

УДК 657.01

М. В. Корягін

Львівська комерційна академія, Україна

СИСТЕМНИЙ ТА ПРОЦЕСНИЙ ПІДХОДИ ДО ВИВЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО МЕТОДОЛОГІЇ

Розглянуто підходи до розуміння методології бухгалтерського обліку. Обґрунтовано авторське розуміння теоретичного, методологічного, практичного й організаційного складників системи бухгалтерського обліку та вказано напрямки їхнього розвитку.

Ключові слова: методологія бухгалтерського обліку, проста система обліку, подвійна система обліку.

Выделены подходы к пониманию сущности бухгалтерского учета как системы. Обосновано авторское понимание теоретической, методологической, практической и организационной составляющих системы бухгалтерского учета и указано направления их развития.

Ключевые слова: методология бухгалтерского учета, простая система учета, двойная система учета.

Approaches to understanding the methodology of accounting are overviewed. Author's understanding of theoretical, methodological, practical and organizational constituents of the accounting system is substantiated and specific directions of their development are emphasized.

Keywords: methodology of accounting, simple accounting system, dual accounting system.

Розвиток бухгалтерського обліку як науки передбачає використання новітніх методологічних інструментів для його дослідження. Особливістю сучасного наукового пізнання є застосування системного підходу під час вивчення суті процесів та явищ, важливу роль цей підхід відіграє в сфері обліку.

Широке застосування системного підходу в науці та практиці пов'язане з ускладненням процесів пізнання, формуванням нових інституційних впливів на економічне середовище, значними трансформаціями в системі бухгалтерського обліку. Системний підхід дозволяє вивчити об'єкт комплексно, з урахуванням різних властивостей його компонентів, отримати більш якісний результат дослідження з виявленням нових властивостей, визначенням зв'язків об'єкта із зовнішнім середовищем. Проте ще до середини ХХ ст. у наукових пошуках панував процесний підхід до дослідження. Відповідно бухгалтерський облік здебільшого розглядався як процес, що включає спостереження, групування, зведення, аналіз і передачу даних про факти господарського життя. Слід зазначити, що Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» закріплено визначення бухгалтерського обліку, яке відповідає процесному підходу: «Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [1, ст. 1].

Використання системного та процесного підходів до вивчення бухгалтерського обліку та його методології потребують розуміння способу та міри їхнього поєднання, що залишає місце дискусії.

Сьогодні питання місця та значення підходів до вивчення бухгалтерського обліку та його методології розглядається у багатьох наукових працях. Їхніми авторами є: В. Ф. Палій, Я. В. Соколов [2], С. Грей, Б. Нідлз [3], Л. Г. Ловінська [4], Ю. А. Кузьмінський [5], Н. Л. Правдюк [6], Т. Г. Маренич [7], М. С. Пушкар [8],

Т. Гоголь [9], В. В. Євдокимов [9], В. М. Жук [10], М. М. Шигун [12]. Проте окремі питання дослідження бухгалтерського обліку, його методології як системи залишаються невирішеними.

Сьогодні більшість вітчизняних учених схиляється до трактування бухгалтерського обліку саме як системи. Зокрема, В. Ф. Палій та Я. В. Соколов наголошують, що бухгалтерський облік можна розглядати виключно як систему: по-перше, він базується на певних постулатах; по-друге, висновки, які можна зробити з його даних, впливають безпосередньо з життя, з цих постулатів; і по-третє, бухгалтерський облік показує і може показувати не що було і що буде в господарстві, а тільки те, що отримало відображення під час виконання умов постулатів [2].

Представники англо-американської школи бухгалтерського обліку С. Грей та Б. Нідлз також розглядають бухгалтерський облік як систему, що вимірює, обробляє та передає інформацію про підприємство [3, с. 3]. На думку Л. Г. Ловінської, бухгалтерський облік є штучно створеною системою, яка функціонує відповідно до встановлених правил (стандартів) на потребу певному колу користувачів [4, с. 19].

За системним підходом кожна система складається з елементів, між якими утворюються міцні зв'язки. Відповідно уточнення структури системи бухгалтерського обліку дозволяє визначити природу таких елементів та специфіку взаємозв'язків між ними.

Кузьмінський Ю. А. систему бухгалтерського обліку розглядає як сукупність методів та методик їхнього застосування, форм, за якими він ведеться [5, с. 11]. Н. Л. Правдюк вважає, що облікова система розкривається через загальновизнані об'єкти, категорії, принципи і показники, визначені нормами і правилами національних облікових стандартів [6, с. 186]. Т. Г. Маренич пояснює систему бухгалтерського обліку як сукупність методологічних, методичних, організаційних, техніко-технологічних, економічних засобів і методів, інструментів та важелів впливу на одержання та перетворення економічної інформації [7, с. 25].

До елементів системи бухгалтерського обліку М. С. Пушкар відносить носії інформації, рахунки, подвійний запис, оцінку господарських фактів, калькуляцію, інвентаризацію, бухгалтерський баланс, звітність, реєстри бухгалтерського обліку, форми обліку, способи обробки інформації [8, с. 42]. На думку Т. Гоголь, елементами системи бухгалтерського обліку є предмет, суб'єкт, об'єкт дослідження, які взаємодіють у рамках цілісної системи, встановлюють між собою стійкий внутрішній зв'язок, формуючи структуру цієї системи [9, с. 155].

Незважаючи на те, що більшість науковців схиляється до розгляду бухгалтерського обліку як системи, кожен з них пропонує власний склад елементів такої системи.

Згідно з теорією системного аналізу, система складається з підсистем, які, в свою чергу, можна розкласти на компоненти та елементи, що характеризуються наявністю внутрішніх та зовнішніх зв'язків. Ураховуючи історичний процес формування системи бухгалтерського обліку та сучасних трансформацій у ній, як головні складники облікової системи слід розглядати теоретичний, методологічний, практичний й організаційний.

Теоретична підсистема системи бухгалтерського обліку містить такі елементи, як понятійний апарат, класифікації об'єктів обліку, історичні аспекти становлення та розвитку бухгалтерського обліку, облікові концепції, економічні підходи

та теорії, парадигми тощо. Теорія створює основу, фундаментальний базис для практичної реалізації бухгалтерським обліком своїх функцій і завдань.

Методологічний складник покликаний визначити, яким саме чином будуть реалізовуватися функції бухгалтерського обліку та поставлені перед ним завдання. До складу методологічного складника входять методи обліку, принципи, способи, прийоми, методологічні інструменти, методичні підходи до виконання облікових процедур, що в своїй сукупності забезпечують пізнавальні процеси в системі бухгалтерського обліку.

Практична підсистема містить набір інструментів, що забезпечують безпосередню обробку вхідних даних у системі обліку та їхнє перетворення на звітну інформацію з використанням методик облікового відображення, правил та процедур, що формуються під взаємним впливом теоретичної та методологічної підсистем бухгалтерського обліку. Відповідно практична підсистема втілює фактичну реалізацію функцій бухгалтерського обліку.

В сучасному динамічному середовищі від якості та ефективності застосування методологічного інструментарію в процесах обробки системи даних та перетворення їх на звітну інформацію залежать обґрунтованість прийнятих управлінських рішень та загальна ефективність економічної діяльності. Відповідно роль організаційного складника системи бухгалтерського обліку виявляється у забезпеченні такої взаємодії між іншими складниками, за якої вони здатні якісно реалізувати своє призначення.

Організаційна підсистема включає такі елементи, як облікову політику, інструкції, положення з бухгалтерського обліку, порядок документообігу, графіки подання бухгалтерської звітності, суб'єкти ведення обліку, форми організації та ведення обліку, зв'язки між підрозділами підприємства і бухгалтерією, а також усередині бухгалтерської служби. Вказані елементи також забезпечують реалізацію зворотних зв'язків між суб'єктом прийняття економічних рішень та системою бухгалтерського обліку, яка під впливом зміни інформаційних запитів користувачів трансформує свої теоретичний, методологічний, практичний та організаційний складники.

Дослідження бухгалтерського обліку як системи передбачає використання загальноновизнаних принципів системного підходу, серед яких цільове спрямування, подвійність, ієрархія, цілісність (ємерджентність), множинність, структурність та історизм.

Відповідно до цільового спрямування система повинна мати мету, головну ціль функціонування. Законодавчо закріпленою метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [1, ст. 3, пп. 3.1].

Принцип подвійності передбачає, що системі властиве співвідношення як частини і цілого, тобто, кожна система є частиною іншої, більшої системи. У цьому зв'язку система бухгалтерського обліку може розглядатися як підсистема системи управління підприємством.

Суворе підпорядкування складників у системі визначає принцип ієрархії. Кожна система має такі складники (підсистеми або елементи), які найбільше впливають на інші, при цьому не виключається зворотний вплив нижчих за ієрархією складників на складники більш високого рівня. Переважаючу роль серед підсистем обліку відіграє методологічна, оскільки вона визначає спосіб реалізації головної мети функціонування системи бухгалтерського обліку.

Цілісність (або емерджентність) системи визначає те, що функціонування її підсистем забезпечує прояв нових можливостей, які не можуть бути реалізовані складниками системи індивідуально. В системі бухгалтерського обліку практична складова без зв'язку з організаційною та методологічною не зможе продукувати облікову інформацію. В свою чергу, практика бухгалтерського обліку може висувати нові вимоги до теорії (наприклад, у частині необхідності розвитку методології обліку нових об'єктів – людського капіталу, соціального капіталу, екологічних впливів тощо). При цьому слід враховувати провідну роль методологічного складника, який на відміну від інших, визначає спосіб реалізації основних завдань бухгалтерського обліку. Теоретичний складник, на основі дослідження та врахування практичних запитів, дозволяє отримати нові знання через розвиток методології обліку. Таким чином, лише зв'язок усіх складників підсистем бухгалтерського обліку забезпечує синергетичний ефект – уможливорює функціонування, розвиток системи та виконання нею основної мети і завдань.

Згідно з принципом множинності, система повинна мати різні моделі для її опису. Проблеми моделювання системи бухгалтерського обліку розкриваються у працях таких вітчизняних науковців, як В. В. Євдокимов [10], В. М. Жук [11], Т. Г. Маренич [12], М. М. Шигун [13] та інші. На сьогодні можна констатувати існування належної теоретичної основи з цієї проблематики, розробленої науковцями. Крім того продовжуються розробки математичного моделювання системи бухгалтерського обліку, що становлять один із перспективних напрямів досліджень. Значна увага авторами приділяється моделюванню системи бухгалтерського обліку на макро- і мікрорівнях, що забезпечує створення її моделей різного змісту і призначення.

Принцип структурності визначає наявність стійких зв'язків між складниками системи. Тісна взаємодія між складниками системи бухгалтерського обліку виражається у прямих та опосередкованих зв'язках. Так, організаційний складник, забезпечуючи реалізацію зворотного зв'язку, впливає на теоретичний, методологічний та практичний складники. Теоретичний складник при цьому виступає тим базисом, на якому будується методологічна підсистема. Методологічний складник, у свою чергу, безпосередньо впливає на практику обліку шляхом розвитку та видозміни методів, прийомів, способів та підходів до виконання облікових процедур.

Поетапне формування складових елементів системи бухгалтерського обліку ґрунтується на принципі історизму, який передбачає, що сучасний стан системи визначається її минулими характеристиками. Реалізація цього принципу яскраво виявляється під час дослідження історії обліку. Не зважаючи на те, що практика обліку зародилася ще на початку формування людської цивілізації, його теоретичні основи сформувалися порівняно нещодавно. Одним із найважливіших факторів, що ускладнював формування та розвиток теорії бухгалтерського обліку, була відсутність наукових досліджень проблем облікової методології.

Як указував ще у 1972 р. Г. Г. Жуйков, бухгалтерський облік може розвиватись та удосконалюватись за умови, якщо чітко визначені його методологічні основи [14, с. 11]. Водночас, не можна стверджувати, що облікова методологія та її складники не змінювалися упродовж багатьох років. М. Ю. Медведєв зауважує, що окремі облікові прийоми, якими б вони не були ефективними, швидше можна вважати приналежністю певному періоду розвитку науки, ніж від

початку і остаточно властивим їй методом [15, с. 22]. Американські науковці також звертають увагу на те, що сфера охоплення та методи бухгалтерського обліку змінюються та будуть змінюватися у майбутньому [16, с. 69].

Як свідчать наукові праці [14; 17–25], до 1934–1936 р. майже по всій території СРСР (у тому числі й УРСР) переважав простий облік, що ґрунтувався на принципах спрощеної системи рахівництва та примітивних прийомів обліку. Зокрема, ведення рахунків здійснювалося відокремлено один від одного, реєстрація господарських операцій відбувалась лише на одному рахунку; об'єкти обліку формували переважно грошові кошти, розрахунки й товарно-матеріальні цінності. Визначення фінансового результату в кінці звітного періоду ускладнювалося відсутністю рахунків доходів та витрат.

Подвійна система обліку була впроваджена в радгоспах СРСР і з 1930-х рр. ХХ ст. почала розповсюджуватись у промисловій сфері, що вимагало відповідної підготовки кадрів. З початком Великої Вітчизняної війни та у післявоєнний час подальше впровадження подвійної системи обліку було значно ускладнено. Підприємства застосовували переважно просту систему обліку, при цьому, як стверджує Г. Г. Жуйков, життєздатність простої системи протягом десяти років, включаючи період війни, пояснювалася тим, що вона базувалася на методологічних принципах подвійної системи рахівництва [14, с. 52–53]. З відновленням та розбудовою економіки СРСР, укрупненням заводів та розвитком діяльності колгоспів проста система бухгалтерського обліку втратила свою актуальність.

На становлення системи бухгалтерського обліку СРСР середини ХХ ст. вплинуло переважання державної форми власності на засоби виробництва. Одним з головних завдань бухгалтерського обліку став контроль за виконанням державних планів та збереження майна держави. За словами К. М. Костіна та О. Ф. Картушина, в соціалістичній державі бухгалтерський облік становив одну з важливих функцій управління [23, с. 8]. Дані бухгалтерського обліку були основою народогосподарського планування і засобом систематичного контролю за виконанням установлених планів.

Як наголошував Г. Г. Жуйков, господарський облік за соціалізму відображав стан усього народного господарства країни, фактично він був народогосподарським обліком [14, с. 13]. У 1967 р. Ж. Марчевський звертав увагу на те, що бухгалтерський облік міг би претендувати на статус однієї з гілок політичної економії за умови використання ним принципів і методів національного рахівництва [26, с. 10].

Важливою з точки зору розвитку системи бухгалтерського обліку є праця академіка С. Г. Струмиліна «Статистико-економічні нариси» (1958 р.) [27], перший розділ якої «Щодо теорії радянської статистики» починається з параграфа про бухгалтерський облік, якому присвячено одне з ключових місць у даній праці. Побудова системи єдиного обліку, як вказує Г. С. Струмилін, не передбачає механічного злиття всіх облікових підсистем в одну з усуненням статистики та бухгалтерії. Формування єдиної та цілісної системи обліку повинно будуватися на приведенні статистичної та облікової підсистем до однорідності як самостійних, рівноправних, але загалом узгоджених між собою елементів [27, с. 9]. Таким чином, система бухгалтерського обліку розвивалася у тісному зв'язку зі статистикою, яка значно впливала на формування методології обліку.

В бухгалтерському обліку СРСР особлива увага відводилася процедурам складання звітності, яка поділялася на поточну (оперативну) та річну статистичну

звітність. Як свідчать першоджерела [14, с. 74], поточну звітність упродовж року колгоспи та радгоспи надавали за 23,2 тис. показниками, річна звітність містила 12,5 тис. рядко-граф. Облік був чітко регламентований, не містив варіативності в оцінці, методах нарахування амортизації, структурі звітності. Суворо стандартизована система обліку була необхідною для забезпечення порівнянності даних на рівні галузей народного господарства. Відповідно, бухгалтерський облік надавав інформацію для зведення статистичних даних з метою складання балансу народного господарства.

Основною методологічною особливістю бухгалтерського обліку радянського періоду, в першу чергу, була орієнтація на формування даних про виконання планових показників [14; 17; 21; 28; 29], при цьому значну роль відіграла система звітних показників. Ще однією особливістю обліку було широке використання в процесах оцінки, крім грошових, також трудових показників. Такий підхід до побудови системи бухгалтерського обліку панував до початку 1990-х рр. XX ст.

Сформована упродовж XX ст. система бухгалтерського обліку оформилася як інформаційна підсистема системи управління, що забезпечує збір, обробку та зведення даних про факти господарського життя у формах звітності різного призначення з метою прийняття економічних рішень. Ключовим елементом облікової інформаційної системи залишається сукупність звітів як джерела даних про фінансово-економічне становище суб'єкта господарювання.

Висновки. Наведені позиції авторів свідчать про поєднання теоретичних та методологічних складових системи бухгалтерського обліку, що є недопустимим. Не заперечуючи важливий вклад науковців у розвиток методології бухгалтерського обліку з використанням як системного, так і процесного підходів, не можемо погодитись з її існуючим складом. Для забезпечення ефективного функціонування облікової системи, методологічний інструментарій потребує глибокого дослідження і системного визначення. Крім того, повинні бути чітко визначені межі перетину теоретичних та методологічних складників як самостійних підсистем у системі бухгалтерського обліку.

Бібліографічні посилання

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. **Палий В. Ф.** АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
3. **Грей С. Дж.** Финансовый учет, глобальный подход / С. Дж. Грей, Б. Е. Нидлз. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.
4. **Ловінська Л. Г.** Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
5. **Кузьмінський Ю.** Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8–11.
6. **Правдюк Н. Л.** Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств / Н. Л. Правдюк // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11–12. – С. 185–188.
7. **Маренич Т. Г.** Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Г. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 21–26.
8. **Пушкар М. С.** Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.

9. **Гоголь Т.** Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці / Тетяна Гоголь // Вісник ТНЕУ. – 2012. – № 2. – С. 15–158.
10. **Євдокимов В. В.** Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / В. В. Євдокимов; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 21 с.
11. **Жук В. М.** Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія / В. М. Жук. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
12. **Маренич Т. Г.** Моделювання системи бухгалтерського обліку / М. Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. Економічні науки. – 2013. – Вип. 137. – С. 29–37.
13. **Шигун М. М.** Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку : теорія і методологія : монографія / М. М. Шигун. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 632 с.
14. **Жуйков Г. Г.** Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах : монография / Г. Г. Жуйков. – М. : Финансы, 1972. – 336 с.
15. **Медведев М. Ю.** Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведев. – М. : Дело и Сервис, 2001. – 752 с.
16. Accounting Theory [Paper-8 M. Com. (Final)]. – Maharshi Dayanand University, ROHTAK: 2004. – 552 p.
17. **Афанасьев А. А.** Основы построения бухгалтерского баланса / А. А. Афанасьев. – 3-е доп. изд-е. – М. : Госфиниздат, 1952. – 168 с.
18. **Баренгольц Я. М.** Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах : лабораторно-практичні заняття за журнально-ордерною формою обліку / Я. М. Баренгольц. – К. : Вища школа, 1975. – 224 с.
19. **Быкова А. Л.** Теория бухгалтерского учета / А. Л. Быкова; под ред. проф. С. А. Щенкова. – М. : Госфиниздат, 1962. – 352 с.
20. **Василенко П. Н.** Курс бухгалтерии (для техникумов и курсовой сети) / П. Н. Василенко. – М. : Госпланиздат, 1942. – 304 с.
21. **Дембинский Н. В.** Теория советского бухгалтерского учета : учеб. пособ. / Н. В. Дембинский. – Мн. : Редакция научно-технической литературы, 1957. – 312 с.
22. **Казьмин И. С.** Бухгалтерский учет и отчетность в откормочных хозяйствах / И. С. Казьмин. – М. : Статистика, 1972. – 272 с.
23. **Костин К. Н.** Бухгалтерский учет в районных объединениях и отделениях «Сельхозтехника» / А. Ф. Картушин, К. Н. Костин. – М. : Статистика, 1970. – 376 с.
24. **Лозинский А. И.** Курс теории балансового учета в связи с промышленным, сельскохозяйственным и торговым учетом / А. И. Лозинский. – М. : В/О «Союзоргучет». Ред.-изд. упр., 1938. – 591 с.
25. **Соколов Я. В.** Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
26. **Краєвський В. М.** Бухгалтерський облік в системі макроекономічного управління : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / В. М. Краєвський. – К., 2004. – 193 с.
27. **Струмилин С. Г.** Статистико-экономические очерки / С. Г. Струмилин. – М. : Государственное статистическое изд-во, 1958. – 739 с.
28. **Василенко П. Н.** Основы бухгалтерского учета : для подгот. и повышения квалификации бухгалтеров: в 3-х вып. Вып. 2: Метод бухгалтерского учета / П. Н. Василенко. – М. : Госпланиздат, 1959. – 147 с.
29. **Соколов Я. В.** Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Надійшла до редколегії 22.11.2013