

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНТЕГРОВАНА ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА**

*В даній статті автор піднімає питання щодо подолання неоднозначності в тлумаченні поняття система бухгалтерського обліку, поділу її на види та обґрунтовує, що бухгалтерський облік є інтегрованою інформаційною системою*

**Актуальність.** У сучасних умовах створення інтегрованої облікової системи як основи інформаційного забезпечення на підприємстві забезпечує ефективність діяльності окремих суб'єктів господарювання та економіки країни в цілому. Трансформаційні процеси в Україні, диференціація та інтеграція економічних наук зумовлюють нову якість системи бухгалтерського обліку, трансформацію його базисної моделі шляхом системної інтеграції.

Історичний досвід формування інформаційних систем свідчить про те, що найбільш адаптованою до фактичних умов та нових запитів динамічно прогресуючого бізнес-середовища і типової системи управління підприємством є система бухгалтерського обліку. На сьогодні широкого розповсюдження набула думка про те, що бухгалтерський облік поділяється на підсистеми: бухгалтерський фінансовий облік та бухгалтерський управлінський облік, окрім того останнім часом виділяють ще й третю підсистему – податковий облік. Проте залишається не зрозумілим чи виправданий такий поділ?

**Мета дослідження** полягає у визначенні можливості поділу єдиної системи бухгалтерського обліку на підсистеми та визначення обґрунтованості використання понять “підсистема бухгалтерського обліку” по відношенню до “бухгалтерського фінансового обліку”, “бухгалтерського управлінського обліку” та “бухгалтерського податкового обліку”. Необхідно вирішити питання інтеграції підсистем обліку. Лише єдина інтегрована система бухгалтерського обліку, яка включає в себе фінансовий, управлінський і податковий обліки як підсистеми, дає змогу в своїх межах організувати оперативний облік, слугує базою для визначення макроекономічних показників.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** В умовах сьогодення не сформоване чітке визначення системи бухгалтерського обліку, хоча питання економічного та організаційно-правового змісту системи бухгалтерського обліку, її понятійний апарат, визначення тих або інших елементів підлягали всебічному розгляду в багатьох наукових дослідженнях вітчизняних та зарубіжних вчених ще за часів її становлення.

Системний метод у вітчизняній обліковій практиці застосовують ще з 60-х років, коли виникла необхідність забезпечення управління інформацією про фінансові результати. Використання системного підходу у розкритті питань бухгалтерського обліку досліджується рядом вчених, зокрема в працях Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, В.Б. Івашкевича, Л.М. Кіндрацької, М.В. Кужельного, М.Ю. Медведева, К.Н. Нарібаєва, В.Ф. Палія, М.С. Пушкара, В.С. Рожнова, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка.

**Виклад основного матеріалу.** В економічних дослідженнях зустрічається більше сорока підходів до визначення поняття системи [4]. Загальний їх огляд дає змогу стверджувати, що управління можна вважати системою найбільш високого порядку, а вже необхідність зростання його якості дає змогу окреслити такі системи як економіка і її складову – бухгалтерський облік. Дати визначення поняття “система” досить важко, оскільки воно відображає абстрактну категорію, що відноситься до глибоких філософських основ. Визначення поняття системи зводиться до того, що це цілісна множина об’єктів, пов’язаних між собою взаємними відносинами.

Системою можна назвати будь-який цілісний комплекс, що охоплює визначену сукупність об’єктів довільної форми і змісту, взаємопов’язаних між собою та об’єднаних регулярною взаємодією, а також направлені на отримання корисного результату. Не є винятком щодо системного функціонування й бухгалтерський облік. Він, обслуговуючи соціально-економічні відносини, виступає складовою соціально-економічної системи.

Залежно від кількості елементів системи, від форм зв’язків між ними, їх поведінки, особливих властивостей, а отже, залежно від ступеня її складності, розрізняють прості, складні та надскладні системи. Система обліку має розвинуту структуру і внутрішні зв’язки. Вона нараховує велику кількість елементів. Зміни в одному з елементів системи призводять до змін в інших. З цієї причини, а також через велику кількість та багатоаспектність внутрішніх зв’язків між елементами (в тому числі зворотних), збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів, бухгалтерський облік можна визначити як складну, динамічну, імовірнісну систему. У таких системах одна і та ж дія може викликати різні результати, кожен з яких настає з певною ймовірністю. Надскладні системи є імовірнісними і не піддаються повному опису.

Щодо системності бухгалтерського обліку, то необхідно зауважити, що це найбільш прогресивна методологія дослідження. Будучи практичною реалізацією економічної теорії, бухгалтерський облік повинен мати змогу комплексно вивчати і аналізувати події господарської діяльності, які одночасно виступають показниками діяльності підприємства та економічними факторами соціального життя.

Система бухгалтерського обліку складається із структурних елементів, зв'язків і дій. Очевидно, неподільним елементом системи обліку є господарська операція, відповідним чином задокументована та відображена у первинних документах, облікових регістрах та звітності за допомогою рахунків та подвійного запису.

Отже, базовим рівнем структури системи прийнято вважати факти господарського життя, які вистежують шляхом їх фіксації в первинних документах, що відображають ці факти (господарські операції), а документи використовують для оцінки економічних та юридичних наслідків діяльності підприємства. Потреба проведення певних дій у систематизації цих фактів засобами бухгалтерського обліку породжує його елементи – зокрема, рахунки як елементи системи є об'єктами спостереження системи, які зв'язуються між собою кореспонденцією [8, с. 152].

Виходячи з вищевикладеного, бухгалтерський облік, як система, забезпечує відображення в безперервному ланцюгу подвійного запису фактів господарської діяльності на рахунках, а подвійний запис разом з іншими елементами методу бухгалтерського обліку створює замкнутий контур інформаційних зв'язків у системі рахунків обліку, що чітко окреслює його межі.

В економічній та обліковій літературі до визначення поняття системи бухгалтерського обліку намітились наступні підходи. Перший підхід ґрунтується на твердженні, що система бухгалтерського обліку є сукупністю елементів методу (рахунки і подвійний запис, інвентаризація і документування; оцінка і калькулювання; баланс і звітність), які пов'язані між собою.

Другий системний підхід до бухгалтерського обліку як до системи базується на основі його базових принципів та понять. В основі даного підходу лежить порівняння поняття системи обліку сукупністю теорій, методів і методик, в основі якої лежать певні принципи, правила, рекомендації, у відповідності до яких формується бухгалтерський облік та звітні дані.

Третій підхід полягає у розгляді бухгалтерського обліку як організаційної системи, що є логічною послідовністю стадій (етапів), які відображаються у чітко встановленому порядку та не можуть відокремлюватися одна від одної [3, с. 28]. У процесі бухгалтерського обліку відбувається обробка інформаційних даних про факти господарського життя та узагальнення отриманих результатів у вигляді звітної інформації. Входом в систему є дані про факти господарського життя відображені в первинних документах, які в подальшому використовуються для групування даних на рахунках бухгалтерського обліку, відображення в облікових регістрах, а виходом – інформація, відображена в бухгалтерській звітності.

Четвертий підхід трактує систему бухгалтерського обліку як кругообіг ресурсів у процесі діяльності за допомогою спостереження, вимірювання, класифікації та узагальнення [1, 14]. Він є синтезом попередніх підходів, визначаючи систему бухгалтерського обліку як певний логічний комплекс, сформований на базі Плану рахунків, який узагальнює процеси виробництва, постачання і реалізації.

Актуальним є підхід, згідно з яким бухгалтерський облік виступає в ролі частини інформаційної системи управління підприємством, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, на «продукт», призначений для управління. Тобто бухгалтерський облік розглядається як елемент системи вищого порядку – управлінської інформаційної системи, в межах якої відбувається утворення та інтерпретація всієї сукупності інформаційного потоку, наданої різними системами для ефективного управління.

Разом з тим бухгалтерський облік можна розглядати як інтегровану систему, елементи якої можуть виступати в якості систем нижчого порядку. Її завдання є збір, обробка та надання інформації, визначення кінцевого результату діяльності суб'єкта господарювання, що необхідні для управління, забезпечення контролю за використанням ресурсів на рівні підприємства та центрів відповідальності.

Проф. М.С. Пушкар у своїх дослідженнях виходить з ідеї, що система управління є провідною, а система обліку – забезпечуючою ланкою, а тому основним завданням обліку, на його думку, є упорядкування вхідної та вихідної інформації відповідно до потреб управління. При цьому внутрішня структура системи бухгалтерського обліку змінюється в напрямку своєчасного забезпечення і отримання в повному обсязі вихідної інформації для управління. Чим різноманітніша така інформація, тим більше рівнів управління вона забезпечує і тим складніша внутрішня структура системи обліку [9, с. 46].

Бухгалтерський облік є складною інтегрованою системою, яку не можна у повному обсязі досліджувати з позиції одного користувача в часі і просторі. Він включає велику кількість елементів та зв'язків між ними, що обумовлено складністю відображення об'єктів, за якими організується спостереження, отримання даних та трансформування їх у корисну інформацію для управління підприємством. Бухгалтерський облік – це інформаційна система, оскільки він оперує інформацією забезпечуючи даними сферу прийняття рішень. Однак, необхідно зауважити, що єдиного погляду на дане питання немає, що обумовлено відсутністю єдиного трактування поняття “інформаційна система”. Крім того, це документальна система, оскільки бухгалтерський облік не може функціонувати без документів. Таким чином, бухгалтерський облік є великою та складною інтегрованою підсистемою системи управління.

Завданням інтегрованої облікової системи є визначення кінцевого результату діяльності суб'єкта господарювання у необхідні для управління терміни, забезпечення контролю за використанням всієї сукупності ресурсів підприємства. У системі бухгалтерського обліку формується різноманітна інформація для управління. Тому всі складові системи бухгалтерського обліку повинні служити загальній меті – забезпеченню органів управління необхідною обліковою інформацією для регулювання поведінки керованого об'єкта. Одночасно ця функція системи є метою і змістом всіх її ланок.

Для системи бухгалтерського обліку характерними є не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, але й нерозривна єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність. Таким середовищем є інформаційна система управління підприємством (див. рис.1).

Використання системного підходу при вивченні інформаційних систем управління підприємством дає змогу говорити про інформаційну систему як про єдине ціле, що складається із взаємопов'язаних підсистем, які забезпечують релевантною інформацією адміністрацію для прийняття рішень, однак такі підсистеми лише частково пов'язані між собою. Поняття системи є відносним і залежить від мети дослідження. Виділення системи – це деякий розподіл об'єктів на дві частини, одна з яких розглядається як система (бухгалтерський облік), а інша як зовнішнє середовище (інформаційна система підприємства).

Залежно від змісту інформації, яка виступає вихідним продуктом обліку, у внутрішній структурі системи обліку традиційно виділяють фінансовий, управлінський і податковий облік, які виступають як підсистеми загальної системи обліку. При цьому інформація, що міститься у фінансовій і податковій звітності, призначена для зовнішнього користування. В той час як внутрішньогосподарська звітність може виступати або джерелом відомостей для подальшої обробки економічними відділами, в результаті якої формується управлінська звітність; або виступати у вигляді управлінської звітності, будучи її окремим випадком.

Так, у фінансовому обліку обов'язково використовуються всі вісім елементів методу бухгалтерського обліку (документування та інвентаризація; оцінка і калькулювання; рахунки і подвійний запис; баланс і звітність). Тоді як в управлінському та податковому обліку обов'язковими для використання є лише рахунки та подвійний запис. Проте всі елементи методу бухгалтерського обліку є взаємопов'язаними та взаємодоповнюючими, що в сукупності утворюють метод бухгалтерського обліку, під яким слід розуміти систему конкретних прийомів і способів пізнання, перетворення або оцінки діяльності. Використання одного з елементів методу обов'язково зумовлює використання іншого.

табл.

Елементи методу бухгалтерського обліку з часом змінюються і зв'язки між ними не залишаються постійними, тому система обліку відноситься до динамічних систем. Як і всі складові динамічних систем, система бухгалтерського обліку характеризується великою кількістю різних показників, що відображають стан окремих її елементів, входів та виходів і вимірюються кількісно у вигляді конкретних чисел [2, с 19].

У подальшому розвиток системи бухгалтерського обліку визначається тим, яка інформація, кому та в які терміни повинна надаватись. По відношенню до конкретного підприємства користувачі бухгалтерської інформації групуються у кілька груп: інвестори, держава, власники, кожна з яких має свої інтереси в діяльності підприємства і певним чином приймає участь у розподілі прибутку. Користувачі мають неоднакові можливості доступу до внутрішніх та зовнішніх інформаційних потоків; окрім того, відрізняються як за своїми інтересами відносно підприємства, так і за можливостями впливу на процес формування інформаційних баз. Таким чином, за даних обставин можна пояснити появу взаємопов'язаних систем обліку, що орієнтовані відповідно на задоволення потреб та інтересів відповідних груп користувачів [5, с. 270].

Бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, яка обробляє первинні дані, зафіксовані в документах, перетворюючи їх на продукт придатний для управління. Такий підхід дозволяє спроектувати систему таким чином, щоб при мінімальних затратах отримати найбільший обсяг потрібної інформації і максимально задовольнити потреби користувачів.

По-перше, ця система повинна так формувати фінансову інформацію про діяльність підприємства, щоб вона була своєчасною і корисною широкому колу споживачів, задовольняла їх інтереси з позиції безперешкодного контролю та всебічної оцінки економічного стану даного підприємства. Такого роду інформація служить основою для прийняття раціональних рішень. По-друге, специфічне значення бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб сприяти вирішенню завдань, які ставить перед собою кожний конкретний господарюючий суб'єкт, у тому числі і держава як персоніфікований виробник суспільних благ. Останнє є досить важливим, оскільки в умовах ринкового господарювання економічні інтереси держави та окремих корпоративних власників дещо відрізняються і їх цікавить різна економічна інформація, яку надає система бухгалтерського обліку. Таким чином, значення бухгалтерського обліку зростає в міру того, наскільки ускладнюються взаємозв'язки у зовнішньому економічному середовищі [7, с. 73].

Вищезазначені умови обумовлюють появу відокремлених розрізів інформації, кожен з яких є об'єктом уваги окремого користувача, доступний лише для нього та ізольований від інших. Саме призначення вихідної інформації зумовлює поділ обліку на види.

Так, управлінський облік надає керівництву підприємства різноманітну інформацію, що стосується виробничого процесу з метою оперативного управління ним. Фінансовий облік надає інформацію про фінансовий стан підприємства керівництву, власникам, інвесторам, державі та іншим внутрішнім та зовнішнім користувачам. У рамках фінансового обліку в розвинутих країнах встановлюються податкові правила, відповідно до яких інформація про нарахування та сплату податків надається державним податковим органам. Кожна з підсистем облік передбачає контроль за ефективним використанням ресурсів з метою збільшення прибутку.

Таким чином, кожна із підсистем обліку має свої межі та сукупність даних. В сукупності інформація трьох підсистем дає можливість всебічно характеризувати діяльність підприємства і забезпечити тривале його існування, відслідковувати ризики, загрози, прогнозувати тенденції розвитку й оперативно приймати рішення в конкретних умовах діяльності. Такий поділ бухгалтерського обліку на підсистеми є досить умовним, оскільки фінансовий, управлінський та податковий облік у переважній більшості випадків здійснюється на підприємстві єдиним структурним підрозділом – бухгалтерією та базується на одних і тих же первинних документах. Тому необхідно розглядати бухгалтерський облік як єдину інформаційну систему, що використовується для всіх функцій і задач управління.

З точки зору системного підходу система є неподільною структурою, сукупність властивостей якої не тотожна сумі властивостей її складових елементів. Відокремити певний вид обліку від інших для ізольованого дослідження неможливо, оскільки обробка облікових даних є спільним процесом (див. рис.1). В результаті такої обробки отримуємо фінансову, податкову та управлінську звітність, яка формується з інформації єдиного обліку. Отже, поділ системи бухгалтерського обліку на підсистеми є невиправданим.

Бухгалтерський облік є системою, оскільки він має ознаки, властиві системі – наявність зв'язків (в тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів. Він є цілісним, неподільним, спрямованим на задоволення потреб користувачів необхідною інформацією. Він повинен бути достатньо гнучким і задовольняти інформаційні потреби користувачів звітності. Що стосується звітності, то вона, використовуючись зовнішніми та внутрішніми користувачами за різним призначенням змінює свою форму і таким чином поділяється на фінансову, управлінську та податкову.



**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Відсутність інтегрованого підходу до системи обліку зумовила створення на підприємстві окремих підсистем обліку, що забезпечують надання бухгалтерської інформації для складання відповідно фінансової та управлінської звітності, що призвело до збільшенню обсягу облікових реєстрів, низькому рівню їхньої інтеграції і, як наслідок, зниженню якості бухгалтерської інформації.

Відмічаючи все зростаючу роль обліку для організації сучасної системи управління він повинен бути єдиним, неподільним повинен виконувати свою основну функцію – своєчасно забезпечити релевантною інформацією всі підрозділи підприємства. Одним із перспективних напрямків удосконалення обліку є створення єдиної інтегрованої системи. Інтегрована система обліку – єдиний гарант довіри суспільства до обліку та звітності. А тому така система повинна мати теоретичне та методологічне обґрунтування.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський учёт в зарубіжних країнах: В 2-х частинах. Ч II: Учебное пособие. – Житомир, ЧП “Рута”, 2006. – 568 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
3. *Бутинець Ф.Ф., Войнолович О.П., Томашевська І.Л.* Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-те вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 528 с.
4. *Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горецька Л.Л.* Бухгалтерський учёт в зарубіжних країнах: Учебное пособие. – Житомир: ЧП “Рута”, 2002. – 660 с.
5. *Ковалёв В.В.* Финансовый менеджмент: теория и практика. – М.: Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 1016 с.
6. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 197 с.
7. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
8. *Правдюк Н.Л.* Поняття системи бухгалтерського обліку, її структура та складові // Вісник ЖДТУ. Серія Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – №3 (29). – С. 148-157.
9. *Пушкар М.С.* Розробка систем обліку: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003 – 198 с.