

## БУХГАЛТЕРСЬКА ЗВІТНІСТЬ ЯК ВИХІДНИЙ ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

*З використанням системного підходу до розгляду бухгалтерського обліку визначено місце та роль консолідованої звітності в розрізі управлінського аспекту в системі управління групою підприємств*

**Постановка проблеми.** З урахуванням сучасного соціально-економічного розвитку, який характеризується зростанням ролі чинників в аспекті глобалізаційних та інтеграційних процесів господарського життя суспільства, нині постійно висуваються нові вимоги до бухгалтерського обліку. Цим зумовлено необхідність перегляду його теоретичних засад в частині методу, зокрема, такого його елемента як звітність. Як зазначає проф. М.С. Пушкар [22, с. 14]: “Облік є динамічною і відкритою системою, яка контактує з економікою, тому з розвитком економічної системи змінюється система обліку: з’являються нові елементи, відмирають старі, з’являються нові зв’язки між елементами”.

Стосовно нових суб’єктів господарювання, груп підприємств, окрема звітність не розкриває повної та реальної картини їх функціонування. Практичним вираженням властивих групам підприємств особливих ознак є консолідована фінансова звітність. Тому необхідним вбачається розгляд такого позасистемного елемента як консолідована фінансова звітність та встановлення зв’язків з системою бухгалтерського обліку та системою управління групою підприємств. На даний час система управління, як і система бухгалтерського обліку, знаходяться під впливом оточуючого середовища, включаючи політичні, економічні, екологічні і соціальні умови.

**Мета дослідження.** Використовуючи обрану концепцію пояснення сутності бухгалтерського обліку як системи визначити

базові її елементи та розкрити характер взаємозв’язку системи бухгалтерського обліку з таким позасистемним елементом як консолідована звітність.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Бухгалтерський облік як системна категорія розглядався такими вченими та дослідниками, зокрема, проф. Ф.Ф. Бутинцем, проф. Н.М. Малюгою, проф. В.Ф. Палієм, проф. О.М. Петруком, проф. М.С. Пушкарем, проф. Я.В. Соколовим, акад. М.Г. Чумаченко та ін. Однак враховуючи притаманні ринковій економіці інтеграційні процеси доцільним є розгляд системи бухгалтерського обліку в системі управління групою підприємств та визначення місця і ролі в цих системах консолідованої звітності.

**Викладення основного матеріалу.** В нинішніх умовах ринкових відносин у процесі прийняття управлінських рішень важливі функції виконує економічна інформація, яка відображає стан і розвиток суб’єкта господарювання. Одним із основних джерел такої інформації, її базою є звітність.

В обліковій теорії звітність як економічну категорію трактують за двома напрямками. З одного боку, вона є економічною інформацією про виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємства, тобто це система узагальнених і взаємопов’язаних економічних показників, яка характеризує стан і рух майна, зобов’язань та підсумки господарської діяльності підприємств. З іншого – звітність є елементом бухгалтерського обліку, методом узагальнення і подання інформації про

результати діяльності підприємства. Складанням звітності завершується обліковий цикл бухгалтерського опрацювання даних. Тому звітність за своєю сутністю включає не тільки систему економічних показників, а й сукупність способів і прийомів узагальнення даних обліку та фінансового стану підприємства [12, с. 4].

Бухгалтерська звітність – важливий інструмент управління. Базуючись на даних бухгалтерського обліку як системи суцільного, безперервного і суворо документованого оформлення господарських процесів, вона відображає і дозволяє оцінити результати діяльності, прогнозуючи напрями підвищення ефективності господарювання і пропонувати необхідні для управління рішення [10, с. 21].

Професор Н.М. Малюга стверджує, що залежно від обраної концепції пізнання, бухгалтерський облік визначається як інформаційна система або процес обробки даних про факти господарського життя у звітну інформацію. Порядок пояснення явищ залежить від обраної концепції пояснення сутності бухгалтерського обліку, який розглядається як процес або як система [15, с. 27].

З розвитком науки про бухгалтерський облік в обліковій літературі сформувався два основних підходи щодо визначення складу

методу бухгалтерського обліку: адитивний (як система способів (інструментів, прийомів), за допомогою яких в бухгалтерському обліку відображається господарська операція) та процедурний (як перелік процедур, з використанням яких здійснюється пізнавальні операції чи етапи діяльності; вони використовують наступні наукові прийоми: спостереження, реєстрація, систематизація, узагальнення шляхом аналізу і синтезу, індукції і дедукції, що сприяє більш успішному досягненню бажаного результату). Перший, адитивний підхід, вважається найбільш поширеним та визнаним серед науковців.

Щоб розкрити сутність методу бухгалтерського обліку потрібно дати визначення таким поняттям як “система”, “система бухгалтерського обліку”, “метод”, “метод бухгалтерського обліку” та з’ясувати основні складові (елементи) методу бухгалтерського обліку.

В філософській літературі [29] надається визначення поняття “система” (грец. – systema – складене з частин, з’єднане) – це сукупність елементів, які пов’язані та взаємодіють між собою, утворюючи певну цілісність, єдність. У різних літературних джерелах, в тому числі в економічних джерелах поняття “система” визначається по-різному (табл. 1).

Таблиця 1. Визначення поняття “система” в різних літературних джерелах

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Ожегов С.И. Словарь русского языка. Изд. 7-е, стереотип. – М.: “Сов. Энциклопедия”, 1968. – 900 с. [19]	1. Певний порядок в розташуванні і зв’язку частин будь-чого, в діях. 2. Форма організації будь-чого. 3. Дещо ціле, що виступає єдністю закономірно розташованих частин, що знаходяться у взаємозв’язку
2	Даль В.И. Толковий словар живого великоруського языка; в 4 т. – Т. 4: Н-В – Оформл. “Диамант”. – СПб.: ТОО “Диамант”, 1996. – 688 с. [6]	<i>Система</i> (грец.) план, порядок розташування частин цілого, визначений пристрій, хід будь-чого в послідовному, зв’язаному порядку
3	Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азримяна. – М.: Ин-т новой экономики, 1999. – 574 с. [1]	<i>Система</i> – множинність взаємодіючих елементів, що знаходяться у відносинах і зв’язках один з одним і складають цілісне утворення
4	Пушкар М.Г. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с. [22]	<i>Система</i> – це така сукупність об’єктів, яка в результаті їх об’єднання набуває нових властивостей, відмінних від властивостей кожного з окремих об’єктів (емерджентність). Емерджентність або синергетичний ефект визначається як здатність набувати системою таких нових властивостей чи якостей, що не притаманні жодному з об’єднаних у системі елементів

Продовження табл. 1

1	2	3
5	Хендрексен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с. [30]	Під системою розуміється упорядкована сукупність елементів, між якими існують певні зв'язки
6	Бухгалтерський словник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир, 2001. – 224 с. – С. 306 [3]	Система – сукупність взаємопов'язаних між собою частин, елементів, які утворюють єдине ціле
7	Старіш О.Г. Системологія: Підручник. – К., 2005. – 232 с. – С. 86 [28]	Система – це відокремлена сукупність взаємодіючих між собою елементів, яка утворює деяку цілісність, володіє певними інтегральними властивостями, що дозволяє їй виконувати в середовищі визначену функцію

Отже, відповідно до загальної теорії систем під системою розуміють сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках між собою і утворюють певну цілісність, єдність. Проте для системи характерні не лише наявні зв'язки та відносини між елементами, що її утворюють, але їй притаманна нерозривна єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким система проявляє свою цілісність. Саме тому, будь-яка система, як зазначає В.В Євдокимов [7, 58-59] може бути розглянута як елемент системи більш вищого порядку, а її елементи можуть виступати в ролі системи нижчого порядку –

підсистем, якщо досліджується структура системи в цілому. Окремі рівні системи обумовлюють певні аспекти її поведінки, а цілісне функціонування виявляється результатом взаємодії всіх її сторін, рівнів. Для більшості систем характерна наявність в них процесів передачі інформації та управління, перебіг яких і визначає особливості кожної системи.

Відповідно, облікову систему також слід розглядати як сукупність елементів обліку. Так, Кузнецова С. [11, с. 12-16], розкриває основні властивості облікової системи та надає їм характеристику (табл. 2).

Таблиця 2. Основні властивості системи

Властивість системи	Характеристика властивості системи
<b>Наявність сукупності елементів системи</b>	Система – сукупність елементів, тому характерною ознакою системи є наявність усіх притаманних їй елементів
<b>Взаємопов'язаність елементів системи</b>	Усі елементи облікової системи мають бути взаємопов'язаними між собою, причому сила зв'язків за потужністю переважає зв'язки цих елементів з елементами, які не входять до цієї системи
<b>Цілісність системи</b>	Усі елементи обліку за функціональністю утворюють визначену цілісність, у якій з'являються певні інтегральні властивості, що характерні для системи в цілому, але не властиві жодному з її окремих елементів. Цілісність системи – принципова незвідність властивостей системи до суми властивостей елементів, які її утворюють, і водночас залежність властивостей кожного елемента від його місця та функцій усередині системи
<b>Інформаційність системи</b>	Для реалізації функціональних властивостей системи необхідна інформаційна взаємодія між елементами, тобто наявність не тільки каналів зв'язку – форми обліку, а й їх матеріальної наповненості - змістовності
<b>Взаємозв'язок між системою та середовищем</b>	Між системою та середовищем існує зв'язок. Середовище є не тільки праматір'ю системи, в оточенні середовища система живе та функціонує

Бухгалтерський облік є складною системою – сукупністю елементів, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле. Дані про господарську діяльність є входом до системи бухгалтерського обліку, а інформація для осіб, що приймають рішення, - виходом з

неї. При цьому система має бути відповідно організована та розкривати предмет, об'єкт та методи дослідження. В свою чергу система бухгалтерського обліку є підсистемою більш складної системи – системи управління.

Проф. Н.М. Малюга [15, с. 30] зазначає, що незважаючи на те, що економічний і організаційно-правовий зміст системи бухгалтерського обліку, її понятійний апарат та окремі елементи підлягали всебічному розгляду в багатьох дослідженнях вітчизняних і зарубіжних фахівців ще з часів становлення її основ, сьогодні немає чіткого

визначення системи бухгалтерського обліку. Відповідно до такого твердження доцільним є обґрунтування бухгалтерського обліку як системної категорії, розкриваючи сутність таких складових як “система” та “облік” у єдиному концептуальному полі з притаманними їм ознаками та властивостями (табл. 3).

Таблиця 3. *Визначення бухгалтерського обліку як системної категорії в літературних джерелах*

№ з/п	Джерело	Визначення
1	Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. – М.: Финансы, 1975. – 160 с. – С. 37 [20]	<i>Система бухгалтерського обліку є найважливішим джерелом інформації для правління економікою підприємства та посідає провідне місце в системі економічної інформації підприємства</i>
2	Пушкар М.С. Розробка системи обліку. – Тернопіль, 2003. – С. 24 [23]	<i>Облік є системою, оскільки до нього можна застосувати визначення як упорядкованої сукупності взаємопов'язаних елементів, щодо яких властиві визначені закономірності</i>
3	Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с. – С. 16 [2].	<i>Бухгалтерський облік – це система інформації про стан та рух ресурсів підприємства і про характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські операції в єдиному грошовому вимірнику</i>
4	Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979. – 304 с. – С. 6 [20]	<i>Бухгалтерський облік – це складна система, яка має три рівні: методичний, технічний та організаційний</i>
5	Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку // Бух. Облік і аудит. – 2006. – №6. – С. 8-11	Кузьмінський Ю.А. визначає систему бухгалтерського обліку як методи та методику їх застосування, форми, за якими він ведеться
6	Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с. – С. 8	<i>Системою бухгалтерського обліку є певний логічний комплекс, сформований на основі плану рахунків заданої оптики (виробничої, доходної, прибуткової, видаткової), який узагальнює процеси виробництва, постачання і реалізації, що вирішує чітко визначену мету на мікро- і макрорівні та забезпечує управління підприємством і його центрами відповідальності на основі реалізації тактичних і стратегічних рішень</i>

Отже, вивчення бухгалтерського обліку як системної цілісності дозволить більш глибоко дослідити окремі складові (елементи) системи. Сама система бухгалтерського обліку постійно розвивається і постійно удосконалюється, при цьому значення кожного з її елементів з плином часу може підвищуватись або зменшуватись залежно від розвитку цієї системи. Завдяки значній кількості внутрішніх зв'язків між елементами методу бухгалтерського обліку, систему бухгалтерського обліку можна назвати складною системою з взаємозалежними елементами методу обліку.

Тому, виникає актуальна потреба в дослідженні системи бухгалтерського обліку. Як зазначає Ф. Ф. Бутинець: “Для кожного етапу розвитку суспільства характерна своя система обліку і, в міру ускладнення функціонування суспільства, ускладнюється облік, з'являються нові його підсистеми” [2, с. 10]. В свою чергу проф. М.Г. Пушкар стверджує, що основною тенденцією розвитку системи обліку було і залишається постійне уточнення її ролі та значення в суспільному житті на кожному з етапів становлення економіки [22, с. 13].

Другим підходом до визначення методу бухгалтерського обліку є процедурний підхід (його прихильники – О.М. Галаган [4], О.П. Рудановський [24], К.Н. Нарібаєв [17], В.Ф. Палій [20] та інші). За цим підходом під методом бухгалтерського обліку розуміють систему процедур: спостереження, реєстрацію, вимірювання, класифікацію, систематизацію тощо. Суть цього підходу полягає в здійсненні операцій або етапів діяльності із застосуванням певної системи процедур, які використовують в певній послідовності наукові прийоми, що сприяє більш успішному досягненню бажаного результату. Так, О.М. Галаган при розкритті методу бухгалтерського обліку виділяв: спостереження та опис, метод логічного дослідження за участі класифікації та доказів, метод логічного пояснення [4, с. 11]. Однак, К.Н. Нарібаєв до методу бухгалтерського обліку включав наступні етапи (процедури): спостереження, вимірювання, класифікацію, аналіз, синтез, індукцію і дедукцію [17]. Взагалі під процедурою бухгалтерського обліку розуміють логічно витриману сувору послідовність виконання бухгалтерських дій з відображення даних у процесі реєстрації, накопичення і обробки облікових даних з метою формування фінансової звітності та прийняття управлінських рішень.

Пушкар М.С. вважає, що процедурний підхід аж ніяк не означає відміни адитивного, а може інтегруватися з ним, вказуючи на послідовність процедур і на те, за допомогою яких інструментів можна виконати ці процедури [22]. Проте дослідження, проведені Н.М. Малюгою та Т.В. Давидюк [16] засвідчують, що процедурний підхід має не лише свої переваги, а й недоліки, тому що зміст методу бухгалтерського обліку пояснюється лише розкриттям його процедур. Тим самим сутність бухгалтерського обліку при цьому як суспільної науки залишається прихованою, що не відповідає задачам створення можливостей прояву бухгалтером адекватного до потреб професійного судження.

Особливої думки дотримується Г.Г. Кірейцев [8, с. 117], професор стверджує, що пізнання функцій є необхідною передумовою розуміння головного в обліку, його призначення і ролі в управлінні процесами відтворення. Адже, функціональний підхід у розкритті змісту бухгалтерської науки дозволяє точніше сформулювати поняття його методу. Під методом бухгалтерського обліку слід розуміти систему взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих його елементів, використання яких спрямовано на реалізацію функцій обліку та вирішення задач, що стоять перед ним.

Питання методу бухгалтерського обліку є одним з основних питань в теорії бухгалтерського обліку, тому не випадково йому приділена в спеціальній літературі значна увага. З цього приводу проф. О.М. Петрук [21, с. 21] вважає, що на сучасному етапі розвитку економіки дуже важливо теоретично переосмислити предмет і методи бухгалтерської науки. Правильно формулювати визначення її предмету та методів – означає розв'язати питання про місце серед інших економічних наук і одночасно визначити роль в національній системі бухгалтерського обліку, а також значення та можливості використання бухгалтерського обліку в управлінні господарською діяльністю підприємств усіх форм власності. Всі дослідження та висловлювання з цього питання в основному зводяться до виявлення того, що таке метод бухгалтерського обліку, з яких елементів він складається і які з них є визначальними, основними. Отже, для того, щоб довести системність бухгалтерського обліку потрібно розглянути елементи системи бухгалтерського обліку, що зумовлюють загальний метод.

Метод (від грец. *methodos* – шлях пізнання, дослідження) – це спосіб організації практичного та теоретичного освоєння дійсності, зумовлений

закономірностями відповідного об'єкта. Метод бухгалтерського обліку – це все те, що дає можливість пізнати предмет бухгалтерського обліку [11, с. 13-14]. Проф. І.В. Малишев відзначає: “Кожна наука з метою дослідження предмету використовує свій метод, під який розуміють сукупність прийомів і способів вирішення певних завдань” [14, с. 31]. Окремі вчені такі як Я.В. Соколов та М.С. Пушкар розрізняють методи науки бухгалтерського обліку та методи бухгалтерського обліку як практичної діяльності. Проте єдиним (загальним) методом науки та практики бухгалтерського обліку Я.В. Соколов [26] виділяє моделювання, при цьому виокремлюючи моделі, що використовуються в науковій та практичній діяльності. На думку В.В. Сопко, методологічну систему бухгалтерського обліку становить діалектичний метод пізнання природи, суспільства і людського мислення, який розглядає всі явища природи і суспільства у взаємозв'язку і взаємозалежності в безперервному русі та змінах [27, с. 2-10].

Вперше елементи методу бухгалтерського обліку були перераховані вченим, математиком і філософом Г. В. Лейбніцом (1646–1716 рр.), який розмістив їх у такій послідовності: встановлення давнини фактів господарського життя і правильності документального оформлення; запис факту до бухгалтерських регістрів; виконання облікових операцій [15, с. 223]. З цього приводу проф. Г.Г. Кірейцев зазначає, що в минулому в більшості теоретичних робіт загальні елементи системи бухгалтерського обліку при аналізі їх призначення і оцінці розглядалися без належного взаємозв'язку. Розвиток методу і інших елементів системи обліку недостатньо узгоджувалися з потребами підсилення зв'язку обліку з іншими загальними функціями управління, з метою і завданнями всієї управлінської діяльності [8, с. 135].

Нині серед елементів методу бухгалтерського обліку традиційно виділяють документацію та інвентаризацію, оцінку і калькуляцію, рахунки та подвійний запис, баланс і звітність. Проте існують інші погляди стосовно розуміння методу бухгалтерського обліку та його складу. Окремі автори визнають не всі вісім елементів, а лише частину з них. З іншого боку, у рідких випадках цей перелік доповнюється новими елементами. Зокрема Д.І. Пільменштейн до згаданих восьми елементів додає ще й моделювання.

Так, проф. М.С. Пушкар пропонує власне визначення методів бухгалтерського обліку: “Бухгалтерський облік вивчає свій предмет з допомогою таких методів: систематичне та хронологічне спостереження (документи та інвентаризація); вимірювання економічних процесів і господарських засобів (оцінка і калькуляція); реєстрація та класифікація даних обліку з метою їх систематизації (рахунки, подвійний запис і регістри); узагальнення інформації та забезпечення нею потреб апарату управління (баланс, звітність, інформація для управління)” [23, с. 142].

Особливу думку має В.Г. Макаров щодо групування пар елементів методу бухгалтерського обліку:

– *первинне спостереження за об'єктами бухгалтерського обліку* – здійснюється за допомогою документування та інвентаризації. Їх використання дає змогу здійснювати контроль за збереженням соціалістичної власності;

– *вартісне вимірювання* – забезпечують оцінка та калькулювання. Їх використання має велике значення для зміцнення госпрозрахунку;

– *поточне групування* – здійснюється за допомогою рахунків і подвійного запису. Їх використання забезпечує здійснення оперативного контролю за виконанням господарського плану, діями матеріально відповідальних осіб, збереженням соціалістичної власності;

– підсумкове узагальнення – забезпечують балансове узагальнення і звітність. Використання цих способів сприяє можливості проведення всебічного та ґрунтовного аналізу господарської діяльності [13, с. 51-54].

У зв'язку з цим питанням власний підхід також має С.Ф. Голов, зазначаючи, що обмеження методу бухгалтерського обліку певною сталою кількістю елементів є штучним. Методи бухгалтерського обліку зумовлені його предметом і метою певних осіб [5, с. 17-23].

Отже, можна стверджувати, що як в минулому, так і на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку досить актуальним залишається питання визначення складових методу бухгалтерського обліку, а відповідно дане дослідження потребує визначення звітності як обов'язкового елемента методу в системі бухгалтерського обліку. Проте ряд вчених не визначають звітність як елемент методу бухгалтерського обліку. Так, наприклад проф. П.П. Німчинов дотримувався позицію стосовного даного питання. Вчений відзначав: “Звітність – це система узагальнених економічних показників, що характеризують рівень виконання плану, наявність і використання засобів та результати господарської діяльності за звітний період ... Одним із завдань бухгалтерського обліку є своєчасне і якісне складання звітності, тобто одержання потрібної системи показників. Для бухгалтерського обліку звітність як система узагальнених показників є директивною, вказівкою, в яких показниках слід узагальнювати дані поточного обліку. Тому звітність не є складовим елементом методу бухгалтерського обліку. Вона скоріше метод статистики, одна з форм методу статистичного спостереження, ніж складовий елемент методу бухгалтерського обліку” [18, с. 134]. Також П.Я. Хомин [31] висловлює власну думку щодо складових методу бухгалтерського обліку, доводячи

наступне, якщо замінити категорію “баланс” на її визначення за П(С)БО1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, вийде тавтологія: “Елементами методу бухгалтерського обліку є ...звіт про фінансовий стан підприємства...і звітність” Таким чином фігурує два однакових елементи бухгалтерського обліку, що є абсурдом. Отож одна із складових тут зайва і такою є дефініція “звітність”, бо баланс, за влучним висловом німецького вченого початку ХХ ст. В. Хаука – це метод, який синтезує облік. Що ж стосується звітності, то вона згідно ст. Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, а тому не може входити в перелік його елементів. Адже інакше він стає самодостатньою замкнутою системою, не кажучи вже про логічно-сміслову абсурдність трактування її як складової його методу, оскільки це означає визнання того, що за допомогою звітності складається – звітність. Проф. Л.В. Чижевська в своїй монографії “Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання” [32, с. 128] розглядає звітність і робить висновок про те, що перед звітністю поставлено інше завдання, на відміну від методу бухгалтерського обліку, тим самим доводячи, що звітність не є елементом методу бухгалтерського обліку, а наслідком (результатом) застосування інших елементів методу бухгалтерського обліку.

Проте, відповідно в даній роботі ми дотримуємося концепції пояснення сутності бухгалтерського обліку як облікової системи в середовищі управління суб'єктами господарювання. Системне функціонування бухгалтерського обліку забезпечуючи соціально-економічні відносини, виступає складовою соціально-економічної системи в цілому. При цьому звітність визначається невід'ємним елементом системи бухгалтерського обліку і виступає

завершальним етапом облікового процесу, що зумовлює органічну єдність показників, які в ній відображаються.

Для розвитку системного трактування бухгалтерського обліку необхідно розглядати не лише сукупність елементів, які функціонують тісно у своїй єдності, а й відповідно зв'язки між цими елементами. Ці зв'язки можуть формуватися за принципом ієрархічності, що передбачає розміщення

окремих елементів системи за різними рівнями, а внутрішні зв'язки між елементами організуються лише від вищих рівнів до нижчих і навпаки.

Наприклад, такі вчені як В.В. Ковальов, В.В. Патров в своїй праці [9, с. 6] розглядають ієрархічну систему узагальнення облікових даних, яку можна представити у вигляді трикутної структури (рис. 1).



Рис. 1. Система узагальнення облікових даних

Починаючи з найнижчого (першого) рівня, де факти господарського життя відображаються в первинних документах. Далі потрапляючи до системи бухгалтерського обліку (другий рівень), частина показників накопичується на рахунках аналітичного обліку з наступним узагальненням їх на рахунках синтетичного обліку. А вже на найвищому (третьому) рівні відбувається узагальнення бухгалтерських даних в балансі та інших формах звітності, тим самим синтезуючи всі показники нижнього рівня. По необхідності окремі баланси господарюючих економічних одиниць узагальнюються в зведених та консолідованих балансах.

В цілому раніше теоретичні дослідження і практика, були спрямовані на аналіз внутрішньої структури системи бухгалтерського обліку, його предмету та

методів і не виходили за ці межі. Кінцевою метою вважалося складання зовнішньої звітності на основі первинної документації. Для реалізації функціональних властивостей системи необхідна інформаційна взаємодія між елементами, при чому варто відмітити, що сила зв'язків елементів, які знаходяться в системі бухгалтерського обліку переважає силу зв'язків елементів, що не входять до системи. Отже, визначаємо, що актуальним нині також є питання визначення елементів (з'ясування структури системи), які знаходяться поза системою бухгалтерського обліку. На рис. 2 показано зв'язок системи обліку та консолідованої звітності.



**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, невідповідність існуючої системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності сучасним економічним потребам суспільства зумовив перегляд його теоретичних засад. Тому, обґрунтовано доцільність використання системного підходу до розгляду бухгалтерського обліку, тим самим доведено, що звітність є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку. Також розкрито особливий зв'язок облікової системи із зовнішнім середовищем та елементом "надсистеми", тобто консолідованою звітністю.

#### Список використаної літератури:

1. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азримяна. – М.: Ин-т новой экономики, 1999. – 574 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: проблеми визначення // Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні науки. – 2001. – № 17. – С. 10.
3. Бухгалтерський словник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир, 2001. – 224 с. – С. 306.
4. Галаган А.М. Основные принципы счетоведения. – М.: 1925.
5. Голов С.Ф. Предмет і метод бухгалтерського обліку: міфи та реалії // Міжнародний науково-виробничий журнал "Облік і фінанси АПК". – 2004. – № 1. – С. 17-23.
6. Даль В.И. Толковий словар живого великоруського языка; в 4 т. Т.4: Н-В – Оформл. "Диамант". – СПб.: ТОО "Диамант", 1996. – 688 с.
7. Євдокимов В.В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування. Дис. Канд. екон. наук. Житомир, 2005.
8. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с. – С. 117, 135.
9. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 448 с.
10. Коцупатрий М.М. Організація, складання, затвердження і подання річної бухгалтерської звітності // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 20-32.
11. Кузнєцова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 12-16.
12. Лузан Ю.Я. Звітність підприємства – основа інформаційної системи управління // Міжнародний науково-виробничий журнал "Облік і фінанси АПК". – 2004. – № 1. – С. 4-9.
13. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы, 1975. – 295 с. – С. 51-55.
14. Мальшиев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с. – С. 31.
15. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
16. Малюга Н.М., Давидюк Т.В. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монографія. – Житомир.: ЧП "Рута", 2003. – 512 с.
17. Нарыбаев К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. – М.: Финансы, 1979. – 152 с. – С. 45.
18. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с. – С. 134.
19. Ожегов С.И. Словарь русского языка. Изд. 7-е, стереотип. М., "Сов. Энциклопедия", 1968. – 900 с.
20. Палий В.Ф. Бухгалтерський учет в системе экономической информации. – М.: Финансы, 1975. – 160 с. – С. 37.
21. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
22. Пушкарь М.Г. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.

23. Пушкар М.С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт – бланк, 2002. – 157 с. – С. 142.

24. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление. М.: “Макиз”, 1928. – 173 с.

25. Словник іноземних слів / За ред. О.С. Мельничука. – К., 1977. – 776 с.

26. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

27. Сопко В.В. Концептуальні основи бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 7-8. – С 2-10.

28. Старіш О.Г. Системологія: Підручник. – К., 2005. – 232 с. – С. 86.

29. Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. – 445 с.

30. Хендрексен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

31. Хомин П.Я. Облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств (методологія і методика): Монографія. - Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 453 с.

32. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 304 с.

СЕМЧУК Інна Василівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік в торгівлі;
- проблеми консолідованої звітності

Система управління групою підприємств



Консолідована звітність

Рис.2. Консолідована звітність та система бухгалтерського обліку