

## СУТНІСНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА

© Струк Н.С., Хоча Н.В., 2012

**Подано сутнісну характеристику облікової системи підприємства та виокремлено основні етапи її розвитку за результатами досліджень українських та закордонних науковців.**

**The article outlines the nature of accounting system and investigates the stages of its development in the works of Ukrainian and foreign scientists.**

**Постановка проблеми.** Еволюція потреб користувачів в інформації про діяльність суб'єкта господарювання посприяла розвитку обліку і його утвердженню як системи. Створення постійного потоку інформації про параметри зміни стану об'єкта управління стало об'єктивною причиною створення динамічної облікової системи. Її здатність перетворювати дані про факти господарського життя на інформацію, потрібну для прийняття важливих управлінських рішень за різними рівнями управління, підтверджує унікальність облікової системи.

Багато століть облік розвивався і вдосконалювався, перетворювався на цілісну систему відображення інформації про господарську діяльність, що стало причиною його обов'язкового використання як необхідного, безальтернативного джерела інформації. Прерогатива сьогодення – чітко сформулювати теоретичні основи облікової системи задля забезпечення її подальшого розвитку та вдосконалення на сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Суть облікових систем та тенденцій їх розвитку висвітлено у дослідженнях багатьох науковців. Серед найвідоміших – праці М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутиця, С.Ф. Голова, Л.Л. Горещкої, Л.В. Гуцаленко, С.В. Івахненкова, Н.М. Малюги, М.С. Пушкаря, В.Ф. Паля, Я.В. Соколова, В.В. Сопко, Р. Мейгса, Г. Велша, Д. Шорта, А. Ягурової та інших.

**Метою статті** є з'ясування суті облікової системи, обґрунтування відмінностей понять “система бухгалтерського обліку” і “облікова система” в контексті етапів розвитку обліку за результатами досліджень українських та закордонних вчених.

**Результати.** Для кращого розуміння значення облікової системи в управлінні діяльністю підприємства доцільно розглянути визначення поняття “облікова система”, її структурні елементи та підсистеми, принципи та тенденції розвитку.

Погоджуємося з проф. Н.М. Малюгою, що «у літературних джерелах відсутні однозначні позиції щодо трактування поняття “система”, при цьому визначення відрізняються не лише за значенням, а й за змістом і формою» [16, с. 31]. Якщо звернутися до Філософської енциклопедії, то тут “система – це множина елементів з відносинами і зв'язками між ними, що утворюють певну цілісність” [13, с.18]. Отож здебільшого під системою розуміють сукупність взаємопов'язаних між собою та із зовнішнім середовищем елементів або частин, функціонування яких скероване на одержання конкретного корисного результату.

Облікова система є сукупністю елементів певного змісту та форми, пов'язаних й об'єднаних регулярною взаємодією.

Економічний і організаційно-правовий зміст системи бухгалтерського обліку, її понятійний апарат та окремі елементи всебічно розглянуто в багатьох дослідженнях вітчизняних і зарубіжних фахівців, проте немає чіткого визначення системи бухгалтерського обліку й часто її ототожнюють з поняттям “облікова система”.

Ознаки системності бухгалтерського обліку розглядали ще радянські учені. Не претендуючи на вичерпність висвітлення поняття, у табл. 1 наведемо декілька визначень системи бухгалтерського обліку різних науковців, починаючи із ХХ ст., для інтерпретації трактування у часовому аспекті його подання.

#### Окремі визначення поняття системи бухгалтерського обліку\*

Джерело	Визначення
Брац С.М. Курс двойной бухгалтерии. – С.-П., 1900. – С. 2	Під системою бухгалтерії розуміють сукупність торгових книг, які взаємно доповнюють одна одну і пов'язані єдністю принципу, покладеного в основу самої бухгалтерії.
Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и системным счетоводством. – М., 1926. – С. 14	Система рахівництва – це закінчена організація облікових записів, що виступає логічним розвитком єдиного принципу і якій притаманні повнота, всебічність і універсальність.
Василенко П.Н. Основы бухгалтерского учета. – М.: Издательство экономической литературы, 1961. – С. 9	Певна сукупність елементів методу бухгалтерського обліку утворює систему цього обліку.
Додонов А.А. Организация учета в условиях АСУ. – М.: Легкая индустрия, 1973.. – С. 14	Система обліку – це певний порядок побудови синтетичного та аналітичного обліку.
Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2000. – С. 241	Система бухгалтерського обліку – це комплекс реєстрів обраної форми, групування аналітичних реєстрів обліку, первинних документів.
Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособ. / Палий В.Ф., Соколов Я.В.– М.: Финансы и статистика, 1984. – С. 37	Система бухгалтерського обліку є найважливішим джерелом інформації для управління економікою підприємства та посідає провідне місце в системі економічної інформації підприємства. Підкреслена системність і стрункність бухгалтерського обліку виділяють його серед інших видів економічної інформації [314, с. 37].
Бутинець Ф.Ф., Горещька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. / Бутинець Ф.Ф., Горещька Л.Л – Житомир: ПП“Рута”, 2003. – 544 с.	Система бухгалтерського обліку – це акумуляція та трансформація множини даних про факти господарського життя, які формують всебічну інформацію про господарсько-фінансову діяльність господарюючого суб'єкта, необхідну для прийняття ефективних економічних рішень певними колами користувачів.
Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні : теорія й методологія, перспективи розвитку: моногр. / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – С. 34.	Система бухгалтерського обліку виступає забезпечувальною ланкою у системі управління, тому вона призначена впорядкувати вхідну та вихідну інформацію ( <i>свій продукт</i> ) відповідно до потреб управління. При цьому внутрішня структура системи бухгалтерського обліку змінюється в напрямі своєчасного забезпечення і отримання в повному обсязі вихідної інформації для вивчення її різними користувачами. Від різноманітності цієї інформації залежить кількість рівнів управління, які вона забезпечує, а отже, і складність самої системи бухгалтерського обліку.
Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности / Ткач В.И., Ткач М.В. – М.: Финансы и статистика, 1992. – С. 28.	Системою бухгалтерського обліку є визначений логічний комплекс, сформований на основі плану рахунків заданої сфери (виробничої, дохідної, прибуткової, витратної), що узагальнює процеси виробництва, постачання і реалізації й дає змогу досягти чітко визначеної мети на мікро- і макрорівні і забезпечує управління підприємством і його центрами відповідальності на основі реалізації тактичних і стратегічних рішень.
Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Алиция Яругова; [пер. с польск.; предисл. Я.В. Соколова]. – М. Финансы и статистика, 1991. – С. 33.	Бухгалтерський облік – система (комплекс моделей), що сприяє ефективному функціонуванню господарства і забезпечує оцінку ступеня відповідальності осіб, дії яких впливають на його функціонування.

\* Складено авторами за джерелами [2; 6; 8; 11;14; 16]

Основою визначень системи бухгалтерського обліку, що запропонували науковці у минулому столітті, є сукупність реєстрів, записів та процедур, що використовуються в бухгалтерському обліку для запису господарських операцій. Такий підхід ототожнює систему бухгалтерського обліку з формою бухгалтерського обліку, що значно обмежує її функції та можливості.

Професори В.Ф. Палій та Я.В. Соколов для визначення поняття “системи бухгалтерського обліку” спочатку використовували поняття про системний облік. Вони наголошували, що системний облік дозволяє спостерігати та відображати сукупність різноманітних об’єктів і зв’язків між ними в стрункій системі взаємопов’язаних, співвимірних елементів. Різноманітні об’єкти і явища об’єднуються в єдину групу, забезпечується відображення і виявлення будь-яких змін, що виникають, їх вплив на результати господарської діяльності [8, с. 62]. На основі цього вони вважають, що бухгалтерський облік – це система спостереження, вимірювання і класифікації господарських фактів, їх відображення і співмірність в структурі взаємозв’язаних рахунків, яка узагальнює інформацію для управління господарською діяльністю і контролю за нею.

В цьому визначенні наводяться такі системні ознаки: мета бухгалтерського обліку – управління господарською діяльністю і контроль за нею; зміст бухгалтерського обліку – дані про господарські факти і операції, які трансформуються в інформацію про господарську діяльність; робочий процес – спостереження, вимірювання і класифікація даних про господарські факти, відображення і узагальнення інформації про господарську діяльність; структура елементів – взаємозв’язані рахунки [8, с. 62].

Ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку, на думку професорів В.Ф. Палія та Я.В. Соколова, досягається завдяки її тривірневій будові. Перший рівень – методичний, другий – технічний, третій – організаційний. Відповідно на методичному, базовому рівні систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарської діяльності, що реєструються та узагальнюються на бухгалтерських рахунках. Тут елементами системи бухгалтерського обліку є рахунки (на яких здійснюється узагальнення фактів), що розкривають зв’язки між господарськими подіями через подвійний запис. Обробка та реєстрація фактів господарської діяльності призводить до створення різних форм обліку (другий рівень системи бухгалтерського обліку). Взаємодія облікових працівників у процесі ведення обліку вимагає управління в бухгалтерії, що відбувається на третьому, організаційному рівні бухгалтерського обліку [7, с. 5–6].

Український вчений проф. С.М. Пушкар вважає, що бухгалтерський облік як система є сукупністю елементів певної форми і змісту, взаємопов’язаних і об’єднаних регулярних взаємодією. Він виокремлює такі елементи системи бухгалтерського обліку: носії інформації, рахунки, подвійний запис, оцінка господарських фактів, калькуляція, інвентаризація, бухгалтерський баланс, звітність, реєстри бухгалтерського обліку, форми обліку, способи обробки інформації. Загалом стверджує, що «бухгалтерський облік є відкритою системою, у якій кількість елементів та зв’язки між ними змінюються в залежності від входів та виходів із неї» [10, с. 42].

У бухгалтерському словнику за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця поняття системи бухгалтерського обліку визначається як «сукупність елементів методу обліку, які пов’язані між собою та об’єднані в єдине ціле і надають інформацію про стан та рух активів, пасивів та зобов’язань підприємства, про характер господарювання в єдиному грошовому вимірнику» [3].

Проф. Ф.Ф. Бутинець та Л.Л. Горецька вважають, що в загальному розумінні система бухгалтерського обліку – це «акумуляція та трансформація множини даних про факти господарського життя, які формують всебічну інформацію про господарсько-фінансову діяльність господарюючого суб’єкта, необхідну для прийняття ефективних економічних рішень певними колами користувачів» [2, с.20]. Вони наводять такі системні ознаки бухгалтерського обліку:

по-перше, бухгалтерський облік – це велика система, тобто система, яка не вивчається одночасно із позиції одного спостерігача або в часі, або в просторі;

по-друге, це система, яка побудована для розв’язання багатоцільової задачі;

по-третє, система бухгалтерського обліку є підсистемою складнішої системи, тобто системи управління;

по-четверте, це інформаційна система, адже одним з основних завдань бухгалтерського обліку є переробка і надання інформації;

по-п'яте, це документальна система, оскільки бухгалтерський облік не може існувати без документів [2, с. 20].

Проф. С.В. Івахненко вважає, що система бухгалтерського обліку – це модель ретроспективного відображення документально оформлених і оцінених у вартісних вимірниках фактів господарської діяльності підприємства, що ґрунтується на застосуванні плану рахунків [6, с. 101].

Проф. Н.М. Малюга слушно виокремлює нові властивості системи бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації, зокрема: інтегровану властивість для виконання операцій введення, зберігання, обробки даних та виведення інформації; наявність робочих підсистем, які є її продовженням; наявність інтегрованих правил вирішення завдань безперервної обробки великих обсягів даних [16, с.35]. Бухгалтерський облік вона трактує як «цілісну систему збору та реєстрації даних про факти господарського життя, узагальнені в грошовому вимірнику, їх трансформацію у вигляді та за формою, що дозволяє отримувати визначеному колу користувачів необхідну інформацію про діяльність суб'єкта господарювання, необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень» [16, с. 35].

З наведених вище визначень робимо висновок, що радянські науковці ставили перед собою завдання обґрунтувати поняття бухгалтерського обліку як складної системи, яка слугує інформаційною базою для управління господарською діяльністю. В умовах планової економіки основним завданням, яке ставилося перед системою бухгалтерського обліку, був контроль за збереженням соціалістичної власності, виконанням плану і дотриманням кошторису собівартості продукції. Бухгалтерський облік став системою, яка забезпечувала порівняння планових і фактичних показників діяльності підприємств. Проте значущість обліку була нижча, тому що споживачем інформації була держава, що могла доповнювати дані бухгалтерського обліку плановими, статистичними й іншими даними. Причому основною ознакою системності бухгалтерського обліку вважали рахунки, що пов'язані подвійним записом.

Українські вчені вважають, що бухгалтерський облік набуває ознак системи завдяки використанню всіх елементів методу бухгалтерського обліку та багато з них акцентують увагу на перспективних напрямках використання інформації, яку продукує така система. Здебільшого сучасні автори, використовуючи результати досліджень відомих науковців, погоджуються, що система бухгалтерського обліку підприємства є сукупністю елементів методу обліку, що забезпечують суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення об'єктів бухгалтерського обліку з метою отримання інформації про їх наявність та рух для прийняття поточних і стратегічних рішень в процесі управління підприємством.

У зарубіжній англійській економічній літературі є визначення облікової системи. Роберт Мейгс вказує, що облікова система складається з персоналу, процедур, прийомів і записів, що використовує організація для викладу (обробки, розкриття) облікової інформації і передачі цієї інформації до осіб, що приймають рішення [15, с. 241].

Г. Велш та Д. Шорт вважають, що облікова система, незалежно від розмірів підприємства, призначена для збору, обробки фінансової інформації про підприємство та періодичного звітування [4, с. 101].

Закордонні науковці використовують поняття “облікова система” і наголошують на її функціональному призначенні, тобто акумулюванні інформації про господарську діяльність підприємства для осіб, які на її основі приймають рішення.

Зміст облікової системи в Україні часто ототожнюється із поняттям “система бухгалтерського обліку”, постійно змінюється і набуває нового значення впродовж різних етапів її розвитку. Поняття “розвиток” належить до філософських категорій і характеризує напрям зміни системи, показує процес перетворення її старших форм на нові. У філософському словнику поняття “розвиток” визначається як «специфічний процес змін, результатом якого є виникнення якісно нового, поступальний процес сходження від нижчого до вищого, від простого до складного» [12, с. 587].

Джерелом розвитку облікових систем є протиріччя, конфлікти між елементами системи і зовнішнім середовищем. Саме це спонукає до усунення або вдосконалення старших елементів облікової системи та утворення і використання нових. Розвиваючись, облікова система ускладнюється, що розширяє її інформаційні можливості. Розвиток облікової системи можливий за

умови збереження певної її адаптації до змін, підтримання рівноваги параметрів, які сприяють збереженню системи. Адже стійкість облікових систем є необхідною умовою їх розвитку.

Постійні зміни облікової системи можна відобразити, досліджуючи етапи її розвитку. Проф. С.М. Пушкар виділяє три важливі періоди: I період – до XIII ст. н. е.; II період – XV – XIX ст.; III період – початок XXI ст. [9, с. 26–30].

Перший період характеризувався виникненням спільних для всіх тодішніх цивілізацій рис, пов'язаних з необхідністю захисту прав та інтересів держави та власників. До основних елементів облікової системи С.М. Пушкар відносить ведення інвентарю, документування, хронологічний і синтетичний запис та звітність, що дають змогу отримати інформацію щодо збереження, приросту та використання майна.

Основою для виділення другого періоду розвитку обліку стала модель пізнього середньовіччя, описана в книзі Луки Пачоллі “Трактат про рахунки і записи”, опублікованій в 1494 р. Основу цієї розвиненої системи обліку становили документація та інвентар, рахунки, Головна книга, подвійний запис, книги, баланс, що уможливило отримання інформації про рух майна індивідуальних господарств, контроль за забезпеченням збереження майна, звітність та її аналіз. За цей період облікова система модифікувалася, сформувалися раціональні процедури обліку, уніфікувалася термінологія, виникли національні системи обліку.

Третій період розвитку облікових систем проф. С.М. Пушкар пов'язує із поняттям “супер-система”, яка поділяється на три підсистеми обліку – управлінський, що обслуговує менеджмент операційного рівня (майстрів, механіків, економістів цеху), фінансовий, що узагальнює дані для складання звітності відповідно до стандартів обліку і використовується менеджерами тактичного рівня (адміністративно-управлінський персонал підприємства), контролінг, потрібний для стратегічного менеджменту (система обліку, планування, аналізу та стратегічного управління).

А. Ягурова виокремлює чотири послідовні етапи розвитку обліку з погляду задоволення інформаційних потреб користувачів [14, с. 37]. Першим етапом є відображення здійснених фактів господарського життя. Облік тут виступає історією господарської діяльності. Наступний етап пов'язаний з переходом до нової потреби – не просто відображати те, що було, а відображати так, щоб передбачати і вирішувати управлінські проблеми за даними бухгалтерського обліку. Тому облік інтерпретується вже як процеси ідентифікації, вимірювання і комунікації економічної інформації, що дозволяла користувачам інформації її оцінити та прийняти відповідні управлінські рішення. Відповідно, якщо бухгалтер чи керівник не можуть прийняти на основі такої інформації рішення, то вона є зайвою і непотрібною або користувач не вміє нею користуватися і його потрібно навчити чи звільнити. З іншого боку, оскільки рішення приймають різні особи, то й облікова інформація теж має бути пристосована до інтересів різних користувачів. Отже, науковцям Стенфордського університету вдалося змінити пріоритетність завдань обліку із документального оформлення операцій на задоволення інтересів користувачів облікової інформації. Деякі спеціалісти, серед них А. Ягурова, звертають увагу на суперечливість інтересів користувачів, тому основним завданням обліку є «необхідність оптимізації господарської діяльності підприємства шляхом узгодження інтересів усіх осіб, що зацікавлені в його роботі» [14, с. 37].

Як бачимо, поняття “система бухгалтерського обліку” є вужчим від поняття “облікова система”, оскільки передбачає створення системи фінансового обліку з властивими лише їй елементами методу бухгалтерського обліку, що обмежує інформаційні можливості обліку загалом. Значення системи бухгалтерського обліку зводиться до застосування елементів методу бухгалтерського обліку і не передбачає використання методів, властивих іншим видам обліку.

Сучасний етап розвитку облікової системи характеризується не лише її здатністю забезпечувати контроль за використанням ресурсів підприємства, а й максимально задовольняти потреби різних користувачів облікової інформації та оцінювати дієвість та ефективність управлінських рішень менеджерів підприємства.

**Висновки.** Дослідження дають підстави зробити висновок, що відмінність між поняттями “система бухгалтерського обліку” і “облікова система” виникла внаслідок розширення кола користувачів облікової інформації, розвитку науки про бухгалтерський облік та інтегративного підходу до облікового інформаційного продукту.

Перспективою подальших досліджень є визначення меж облікової системи, чітке встановлення і розуміння яких забезпечить розуміння функцій облікових підсистем у процесі прийняття управлінських рішень різними користувачами облікової інформації.

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями. 2. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. / Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 544 с. 3. Бухгалтерський словник [ред. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с. 4. Вели Гелен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Вели Гелен А., Шорт Деніел Г.; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач О.]. – К.: Основи, 1997. 5. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система бухгалтерського обліку: поняття та сутність: зб. наук. пр. – Вип. 17, Т. 2 / ред. М.І. Бахмат. – Кам’янець-Подільський, 2009. – 744 с. 6. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи / С.В. Івахненко – Житомир: АСА, 2001. – 416 с. 7. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ і проблеми теорії бухгалтерського учета: учеб. посіб. / Палий В.Ф., Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1981 – 224 с. 8. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: учеб. посіб. / Палий В.Ф., Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с. 9. Пушкар М.С. Розробка систем обліку: навч. посіб. / Пушкар М.С. – Тернопіль: Карт-блани, 2003. – 198 с. 10. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (Теоретико-методологічні аспекти): моногр. / Пушкар М.С. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с. 11. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности / Ткач В.И., Ткач М.В. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с. 12. Філософський словник / [ред. В.І. Шинкарук]. – 2-ге вид. пер. і доп. – К., 1986. – 800 с. 13. Філософская энциклопедия / [ред. Ф.В. Константинов]. – М.: Советская энциклопедия, 1970. – 689 с. 14. Яругова Алиция. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Яругова А.; [пер с польск., предисл. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с. 15. Meigs, Jan R. Williams, Susan F. Haka Financial Accounting / Meigs, Jan R. Williams, Susan F. Haka – New York: McGraw-Hill Education, – 2000. – 864 p. 16. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні : теорія й методологія, перспективи розвитку: моногр. / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

УДК 657.338

А. О. Фатенок-Ткачук, К. П. Замойська

Волинський національний університет імені Лесі Українки,  
кафедра обліку і аудиту

## СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

© Фатенок-Ткачук А. О., Замойська К. П., 2012

**Розглянуто теоретичні основи стратегічного обліку як однієї зі складових системи управління підприємством. Проаналізовано підходи зарубіжних та вітчизняних науковців до визначення поняття “стратегічний облік”, визначено його предмет і способи відображення об’єктів, завдання, функції та принципи.**

**In the article discussed the theoretical foundations of strategic management accounting as one of the components of enterprise management system. The looks of foreign and home scientists were analyzed in relation to determination of essence of strategic management accounting, identified his subject and how to display objects, tasks, functions and principles.**

**Постановка проблеми.** З середини 70-х років ХХ ст. вчені почали активно обговорювати наукові підходи до прогнозування і планування, пов’язані з виникненням філософії стратегічного управління. Саме тоді стало зрозумілим, що для досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри з боку кредиторів, інвесторів і партнерів