

УДК 657.01

Корягін М.В., д.е.н.,
професор кафедри бухгалтерського обліку
Львівська комерційна академія, Львів

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ТА ПРОЦЕСНІ СКЛАДОВІ ОБЛІКОВОЇ МЕТОДОЛОГІЇ

Розкрито передумови розвитку методології бухгалтерського обліку, обґрунтовано необхідність виокремлення концептуальних та процесних складових методології обліку. Показано зміст та характер розвитку таких елементів облікової методології як принципи, інструменти, підходи, прийоми, способи, процедури. Розглянуто наукові позиції щодо структури та формування облікового процесу.

The premises of accounting methodology are revealed, the necessity of distinguishing the concept and process components accounting methodology are justified. The content and nature its elements of accounting methodology as the principles, tools, approaches, techniques, methods and procedures are displayed. Scientific positions on the structure and formation of the accounting process are considered.

Постановка проблеми. Методологія бухгалтерського обліку є складним явищем, яке динамічно розвивається. Зміни в обліковій методології зумовлюються впливом різних чинників, серед яких зміна інформаційних потреб користувачів, зміна законодавчих вимог, поява нових об'єктів обліку, зміни в організаційній структурі підприємства, розширення видів діяльності та багато інших.

Основна роль методології бухгалтерського обліку виявляється у забезпеченні процесу облікового відображення фактів господарського життя. Історично склад облікової методології визначається через сукупність методів обліку, що включають оцінку, інвентаризацію, калькулювання, документування, рахунки, подвійний запис, баланс та звітність. Наведені методи обліку розкривають окремі групи облікових процедур, що виконуються в процесі визнання та прийняття до обліку об'єктів, при їх відображенні у підсумкових документах.

Розвиток облікової методології повинен здійснюватися у напрямі розширення можливостей обліку в частині виконання процедур обробки облікової інформації та її зведення. У зв'язку з цим структура методології бухгалтерського обліку повинна розширюватися і розглядатися не тільки через сукупність методів обліку, але також включати інші види складових.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми розвитку облікової методології, можливі напрями її розширення, зміст елементів методу обліку та інших методологічних складових розглядалися в працях Ф. Ф. Бутинця [14], М. І. Кутера [1], Л. М. Кіндрацької [6], О. П. Кундрі-Висоцької [11], М. Р. Метьюса [16], Р. Е. Островерха [5], В. Панус (Valentina Panuş) [10], М. Х. Б. Перери [16], Н. В. Семенишена [15], Я. В. Соколова [3], П. Л. Сука [18], В. А. Шпака [4] та ін. Не зменшуючи значення результатів досліджень вказаних науковців, зазначимо, що більшість з них дотримується консервативного підходу до

визначення методології обліку як сукупності елементів його методів. При цьому в наукових працях все частіше піднімається проблема необхідності зміни характеру розкриття облікової методології, важливості розширення її структури й виокремлення нового методологічного інструментарію.

Постановка завдання. Дослідити передумови розвитку облікової методології та обґрунтувати необхідність виокремлення її нових складових. Розкрити зміст та характер розвитку таких елементів облікової методології як інструменти, підходи, прийоми, способи та процедури, що формують обліковий процес.

Виклад основного матеріалу дослідження. Необхідність розширення структури облікової методології вимагає вивчення змісту інших її елементів. Дві основні групи складових облікової методології можна поділити на концептуальні та процесні. Концептуальні становлять основу організації системи бухгалтерського обліку з точки зору базових інформаційних потреб користувачів та визначають підходи до обробки і зведення облікових даних, представлення їх у формі звітності. Процесні складові облікової методології розкривають зміст основних дій бухгалтера під час виконання процедур ведення бухгалтерського обліку.

Основними концептуальними складовими методології обліку є принципи. Згідно Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” принципом бухгалтерського обліку є правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [13, I, п. 3]. Подібні тлумачення наводяться у довідковій літературі [14]. Науковцями принцип бухгалтерського обліку розглядається як вихідне положення бухгалтерського обліку як науки, яке забезпечуються якісними характеристиками облікової й звітної інформації й визначає його предмет, об’єкт та методи [15, с. 221].

Відповідно, принципи бухгалтерського обліку призначені для встановлення характеру розкриття інформації у фінансовій звітності відповідно до потреб її користувачів.

Як свідчать дослідження М. Р. Метьюса, М. Х. Б. Перери [16] та Я. В. Соколова [3], до 1920-х рр. ХХ ст. практика бухгалтерського обліку визначалася інтересами менеджерів або досвідом бухгалтерів. Така ситуація викликала інтерес у американських дослідників, які вперше обґрунтували необхідність формування принципів бухгалтерського обліку. Проте неоднозначність висунутих принципів та відсутність їх задекларованої основи спонукали бухгалтерську асоціацію США в 1936 р. прийняти Тимчасове положення про принципи бухгалтерського обліку. Це була перша спроба закріпити принципи бухгалтерського обліку на законодавчому рівні.

В Україні принципи бухгалтерського обліку визначені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та включають: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів і витрат; превалювання сутності над

формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність [17, ст. 4].

Проблеми визначення принципів бухгалтерського обліку розкриваються у працях В. В. Сопко, А. М. Герасимовича, Л. М. Кіндрацької, С. Ф. Голова та інших вчених. Окремими дослідниками законодавчо встановлені в Україні принципи бухгалтерського обліку вважаються найбільш вдало розробленими [18].

Дослідження принципів бухгалтерського обліку не є історично характерним для вітчизняної методології бухгалтерського обліку, їх формування пов'язано з реформуванням бухгалтерського обліку, а також запозиченням зарубіжного досвіду при побудові положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Так, формування принципів бухгалтерського обліку М. Р. Метьюс та М. Х. Б. Перера віднесли до головних досягнень англо-американської школи [16, с. 43-50] і саме вони становлять основу методології бухгалтерського обліку країн англо-американської моделі.

Серед групи процесних складових облікової методології слід виділяти інструменти, прийоми, способи, підходи та процедури.

Бухгалтерські інструменти як важлива складова методології бухгалтерського обліку у вітчизняних наукових працях широко не розкривається. Разом з тим, набір інструментів, якими оперує бухгалтерський облік, становить основу виконання облікових процедур.

В загальному розумінні поняття “інструмент” означає засіб виконання певної роботи [7; 8, с. 34; 9]. Окремими науковцями розглядається поняття інструментів бухгалтерського обліку. Зокрема, В. Панус (Valentina Panuş) інструментом обліку називає технічний процес або спосіб, який використовують для отримання відповідної інформації [10, с. 7]. Наголошуючи на відсутності ґрунтовних досліджень в частині інструментарію бухгалтерського обліку, О. П. Кундря-Висоцька виділяє п'ять інструментів: оцінка та переоцінка, резерви, метод нарахування, план рахунків, інформаційні технології [11, с. 136-137]. При цьому автор не враховує, що оцінка є методом бухгалтерського обліку, резерви – об'єктом обліку, метод нарахування – один з підходів до виконання облікових процедур, а інформаційні технології визначають характер виконання облікових процедур.

Оскільки суб'єкт ведення бухгалтерського обліку досліджує предмет обліку через методологію, тими інструментами, які дозволяють вплинути на середовище обліку, його структуру, обліковий процес, які визначають зміст і характер інформації як продукту бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим, вважаємо, що в бухгалтерському обліку інструментами є ті заходи і важелі, застосування яких суб'єктом регулювання обліку забезпечує вплив на механізм формування та обробки інформації в системі бухгалтерського обліку.

Основними інструментами впливу на систему бухгалтерського обліку є нормативні документи, що визначають загальний методологічний підхід, а також окремі облікові процедури на рівні елементів фінансової звітності. Такі документи визначають принципи організації та ведення бухгалтерського обліку на рівні країни, характер та зміст бухгалтерської інформації на рівні підприємства. Ключову роль в такому регулюванні відіграє Закон України “Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (Міжнародні стандарти фінансової звітності), План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, облікова політика суб'єкта господарювання тощо. Наведені документи визначають вимоги до розкриття інформації, порядок вартісної оцінки активів та зобов'язань, визнання доходів та витрат, способи групування інформації. Вказаний інструментарій становить основу дослідження суб'єктом ведення бухгалтерського обліку його предмету.

Інструменти бухгалтерського обліку визначають такі складові облікової методології як підходи. Довідкова література тлумачить підхід як комплекс парадигматичних, синтагматичних і прагматичних структур і механізмів у пізнавальних або практичних процесах, що характеризують конкуруючі між собою (або історично змінювані) стратегії і програми у філософії, науці, політиці чи в організації життя і діяльності людей [12, с. 526]. Більш простим є розуміння підходу як сукупності прийомів та способів у впливі на що-небудь, вивченні чого-небудь, у веденні справ [7-9].

У бухгалтерському обліку підходом слід вважати сукупність прийомів та способів, що використовуються при виконанні облікових процедур реєстрації, обробки та зведення інформації про факти господарського життя. Підходи до виконання облікових процедур визначаються у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (Міжнародних стандартах фінансової звітності) або інших нормативних документах і закріплюються на рівні підприємства в його обліковій політиці. Основними підходами, які формують методологію бухгалтерського обліку, є підходи до нарахування амортизації (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий), облікових оцінок (витратний, порівняльний (ринковий), дохідний та різні види оцінок), оцінки запасів при їх вибутті (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу), нарахування резерву сумнівних боргів (виходячи з платоспроможності окремих дебіторів; на основі класифікації дебіторської заборгованості), оцінки фінансових інвестицій (за справедливою вартістю; за амортизованою собівартістю; за методом участі у капіталі), розподілу витрат (транспортно-заготівельних, загальновиробничих тощо) та багато інших. Наведені підходи носять альтернативний характер і повинні обиратися суб'єктом господарювання, виходячи зі специфіки його діяльності для забезпечення достовірного відображення інформації у фінансовій звітності.

Прийоми та способи бухгалтерського обліку, що формують його методи, реалізуються при виконанні певних бухгалтерських процедур. За словами М. І. Кутера, викладання курсу основ бухгалтерського обліку у західних країнах будується переважно на вивченні його процедури [1, с. 273], а не методів обліку, як це прийнято за вітчизняного підходу.

В довідковій літературі облікова процедура визначається як спосіб відображення операцій в системі обліку [2]. Я. В. Соколов бухгалтерську процедуру трактує як послідовність вирішення облікових задач шляхом кваліфікації фактів господарського життя, тобто їх реєстрації, групування та інтерпретації (аналізу) [3, с. 47]. Вчений наводить таку структуру бухгалтерської процедури:

1. Інвентар (опис майна та зобов'язань підприємства).
2. Вступний баланс (складається за даними інвентарю).
3. Головна книга (дані якої заповнюються з вступного балансу).
4. Журнал (відбувається реєстрація фактів господарського життя).
5. Головна книга (дані якої заповнюються з Журналу).
6. Оборотна відомість (складається за даними Головної книги).
7. Заключний баланс.
8. Інтерпретація (аналіз) (інформації для прийняття управлінських рішень).

Кутер М. І. під процедурою бухгалтерського обліку розуміє логічно витриману сувору послідовність виконання бухгалтерських дій щодо відображення інформації в процесі реєстрації, накопичення та обробки облікових даних з метою формування фінансової звітності та управлінських відомостей [1, с. 273]. Автор пропонує обліковий процес будувати за такою структурою [1, с. 274-276]:

1. Інвентар та вступний баланс (перші два неповторювані етапи процедури).
2. Здійснення облікових записів у документах.
3. Відображення облікових записів у бухгалтерських облікових регістрах і журналі.
4. Відображення даних на рахунках бухгалтерського обліку.
5. Перенесення даних з рахунків до Головної книги.
6. Складання оборотної відомості (перевірочного балансу).
7. Заповнення заключного балансу і розробка бухгалтерської звітності.

Шпак В. А. до облікових процедур відносить виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації [4, с. 452].

На зміст процедур бухгалтерського обліку значно впливає технологія його ведення на кожному етапі розвитку. На сьогодні майже 90 % всієї бухгалтерської роботи комп'ютеризовано, що прямо впливає на зміст бухгалтерських процедур. Відповідно структура бухгалтерської процедури набуває спрощеного вигляду і включає:

1. Реєстрацію фактів господарського життя у первинних документах.
2. Автоматичне перенесення даних з первинних документів до облікових регістрів.
3. Відображення даних облікових регістрів у Головній книзі.
4. Складання звітності підприємства.

Засновницький опис майна і засновницький (початковий) баланс не включаємо до структури бухгалтерської процедури, оскільки ці процедури є разовими, виконуються при створенні суб'єкта господарювання і не мають

систематичного характеру в його господарському житті. Також не виділяємо окремим етапом спостереження, групування, узагальнення у складі процедури бухгалтерського обліку, оскільки відносимо їх до методів, запозичених з інших наук.

Сукупність прийомів, способів та процедур бухгалтерського обліку у логічно визначеній послідовності їх застосування формує бухгалтерський процес (рис. 1).

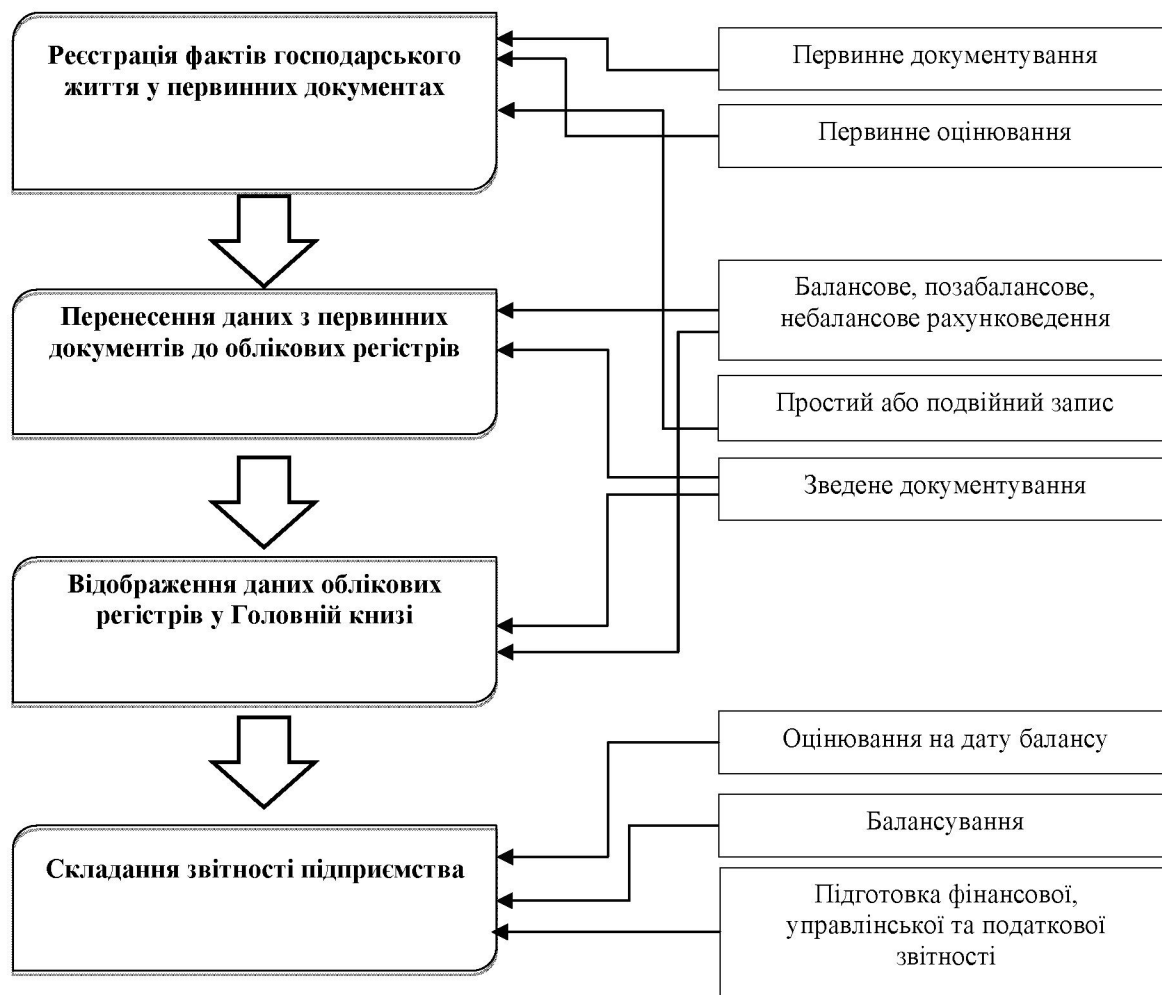


Рис. 1. Бухгалтерський процес як поєднання елементів облікової методології

Бухгалтерський процес слід розглядати як послідовність виконання бухгалтерських процедур з використанням облікових прийомів та способів у суворому порядку та взаємозв'язку, що визначені законодавством та практикою обліку.

Поняття облікового процесу науковцями розглядається з різних точок зору. Так, В. А. Шпак не вважає обліковий процес цілісним явищем і виділяє такі його види: первинний, поточний та підсумковий облік [4, с. 452]. Автор вказує, що якщо на етапі первинного обліку інформацію фіксують у первинних документах, то поточний облік передбачає її систематизацію в облікових регістрах, підсумковий – узагальнення систематизованої інформації у формах звітності. Острроверха Р. Е. вважає обліковий процес цілісною багаторівневою

складною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які утворюють чітку послідовність облікових робіт від реєстрації господарських операцій до складання звітності. Крім того, на думку автора, обліковий процес призначений забезпечувати потреби управління та створювати можливості для прийняття управлінських рішень [5, с. 119].

На думку Л. М. Кіндрацької, традиційно обліковий процес для практикуючого бухгалтера вважається процедурою опрацювання, зокрема і обчислювальної обробки інформації про події і факти здійснення господарської діяльності [6, с. 175].

Незважаючи на наведений поділ облікового процесу, логіка послідовного виконання облікових процедур з використанням прийомів та способів не порушується. Відповідно, процес ведення бухгалтерського обліку та формування звітності забезпечується через виконання послідовності бухгалтерських дій (процедур) у процесі реєстрації, накопичення та обробки облікових даних.

Якісне поєднання облікових принципів, інструментів, процедур, прийомів, способів та підходів, які застосовувалися при формуванні та узагальненні даних бухгалтерського обліку, значною мірою визначає достовірність фінансової звітності, її придатність для аналізу діяльності підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень та можливість залучення інвестицій.

Висновки. Сучасна методологія бухгалтерського обліку повинна базуватись на узагальненні багаторічної праці вітчизняних і зарубіжних вчених та враховувати вплив чинників, що відображають економічні, політичні, фінансові, технологічні характеристики господарських процесів. Базова основа бухгалтерського обліку є незмінною протягом століть, проте складові облікової методології трансформуються під впливом нових запитів користувачів і, як очікується, продовжуватимуть змінюватися надалі.

Проведене дослідження складових облікової методології показало, що її не слід зводити лише до сукупності елементів методу. Методологія бухгалтерського обліку є значно ширшою за змістом і являє собою систему прийомів, способів, бухгалтерських процедур, підходів, інструментів та принципів бухгалтерського обліку, які на рівні практики ведення обліку забезпечують дослідження предмету бухгалтерського обліку та підготовку якісної інформації для різних категорій користувачів.

Література

1. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. И. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : “Финансы и статистика”, 2003. – 640 с.
2. Азрилиян А. Н. Большой бухгалтерский словарь / под редакцией А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
3. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

4. Шпак В. А. Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку / В. А. Шпак // Вісник Львівської комерційної академії. Серія “Економічна”. – 2011. – Вип. 36. – С. 450-453.
5. Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації облікового процесу / Р. Е. Островерха // Сталій розвиток економіки. – 2010. – №. 1. – С. 118-122.
6. Кіндрацька Л. М. Звітність у загальній обліковій системі суб’єктів господарювання: розвиток та вдосконалення / Л. М. Кіндрацька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 35. – С. 175-178.
7. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – [изд. 4-е, доп.]. – М. : ИТИ Технологии, 2006. – 944 с.
8. Білодід І. К. Словник української мови в 11 т. Том 9. (1970-1980) / І. К. Білодід та ін. – Київ : Наукова думка. – 1978. – 918 с.
9. Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь, ВТФ “Перун”, 2005. – 1728 с.
10. Panuş V. Instrumente și rapoarte contabile utilizate în procesul decizional : autoreferatul tezei de doctor în economie: 08.00.12 / Valentina Panuş. – Chişinău, 2012. – 28 p.
11. Кундря-Висоцька О. П. Методологічні особливості обліку в системі корпоративного управління / О. П. Кундря-Висоцька // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – 2009. – Вип. 25. – С. 134-143.
12. Грицанов А. А. Новейший философский словарь / сост. А. А. Грицанов. – Мн. : Изд. В. М. Скакун, 1998. – 896 с.
13. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 року № 73 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
14. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир : ПП “Рута”, 2001 – 224 с.
15. Семенишена Н. В. Принципи бухгалтерського обліку: дослідження дефініцій / Н.В. Семенишена // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. – 2010. – № 2. – С. 214-221.
16. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / пер. с. англ. ; [под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
18. Сук П. Л. Принципи бухгалтерського обліку / П. Л. Сук // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія “Економіка, аграрний менеджмент, бізнес”. – 2011. – Випуск 168 [в 3 частинах]. – Частина 1 : [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nvnu_eamb/2011_168_1/11slp.pdf.