

УДК 657.1.001.11:001.8

В.А. Шпак
д.е.н., професор кафедри
теорії бухгалтерського обліку,
Національна академія статистики,
обліку та аудиту

ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІЙНИЙ АПАРАТ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сучасні інформаційні технології та системний підхід до вирішення проблем управління економікою держави сприяють постійному розвитку бухгалтерського обліку і розширенню його можливостей. Це зумовлює необхідність приділення більшої уваги теоретико-методологічним засадам бухгалтерського обліку та зосередження зусиль на дослідженні понятійно-категорійного апарату організації бухгалтерського обліку.

Понятійно-категорійний апарат організації бухгалтерського обліку – система погоджених та взаємозалежних понять і категорій, необхідних для теоретичного пізнання облікових процесів.

В економічній літературі та нормативних документах пов'язаних з бухгалтерським обліком, використовуються такі поняття як теорія, методологія, організація, метод, методика, процес, технологія, процедура обліку. Але серед науковців і практиків існує різне розуміння та тлумачення цих термінів, що заважає розвитку науки про бухгалтерський облік. Тому виникає необхідність розглянути ці поняття, конкретизуючи їхню сутність, і на цій основі визначити їхню ієрархію, що дозволить удосконалити побудову та ведення бухгалтерського обліку.

Розгляд зазначених термінів розпочнемо з поняття "теорія" як найрозвинутішої форми наукового знання, яка дає цілісне, системне відображення закономірних та сутнісних зв'язків певної сфери дійсності. Теорія науки у філософському розумінні містить три аспекти: онтологічний (пов'язаний із сутністю об'єкта, який вивчається), гносеологічний (пов'язаний із процесом пізнання об'єкта та виділенням предмета дослідження) і методологічний (пов'язаний з обґрунтуванням підходів та принципів наукового аналізу).

Методологія має два основних значення: система певних способів і прийомів, які використовуються в тій чи іншій сферах діяльності (в науці, політиці, мистецтві і т.п.); вчення про цю систему (загальна теорія метода пізнання, теорія в дії).

Особливого значення проблеми методології набувають у зв'язку з сучасним бурхливим розвитком науки, з тенденцією до вищого рівня узагальнення, коли стає дедалі складніше простежити безпосередній зв'язок між емпіричними фактами та їхнім теоретичним осмисленням. Виникає необхідність осмислити як метод дослідження, так і закономірності розвитку теорій, що відображається в прагненні до створення метатеорій.

Значний внесок у розвиток методології науки внесли І.В. Блауберг, А.М. Новіков, В.М. Садовський, В.С. Швірев, Г.П. Щедровицький, Е.Г. Юдін та інші радянські вчені, дослідження яких поглиблюють розуміння сутності та змісту методології: від методології науки до методології діяльності та проектування систем організаційного управління. Е.Г. Юдін методологію поділяє на чотири рівні: філософський, загальнонауковий, конкретно-науковий, технологічний. Зміст філософського рівня методології складають загальні принципи пізнання, закони, закономірності, підходи і категоріальний апарат науки. При цьому філософський рівень виступає як змістовна основа методологічного знання. Загальнонаукова методологія – є теоретичними положеннями, які можна застосувати до всіх або до більшості наукових дисциплін. Конкретно-наукова методологія – це сукупність методів і принципів, вживаних в тій або іншій науці. Четвертий рівень – технологічна методологія – складають методика і техніка дослідження, тобто набір процедур, що забезпечують отримання достовірного емпіричного матеріалу і його первинну обробку. На цьому рівні методологічне знання носить чітко виражений нормативний характер.

Якщо під методологією у вітчизняній науці та практиці розуміють систему наукових принципів, на основі яких проводиться дослідження та визначаються способи наукового пізнання (методи та прийоми дослідження), то під методикою розуміють сукупність прийомів дослідження, маючи на увазі насамперед і техніку дослідження.

Значно ширше визначення методології дається у енциклопедичних словниках: "Методологія – система принципів і способів організації і побудови теоретичної і практичної діяльності, а також вчення про цю систему", "Методологія – вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби діяльності" [1]. Методологія розглядає організацію людської діяльності (зокрема, організацію наукової та практичної професійної діяльності). Організувати діяльність означає упорядкувати її в цілісну систему з чітко визначеними характеристиками, логічною структурою та процесом її здійснення.

Методологія науки в залежності від контексту може сприйматися в різних значеннях: як вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби діяльності; як система принципів та способів організації та побудови теоретичної та практичної діяльності, а також вчення про цю систему; як вчення про організацію діяльності. Наведені визначення однозначно детермінують і предмет методології бухгалтерського обліку – організацію облікової діяльності. На підтвердження процитуємо Г.Г. Кірейцева: "Методологію бухгалтерського обліку часто ототожнюють з вченням про його метод, але наукова інтерпретація цієї категорії інша. В науковому розумінні її слід розглядати як структуру, логіку організації. Як методи вимірювання, що ґрунтуються на положенні методології економічної науки, і засоби облікової діяльності в їх взаємодії" [2].

Якщо методологія розглядається як вчення про організацію діяльності, то розглянемо зміст поняття "організація". Згідно з філософським енциклопедичним словником, "організація" – це:

1) внутрішня впорядкованість, узгодженість взаємодії більш-менш диференційованих і автономних частин цілого, обумовлена його побудовою;

2) сукупність процесів чи дій, які призводять до виникнення і удосконалення взаємозв'язків між частинами цілого;

3) об'єднання людей, які разом реалізують деяку програму або ціль і діють на основі певних процедур і правил.

У найбільш загальному трактуванні організація - це влаштування, впорядкування, налагодження певної системи,

основними складовими якого є структура (побудова) – система в статичності і процес – система в динаміці.

У науці поняття "організація" співвідноситься з такими поняттями, як "система", "структура", "процес". Система – сукупність об'єктів, які складають одне ціле; структура – побудова, певний взаємозв'язок між складовими частинами цілого, їх взаєморозподіл; процес – просування, послідовна зміна стану в часі та просторі. Хоча єдиної думки щодо цих понять досі немає, але безсумнівним є те, що вони здебільшого характеризують багатогранність проявів деякого складного об'єкта, його побудову, зв'язки, функції тощо.

Термін "структура" має цілий спектр значень: він може бути синонімом системи, форми, моделі, організації. Структура – це взаєморозміщення та певний взаємозв'язок складових частин цілого, внутрішня будова, влаштування, впорядкування, устрій, організація. Якщо структура відображає лише те, що залишається відносно незмінним, сталим при перебудові системи, то організація є ширшим поняттям, яке охоплює як структурні, так і динамічні характеристики системи, зокрема сукупність процесів).

Екстраполюючи це визначення на бухгалтерський облік, виділимо два аспекти організації системи бухгалтерського обліку:

- 1) структура (побудова) обліку;
- 2) процес організації обліку.

Бухгалтерському обліку як системі притаманна така властивість, як внутрішня впорядкованість, взаємоузгодженість та взаємозалежність його складових. Зокрема, аналітичний облік є складовою синтетичного обліку; поточний облік є продовженням первинного і початком підсумкового обліку; форма обліку передбачає певну систему облікових регістрів, порядку і способу узагальнення інформації в них; баланс складається із активів та пасивів, які обов'язково мають відповідати та дорівнювати один одному; бухгалтерський запис передбачає взаємозв'язок між кореспондуючими рахунками тощо.

Бухгалтерський облік можна розглядати як обліковий процес, який передбачає розроблення та застосування об'єктів його організації: облікової номенклатури (перелік даних, показників), носіїв цієї номенклатури (документів), руху носіїв облікової

номенклатури (документообігу, документопотоку) тощо. Під організацією облікового процесу розуміють систему умов та елементів побудови бухгалтерського обліку з метою формування та забезпечення функціонування облікової системи для отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням економічних ресурсів. Процес – послідовна зміна стану в часі. Обліковий процес, який поділяють на етапи: первинний облік, поточний облік, підсумковий облік – це здійснення облікових робіт з використанням набору методів та інструментів у певній послідовності, тобто за окремими видами облікових робіт, які тісно пов'язані одна з одною, утворюючи єдину систему. Обліковий процес здійснюється у відповідності з методикою та технологією обліку.

Під методикою розуміють сукупність методів, прийомів, способів, які пов'язані з певним дослідженням чи виконанням будь-якої діяльності. Поняття "методика" здебільшого використовується при вирішенні завдань прикладного характеру – методики викладання, методики обліку, методики аудиту, методики економічного аналізу тощо. Зокрема, під методикою обліку розуміють сукупність способів (приймів): збирання первинної інформації; оцінювання об'єктів обліку; калькулювання господарських процесів; систематизації інформації; відображення в обліку операцій з активами, власним капіталом, зобов'язаннями підприємств; узагальнення інформації про господарську діяльність та інші, які забезпечують обліковий процес.

Що стосується технології обліку, для якої характерна поступова зміна стану об'єкта, послідовність виконання операцій, то можна стверджувати, що при здійсненні облікового процесу організаційний аспект бухгалтерського обліку проявляється насамперед через технологію обліку. Технологія – це сукупність методів та інструментів для досягнення бажаного результату; спосіб перетворення за допомогою технічних засобів чогось в необхідне; сукупність методів, операцій, прийомів тощо, послідовне здійснення яких забезпечить рішення поставленого завдання.

Поняття "технологія обліку" тісно пов'язане з процесом алгоритмізації процедур у рамках тих або інших функцій бухгалтерського обліку. Збирання і опрацювання інформації, підготовка й прийняття управлінських рішень, організаційна робота з реалізації рішень – усі ці процеси, що виконуються бухгалтером, слід розглядати як впорядковану послідовність облікових процедур. Основні види робіт облікового процесу – виявлення, вимірювання, первинна реєстрація господарських операцій, оброблення первинної інформації, в тому числі, її систематизація і отримання облікових показників з необхідною деталізацією та групуванням. Тобто обліковий процес можна розглядати як виконання працівниками бухгалтерії певних облікових процедур за технологічною послідовністю, де облікова процедура, як взаємопов'язана послідовність необхідних стандартних дій, передбачених правилами та порядком здійснення певних операцій – це порядок реалізації правил ведення бухгалтерського обліку.

Критичний аналіз основних понять, що використовуються у дослідженнях бухгалтерського обліку, дозволив уточнити їхній зміст та побудувати ієрархічну залежність (рис 1).

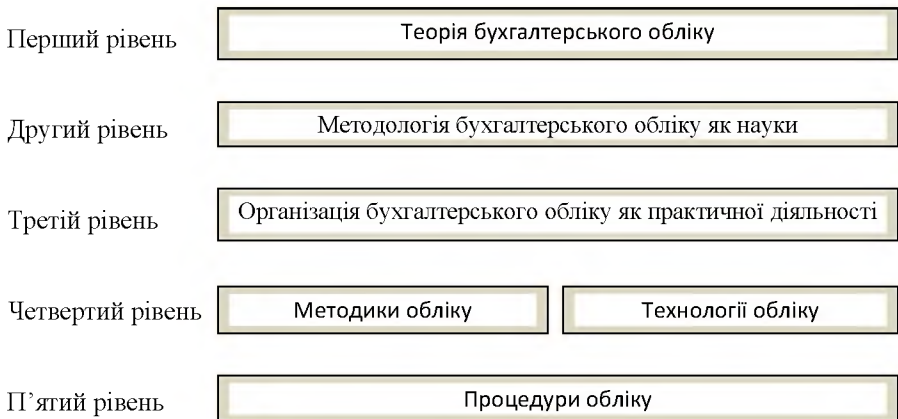


Рис. 1. Схема ієрархічної залежності понять, що використовуються в дослідженнях бухгалтерського обліку

Перший рівень. Теорія – вища форма організації наукового знання. Теорія бухгалтерського обліку – сукупність наукових положень, система основних ідей і поглядів на наукову дисципліну. У гносеологічному сенсі всі науки відносяться до таких, що мають "сильну і слабку версії" теорії. "Слабка версія" не означає, що певна наукова дисципліна є малозначущою, вона вказує лише на нерозвинутість її теорії. Для наук "слабкої версії" характерним є зведення теорії до комплексу поглядів, уявлень, ідей, спрямованих на пояснення явищ, процесів і зв'язків між ними. При цьому теорія зводиться до концепції. Для наук "сильної версії" теорія – вища форма знання, яка дає цілісне уявлення про закономірності та суттєві зв'язки між об'єктами дослідження. Класичним прикладом науки з "сильною версією" є математика, теорія якої побудована на дедуктивній основі.

Бухгалтерський облік, як і всі суспільні, економічні та гуманітарні науки, належить до наук "слабкої версії" через значну складність об'єкта обліку (господарської діяльності), слабку передбачуваність явищ та процесів, що складають предмет його діяльності. На підтвердження сказаного наводимо слова Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда, які відмічають: "Єдина загальна теорія бухгалтерського обліку є тільки бажаною, але бухгалтерський облік як наука ще знаходиться на надто примітивному рівні розвитку. Найкращим, що може бути досягнуто на цьому етапі, є набір теорій, під теорій, моделей, які можуть доповнювати одне одну, сполучатися і конкурувати одне з одним. Але навіть це вже було б цінним" [3].

Серед науковців та практиків ще й досі тривають дискусії про приналежність бухгалтерського обліку до науки. Наука – це сфера людської діяльності, функцією якої є вироблення і теоретична схематизація об'єктивних знань про дійсність. Є.Є. Сіверс, Я.В. Соколов називають науку бухгалтерського обліку рахунковеденням (або рахункознавством), на зразок матеріалознавства, наукознавства і т.п., а практику – рахівництвом. Якщо рахунковедення – це наука про сутність та структуру фактів господарського життя з метою розкриття їх економічного та юридичного змісту, то рахівництво – це безперервний процес ведення облікових записів на рахунках бухгалтерського обліку з

метою відображення господарської діяльності. Л.І. Гомберг ще на початку ХХ століття писав "Рахівництво..., позбавлене точних і наукових принципів, зводиться до ремесла і, являючи собою лише окремі поняття, не дає поживи для розуму бухгалтера: воно стає заняттям для добування шматка хліба. Службовець втрачає всілякий інтерес до своєї роботи, він перетворюється на друкарську машинку, не усвідомлюючи своїх дій" [4].

Історія розвитку бухгалтерського обліку показує, що він є самостійною галуззю наукових знань, яка має певні системні ознаки і є частиною системи економічних наук. Між тим, бухгалтерський облік є самостійною прикладною економічною наукою і окремою галуззю практичної суспільної діяльності.

Бухгалтерський облік – це галузь теоретичних та практичних знань, яка потребує наукового підходу, оскільки за допомогою таких його елементів, як спостереження, експеримент і розмірковування, висуваються нові ідеї та гіпотези, встановлюються відповідні закони, формуються концепції і теорії. Отримання нового знання про предмет та об'єкт вивчення здійснюється через постановку наукової проблеми, яка є містком між "старими" та "новими" знаннями. Тому дослідження сутності та змісту організації дозволяє розширити та поглибити знання про цей важливий аспект бухгалтерського обліку, що сприятиме отриманню нових знань про системи та підсистеми обліку.

Другий рівень. Для дослідження бухгалтерського обліку – галузі наукового знання прикладного характеру – використовується теорія способу досягнення цілі. Із вище зазначеного випливає, що методологія бухгалтерського обліку – це вчення про структуру, логічну організацію, методи і засоби облікової діяльності. Інакше кажучи, методологія бухгалтерського обліку, як спосіб організації теоретичного і практичного дослідження дійсності, пов'язана з діяльністю суб'єктів господарювання. Поділ бухгалтерського обліку на наукову та практичну діяльність (відповідно, на рахунковедення та рахівництво) дозволяє виділити методологію бухгалтерського обліку як науки та організацію бухгалтерського обліку як практичної діяльності. Зокрема, методологія бухгалтерського обліку як науки – це система принципів і способів побудови та організації теорії облікової діяльності.

Третій рівень. Організація бухгалтерського обліку як практичної діяльності – це організація насамперед облікового процесу, тобто сукупності способів та методичних прийомів, які дозволяють відобразити господарську діяльність у первинних документах, облікових регістрах, формах звітності, що складає зміст методики та технології обліку. Організацію бухгалтерського обліку як практичної діяльності А.А. Шапошніков, В.Ф. Палій називають практичною методологією бухгалтерського обліку.

Отже, методологія як наступна, після теорії, форма пізнання розглядається як вчення про організацію облікової діяльності, яке охоплює:

- систему поглядів на здійснення наукового пошуку;
- розроблення пропозицій і шляхів їх практичної реалізації;
- уточнення методологічного апарату – об'єкта, предмета, мети і завдань дослідження;
- використання загальнонаукових та спеціальних методів проведення дослідження – спостереження, порівняння, абстракції, моделювання, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, системного і функціонального підходів тощо;
- організацію практичного застосування (реалізацію) прийомів та способів, відібраних бухгалтером із усього методологічного різноманіття, які, на його погляд (професійне судження), є найбільш доречними у конкретному випадку.

Структурно-змістовні аспекти методології бухгалтерського обліку проявляються через її організаційні форми: структуру та процес обліку, які хоча і досліджуються окремо, однак по суті є складовими цілого – організації бухгалтерського обліку. Структура та процес бухгалтерського обліку є основою організації бухгалтерського обліку. Щоб впорядкувати облікову систему, необхідно визначити її внутрішню побудову (влаштування), а також спочатку її сформувати та забезпечити її функціонування.

Обліковий процес як сукупність послідовних облікових робіт, спрямованих на досягнення результату, передбачає отримання достовірної, неупередженої та достатньої інформації про господарську діяльність підприємства з метою її надання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. Необхідно відзначити, що обліковий процес передбачає здійснення

облікових робіт, які неможливі без налагодження зв'язків між окремими частинами (складовими) цієї системи і її зв'язків з цілим.

Обліковий процес традиційно розглядають як поетапне здійснення облікових робіт: первинний облік, поточний облік, підсумковий облік. Бухгалтерський облік законодавчо визначено як процес виявлення, вимірювання (первинний облік), накопичення, реєстрації (поточний облік), узагальнення, зберігання та передачі (підсумковий облік) інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, а внутрішньогосподарський (управлінський) облік – як *систему* оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Оскільки управлінський облік є складовою бухгалтерського обліку, то, використовуючи термін "система", законодавці опосередковано ототожнюють бухгалтерський облік не тільки з обліковим процесом, а й з системою бухгалтерського обліку загалом.

Поняття "система", "процес", а також "організація", "структура" є категоріями одного порядку (напряму), але різних рівнів та форм прояву. Так, процес разом зі структурою є формами прояву організації облікової системи, оскільки система бухгалтерського обліку складається зі структурованих (впорядкованих) елементів, які взаємодіють один з одним в процесі досягнення результату – отримання достовірної та достатньої інформації про економічну діяльність суб'єктів господарювання. Тому бухгалтерський облік в цілому можна вважати як процесом, так і системою, формами організації якої є структура (побудова) системи бухгалтерського обліку та процес її організації.

Четвертий рівень. Методика обліку – система правил, прийомів, вимог, конкретний план дій виконання облікової роботи – орієнтована на виконавців облікового процесу. Отже, методика бухгалтерського обліку є своєрідною інструкцією із чітким алгоритмом прописаних дій виконавця. Довгий час бухгалтерський облік сприймався всіма як практична діяльність, і тому більшість наукових досліджень із удосконалення бухгалтерського обліку стосується методичних аспектів методології бухгалтерського обліку, зокрема інтерпретації методів бухгалтерського обліку, зазвичай пов'язаних із специфікою окремої галузі народного

господарства чи групою підприємств. Оскільки основних загальноприйнятих способів методу бухгалтерського обліку обмежена кількість – вісім (оцінювання, калькуляція, документація, інвентаризація, подвійний запис, рахунки, балансове узагальнення, звітність), то можливості удосконалення бухгалтерського обліку у цьому напрямі обмежені, що призводить до думки про необхідність пошуку інших шляхів удосконалення бухгалтерського обліку. В контексті сказаного перспективним є організаційний аспект методології бухгалтерського обліку.

Стосовно методики бухгалтерського обліку слід відмітити, що науковці та практики у дослідженнях з бухгалтерського обліку використовують поняття "метод" як синонім поняття "методика" або як його елемент. Через це метод поряд з методологією можна сприймати як у широкому розумінні, тобто як систему наукових принципів, на основі яких проводиться дослідження та визначаються способи наукового пізнання (методи та прийоми дослідження), так і у вузькому розумінні, як методику (сукупність прийомів дослідження), маючи на увазі, у тому числі техніку дослідження.

Технологія обліку – це процес ведення бухгалтерського обліку, який передбачає дії щодо зміни стану облікової інформації, тобто набір послідовних операцій, їхній режим щодо перетворення вхідної облікової інформації на вихідну у формі показників бухгалтерської звітності. Зазвичай поняття "технологія" асоціюється з виробництвом, технікою, процесом, стандартами, оскільки технологія – це сукупність способів оброблення, виготовлення, зміни стану, властивостей, форми сировини, матеріалів або напівфабрикатів в процесі виготовлення продукції. Саме тому технологія є здебільшого виробничим терміном. Однак технології активно проникають в інші сфери діяльності людини, зокрема в інформаційну, а, отже, у бухгалтерський облік, який є інформаційною підсистемою управління економікою. Це пов'язано з важливою рисою технології – чітким плануванням очікуваного результату з мінімальними витратами на його досягнення.

Методика бухгалтерського обліку орієнтована на дії бухгалтера, а технологія обліку передбачає дії по зміні облікової інформації в процесі її оброблення, починаючи з її фіксації у

первинних документах і завершуючи її узагальненням у формах бухгалтерської звітності. Методика у загальному розумінні описує діяльність виконавця (бухгалтера), а технологія описує стан та зміни предмета цієї діяльності (облікової інформації). Якщо методика обліку передбачає варіантність у виборі тих чи інших методів, способів, прийомів для практичного застосування, то технологія обліку передбачає чітке дотримання встановленого порядку і процедури обліку (кожна зміна стану облікової інформації узгоджується з діями обліковця), коли недотримання цього порядку порушує цілісність облікового процесу і, як наслідок, перешкоджає досягненню запланованого результату (отримання повної, об'єктивної та достовірної інформації про господарську діяльність підприємства).

П'ятий рівень. Облікова процедура – це встановлений чи узвичаєний порядок дій бухгалтера з виконання та оформлення господарських операцій. Тому облікова процедура – це порядок реалізації правил ведення обліку, який проявляється у таких конкретних діях як документування операцій, збирання, оброблення і групування документів, послідовність записів у регістри синтетичного та аналітичного обліку, спосіб заповнення Головної книги та звітності тощо. Якщо методика обліку прописує дії бухгалтера на базі сукупності методичних прийомів та способів обліку, то процедура обліку прописує порядок дій бухгалтера в ході застосування конкретного методичного прийому (наприклад, порядок складання бухгалтерського запису (проведення), нарахування амортизації основних засобів тощо).

Крім суто процедурного аспекту організації бухгалтерського обліку, пов'язаного з реалізацією та здійсненням облікового процесу, О. Д. Шмігель запропонував включати до організації системи бухгалтерського обліку цілеспрямоване впорядкування і удосконалення методології бухгалтерського обліку. Розвиваючи ці погляди, пропонуємо розглядати бухгалтерський облік як наукову дисципліну та різновид практичної управлінської діяльності, і виходимо з розуміння методології як організації бухгалтерського обліку-науки, а термін "організація" пропонуємо використовувати щодо бухгалтерського обліку-практичної діяльності.

Запропонована ієрархія понять облікової науки та практики дозволить у науковому плані чіткіше їх ідентифікувати, усунути різне тлумачення вживаних у дослідженнях бухгалтерського обліку термінів, уточнити їх сутність та наповнити їх новим змістом.

Список використаних джерел

1. Философский энциклопедический словарь. – М.: ИНФРА – М.: 2004. – 576 с.
2. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
3. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
4. Гомберг Л.И. Счетоводство и его научная система. – Бюллетень МОБ, №4, 1909г.