

мети їх використання. Зокрема рекомендовано виділяти такі класифікаційні ознаки: термін використання, ступінь ідентифікації, ступінь правової захищеності, шляхи надходження, ступінь ліквідності, правова ознака. Особливого значення дані класифікаційні ознаки набувають при визнанні та формуванні первісної вартості активу, організації аналітичного обліку, розрахунку амортизації, при їх аналізі та за інших умов.

Для цілей бухгалтерського обліку та аналізу розроблено класифікацію нематеріальних активів за їх видами. Дана класифікація включає три групи об'єктів, які, в свою чергу, поділяються на підгрупи. Таке групування об'єктів нематеріальних активів дозволить дослідити структуру ресурсного потенціалу підприємства в частині нематеріальних активів; підвищити ефективність інформаційного забезпечення управління нематеріальними активами; визначити ступінь впливу даного виду активів на результати діяльності підприємства.

Література

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 334.
2. Закон України "Про охорону прав на знаки для товарів і послуг" від 15.12.1993 р. № 3689-ХІІ.
3. Закон України "Про охорону прав на промислові зразки" від 15.12.1993 р. № 3688-ХІІ.
4. Закон України "Про охорону прав на сорти рослин" від 21.04.1993 р. № 3116-ХІІ.
5. Закон України "Про авторське і суміжні права" від 23.12.1993 р. № 3792-ХІІ.
6. Закон України "Про науково-технічну інформацію" від 25.06.1993 р. № 3322-ХІІ.
7. Закон України "Про охорону прав на винаходи і корисні моделі" від 15.12.1993 р. № 3687-ХІІ.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163, зі змінами і доповненнями.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене наказом Мінфіну України №242 від 18.10.1999 р., зі змінами і доповненнями.

Надійшла 29.11.2009

УДК 657.1(477)

Н. В. ВАЛЬКОВА

Хмельницький національний університет

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СТРУКТУРА ТА ФУНКЦІЇ

Здійснено аналіз останніх досліджень та запропоновано структуру системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства, визначено основну її функцію та роль у процесі управління підприємством.

The last researches of the accounting system is analysed. The structure of the accounting system and the main function of this system in the management is presented.

Ключові слова: структура та функції системи бухгалтерського обліку.

Актуальність, мета та завдання дослідження. „Хто володіє інформацією, той володіє світом” – вислів відомого британського фінансиста Натана Ротшильда. На сьогоднішньому етапі розвитку економіки та інформаційних технологій цей постулат став запорукою успіху не тільки у веденні бізнесу, а й в усіх сферах суспільного життя. Проте нас цікавить саме значення інформації в економічному просторі, тобто економічної інформації. Бухгалтерський облік завжди був і є основним джерелом інформації для управління на макро- та мікроекономічному рівнях.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання структури та функцій системи бухгалтерського обліку вивчалися такими вітчизняними вченими, як Бутинець Ф.Ф., Кірейцев Г.Г., Кузьминський Ю.А., Чумаченко М.Г., Сопко В.В., Голов С.Ф. та ін.

Виклад основного матеріалу дослідження. Існує багато тлумачень поняття система, проте найгрунтовніше, на нашу думку, наступне „система — це відокремлена сукупність взаємодіючих між собою елементів, яка утворює деяку цілісність, володіє певними інтегральними властивостями, що дозволяє їй виконувати в середовищі визначену функцію” [1, с.28]. Аналіз літературних джерел дозволяє класифікувати системи бухгалтерського обліку на макро- та мікросистему, тобто система бухгалтерського обліку розглядається на рівні держави та на рівні окремого підприємства. Кожна з них має свої ознаки та структурні елементи.

Макросистема бухгалтерського обліку складається з наступних елементів [2]:

- 1) система національних стандартів обліку;
- 2) облікова база і створений на її підставі план рахунків;
- 3) система організації бухгалтерського обліку в масштабах підприємства;

- 4) методологія визначення кінцевого фінансового результату;
- 5) система фінансової звітності.

На нашу думку, в зазначений перелік варто додати перелік суб'єктів правового регулювання бухгалтерського обліку.

У загальнонаціональній системі бухгалтерського обліку зазначені елементи взаємодіють та забезпечують виконання нею функцій регулювання бухгалтерського обліку підприємств та організацій.

Крім макросистеми бухгалтерського обліку, в країні функціонує макросистема господарського обліку, яка виконує якісно інші функції, а саме здійснює облік національного доходу і національного майна за допомогою статистичних методів [2, с. 47].

Існує багато визначень бухгалтерського обліку як системи на рівні підприємства (табл. 1), проте структурі цієї системи не приділено достатньої уваги. Найбільше дискусій в науковому середовищі викликає поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Одні науковці розглядають управлінський облік як окрему облікову систему, значно ширшу за систему бухгалтерського обліку, інші науковці виступають за цілісність облікової системи та розгляд управлінського і фінансового обліку в межах єдиної системи бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Визначення бухгалтерського обліку як системи (на мікрорівні)

Автор	Визначення
Кузьминський Ю. [3, с.11]	Система бухгалтерського обліку — це методи та методика їх застосування, форми, за якими він ведеться
С.Кузнецова [4, с.15]	Система бухгалтерського обліку — це сукупність процесів збору, вимірювання, зберігання, аналізу, складання звітності (звітуння)
Нарибаєв К.Н. [5,с.84]	Облікова інформаційна система включає в себе вісім функціональних елементів, які притаманні загальній інформаційній системі: сприйняття, реєстрація, пошук, зберігання, обробка, передавання, представлення і прийняття рішень
Ткач В.И., Ткач В.М. [6, с.8]	Система бухгалтерського обліку — це певний логічний комплекс, який сформований на основі плану рахунків заданої оптики (виробничої, дохідної, прибуткової, витратної), що узагальнює процес виробництва, постачання та реалізації, вирішує чітко визначену мету на мікро- та макрорівні, забезпечує управління підприємством та його центрами відповідальності на основі реалізації тактичних та стратегічних рішень
Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В., Дави дюк Т.В., Шахрайчук Т.В. [7, с.8]	Облік – це інформаційна система, де первинна розрізнена інформація про господарські процеси перетворюється в інформаційні дані (сутності), необхідні для управління господарством, раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів, для інших цілей, зумовлених завданням підприємницької діяльності
Ф.Ф. Бутинець [8]	Система бухгалтерського обліку — це сукупність елементів методу обліку, які пов'язані між собою та об'єднані в єдине ціле і надають інформацію про стан, рух активів, пасивів та зобов'язань підприємства, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику
Шатохіна О. [9, с.28]	Бухгалтерський облік – це система безперервного й взаємопов'язаного спостереження за створенням національного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу, перерозподілу; за наявністю і рухом майна господарств та відображення цих процесів у грошовому вираженні з метою одержання інформації, потрібної для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу і рівня. Бухгалтерський облік є складовою частиною управлінської системи світової економіки
Уманців Г. [10, с.20]	Облік — це інформаційна система управління, яка пристосовується до зростаючих потреб суспільства.

Виходячи з визначення бухгалтерського обліку, яке зазначене у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та з огляду на загальновизнані методи бухгалтерського обліку та їх елементи визначимо етапи ведення бухгалтерського обліку та його взаємозв'язок з іншими обліковими підсистемами.

Першим етапом розглядаємо виявлення, вимірювання та реєстрацію інформації про діяльність підприємства, а операції, що включаються у діяльність підприємства, здійснюються у різних його підрозділах і вже із підрозділів інформація передається у бухгалтерію підприємства; без цього першого етапу неможливе функціонування облікової інформаційної системи. На нашу думку, виявлення, вимірювання та реєстрація господарських фактів і є оперативним обліком, тобто підсистемою бухгалтерського обліку.

Накопичення, узагальнення зберігання інформації є наступним етапом формування інформації про господарську діяльність підприємства у системі бухгалтерського обліку. На даному етапі потрібно пам'ятати про узагальнення інформації за допомогою системи рахунків та про підсистеми синтетичного та аналітичного обліку, оскільки рух інформації в розрізі аналітичних рахунків є не менш важливим ніж узагальнення інформації на синтетичних рахунках. Крім того, ведення аналітичного обліку здійснюється протягом обліку всього господарського циклу, і можуть бути використане з метою складання управлінської (внутрішньогосподарської) звітності.

Передача інформації користувачам – це завершальний етап функціонування облікового циклу. В

зв'язку з тим, що інформація наведена у податковій, управлінській та фінансовій звітності формується за даними бухгалтерського обліку (аналітичного та синтетичного), та складається переважно працівниками бухгалтерської служби підприємства, на нашу думку, слід вважати будь-яку з цих видів звітності бухгалтерською. Отже, пропонуємо групувати бухгалтерську звітність за групами:

- 1) фінансова;
- 2) податкова;
- 3) управлінська (внутрішньогосподарська).

Облікова інформація впливає на рішення як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, тим самим здійснює вплив на економічні процеси не лише всередині підприємства, а й на зовнішнє економічне середовище. В свою чергу, зовнішнє середовище також впливає на облікову політику окремих підприємств, тобто бухгалтерський облік як система взаємодіє з зовнішнім середовищем.

У економічній літературі розглядаються організаційні та методологічні аспекти функціонування системи [11, с.13]. На нашу думку, підхід Ю.А. Кузьмінського є найбільш функціональним та структуризованим, він містить і методологічну і організаційну складові.

Зважаючи на існуючі підходи до визначення системи бухгалтерського обліку та її структурних елементів, пропонуємо схему системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства (рис. 1).

Із зміною типу економіки та облікової системи країни предметом дискусій вітчизняних вчених постали функції обліку. Традиційно у вітчизняній теорії бухгалтерський облік наділяється інформаційною, контрольною та оціночною функціями. Проте останнім часом, перевага і безперечне право на існування надається лише інформаційній функції, в той час як інші функції бухгалтерського обліку оцінюються критично [11, с.13-15]. Контрольна функція передається іншим підсистемам системи управління підприємством на базі інформації, яку надає бухгалтерський облік. Що стосується оціночної функції, то вона виступає як елемент методу бухгалтерського обліку. В. Моссаковський зазначає, що при використанні індивідуальної облікової політики на підприємстві виконуються лише внутрішні функції бухгалтерського обліку визначені Ф.Ф. Бутинцем, а зовнішні функції, на яких наголошує Г.Г. Кірейцев, не виконуються [12, с.20]

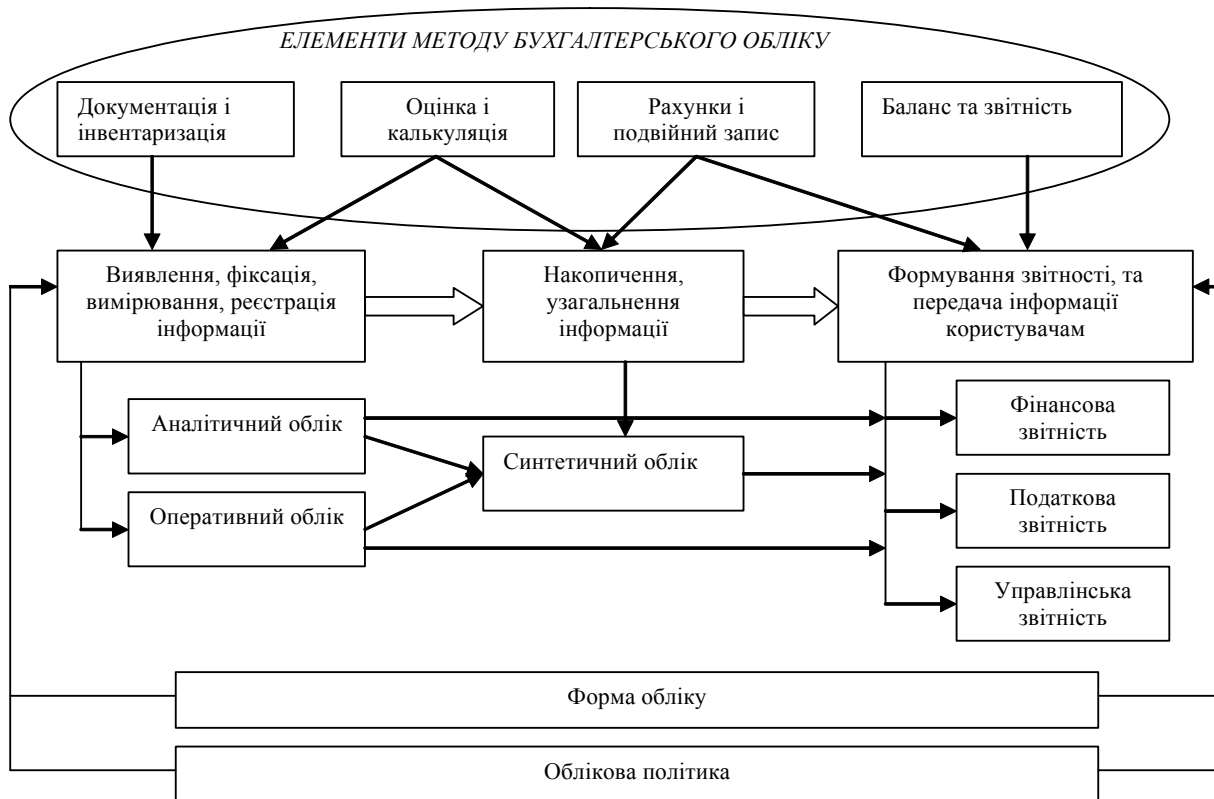


Рис. 1. Структура системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання

В.Сопко зазначає: „Немає в обліку поняття „інформаційна система”. А є бухгалтерська інформація. Немає поняття „інформаційна система в обліку і аудиті”. А є бухгалтерська інформаційна система.” [13, с.163] Система бухгалтерського обліку визначається як інформаційна система, тому що її функціонування забезпечує рух інформації, тобто головною функцією бухгалтерського обліку як інформаційної системи, моделі господарської діяльності підприємства, процесу, практичної діяльності є надання інформації користувачам. З усіх функцій, якими наділяється облік, поза дискусією залишається саме інформаційна

функція.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, функцією обліку є надання інформації користувачам для прийняття рішень. Менеджерів цікавить оцінка ефективності виробничої діяльності підприємства, постачальників і покупців – надійність ділових зв'язків з партнером, акціонерів цікавить можливість отримання дивідендів, кредиторів — платоспроможність підприємства, що вказує на можливість повернення боргів. Податкові органи зацікавлені в отриманні інформації про фінансові результати підприємств, оскільки це дає можливість прогнозувати надходження до бюджету та обґрунтувати податкову політику держави. Працівників цікавить стабільність і рентабельність своїх підприємств, що свідчить про можливість забезпечення їх подальшої зайнятості, виплати заробітної плати та перспективи роботи на даному підприємстві. Власників цікавить рівень рентабельності та прибутковості підприємства з метою оцінки ефективності використання ресурсів керівництвом підприємства. Вітчизняні та зарубіжні вчені класифікують користувачів за різними ознаками з метою їх групування та узагальнення їх інтересів.

В ринкових умовах, коли відпадає ідеологічне трактування багатьох понять, уявлення про єдину форму власності замінюються поняттям господарської багатоукладності, виникають розходження, а в окремих випадках протиріччя між державою та груповими інтересами, між керуючими та керованими, між колективом й окремими особами. Тобто у ході формування інформації та її так би мовити споживання відбувається зіткнення інтересів постачальників та споживачів інформації, крім того користувачі бухгалтерської фінансової інформації різні, цілі їх досить часто конкурентні, а іноді і протилежні.

Література

1. Старіш О.Г. Системологія: Підручник. – К., 2005. – 232 с.
2. Войнаренко М.П. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики. Колективна монографія. – К.: Наукова думка, 2002. – 718 с.
3. Кузьминський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8-11.
4. Кузнецова С. Система БО: методологічні та правові аспекти формування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 15.
5. Нарібаєв К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
6. Ткач В.И., Ткач В.М. Международная система учета и отчетности. – М., 1991. – 160 с.
7. Інформаційні системи бухгалтерського обліку / Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. Підручник. – 2-е вид.-Житомир, 2002. – 544 с.
8. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир, 2001. – 224 с.
9. Шатохіна О. Облік та інформаційне забезпечення управління господарською діяльністю підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С. 28-33.
10. Облік у системі мікро- та макроекономічного управління // Бухгалтерський облік і аудит.— 2008. – № 4. – С. 17-24.
11. Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 11-17.
12. В. Моссаковський Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 18-25
13. Стенограма Всеукраїнської наукової конференції „Фінансовий контроль в Україні: напрями трансформації” // Тернопіль, Інститут економіки і підприємництва, 22-24 квітня 2007 р. // Галицький економічний вісник. – 2007. – № 3. – С. 159-189.

Надійшла 29.11.2009