

## МОДЕЛЮВАННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Розкрито особливості моделювання елементів організації бухгалтерського обліку в частині форм організації та форм ведення, показано обмеження у виборі цих складових, обумовлених законодавчими вимогами*

**Постановка проблеми.** Моделювання елементів організації бухгалтерського обліку охоплює процеси створення або вибору моделей форм організації та форм ведення обліку, структури облікової служби, розподілу облікових функцій, процедури вибору облікової політики, формування схем і графіків документообороту, вибору форм, методів і процедур бухгалтерського контролю та інших елементів.

Наукове обґрунтування проблем моделювання складових організації бухгалтерського обліку повинно здійснюватись у розрізі кожної складової. В межах цього дисертаційного дослідження основна увага буде приділена обґрунтуванню складових організації функціонування бухгалтерської служби та вибору форми організаційної структури бухгалтерії підприємства. Організація структури бухгалтерської служби пов'язана з формою ведення обліку, яка використовується підприємством, оскільки форма обліку визначається чисельністю працюючих, обсягами та специфікою економічної діяльності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження і наукові розробки в теорії організації розпочались у XIX ст. і продовжені відомими вітчизняними та зарубіжними вченими, серед яких Т.Ю. Базаров, О.О. Богданов, К. Адамецький, М. Вебер, А. Гастев, Ф. Гілберт, П.Ф. Друкер, В.А. Євтушевський, Я. Зеленецький, О. Єрманський, М.М. Ільчук, П. Керженцев, О.В. Козлова, Н. Кондратьєв, Т. Котарбінський, Г.Р. Латфуллин, З. Мартиняк, Ю.М. Осипов, А.В. Райченко, А. Рейлі, М.Я. Сацков, Е.А. Смирнов, В.С. Спірін, І. Степанов, П. Сорokin, Ф. Тейлор, А. Файоль, Р.А. Фатхудинов, Д.М. Черванов, М.Г. Чумаченко та ін.

Проблеми організації в сфері бухгалтерського обліку розкриваються в працях таких вчених і науковців, як П.С. Безруких, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, Й.Я. Даньків, В.М. Дейнекин, В.А. Дерій, В. Завгородній, В.Б. Івашкевич, А.Н. Кашаєв, Н.П. Кондраков, Л.І. Куликова, М.І. Кутер, В.С. Лен, Л.Г. Ловінська, М.Р. Лучко, В.Д. Новодворський, О.В. Олійник, М.Я. Остап'юк, В.М. Пархоменко, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, І.Б. Стефанюк, А.Н. Сушкевич, А.Н. Хорин, С.М. Шулєпова.

У наукових працях та спеціальній літературі питання форм організації та форм ведення обліку розглядаються автономно як самостійні напрями організації системи бухгалтерського обліку на суб'єктах господарювання. Разом з тим, більш глибоке дослідження вказаних складових організації обліку дозволяє виявити зв'язки між відповідними формами організації та формами ведення бухгалтерського обліку, які розкривають закономірності їх вибору суб'єктами господарювання. Також слід враховувати вплив форм організації та форм ведення обліку на документообірот підприємства, доступ до інформації та її використання.

**Мета дослідження.** Розкрити особливості моделювання елементів організації бухгалтерського обліку в частині форм організації та форм ведення, показати обмеження у виборі вказаних складових, обумовлених законодавчими вимогами.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** У наукових працях часто використовується загальне поняття форми обліку, яке автори розкривають по-різному. Більшість авторів під формою бухгалтерського обліку розуміється будова облікових регістрів та їх взаємозв'язок, а також послідовність і способи облікової реєстрації, або сукупність облікових регістрів, що визначає взаємозв'язок синтетичного та аналітичного обліку, послідовність і техніку облікових записів, порядок поєднання різних видів облікових регістрів, послідовності і способів виконання облікових записів [3, с. 34; 5, с. 95; 7, с. 148; 8, с. 229]. Форми рахівництва розглядаються як форми ведення рахунків [3, с. 34].

Під формою бухгалтерського обліку І.В. Малишев розуміє систему взаємопов'язаних облікових регістрів і прийнятий порядок відображення в них об'єктів бухгалтерського обліку [9, с. 173]. Форму обліку характеризує структура і взаємозв'язок регістрів синтетичного, аналітичного і первинного обліку, зовнішній вигляд і форма побудови регістрів, послідовність і способи реєстрації в них. Як уточнює Г.І. Моїсеєнко, саме ці ознаки відрізняють одну форму обліку від іншої [12, с. 177].

Поняття форми обліку В.Ф. Палий та Я.В. Соколов розглядають як одне з центральних і найбільш складних понять бухгалтерського обліку. Вчені наводять три різні підходи до його визначення: процедурний, змістовний та організаційний [13, с. 187]. Форму обліку як бухгалтерська процедура запису даних первинних документів, їх узагальнення для отримання звітності. Форма обліку як сукупність бухгалтерських регістрів розкриває зв'язок між ними, заданий їх призначенням, побудовою та змістом, хронологічним і систематичним записом. Організаційне поняття форми обліку визначає її як систему структурних елементів, зв'язків між ними, дій з первинними документами, способів представлення результатної облікової інформації.

Також вчені звертають увагу на те, що суть форми обліку повинні бути єдиною і не залежати від характеристик технічних засобів та способів їх об'єднання в процесі ведення обліку. Визначення форми повинно бути загальним і коректним для всіх без виключення способів обробки облікових даних. Відповідно, формою бухгалтерського обліку вчені називають сукупність алгоритмів для обробки первинних даних і отримання результатної облікової інформації за допомогою заданих технічних засобів обліку [13, с. 197].

Форму обліку Р.С. Рашитов розглядає як сукупність облікових регістрів, які оформлюються на початковій, основній та заключній стадії єдиного процесу реєстрації облікової інформації. При цьому автор оголошує на необхідності включення до поняття облікових регістрів крім власне класичних спеціальних графлених документів облікового запису також первинних документів та звітних форм [14, с. 109]. При цьому вчений зауважує, що в контексті модельного підходу до обліку в рамках диференціації моделі, її інтерпретації та реалізації, форма обліку виступає як реалізація його системи в документах, що відображає всі послідовні етапи облікової реєстрації, починаючи з первинної реєстрації і закінчуючи формуванням результатних даних (звітності) [14, с. 110]. Процеси моделювання в бухгалтерському обліку обумовлюють появу такого поняття як "ступінь свободи форми обліку", що визначає вибір конкретних регістрів, їх виду, послідовності дій, особливостей використання технічних засобів.

Білуха М.Т. розкриває поняття форми бухгалтерського обліку як системи економічно пов'язаних облікових регістрів за певною методологією відображення господарських операцій хронологічним і систематичними записами відповідно до функцій, покладених на бухгалтерський облік [2, с. 136].

Форму обліку М.Ю. Медведєв називає системою обліку об'єктів господарської діяльності, яка реалізується за допомогою принципово різних технологій [10, с. 64-65]. Класичне визначення форми обліку, як вказує автор, розкриває порядок трансформації початкової інформації на звітну і пов'язані з цим матеріальні носії, що асоціює поняття форми з книжковою формою обліку.

Форму бухгалтерського обліку як організацію формування інформаційної системи визначає В.П. Астахов та вказує, що вона забезпечує у суворо встановлений послідовності та взаємозв'язку суміщення хронологічного і систематичного запису, синтетичного та аналітичного обліку для цілей поточного контролю за фактами

господарського життя (економічними подіями) та складання звітності [1, с. 383]. В окремих випадках форма обліку характеризується як сукупність алгоритмів обробки первинних даних та отримання зведеної інформації з використанням технічних засобів [15, с. 21].

В ході історії форми бухгалтерського обліку постійно змінювались, що визначалось потребою скорочення витрат на утримання облікового апарату, підвищення оперативності обліку, встановлення максимальної адекватності даних обліку реальним господарським змінам [9, с. 173]. Сьогодні удосконалення форм бухгалтерського обліку визначається розвитком автоматизації обліку. Разом з тим, яким би чином не змінювались форми обліку, подвійне відображення господарських операцій буде залишатися як характерна ознака бухгалтерського обліку.

Законодавчо форма бухгалтерського обліку розглядається як система реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених законодавчо, та обирається підприємством самостійно з урахуванням особливостей діяльності й технології обробки облікових даних [4, ст. 8, п. 5].

Як свідчить аналіз наведених понять форми обліку, авторами та законодавчо форма обліку визначається з точки зору технології облікового процесу. Відповідно розглянуті визначення розкривають виключно форму ведення обліку. При цьому форма обліку також може розглядатися як форма організації обліку, що визначає типи організаційних форм бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Форми організації бухгалтерського обліку сучасними підприємствами обираються відповідно до законодавства. Основними формами організації бухгалтерського обліку в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено можливість введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; використання послуг спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства (за виключенням підприємств, звітність яких оприлюднюється) [4, ст. 8, п. 4].

Дослідження організації бухгалтерського обліку на суб'єктах господарювання Житомирської та Київської областей дозволило виявити показники використання відповідних форм ведення обліку в практичній діяльності. Зокрема, ведення обліку власником або керівником підприємства не перевищує 4 % дослідженої групи суб'єктів господарювання (25 суб'єктів з 26), відповідно бухгалтерський облік ведеться фахівцями у цій галузі на 96,2 % підприємств.

На 57,7 % досліджених підприємств створено бухгалтерські служби (15 суб'єктів з 26), 30,8 % підприємств мають в штаті одного бухгалтера (8 суб'єктів з 26), 11,5 % підприємств користуються послугами сторонніх організацій – аудиторських та бухгалтерських фірм (аутсорсинг) (3 суб'єкта з 26).

Аутсорсинг як форма організації бухгалтерського обліку набула поширення в Україні з 90-х рр. ХХ ст., а в світі почала використовуватись з початку ХХ ст. Її впровадження на суб'єктах господарювання дозволило скоротити операційні витрати на 15-20 %, а штрафні санкції за результатами перевірок контролюючих органів зменшити на 60-80 % у порівнянні з підприємствами, що мають штатних бухгалтерів [6, с. 28].

Порядок використання кожної із зазначених форм ведення обліку залежить від особливостей діяльності підприємства, кількості працюючих, організації управління та інших факторів, які обумовлюють формування відповідної моделі організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Розкриваючи питання вибору форм ведення бухгалтерського обліку автори зосереджуються на

порівняльній характеристиці існуючих форм ведення бухгалтерського обліку з відповідним аналізом нормативно-правових актів, що регламентують їх застосування. Зокрема, О. Миронова виокремлює просту і спрощену форми ведення обліку, зауважуючи, що при простій формі облік ведеться в Журналі обліку господарських операцій, при спрощеній підприємства користуються Відомостями обліку господарських операцій (ф. №№ 1-м – 5-м) та складають Оборотно-сальдову відомість [11, с. 25-26].

В працях Я.В. Соколова, М.Ю. Медведєва, Н.Г. Сафронової, А.В. Яцюк можна зустріти історичні огляди розвитку форм ведення обліку [10, с. 74-76; 15, с. 22].

Серед сучасних форм, які використовуються вітчизняними суб'єктами господарювання, законодавчо визнаними є журнальна, меморіально-ордерна, журнально-ордерна, проста та спрощена. Умови вибору вказаних форм ведення обліку визначаються інструкціями, положеннями та методичними рекомендаціями відповідних міністерств та відомчих установ.

Окрім наведених вище в якості однієї з сучасних форм ведення обліку в працях розглядається комп'ютеризована (або автоматизована) форма, яка передбачає ведення обліку з використанням комп'ютерної техніки і відповідного програмного забезпечення [11, с. 26-27].

З.В. Кірюнова звертає увагу на те, що автоматизована форма бухгалтерського обліку зберігає метод подвійного запису, дозволяє розукрупнити об'єкти обліку, диференціює обсяги облікової інформації, дозволяє формувати усі види звітності, забезпечує органічну ув'язку усіх видів обліку (бухгалтерського, оперативно-технічного, статистичного) [5, с. 108-109].

Палий В.Ф. та Соколов Я.В. вказують, що дослідження питань формування комп'ютеризованої форми обліку, пов'язане з рядом проблем. Основною з них є позиції авторів щодо виникнення із застосуванням комп'ютерних технологій нової електронної форми рахівництва [13, с. 194-195]. Відповідно робиться висновок, що за ручної обробки даних виникає безліч форм, а за використання комп'ютерних технологій – тільки одна форма – комп'ютеризована, відповідно питання про форми обліку з використанням комп'ютерних технологій знімається як таке. Проте, як зауважують вчені, такий підхід не є правильним. За комп'ютеризованої форми організація обліку передбачає застосування різних підходів до побудови форм документів, табуляграм, використання даних, взаємозв'язку між постійною та змінною інформацією тощо.

Іншого підходу дотримується М.Ю. Медведєв, який вказує, що комп'ютеризований облік повинен реалізуватися на рівні методології [10, с. 82]. Сучасні програмні продукти тільки імітують книжкові форми, замість того щоб повністю використовувати закладений до нової технології методологічний потенціал. Відповідно сучасні програми ведення обліку не розкривають відповідних ознак форми обліку, а наявність комп'ютера не гарантує того, що облік здійснюється відповідно до комп'ютерної форми.

При виборі форми ведення обліку підприємства повинні враховувати наступні фактори [13, с. 198-199]:

- 1) тип підприємства за видом економічної діяльності;
- 2) обсяг документації;
- 3) організація бухгалтерії (централізована чи децентралізована, врахування ступеня концентрації обліку);
- 4) наявність обчислювальної техніки в бухгалтерії;
- 5) рівень кваліфікації облікових кадрів (здатність переходу на нову форму обліку без зниження якості роботи).

Вибір існуючих моделей організації бухгалтерського обліку сучасними підприємствами носить частково стандартизований характер. Це обумовлюється наявністю законодавчих вимог і рекомендацій щодо вибору форми ведення обліку в залежності від двох ознак: розміру підприємства та виду економічної діяльності (табл. 1). При цьому вибір форми організації бухгалтерського обліку залишається правом суб'єкта господарювання.

Таблиця 1. Вибір моделей організації бухгалтерського обліку вітчизняними підприємствами (власна розробка)

№ з / п	Форма організації обліку	Форми ведення обліку						
		Сектори управління, вид діяльності, розмір підприємства (організації)						
		Сектор корпоративного управління		Сектор державного управління		Банківська діяльність	Сільське господарство	
		велике	мале	велике	мале	велике	велике	мале
	журнальна	проста, спрощена	меморіально-ордерна	проста, спрощена	меморіально-ордерна	журнально-ордерна	проста, спрощена	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Бухгалтер	БЖ	БП, БС	–	–	–	–	БП, БС
2.	Бухгалтерська служба	БСЖ	–	БСМ	БСП, БСС	БСМ	БСО	–
3.	Централізована бухгалтерія	ЦБЖ	–	ЦБМ	ЦБП, ЦБС	ЦБМ	ЦБО	–
4.	Аудиторська фірма	АФЖ	АФП, АФС	–	–	–	АФО	АФП, АФС
5.	Бухгалтерська фірма	БФЖ	БСП, БФС	–	–	–	БФО	БСП, БФС
6.	Керівник або власник підприємства	–	КП, КС	–	–	–	–	КП, КС

**Примітки:**

1. Модель "БЖ" – бухгалтер – журнальна форма;
2. Модель "БП" – бухгалтер – проста форма;
3. Модель "БС" – бухгалтер – спрощена форма;
4. Модель "БСЖ" – бухгалтерська служба – журнальна форма;
5. Модель "БСМ" – бухгалтерська служба – меморіально-ордерна форма;
6. Модель "БСП" – бухгалтерська служба – проста форма;
7. Модель "БСС" – бухгалтерська служба – спрощена форма;
8. Модель "БСО" – бухгалтерська служба – журнально-ордерна форма;
9. Модель "ЦБЖ" – централізована бухгалтерія – журнальна форма;
10. Модель "ЦБМ" – централізована бухгалтерія – меморіально-ордерна форма;
11. Модель "ЦБП" – централізована бухгалтерія – проста форма;

Відповідно, суб'єкти господарювання здійснюють вибір між 6-ма видами форм організації обліку та 6-ма видами форм ведення обліку, що становлять 36 теоретично можливих моделей організації обліку на вітчизняних підприємствах при різних варіантах поєднання форм організації та форм ведення обліку. Разом з тим, в обліковій практиці реально використовується тільки 23 моделі з урахуванням можливих повторів.

Використання роботи одного бухгалтера можливе у випадках функціонування суб'єктів малого підприємництва з невеликими обсягами господарської діяльності, малою чисельністю персоналу (до 50-ти осіб) і низьким рівнем диверсифікації діяльності з використанням простої та спрощеної форм ведення обліку (моделі "БП", "БС").

Бухгалтерська служба створюється для середніх і великих суб'єктів господарювання сектору корпоративного управління з журнальною формою ведення обліку (модель "БСЖ"), для підприємств сектору державного управління з меморіально-ордерною та спрощеною формами ведення обліку (моделі "БСМ", "БСС"), для сфери банківської діяльності (модель "БСМ") та сільського господарства (модель "БСО").

Для тих самих видів діяльності в умовах наявності відокремлених структурних підрозділів, які здійснюють самостійне ведення бухгалтерського обліку, суб'єкти господарювання користуються можливостями зведення облікових даних при створенні централізованої бухгалтерії (моделі "ЦСЖ", "ЦБМ", "ЦБС", "ЦБО").

Ведення бухгалтерського обліку зовнішнім по відношенню до підприємства суб'єктом передбачає використання послуг аудиторської або бухгалтерської фірми. При цьому організація обліку базується на моделях таких типів "АФЖ", "АФП", "АФС", "АФО", "БФЖ", "БФП", "БФС", "БФО". Самостійне ведення бухгалтерського обліку власником або керівником підприємства можливе тільки на суб'єктах малого підприємництва у сфері приватної власності (моделі "КП", "КС").

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Оцінка умов застосування наведених моделей виявляє часткові обмеження у застосуванні можливих форм ведення бухгалтерського обліку підприємств різних видів діяльності та форм власності, що визначаються методичними рекомендаціями щодо застосування вказаних форм. Відповідно, процеси вибору моделей на практиці прямо залежать від специфіки законодавчого регулювання бухгалтерського обліку.

12. Модель "ЦБС" – централізована бухгалтерія – спрощена форма;
13. Модель "ЦБО" – централізована бухгалтерія – журнально-ордерна форма;
14. Модель "АФЖ" – аудиторська фірма – журнальна форма;
15. Модель "АФП" – аудиторська фірма – проста форма;
16. Модель "АФС" – аудиторська фірма – спрощена форма;
17. Модель "АФО" – аудиторська фірма – журнально-ордерна форма;
18. Модель "БФЖ" – бухгалтерська фірма – журнальна форма;
19. Модель "БФП" – бухгалтерська фірма – проста форма;
20. Модель "БФС" – бухгалтерська фірма – спрощена форма;
21. Модель "БФО" – бухгалтерська фірма – журнально-ордерна форма;
22. Модель "КП" – керівник – проста форма;
23. Модель "КС" – керівник – спрощена форма.

**Список використаної літератури:**

1. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета / В.П. Астахов. – М.: "Экспертное бюро-М", 1997. – 351 с.
2. Білуха М.Т. Теория бухгалтерського обліку: [підручник] / М.Т. Білуха. – К.: Вид-во КДТЕУ, 2000. – 692 с. 3. Галаган А.М. Основные принципы счетоведения / А.М. Галаган. – М.: ОРУ, 1925. – С. 34. 4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", від 16.06.1999 р. № 996-ХІV-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999. – № 40.
5. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / З.В. Кирьянова. М.: Финансы и статистика, 1995. – 192 с.
6. Климчик П. Бухгалтера викликали? / П. Климчик // Галицькі контракти. – 2005. – № 25. – С. 28-29.
7. Костюк П.А. Бухгалтерський словарь. Минск: Вышейшая школа, 1971. – 160 с.
8. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета / В.Г. Макаров. Изд. 2-е. М.: Финансы, 1975. – С. 229.
9. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие для с.-х. вузов] / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
10. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М.Ю. Медведев. – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 752 с.
11. Миронова О. Форми ведення бухгалтерського обліку / О. Миронова // Практичне керівництво "Як організувати бухгалтерський облік на підприємстві" серії "Бібліотека "Баланс". Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-Клуб" – 2009. – № 1. – 176 с. – С. 22-27.
12. Моисеенко Г.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / Г.И. Моисеенко. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1982. – 23 с.
13. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
14. Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете: [монография] / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.
15. Сафронова Н.Г. Бухгалтерський фінансовий учет: [Учеб. пособие] / Н.Г. Сафронова, А.В. Яцок. – М.: ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2003. – 527 с.

ШИГУН Марія Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

**Наукові інтереси:**

- моделювання інформаційних систем та системи підтримки прийняття рішень;
- вивчення взаємозв'язків між системою управління підприємством та підсистемами бухгалтерського обліку та господарського контролю

