

## ФУНКЦІЇ ОБЛІКОВОГО МОДЕЛЮВАННЯ У СПІЛЬНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

*Проаналізовано та обґрунтовано існуючі теоретичні підходи до проблем теорії та методології облікового моделювання та визначення функцій системи обліку як складових на кожному внутрішньосистемному рівні моделі. Запропоновано розглянути спільну діяльність без створення юридичної особи в межах функцій облікового моделювання.*

**Ключові слова:** *облікове моделювання, спільна діяльність, функції облікового моделювання.*

Економічні перетворення в сучасному ринковому середовищі зумовлюють необхідність запровадження нових ефективних форм ведення бізнесу, які б давали особливі можливості для самореалізації суб'єкта господарювання та гнучко реагували на кон'юнктуру ринку та потреби споживачів, що як відомо, постійно змінюються. Однією з таких форм господарювання є спільна діяльність, що може здійснюватися як зі створенням, так і без створення юридичної особи. Спільна діяльність без створення юридичної особи є особливою формою підприємницької діяльності, яка дає її учасникам суттєві переваги у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності та можливість ефективно здійснювати спільний проект без додаткового податкового навантаження та бюрократичних перепон. Однак цей вид господарювання є новим та мало вивченим вітчизняними науковцями, тому його багатогранність потребує подальшої наукової розробки, зокрема щодо питання основних процесів розвитку спільної діяльності в контексті функцій облікового моделювання.

У фінансовому обліку моделювання посідає вагоме місце і є ефективним засобом розвитку облікової теорії та методології, оскільки перетворює дані про факти фінансово-господарської діяльності на зручну для сприйняття інформацію та її передачу різним користувачам.

Проблеми теорії та методології облікового моделювання, визначення функцій моделювання у системі фінансового обліку розглядаються у працях таких відомих вчених, як М. І. Кутера, В. Ф. Палія, Р. С. Рашитова, Я. В. Соколова, М. М. Шигун та інших. Незважаючи на значні здобутки в дослідженнях цих науковців, невирішеними залишаються питання моделювання щодо наукового осмислення та дослідження основних процесів розвитку спільної діяльності.

Основною метою даної публікації є теоретичне обґрунтування моделювання у системі фінансового обліку з виокремленням самостійних підсистем, що виконують свою особливу роль у функціонуванні спільної діяльності без створення юридичної особи. Поставлена мета визначає зміст даного дослідження.

Теорія обліку займається розробкою, описом та обґрунтуванням системи обліку та відповідає на такі питання:

- 1) якою повинна бути система, що відображає ті або інші господарські явища;
- 2) що є підставою вибору конкретної системи;
- 3) як в її межах відображати нові господарські явища [1, с. 15].

Роль моделювання, як загальнонауковий метод пізнання, завжди визначають для вивчення економічного середовища функціонування будь-якого підприємства для порядку організації діяльності цього суб'єкта господарювання та формування економічних відносин з контрагентами. Оскільки саме моделі явищ та процесів розкривають особливості фінансово-господарської діяльності підприємств.

Як зазначає М. М. Шигун "... глибокі наукові розробки за вузькими напрямками досліджень, що проводились протягом XIX-XX ст. зумовили практично повне вичерпання дослідного матеріалу" [2, с. 50]. Відповідно

активне поширення розробки спеціальних методів формалізації з точних наук увійшли у нові сфери знань, серед яких є фінансовий облік.

Моделювання є методом пізнання, і відповідно, застосовується на усіх рівнях наукової та практичної діяльності та змінюється відповідно до розвитку суспільства.

Проведені нами дослідження показують, що досить часто науковці розробляють окремі види облікових моделей, які не враховують наукових принципів їх конструювання та практичної реалізації. Відповідно, такі облікові моделі неможливо повноцінно використовувати для розвитку теорії та практики фінансового обліку.

Моделювання в фінансовому обліку проявляється, як облікова система з виділенням складових, що являють собою самостійні підсистеми. При цьому, на кожному внутрішньосистемному рівні моделі виконують свої особливі функції, що унаочнює рис. 1. На даному рисунку запропоновано як в межах функцій облікового моделювання можна відобразити таке господарське явище як спільну діяльність.

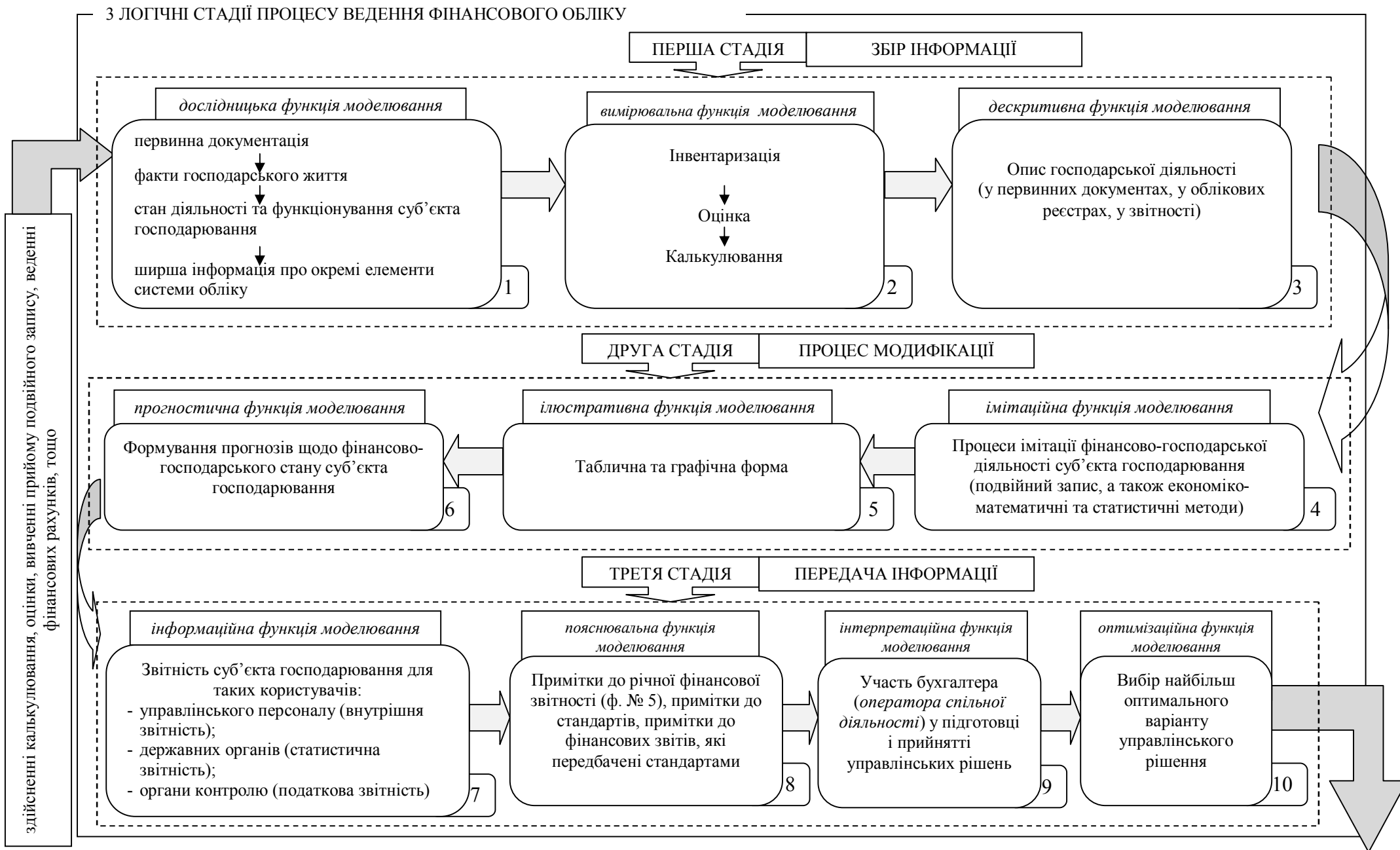
Як видно з рис. 1, вказані функції облікового моделювання показано у розрізі основних процесів, що забезпечують розвиток системи обліку як науки і практичної діяльності, сприяють розширенню об'єктів обліку та взаємодії між ними, і можуть бути використані у проектуванні такого виду господарювання як спільна діяльність без створення юридичної особи.

Зокрема, основні функції облікового моделювання включають 3 логічні стадії процесу ведення фінансового обліку:

1) збір даних у системі фінансового обліку, де моделювання виконує дослідницьку, вимірнувальну і дескриптивну (описову) функцію;

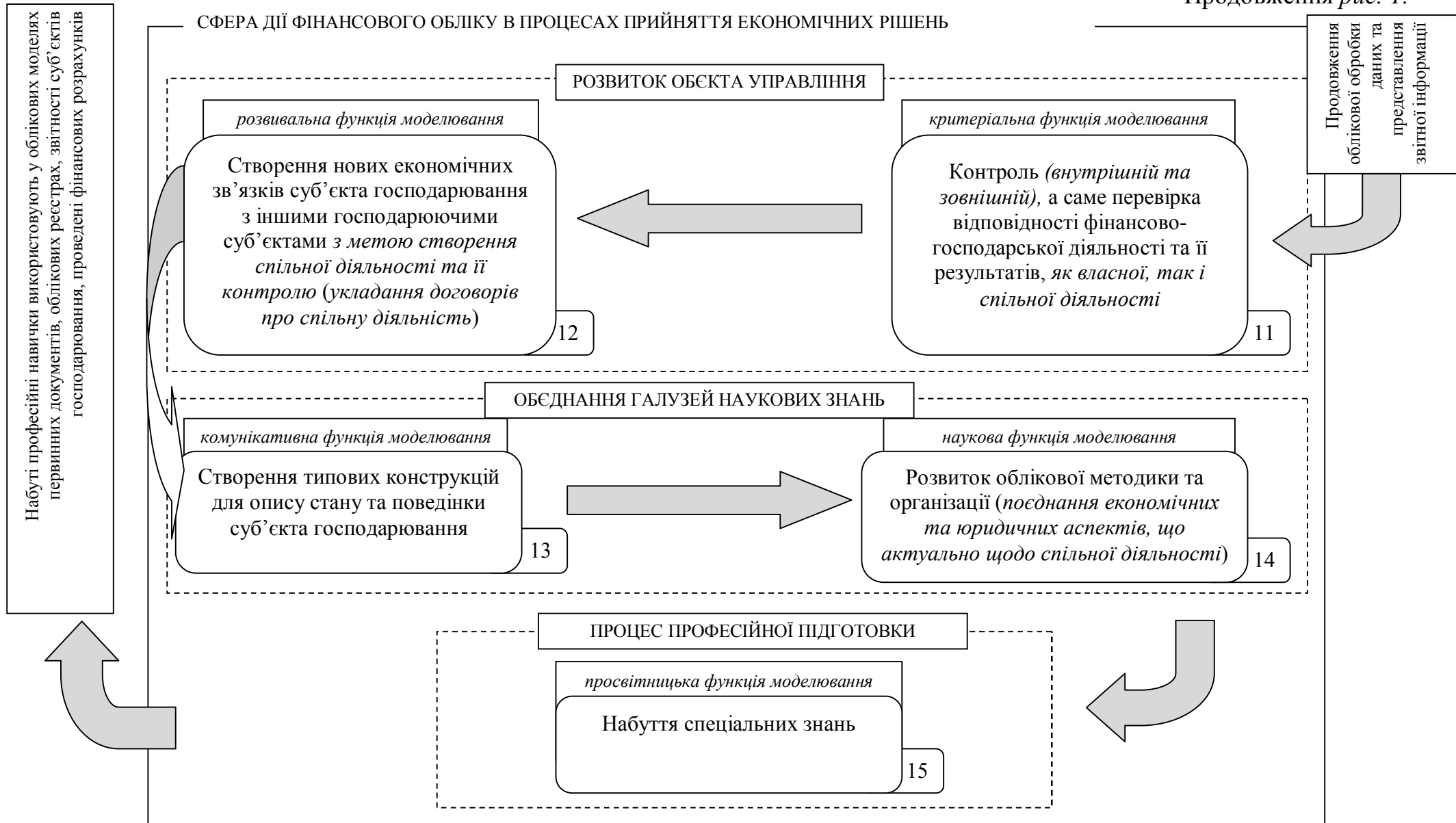
2) модифікація даних в обліковій системі здійснюється через такі функції як імітаційна, прогностична, ілюстративна;

3) передача інформації – остання логічна стадія процесу ведення фінансового обліку, що виконує інформаційну, пояснювальну, інтерпретаційну та оптимізаційну функції.



**Рис. 1. Функції облікового моделювання, в межах яких розглянуто спільну діяльність**

Продовження рис. 1.



Аналогічної точки зору дотримується М. М. Шигун, яка стверджує, що процес ведення фінансового обліку може бути поділений на складові і передбачає виконання таких логічних стадій як збір даних про факти господарського життя, обробку або їх модифікацію в обліковій системі та передачу обробленої інформації зацікавленим користувачам [2, с. 33].

У свою чергу, *1 - дослідницька функція моделювання* створює умови для забезпечення збору первинної документації, що є фіксатором певної події, при цьому сукупність документів відображає реальний рух засобів та джерел підприємства, отримання інформації яка включає в себе не тільки дані про факти господарського життя, а й динаміку подій та результати господарювання підприємства.

Важливість даної функції підкреслюють окремі науковці, зокрема М. М. Шигун зазначає, що “кожний документ являє собою інформаційну модель факту, дії чи події, які опосередковують господарську діяльність” [2, с. 35].

*2 - Вимірювальна функція моделювання* ґрунтується на оцінці параметрів стану та поведінки об'єкта управління, що супроводжується розробкою відповідних норм, стандартів, вимог, тощо. Ця функція реалізується через такі методи обліку як оцінка, калькулювання, інвентаризація, групування, тощо. При цьому відбувається ідентифікація вартісних та кількісних параметрів діяльності підприємства.

Подібної точки зору щодо вимірювальної функції дотримуються В. Ф. Палій та Я. В. Соколов, які розглядають функцію формалізації фінансових завдань в якості аналогу вимірювальної функції. При цьому вони стверджують, що така функція необхідна для практичної реалізації облікових завдань з використанням сучасних засобів обчислювальної техніки [3, с. 115].

*3 – Дескриптивна (описова) функція моделювання* спрямована на опис фінансово-господарської діяльності, що може бути представлений:

- у первинних документах за окремими фактами;
- в облікових реєстрах за групами фактів;
- у звітності за результатами діяльності.

4 - Імітаційна функція моделювання дозволяє повторювати в облікових моделях реальні процеси фінансово-господарської діяльності, серед яких вагоме місце посідає такий закон обліку як подвійний запис. Як відомо, саме подвійний запис є основою для створення облікових моделей фінансово-господарських операцій у формі кореспонденції рахунків, тому він набуває статусу закону в обліковій науці.

М. І. Кутер зазначає, що в окремих випадках подвійний запис розглядають як кваліфікацію факту господарського життя в системі облікових координат, яку виконують згідно з прийнятими постулатами [4, с. 396]. І. В. Малишев переконаний, що оскільки господарські операції за своїм економічним змістом подвійні, то основним принципом їх відображення у обліку має бути подвійність [5, с. 53]. Аналогічною є точка зору і інших відомих вітчизняних науковців, зокрема, В. В. Сопко, З. В. Гуцайлюк, М. Т. Щирба і М. М. Бенько стверджують, що принцип подвійності є вихідним принципом у побудові бухгалтерського методу [6, с. 39]. Такої позиції серед бухгалтерів дотримуються з середини XV століття.

Як відомо, використання подвійного запису в системі обліку не тільки надає йому системного характеру, а й перетворює облік на замкнену інформаційну систему, що відображає кругообіг засобів та ресурсів підприємства, в якій генерується нова інформація щодо отриманого прибутку чи збитку за результатами фінансово-господарської діяльності.

У розвиток теорії обліку подвійний запис сучасні науковці трактують як застосування кібернетичного підходу для отримання і оцінки інформації та її впливу на управління.

Так, зокрема, В. Ф. Палій та Я. В. Соколов стверджують, що завдяки застосуванню подвійного запису реалізується кібернетичний підхід до організації інформації (заснований на понятті системи), що складається з окремих елементів пов'язаних між собою двосторонніми зв'язками [7, с. 64]. М. С. Пушкар наголошує, що кібернетика є наукою про управління та зв'язки в живих організмах, машинах і суспільстві, яка обґрунтовує принципи зворотного зв'язку, як універсального методу, що лежить в основі управління та

регулятивних процесів у природі та суспільстві. Вчений переконаний, що кібернетика вивчаючи складні системи використовує в якості універсального методу дослідження моделювання, при цьому модель обов'язково повинна мати спільні риси з об'єктом дослідження. Кібернетичний ж підхід, що застосовують при дослідженні обліку, дає можливість розглянути досліджувані проблеми під іншим кутом зору на протиположних традиційним підходам [ 8, с.138-143].

Отже, можна стверджувати, що створення моделей, які імітують економічну подвійність фактів фінансово-господарської діяльності у облікових записах і процесах обробки даних, реалізує в системі обліку принцип подвійності, оскільки запис на одному рахунку взаємозв'язаний із записом на іншому рахунку, що у свою чергу, дозволяє відобразити повноту змін в об'єктах фінансово-господарської діяльності.

*5 - Ілюстративна функція моделювання* характеризується використанням конкретних наочних засобів, характеристик об'єкта у формі описів, схем, графіків, таблиць. Основними формами представлення облікових даних, як правило, є таблична і графічна. У табличній формі унаочнюють звітні показники, зведені дані, вибірки певної інформації, тощо.

Основним способом ілюстрацій фінансово-господарських операцій є рахунки фінансового обліку, оскільки вони дозволяють досягнути економічного групування та зберігання даних про факти господарської діяльності. У свою чергу, на облікових рахунках на підставі первинних документів відбувається другий етап обробки даних – реєстрація фактів господарської діяльності на рахунках обліку. Таким чином систематизують дані про фінансово-господарську діяльність за певними ознаками. При цьому рахунки є способом контролю за рухом господарських засобів суб'єкта господарювання.

У теорії обліку виділяють горизонтальні та вертикальні зв'язки між рахунками. Як стверджує М. І. Кутер, горизонтальні зв'язки представлені через кореспонденцію синтетичних рахунків, а вертикальні проявляються у підпорядкуванні інформаційних рівнів синтетичного та аналітичного обліку [4, с. 327]. В. Ф. Палій та Я. В. Соколов зазначають, що горизонтальні зв'язки



реалізуються за допомогою подвійного запису. При цьому подвійний запис характеризує зв'язок між рахунками, які породжують їх кореспонденцію. Отже, рахунки обліку перебувають в інформаційній єдності з подвійним записом [7, с. 63].

Без сумніву, синтетичні рахунки пов'язані з подвійним записом, а аналітичні рахунки не пов'язані з ним безпосередньо. Зазначимо, що теоретично кореспонденція аналітичних рахунків є припустимою, про що може свідчити кодування (шифрування) даних про факти, але це ускладнює обробку даних і вона недоцільна.

Я. В. Соколов зазначає, що проводки – це моделі, які описують реальні ситуації, що розкривають економічні та правові відносини учасників фінансово-господарської діяльності [8, с. 5].

*6 - Прогностична функція моделювання* пов'язана з формуванням прогнозів щодо фінансово-господарського стану суб'єкта господарювання на тривалу перспективу. Аналіз фактичних даних є початковим етапом для отримання прогнозних параметрів діяльності.

Я. В. Соколов вказує, що прогностична функція дає можливість вивчити та оцінити шляхи розвитку фінансово-господарських процесів через зміну математичного значення економічних показників [9, с. 8].

*7 - Інформаційна функція моделювання* дозволяє надавати ту інформацію про суб'єкт господарювання, яка є релевантною для різних груп користувачів. Найважливішим засобом інформування про стан та зміни фінансово-господарської діяльності в обліку є звітність підприємства, яка формується на завершальному етапі облікового процесу, в якій відображено майновий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

Як зазначають сучасні науковці Л. К. Сук та П. Л. Сук, звітність являє собою впорядковану систему узагальнення показників господарської діяльності [10, с. 366]. При цьому звітність допомагає оперувати наведеними в ній даними, що дозволяє створювати будь-які моделі відповідно до інформаційних потреб користувачів. Звітність підприємств може бути використана для передачі управлінському персоналу (внутрішня звітність), державним органам

(статистична звітність), органам контролю (податкова звітність, звітність до соціальних фондів), органам корпоративного управління (фінансова звітність).

*8 – Пояснювальна функція моделювання* характеризується витлумаченням облікових даних щодо фактичного стану суб'єкта господарювання, оскільки через звітні дані управлінський персонал, та зокрема учасники спільної діяльності (якщо існує такий вид діяльності) отримують пояснення щодо стану і поведінки об'єкта управління. Як правило, ця функція реалізується при поданні приміток до фінансової звітності (ф. № 5), приміток до стандартів (до речі на яку бухгалтери не звертають уваги), до фінансових звітів, які передбачені стандартами, що дають можливість управлінському персоналу та іншим користувачам інформації здійснити аналіз фінансового стану підприємства.

*9 - Інтерпретаційна функція моделювання* проявляється в процесі участі бухгалтерів у прийнятті управлінських рішень. Спостерігається тенденція їхньої участі у визначенні ключових фінансово-господарських параметрів, оскільки вони володіють знаннями та навичками, які дозволяють формувати власне судження відносно стану і поведінки суб'єкта господарювання. Підготовка фахівців з обліку дозволяє як бухгалтеру, так і оператору спільної діяльності безпосередньо брати участь у підготовці і прийнятті управлінських рішень, тим більше, що вони мають оперативну самостійність у сфері фінансово-господарської діяльності.

*10 - Оптимізаційна функція моделювання* полягає у запобіганні прийняттю неефективних рішень та вирішенні оптимізаційних завдань. Це зумовлено тим, що ця функція дозволяє при виборі облікової моделі багаторазово задавати параметри для отримання конкретного значення господарського результату, вибрати найбільш оптимальний варіант управлінського рішення, а також визначає наслідки функціонування суб'єкта господарювання.

Продовженням облікової обробки даних є представлення звітної інформації у сфері фінансового обліку, яку використовують у процесах прийняття економічних рішень щодо розвитку об'єкта управління, створення нових економічних зв'язків між суб'єктами ринку. Так, розвиток об'єкта

управління включає критеріальну (параметричну) та розвиваючу (генетичну) функції.

*11 - Критеріальна (параметрична) функція моделювання* спрямована на перевірку відповідності фінансово-господарської діяльності та її результатів як власної, так і спільної діяльності встановленим нормам, визначення змін у фінансовому стані внаслідок дії певних факторів. Вагоме місце у контрольних процесах займає документування, оскільки дає необхідну інформацію для користувачів та сприяє встановленню контрольних параметрів, що включають внутрішні (накази, розпорядження, завдання) та зовнішні (нормативні вимоги, законодавчі норми, положення, стандарти) показники. Виконання контрольної функції передбачає складання планових, фактичних, нормативних калькуляцій, які дозволяють здійснити контроль за собівартістю продукції, а також складання бюджетів для контролю витрат діяльності як власної, так і спільної діяльності.

*12 - Розвивальна (генетична) функція моделювання* вказує на розвиток об'єкта управління та сприяє налагодженню нових економічних зв'язків і шляхів розвитку господарюючого суб'єкта з метою створення умов для ведення певного виду діяльності, зокрема, спільної діяльності без створення юридичної особи та її контролю, покращення стану фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, в тому числі укладання нових договорів про спільну діяльність. Відповідно ця функція має як теоретичне, так і практичне значення в управлінському і стратегічному обліку.

У свою чергу, об'єднання різних сфер наукових знань – комунікативної та наукової функцій моделювання сприяють розвитку системи обліку, як науки.

*13 - Комунікативна функція моделювання* стосується створення типових конструкцій, що описують стан та поведінку суб'єкта господарювання або економічного явища, що проявляється як міжнаукова мова для взаєморозуміння між фахівцями. Вказана функція займає особливе місце у розробці комп'ютерних технологій ведення фінансового обліку та використанні статистичних і математичних методів, що описують стан і поведінку суб'єкта господарювання.

*14 - Наукова функція моделювання* характеризується удосконаленням розвитку облікової методики та організації, що обумовлює створення, описання та використання облікових моделей (створення нових класифікацій облікових моделей, способів моделювання в обліку, удосконалення інформаційної моделі, вибір правильних методологічних рішень) та інноваційних гіпотез. Ця функція дозволяє поєднувати економічні та юридичні аспекти, що актуально відносно спільної діяльності як зі створенням, так і без створення юридичної особи та використовувати нові моделі фінансового обліку в практичній діяльності. Доречно зауважити, що дану функцію виконують класифікаційні моделі організації обліку.

Завершальною стадією сфери дії фінансового обліку в процесах прийняття економічних рішень є процес професійної підготовки, а саме – просвітницька (навчальна) функція облікового моделювання.

*15 - Просвітницька (навчальна) функція моделювання* ґрунтується на моделюванні практичних ситуацій, які майбутні бухгалтери виконуватимуть у реальних умовах їхньої роботи. Так, зокрема, в обліковій сфері навчальний процес базується на набутті професійних навичок через використання облікових моделей первинних документів, облікових реєстрів, проведення фінансових розрахунків, звітності суб'єкта господарювання, калькулювання, оцінки, тощо. Відповідно, дана функція сприяє набуттю спеціальних знань та підвищенню кваліфікації облікових кадрів.

Таким чином, можна зробити висновок, що наведені функції облікового моделювання розкриваються під час реалізації тих чи інших облікових процесів. При цьому інформацію про функціонування спільної діяльності, що розглянуто в їх межах, можна перевести на зручну для сприйняття інформацію, яка б сприяла ефективній передачі знань в контексті окремих проблем відповідним користувачам. Окрім цього, розглянуті функції не тільки сприяють розвитку облікової теорії та методології, а також застосовуванню облікових моделей на практиці.

Перспективи подальших наукових досліджень пов'язані з формуванням рекомендацій методичного характеру з розробки і практичного застосування облікових моделей у спільній діяльності.

### **Список літератури:**

1. Рашитов Р. С. *Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете [Текст]: монографія / Р. С. Рашитов.* – М.: Финансы, 1979. – 128 с. – С. 15.
2. Шигун М. М. *Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія [Текст]: монографія / М. М. Шигун.* – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
3. Соколов Я. В. *Бухгалтерський учет: проблемы и методы изучения и обучения: [монографія] / Я. В. Соколов, Н. А. Каморджанова, М. В. Лычагин.* – Новосибирск: ЭОПП СО РАН, 2007. – 288 с.
4. Кутер М. И. *Теория бухгалтерского учета: [учебник] – [3-е изд., перераб. и доп.] / М. И. Кутер.* – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с.
5. Малышев И. В. *Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие для с.-х. вузов] / И. В. Малышев.* – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
6. *Бухгалтерський облік: [навч. посіб. для студентів спеціал. “облік і аудит” вищ. навч. закл.] / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько.* – Тернопіль: Астон. – 2005. – 496 с.
7. Палий В. Ф. *АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов - М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.*
8. Пушкар М. С. *Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [Текст]: монографія / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко.* – Тернопіль: Карт-Блани, 2011. – 336 с.
9. Соколов Я. В. *Моделирование и его роль в бухгалтерском учете / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. - № 6. – С. 3-8.*
10. Сук Л. К. *Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] – [2-ге вид., перероб. і доп.] / Л. К. Сук, П. Л. Сук.* – К.: Знання. – 2008. – 507 с.