

ОБЛІК І АУДИТ

Ярослав КРУПКА, Іван КУЗЬ

МОДЕЛЮВАННЯ СИСТЕМ ТА ПРОЦЕДУР БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Встановлено та охарактеризовано взаємозв'язок таких теоретичних положень облікового процесу, як облікова процедура, система обліку та моделювання. Визнано, що моделювання є важливим елементом при виборі облікових систем та процедур, за допомогою якого можна визначити оптимальні параметри облікової політики підприємства, а сам облік виступає важливою інформаційною моделлю, що дає змогу сформувати уяву про майно і діяльність підприємства у статичній та динамічній.

Ключові слова: *процедура, бухгалтерський облік, облікова політика, облікова система, моделювання.*

Завдання, що стоять перед бухгалтерським обліком, зумовлюють *необхідність гармонізації* теоретичної основи його побудови та практичної реалізації в процесі здійснення облікових операцій і процедур на конкретному підприємстві. Взаємозв'язок між сутністю понять та змістом облікових операцій та процедур є важливою передумовою функціонування облікової системи, що виявляється у забезпеченні користувачів якісною обліковою інформацією, можливістю доступу до неї, адекватністю у прийнятті управлінських рішень чи вирішенні ряду проблем суто господарського характеру, наприклад, при оцінці ефективності використання фінансових та матеріальних ресурсів, формуванні універсальної обліково-виробничої структури тощо.

Загальна сутність такої проблеми зводиться до побудови чітких логічних конструкцій щодо розробки та формування методичних, організаційних і технічних рішень у поєднанні з акцентованим позиціонуванням, з одного боку, системи, процедури, облікової політики, та з іншого – моделювання як зв'язуючого елемента такої структури.

Аналіз наукових публікацій, нормативно-правових документів показує, що ця проблематика рідко виступає окремим об'єктом *дослідження вчених* чи практиків. Окрім того, з цього приводу простежується контекстність та опосередкованість, що не дає можливості для узагальнення та формування єдиного бачення. Зокрема, І. Й. Яремко характеризує облікову процедуру як складову методології бухгалтерського обліку [1, с. 52–58], С. І. Дерев'янка уособлює процедурність обліку через вибір певного порядку його здійснення, що відповідно є складовою облікової політики [2].

Зазначена розрізненість у поглядах існує й щодо трактування сутності та змісту понять системи та моделювання бухгалтерського обліку. Зокрема, О. О. Додонов розуміє систему обліку як певний порядок побудови синтетичного та аналітичного обліку [3], М. С. Пушкар представляє систему обліку у вигляді сукупності елементів визначеного змісту й форми, пов'язаних між собою та об'єднаних регулярною взаємодією [4].

В. Ф. Палій і Я. В. Соколов вбачають системність у самих бухгалтерських рахунках, зазначаючи, що "...система рахунків бухгалтерського обліку представляє собою інформаційну модель, що відображає кругообіг засобів підприємства, а окремі рахунки виступають елементами даної моделі" [5, с. 131].

Цікавою з огляду на вищенаведені думки є позиція щодо трактування моделювання у бухгалтерському обліку В. П. Завгороднім. Він зазначає, що зміст моделювання полягає у встановленні між елементами облікового процесу логічних та економічних взаємозв'язків, необхідних для роботи системи автоматизованого управління [6, с. 40]. Так, моделювання у бухгалтерському обліку слід розуміти як певний метод поєднання в єдине ціле елементів сукупності, що дає можливість позиціонувати їх відносно потреб користувачів обліку або ж інших завдань. Очевидно, що результативність використання моделювання буде впливати на здатність облікової системи не тільки самодостатньо та повноцінно функціонувати, а й відповідати критеріям інформаційної системи.

З найновіших розробок, що стосуються моделювання систем бухгалтерського обліку, слід виділити монографію М. М. Шигун "Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія" [7]. Автор підняв проблеми щодо функціональної ролі і властивостей моделювання бухгалтерського обліку на макро- і мікрорівнях, розкрив особливості моделювання облікової системи в умовах міжнародної та внутрішньої стандартизації бухгалтерського обліку, оцінки ефективності процесів моделювання обліку на рівні суб'єкта господарювання. Значну увагу приділив проблемам моделювання бухгалтерського обліку В. Г. Жук, проте він розглядає цей процес як можливість відображення господарських операцій, явищ не прямо, а через спеціально створені символи та описання [8, с. 31–32].

Незважаючи на існування певної інформації наукового змісту щодо процедури, системи та моделювання у бухгалтерському обліку, ці важливі інструменти облікового процесу розглядаються відокремлено, не пов'язано між собою. Питання взаємозв'язку та валентності між ними так і залишились не розкритими.

Зазначене вище дає підстави стверджувати про недостатню увагу до проблеми взаємозв'язку таких понять з боку науковців, що засвідчує актуальність цієї теми та зумовлює основні завдання та мету дослідження.

Метою статті є узагальнення окремих теоретико-змістових положень бухгалтерського обліку (процедури, облікової політики, системи, моделювання) та на цій основі більш детальне і глибше їх обґрунтування, виявлення взаємозв'язку між ними.

Теоретична основа побудови та реалізації бухгалтерського обліку зумовлює існування певної ієрархії у його загальній структурі. Очевидно, що первинним сегментом облікового узагальнення є "облікова процедура" чи "процедура бухгалтерського обліку", що відповідно відноситься до маловивчених складових бухгалтерського обліку. Дослідження можливої інтерпретації поняття "облікова процедура" дає змогу зробити висновок про наявність його різних тлумачень та розуміння суті. На нашу думку, особливої уваги щодо цього питання заслуговує науковий внесок Я. В. Соколова. Відомий російський вчений у ракурсі еволюційного відображення теорії бухгалтерського обліку неодноразово звертає увагу на процедурність обліку, пояснюючи це не тільки з точки зору різних облікових шкіл, а й формуючи на цій основі своє бачення [9]. В загальному розумінні погляд Я. В. Соколова спрямований характеризувати процедурність обліку як послідовність у впорядкуванні дій, що несе методичний характер вираження обліку.

Представники Житомирської школи обліку під керівництвом Ф. Ф. Бутинця облікову процедуру розуміють як сукупність чітко визначених операцій, зараховуючи до процедури документування операцій збір і обробку документів, способи групування, послідовність записів у реєстри синтетичного та аналітичного обліку, спосіб заповнення Головної книги та звітності [10, с. 23].

На думку М. І. Кутера, процедуру бухгалтерського обліку потрібно розуміти як "...логічно витриману, чітку послідовність виконання бухгалтерських дій, відображення інформації в процесі реєстрації, накопичення та обробки облікових даних з метою формування фінансової звітності" [11, с. 214].

Слід зазначити, що на трактування сутності та змісту облікової процедури впливають проблеми винятково еволюційно-структурного характеру. Пояснення в цьому разі зводиться до зрозумілого та послідовного явища видозміни обліку щодо вимог та потреб часу, що відповідно формує запити до основних його складових. Звідси можна припустити, що науково-практичні погляди Л. Пачолі з приводу процедури бухгалтерського обліку ідентичні тим, які формуються науковцями сучасності, за умови коригування таких поглядів на часову складову.

На нашу думку, сьогодення характеризує процедури бухгалтерського обліку як методичний підхід у реалізації однорідних за змістом та завданнями елементів процесу ведення бухгалтерського обліку. Якщо відмежуватися від елементарності у структурі обліку, процедуру можна вважати першочерговою складовою в аналітичному виразі здійснення та реалізації обліку, що відповідно відводить цьому поняттю чітке місце в ієрархії цілісної системи.

За своєю природою процедурність пронизує весь облік, забезпечуючи чітку компонентність облікової системи у розрізі методичного, технічного та організаційного рівнів та формуючи таким чином своєрідні форми бухгалтерського обліку. Істотним є те, що ступінь ефективності облікової системи залежить від здатності її компонентів поєднуватись в єдине ціле, що можливе за умови використання моделювання як засобу обґрунтування цілісної адекватності таких залежностей.

Аналізуючи взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку із процедурою, можна стверджувати, що основою таких залежностей є емпірична комбінація та послідовність визначених компонентів – спостереження, вимірювання, реєстрації, систематизації та узагальнення. В цьому контексті цікавим є погляд науковців В. Ф. Палія та Я. В. Соколова, котрі облікові процедури називають обліковими циклами [12, с. 61].

У цьому разі доцільно розмежувати таких два поняття: "обліковий цикл" як завершальну реалізацію облікової системи в межах звітного періоду та "облікову процедуру" як окремий етап облікового циклу.

Звідси можна зробити висновок, що поняття облікова система та процедура бухгалтерського обліку є доволі близькими за теоретико-практичним обґрунтуванням та доповнюють одне одного. Очевидно, що ознаки відмінностей і спільних властивостей зазначених категорій слід шукати у їх взаємозв'язку.

Досліджуючи сутність поняття "система бухгалтерського обліку" у різних наукових джерелах, доходимо висновку, що такі характеристики доволі різнобічні, однак здебільшого суть визначення зводиться до трактування системи через структурну сукупність її елементів (процедур), що пов'язані певними залежностями (рис. 1).

В загальному розумінні будь-яка система визначається множиною об'єктів, частинами або елементами системи, пов'язаних певними відносинами між собою, а також їхніми атрибутами – властивостями об'єктів. Тобто система – це сукупність

елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках між собою і утворюють певну цілісність, єдність. При цьому результати динаміки розвитку системи є чи не найціннішими інформативними даними, що дають можливість докорінно охарактеризувати об'єкт дослідження.

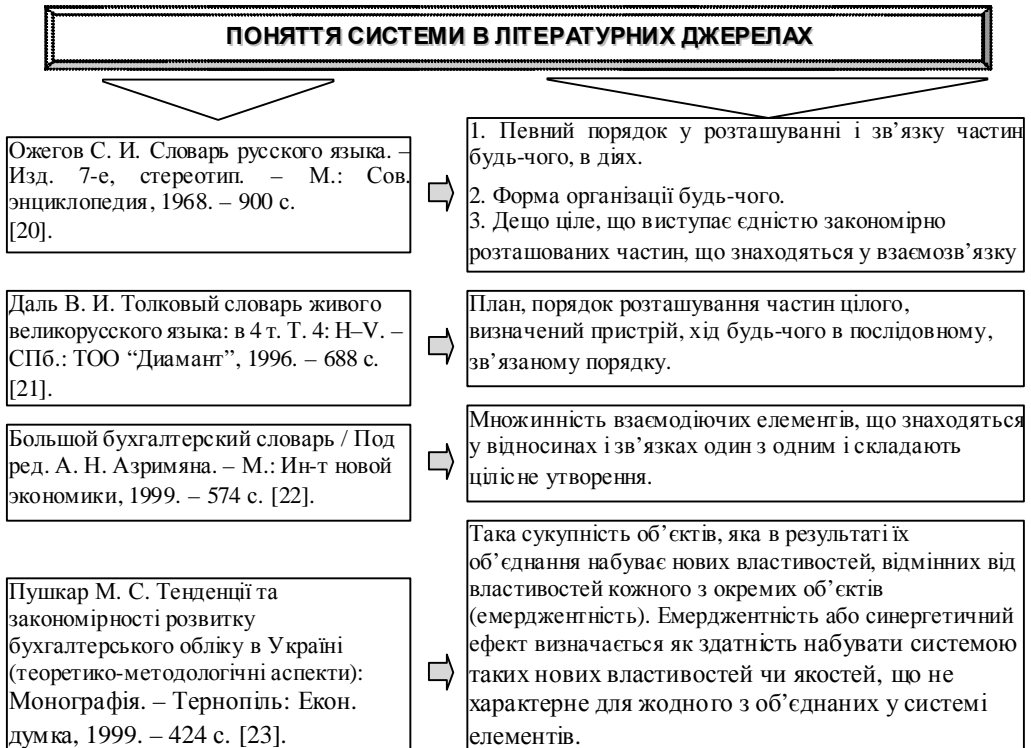


Рис. 1. Визначення поняття “система” у наукових джерелах

Бухгалтерський облік як система є сукупністю елементів певного змісту і форми, пов'язаних між собою та об'єднаних регулярною взаємодією. Це система інформації про стан та рух ресурсів підприємства, про характер і результати господарської діяльності, що відображає та узагальнює господарські операції в єдиному грошовому вимірнику.

Очевидно, що внутрішнє логічне спрямування побудови та функціонування системи бухгалтерського обліку забезпечується якістю організаційно структурного поєднання облікових процедур, послідовністю їх здійснення та межами застосування. Можна припустити, що певна комбінація елементів облікової системи є основою побудови не тільки форми бухгалтерського обліку як загального практичного вияву, а й як окремо взятої універсальної моделі облікової системи відповідно до завдань та потреб окремого підприємства.

Бухгалтерський облік як інформаційна система дає змогу на підставі розрізаних господарських фактів, що зафіксовані в первинних документах, сформулювати уяву про діяльність підприємства з двох позицій: наявності активів і пасивів на певний момент – статичну інформаційну модель у формі балансу; руху господарських засобів за певний період – динамічну модель. Наприклад, за допомогою подвійного запису моделюється уява про рух господарських засобів та їх джерел, господарські процеси на

підприємстві. Зокрема, звичайний бухгалтерський запис за дебетом рахунка 20 “Виробничі запаси” і кредитом рахунка 60 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” дає змогу відповідальному працівникові досягнути дії і процеси, які стоять за цим записом: щодо договірних взаємовідносин між партнерами, одержання матеріальних цінностей та їх доставки на склад, узгодження ціни на матеріали, виникнення заборгованості перед постачальником та інше.

Гносеологічний підхід у формуванні чітких характеристик понять облікової процедури та системи обліку піддається теоретичній каталізації за умови використання саме моделювання. Так, певний варіант можливого поєднання окремих елементів в єдине ціле, що зумовлюється критеріями функціонування та досягнення відповідних результатів, може бути чи не найкращим способом оцінки ступеня адекватності взаємозв'язків у структурі чи рівні кінцевого результату. В такому разі систему бухгалтерського обліку слід розглядати з точки зору об'єкта моделювання, а поняття “моделювання” об'єктивно властиве системі обліку як засобу уявного узагальнення та функціонування облікового процесу.

Як зазначає Л. П. Теплов, “...незважаючи на те, що терміни “модель” і “моделювання” одержали поширення в бухгалтерському обліку лише протягом останнього десятиріччя, бухгалтери займаються моделюванням економіки вже, принаймні, років п'ятсот. І те, що було ними створено, знаходиться у певній відповідності з ідеями кібернетики...” [13, с. 92]. Очевидно, що моделювання забезпечує процедурну регламентацію бухгалтерського обліку, формуючи його структурну відповідність умовам та завданням, що й визначає практичні межі його реалізації.

Сутність моделювання дає можливість ідентифікувати систему бухгалтерського обліку з точки зору інформаційної моделі, а це відповідно зумовлює чіткі вимоги та нові характеристики щодо облікових процедур як елементів такої системи.

На нашу думку, методи бухгалтерського обліку, його елементи є важливим інструментом моделювання господарських процесів на підприємстві, засобом отримання інформації про об'єкт чи систему дослідження.

Характеризуючи взаємозв'язок понять “облікова модель”, “система обліку”, “облікова процедура”, очевидно є формалізація моделювання в системі бухгалтерського обліку шляхом формування облікової політики, що полягає у конкретизації методики та функціональності бухгалтерського обліку на окремо взятому підприємстві.

Більшість процедурних питань обліку (визнання облікових номенклатур, робочого плану рахунків, складу внутрішньої звітності, порядку документообігу, технології обробки облікової інформації та інших) вирішується в процесі прийняття і затвердження облікової політики. Це означає, що для кожного підприємства вони встановлюються індивідуально шляхом вибору з певної сукупності варіантів найбільш підходящих для підприємства процедур.

Варіативність у виборі методів та процедур, яка стала можливою після прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, надала моделюванню в обліку нового значення і розуміння. На базі комбінування різних варіантів здійснення облікових процедур, методів оцінки активів та зобов'язань, способів формування витрат, їх розподілу (капіталізації) між звітними періодами можна досягти оптимальних значень, необхідної ефективності і зафіксувати це в обліковій політиці підприємства.

Механізм взаємозв'язку досліджуваних категорій є доволі простим та зрозумілим, що зумовлюється, в першу чергу, природою побудови бухгалтерського обліку (рис. 2).

Це свідчить про існування інтегрованої залежності між системою та формою бухгалтерського обліку, що, в першу чергу, визначається адаптивністю елементів складових облікового процесу до можливостей методу моделювання в бухгалтерському обліку. Власне моделювання як процес формування уніфікованої та визначеної щодо вимог системи обліку забезпечує загальну зв'язуючу здатність облікових елементів в єдине ціле. В такому разі існує певна систематизація, що приводить до поєднання облікових процедур у систему бухгалтерського обліку, побудови на цій основі відповідної конфігурації обліку та формування облікової політики.

Предметно, що основними первинними елементами обліку є облікові процедури, що й забезпечують можливості цілеспрямованої практичної еволюції облікової системи в результаті моделювання. Слід зазначити, що процедури бухгалтерського обліку відповідно до внутрішнього вияву та спрямування стандартизовані за формою та змістом, що й визначає їх первинність у зазначеному взаємозв'язку.

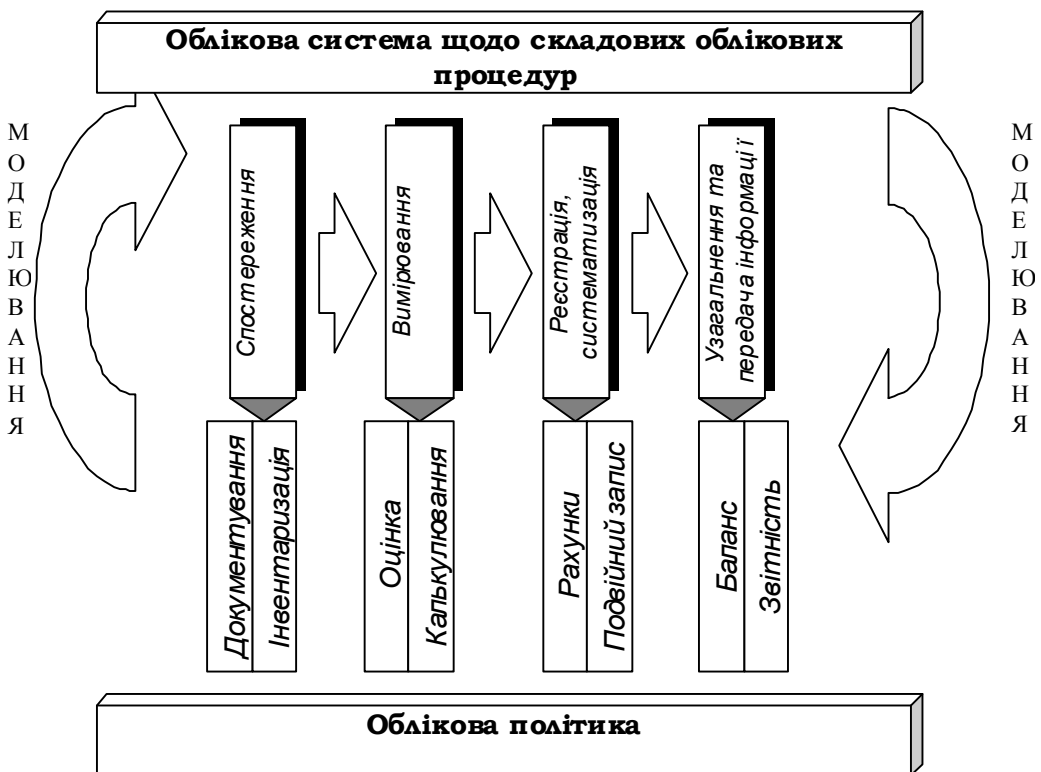


Рис. 2. Взаємозв'язок моделювання, облікової політики, системи бухгалтерського обліку та облікових процедур

На відміну від облікових процедур, системи обліку можуть видозмінюватись за формами, зокрема відповідно до завдань та вимог до них чи ряду зовнішніх і внутрішніх факторів. У цьому разі методологічний акцент спрямовують у бік моделювання, що дає можливість сформулювати найбільш прийнятну структуру системи бухгалтерського обліку щодо середовища функціонування обліку.

Викладене вище дає змогу зробити такі *висновки*. Моделювання у бухгалтерському

обліку є важливим елементом при встановленні та виборі відповідних процедур і систем його організації. Визначення взаємозв'язку між обліковими процедурами, системою обліку та моделюванням дає можливість відтворити істотні чинники впливу на побудову бухгалтерського обліку загалом. За допомогою моделювання можна виявити усі фактори та ознаки, які мають суттєвий вплив на принципи і процедури ведення обліку. Послідовне комбінування цих ознак дає можливість встановити усі варіанти обліку, які входять до простору логічних можливостей, що є надзвичайно важливим при встановленні процедурних питань облікової політики підприємства. Крім цього, саму систему рахунків, взаємозв'язок між ними за допомогою подвійного запису можна представити як інформаційну модель, що дає змогу сформулювати уяву про наявність майна, капіталу і зобов'язань (статичну модель), а також рух господарських засобів у процесі кругообігу ресурсів підприємства – динамічну модель господарського процесу.

Література

1. Яремко І. Й. *Економічні категорії в методології обліку : моногр.* / І. Й. Яремко. – Львів, 2002. – 192 с.
2. Дерев'янка С. І. *Облікова політика підприємства: суть та значення [Електронний ресурс] / С. І. Дерев'янка // Економічні науки. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/14.NTP_2007/Economics/21477.doc.htm.*
3. Додонов А. А. *Организация учета в условиях АСУ / А. А. Додонов. – М. : Легкая индустрия, 1973. – 212 с.*
4. Пушкар М. С. *Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.*
5. Палий В. Ф. *Введение в теорию бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, В. Я. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.*
6. Завгородній В. П. *Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В. П. Завгородній. – К. : А. С. К., 1998. – 768 с.*
7. Шигун М. М. *Розвиток моделювання систем бухгалтерського обліку: теорія і методологія : моногр.* / М. М. Шигун. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 632 с.
8. Жук В. М. *Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – №3. – 2010. – С. 26–32.*
9. Соколов Я. В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : уч. пособ. [для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.*
10. Бутинець Ф. Ф. *Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навч. посіб. [для студ. вузів спец. 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутниці. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Житомир : ПП "Рута", 2001. – 512 с.*
11. Кутер М. И. *Теория бухгалтерского учета : учеб. / М. И. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Фин. и стат., 2002. – 640 с.*
12. Палий В. Ф. *Теория бухгалтерского учета : учеб. / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Фин. и стат., 1988. – 279 с.*
13. Рашитов Р. С. *Моделирование как метод бухгалтерского учета : уч. пособ. / Р. С. Рашитов, Я. В. Соколов. – Ленинград, 1974. – 28 с.*

Редакція отримала матеріал 21 травня 2013 р.