

В.А. Шпак,

д.е.н.

Національна академія статистики,

обліку і аудиту

ПРЕДМЕТ І МЕТОД ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Постановка проблеми. Серед проблем бухгалтерського обліку, які стримують його розвиток та обмежують можливості, основними є проблеми теоретико-методологічного та організаційно-методичного характеру. Як показує практика обліку, організаційні проблеми, які на перший погляд здаються не складними, досить складно виявити та усунути, але їхнє вирішення призводить до більш суттєвих та важливих позитивних змін, ніж усунення методичних обмежень.

Розвиток бухгалтерського обліку вимагає дослідження питань його організації, і зокрема, визначення предмету та методу організації бухгалтерського обліку, які ідентифікують організацію обліку як наукову дисципліну. Тому предмету і методу організації бухгалтерського обліку приділена увага у запропонованій статті.

Аналіз досліджень і останніх публікацій. У науковій літературі домінують погляди на організацію бухгалтерського обліку як на менеджмент бухгалтерської структури та забезпечення облікових процедур (розробка робочих планів рахунків, графіка документообігу, посадових інструкцій облікового персоналу, положень про преміювання бухгалтерів та інших внутрішніх регламентів), що, на нашу думку, стримує розвиток бухгалтерського обліку.

Метою статті є розкриття сутності та змісту предмету та методу організації бухгалтерського обліку в контексті розвитку методологічного апарату цієї наукової дисципліни.

Виклад основного матеріалу. Під організацією розуміють: а) внутрішню впорядкованість, узгодженість, взаємодію більш-менш диференційованих і автономних частин цілого, обумовлену його побудовою; б) сукупність процесів чи дій, які призводять до

© В.А. Шпак 2012

виникнення і удосконалення взаємозв'язків між частинами цілого [1]. Звідси, предмет організації бухгалтерського обліку складають: структура та процес обліку. Оскільки структура залишається відносно сталою при різних перетвореннях облікової системи, її можна розглядати як форму внутрішньої організації облікової системи, яка визначає склад її елементів, взаємозв'язки між ними, іншими словами – будову.

Отже, побудова облікової системи є предметом її організації. Якщо припустити, що бухгалтерський облік є цілісною системою вищого рівня узагальнення (господарський облік у статті розглядається), то його підсистемами будуть: фінансовий, внутрішньогосподарський (управлінський) та податковий облік. В свою чергу, зазначені види бухгалтерського обліку можна групувати за напрямками та об'єктами обліку. А обліковий процес – за етапами обліку, які, в свою чергу, діляться на стадії, фази оброблення облікових даних (рис. 1).

Структура (побудова) обліку			Обліковий процес		
Види обліку			Етапи облікового процесу		
Фінансовий	Управлінський	Податковий	Первинний	Поточний	Підсумковий
Облік активів, власного капіталу, зобов'язань, витрат, доходів, фінансових результатів і т.д.			Стадії та фази облікового процесу		

Рис. 1. Предмет організації бухгалтерського обліку

Якщо поняття "предмет" визначається як "те, на що спрямовано дію", то метод – це сама дія, яка проявляється через застосування певних способів та прийомів для досягнення поставленої мети.

Що стосується організації бухгалтерського обліку, то під її методом пропонуємо розуміти сукупність регулятивних норм чи правил, способів і прийомів вирішення завдання теоретичного, практичного, пізнавального та управлінського характеру. Отже, складові (елементи) методу організації обліку діляться на дві основні групи:

1) норми, правила;

2) способи, прийоми.

Перша група ділиться на:

- норми як методи регулятивного характеру;

- правила як методи організаційно-адміністративного характеру.

Друга група елементів методу організації бухгалтерського обліку групується на:

- загальнонаукові методи дослідження теорії облікової дисципліни (або методи пізнавального характеру);

- методи організаційно-управлінського характеру;

- методи (способи та прийоми) облікової практики.

В узагальненому вигляді методи (способи, прийоми), які використовуються для організації бухгалтерського обліку, наведені у табл. 1.

Таблиця 1.

Методи організації бухгалтерського обліку

Загальнонаукові методи проведення дослідження	Організаційно-управлінські методи діяльності	Методи теорії бухгалтерського обліку та облікової практики
1	2	3
Аналіз	Адміністрування	Оцінка
Синтез	Моделювання	Калькулювання
Індукція	Проектування	Документація
Дедукція	Контролювання	Інвентаризація
Абстракція	Планування	Подвійний запис
Конкретизація	Нормування	Бухгалтерські рахунки
Експеримент	Регулювання	Балансове узагальнення
Аналогія	Стимулювання	Звітність

Бухгалтерський облік є найбільш регламентованим видом управлінської діяльності. Закони, укази, накази, розпорядження, положення, порядки, інструкції, методичні вказівки встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку, які є обов'язковими для виконання. Ця консервативність дещо звужує рамки для прояву індивідуальності, творчості, але організує систему бухгалтерського обліку загалом, дозволяє їй за єдиними правилами виконувати її основні функції: інформаційного забезпечення системи управління, контролю за збереженням ресурсів, аналізу фінансового стану та результатів діяльності.

З метою упорядкування термінологічного апарату, нами пропонується до норм організації бухгалтерського обліку відносити

Закони, положення, інструкції, методичні вказівки і т.д., які регулюють порядок ведення обліку. До правил – положення про бухгалтерський облік на підприємстві, посадові інструкції, штатний розпис і т.д., які встановлюють порядок взаємовідносин між учасниками облікової діяльності.

У дослідженнях організації обліку неможливо обійтись без загальнонаукових методів, таких як аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстракція, конкретизація, експеримент, аналогія тощо. Враховуючи те, що ці методи наукового дослідження достатньо добре висвітлені у різних джерелах, в рамках запропонованої статті не має потреби на них детально зупинятись. Обмежимось лише уточненням аналізу в контексті висвітленій у статті проблеми дослідження. Аналіз, як метод дослідження організації обліку, дозволяє структурувати облікову систему, виокремивши предмет і метод організації бухгалтерського обліку. Структурування обліку – це побудова облікової системи за певним порядком або за певною схемою, за якою елементи облікової системи складаються у цілісні групи на логічній основі. За В.В. Сопко: "Будь-яка побудова – це, насамперед, структуризація, розміщення елементів системи" [2].

Крім зазначених методів організації бухгалтерського обліку розглянемо специфічні методи діяльності, які мають яскраво виражений управлінський аспект і теж використовуються у бухгалтерському обліку з метою його організації.

Адміністрування (накази, розпорядження, положення, порядки тощо) – це спосіб внутрішнього регламентування, який визначає структуру бухгалтерії, встановлює права і відповідальність працівників, визначає склад робіт, регулює інші питання, які належать до компетенції внутрішнього керівництва підприємства.

Проектування (розроблення облікової політики, облікових документів, схем і графіків документообігу тощо) – це спосіб, який є особливо важливим на стадії підготовки облікового процесу. Щоб організувати обліковий процес, необхідно: визначити кількість, послідовність і характер операцій, які складають цей процес, розробити чи підібрати для кожної господарської операції відповідні способи, прийоми, технічні засоби, визначити оптимальні умови здійснення облікового процесу в часі та просторі.

Серед методичних прийомів, які підвищують ефективність технології обліку, велике значення мають роботи з дослідження організаційних дій, подання їх у графічній і текстовій формах, їх типізації та стандартизації, а звідси, проектування, поєднання однорідних операцій, переведення їх на машинне виконання з метою зниження трудомісткості облікового процесу.

Моделювання (метод дослідження явищ і процесів, який ґрунтується на заміні конкретного об'єкта досліджень іншим, подібним до нього, тобто моделлю) – це спосіб, який дозволяє застосовувати найбільш оптимальний варіант вирішення питань організації обліку, зокрема визначати найбільш прийнятну для конкретного підприємства форму організації бухгалтерського обліку чи структуру бухгалтерії.

Контроль (внутрішній контроль) – це одна з важливих функцій організації бухгалтерського обліку. Ця функція є проявом дотримання порядку в організаційному середовищі бухгалтерського обліку, що власне і є його призначенням та властивістю облікової системи. Тому контроль є не тільки функцією управління, а й методичним прийомом організації бухгалтерського обліку.

Як функція управління планування передбачає розроблення та здійснення планів, що визначають майбутній стан економіки держави та окремого підприємства як суб'єкта господарювання. Основними методами планування є балансовий та нормативний підходи. Розрізняють поточне, перспективне, цільове планування.

Регулювання економіки передбачає вплив на економіку держави, галузі та окремих суб'єктів господарювання з метою підтримки існуючих в ній позитивних процесів чи запобігання небажаним явищам. Регулювання бухгалтерського обліку здійснюється на підставі нормативно-законодавчих актів.

Нормування, як процес розроблення нормативів і встановлення норм витрат праці, часу, матеріалів та інших ресурсів, є одним із найпоширеніших методів обліку витрат.

Стимулювання – це заохочування працівників. Оскільки матеріальне та моральне заохочування дозволяють разом з адміністративними заходами підвищити ініціативність працівників, це призводить до підвищення ефективності організації їхньої праці.

Під методом бухгалтерського обліку розуміють способи (прийоми), завдяки яким забезпечується достовірність, об'єктивність і повнота облікової інформації. До таких способів (прийомів) належать: оцінювання, калькулювання, документація, інвентаризація, подвійний запис, бухгалтерські рахунки, балансове узагальнення та фінансова звітність. Розглянемо ці загальноприйняті елементи методу бухгалтерського обліку у контексті організації обліку.

Так, оцінювання і калькулювання як способи вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку в організаційному плані вимагають створення належних умов (порядку) для їх застосування. Процедура їх здійснення передбачає певний алгоритм послідовних дій. Зокрема, при оцінюванні об'єкта обліку не обмежуються тільки таксуванням (множенням ціни на кількісний показник), а й здійснюють відповідну роботу з ідентифікації об'єктів обліку, дослідження кон'юнктури ринку на предмет змін цін тощо. Що стосується калькулювання, то ця процедура передбачає здійснення комплексу робіт з розроблення номенклатури статей витрат, розподіл непрямих витрат за об'єктами обліку для визначення собівартості процесу придбання, виробництва, реалізації тощо.

Документація та інвентаризація як способи відображення (фіксації) в обліку фактів господарського життя передбачають проведення цілого комплексу підготовчих робіт, які також належать до організаційного блоку облікових питань. Зокрема, організація документування та проведення інвентаризацій передбачає створення (проекування) відповідних документів, адаптацію типових форм документів до поставлених завдань та конкретних умов діяльності підприємства, розроблення графіків та схем документообігу, розроблення планів та графіків проведення інвентаризацій тощо.

Подвійний запис та бухгалтерські рахунки як способи систематизації передбачають не тільки групування інформації за економічно однорідними ознаками, а й розроблення номенклатури цих ознак (розроблення робочого плану рахунків бухгалтерського обліку), облікових реєстрів (насамперед, реєстрів аналітичного обліку), графіків документопотоків тощо.

Що стосується узагальнення інформації про господарську діяльність у фінансовій звітності і, зокрема, балансового

узагальнення, то ця процедура також вимагає застосування як методичних, так і організаційних заходів. Зокрема, облікові процедури складання бухгалтерського балансу як практичні деталізовані правила, що забезпечують послідовність складання балансу, потребують певних організаційних заходів з підготовки бази даних за відповідним алгоритмом дій.

Висновки. Організація бухгалтерського обліку охоплює сукупність об'єктів (види, етапи обліку тощо), які складають її предмет (структуру обліку та обліковий процес) і передбачають застосування, крім загальнонаукових методів, широкого спектру методичних прийомів та способів, характерних як для бухгалтерського обліку, так і для управління господарською діяльністю загалом.

Список використаних джерел

1. Философский энциклопедический словарь. Гл. редакция: Л.Ф. Ильичёв, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалёв, В. Г. Панов. – М.: Сов. Энциклопедия, 1983. – 840 с.
2. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. 3-тє вид. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
3. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід [Текст]: монографія / В.А. Шпак. – К.: Бізнес медіа консалтинг, 2011. – с.312.