бути адекватними поставленим цілям і забезпечувати результативність діяльності.

В контексті дослідження питання організації бухгалтерського обліку спробуємо дати пояснення цьому терміну. Метою бухгалтерського обліку є отримання інформації для прийняття рішень, а ціллю організації бухгалтерського обліку є упорядкування системи для досягнення поставленої перед бухгалтерським обліком мети.

Тому, у певному сенсі, організація бухгалтерського обліку є засобом досягнення мети. Використання терміна "засіб", на відміну від терміна "метод", краще узгоджується з дослідженнями процесу формування та функціонування бухгалтерського обліку як системи взаємопов'язаних метою елементів. Цим терміном позначають конкретні дії із забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку, зокрема організаційно-технічне, нормативно-правове, інформаційне, кадрове, методичне, технологічне, процедурне забезпечення тощо.

**Висновок.** Запропонована методологічна характеристика бухгалтерського обліку дозволяє розширити розуміння та сприйняття бухгалтерського обліку як достатньо консервативної, але водночас гнучкої управлінської підсистеми, яка забезпечує достовірність, неупередженість, повноту, зіставність, нейтральність, документальну підтвердженість облікової інформації для прийняття управлінських рішень, а також достатній рівень відкритості у використанні різних підходів та методів до виконання обліковою системою своїх функцій.

Системне забезпечення облікового процесу створює внутрішнє облікове середовище, змістовну характеристику якого складають сукупність параметрів, які впливають на формування та функціонування облікових підсистем та підконтрольні бухгалтерському обліку як інтегрованій системі в процесі її організації.

## Література

1. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке : уч. пос. / П.Ф. Друкер ; [пер. с англ.]. – М. :

Издательский дом «Вильямс», 2002. – 272 с.

2. Примостка Л.О. Аналіз банківської діяльності: сучасні концепції, методи та моделі : монографія. / Л.О. Примостка. – К. : КНЕУ, 2002. – 316 с.

3. Менеджмент : навч. посібник / П.В. Мельник, М.М. Філоненко, Л.П. Гацька, Н.Е. Кошарська. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 154 с.

4. Википедия. Теория систем [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.wikipedia.org/wiki/](http://www.wikipedia.org/wiki/)

5. Советский энциклопедический словарь / [гл. ред. А.М. Прохоров]. – 2-е изд. – М. : Сов. энциклопедия, 1983. – 1600 с.

#### References

1.Druker P.F. Zadachy menedzhmenta v KhKhI veke: Per. s anhl.: Uch. pos./ P.F. Druker. – М.: Yzdatel'skiy dom «Vyl'yams», 2002. – 272 s.

2.Prymostka L.O. Analiz bankivs'koyi diyal'nosti: suchasni kontseptsiyi, metody ta modeli: Monohrafiya. / L.O. prymostka. – К.: КНЕУ, 2002. – 316 s.

3.Mel'nyk P.V. Menedzhment: Navch. posibnyk./ P.V. Mel'nyk, M.M. Filonenko, L.P. Hats'ka, N.E. Koshars'ka. – Irpin': Akademiya DPS Ukrayiny, 2001. – 154 s.

4.Vykytedyya Sreda (teoriya system) // [Elektronnyy resurs]. Rezhym dostupu: //ru.wikipedia.org/wiki/

5.Sovetskiy entsyklopedicheskiy slovar' // Hl. red. A.M. Prokhorov. 2-e yzd. – М.: Sov. entsyklopedyya, 1983. – 1600 s.

Надійшла 17.11.2014; рецензент: д. е. н. Шевчук В. О.