

ЗАСТОСУВАННЯ СИСТЕМНОГО ПІДХОДУ ДО ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© 2015 ПІЛЕВИЧ Д. С.

УДК 657.1:167

Пілевич Д.С.

Застосування системного підходу до дослідження бухгалтерського обліку

У межах даної статті проаналізовані основні підходи до визначення сутності бухгалтерського обліку як науки та професійної діяльності. Застосовано системний підхід до вивчення означеного виду обліку, у межах якого ідентифіковано основні елементи системи бухгалтерського обліку, до яких віднесено інформацію про господарський стан підприємства, бухгалтерів, бухгалтерський процес, теоретичне, методологічне, організаційне та ресурсне забезпечення реалізації бухгалтерського процесу. Також у статті проаналізовано основні функції бухгалтерського обліку, до складу яких віднесено такі: оцінна, інформаційна, аналітична, контрольна, соціальна, розкрито їх сутність. У системі принципів бухгалтерського обліку, що вже склалася на сьогодні та деталізована у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» прийнято виділяти такі принципи: обачність, повне вивільнення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність. Означену сукупність автором було розширено такими принципами: адаптованість, інформаційна прозорість, вчасність, документованість, відповідальність, врахування специфіки діяльності.

Ключові слова: облік, бухгалтерський облік, система, елемент, функція, принцип.

Рис.: 3. **Бібл.:** 22.

Пілевич Дмитро Станіславович – кандидат економічних наук, доцент, кафедра бухгалтерського обліку, Національний університет державної податкової служби України (вул. Карла Маркса, 31, м. Ірпін, Київська обл., 8201, Україна)

Email: dmutrostan@ukr.net

УДК 657.1:167

UDC 657.1:167

Пілевич Д. С. Применение системного подхода к исследованию бухгалтерского учета

Pilevych D. S. Application of the Systemic Approach to Study of Accounting

В рамках данной статьи проанализированы основные подходы к определению сущности бухгалтерского учета как науки и профессиональной деятельности. Применен системный подход к изучению указанного вида учета, в рамках которого идентифицированы основные элементы системы бухгалтерского учета, к которым отнесены: информация о хозяйственном состоянии предприятия, бухгалтеров, бухгалтерский процесс, теоретическое, методологическое, организационное и ресурсное обеспечение реализации бухгалтерского процесса. Также в статье проанализированы основные функции бухгалтерского учета, в состав которых включены следующие: оценочная, информационная, аналитическая, контрольная, социальная, раскрыта их сущность. В системе принципов бухгалтерского учета, сложившейся на сегодня и детализированной в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» принято выделять следующие принципы: осмотрительность, полное высвобождение, автономность, последовательность, непрерывность, начисление и соответствие доходов и расходов, превалирование сущности над формой, историческая (фактическая) себестоимость, единый денежный измеритель, периодичность. Указанная совокупность автором была расширена следующими принципами: адаптация, информационная прозрачность, своевременность, документированность, ответственность, учет специфики деятельности.

This article analyzes the primary approaches to determination of the essence of accounting as a science and an occupation. The article applies the systemic approach to study of the indicated type of record keeping, which allowed identifying basic elements of the accounting system, including the information on the economic state of the enterprise, the accountants, the accounting process, the theoretical, methodological, organizational, and resource provision for the accounting process. The article also analyzes the principal functions of accounting, among them the evaluative, information, analytical, control, social functions, and reveals their essence. It is currently a conventional practice to single out the following principles within the system of accounting principles detailed in the Law of Ukraine "On Accounting and Reporting in Ukraine": prudence, complete release, self-sufficiency, consistency, continuity, accrual and matching of incomes and costs, prevalence of substance over form, historical (actual) cost, a single money measure, periodicity. The author extended the list with the following principles: adaptation, information transparency, timeliness, documentedness, responsibility, consideration of operational specifics.

Keywords: record keeping, accounting, system, element, function, principle

Pic.: 3. **Bibl.:** 22.

Pilevych Dmytro S. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Accounting, National University of State Tax Service of Ukraine (vul. Karla Marksa, 31, Irpin, Kyivska obl., 8201, Ukraine)

Email: dmutrostan@ukr.net

Ключевые слова: учет, бухгалтерский учет, система, элемент, функция, принцип

Рис.: 3. **Библ.:** 22.

Пілевич Дмитрій Станіславович – кандидат економічних наук, доцент, кафедра бухгалтерського обліку, Національний університет державної податкової служби України (вул. Карла Маркса, 31, г. Ірпень, Київська обл., 8201, Україна)

Email: dmutrostan@ukr.net

Постановка проблеми. Ефективний розвиток економічної системи держави неможливий без побудови раціональних систем управління як національним господарством на макрорівні, так і окремими підприємствами, організаціями та установами з позиції їх власників на мі-

крорівні. Означені механізми безпосередньо базуються, у першу чергу, на інформаційних даних, достовірність та актуальність яких прямо впливає на процес управління та прийняття відповідних рішень у межах окремих економічних суб'єктів.

Таким чином, формування механізмів збору, обліку, опрацювання інформації є запорукою створення ефективної системи управління та полягає загалом у двох взаємопов'язаних процесах: побудова ефективного обігу управлінської інформації у межах досліджуваного суб'єкта економіки, що особливої актуальності набуває на сьогодні з урахуванням значних можливостей запровадження різнобічних інформаційних технологій, та власне самого процесу створення таких даних через оцінку, облік економічних процесів, об'єктів тощо.

У зв'язку з цим важливого значення у процесі управління будь-яким підприємством є створення ефективної системи бухгалтерського обліку, яка б забезпечувала, насамперед, власників, менеджерів підприємств, установ, організацій адекватною та актуальною інформацією. Саме процес продукування даних фінансового та облікового характеру є первісним по відношенню до формування інформаційних систем опрацювання такої інформації. Це обумовлює важливість бухгалтерського обліку на підприємстві як сфери професійної діяльності, підвищує актуальність його дослідження як окремого наукового напрямку економічної науки, що вимагає реалізації нових теоретичних, методологічних та методичних розробок щодо вивчення особливостей функціонування та шляхів покращення системи бухгалтерського обліку.

Для країн, зорієнтованих на ринкову економіку, що прагнуть «завоювати» міжнародні ринки і вкрай зацікавлені у припливі іноземного капіталу, особливої значущості набуває проблема діагностики сучасного стану системи норм, правил, принципів і засобів надання фінансової інформації, яку б розуміли іноземні інвестори і кредитори за допомогою бухгалтерського обліку. Пов'язано це з тим, що для своєчасного й адекватного перетворення національних облікових систем необхідно володіти інформацією про специфіку, подібності та відмінності, особливості функціонування облікових принципів різних країн. Проведення діагностики та акумуляція досвіду економічно розвинених країн у галузі методології облікових процедур є відправною точкою для успішного вирішення завдань прогнозування та стратегічного планування розвитку власної системи обліку [22, с. 269].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В Україні на сьогодні вже існує низка наукових праць, у межах яких вивчаються питання розвитку бухгалтерського обліку в країні, формування відповідних стратегічних цілей та напрямків їх досягнення щодо удосконалення функціонування означеної системи. Серед відомих вчених, які займалися дослідженням особливостей бухгалтерського обліку, його теоретичних та методологічних аспектів варто відзначити наступних: Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Барановська, Е. С. Гейер, Г. Г. Кірейцев, М. Б. Кулинич, Є. В. Мних, В. С. Лень, А. Т. Сафарова, В. В. Сопко, М. С. Пушкар та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Однак, на наше переконання, на сьогодні існує потреба у поглибленні, насамперед, теоретичних аспектів вивчення бухгалтерського обліку через застосування системного підходу до дослідження з метою визначення його складових, що забезпечує можливість ідентифікації проблем та шляхів їх вирішення щодо подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Мета статті. Метою статті є застосування системного підходу до вивчення бухгалтерського обліку, визначення складових та поглиблення теоретичних аспектів аналізу його як складної та динамічної системи.

Виклад основного матеріалу. Отже, насамперед, визначимо сутність бухгалтерського обліку як економічної категорії. З цією метою, у першу чергу, проаналізуємо Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у межах якого зазначено, що бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [7]. Тобто у зазначеному нормативному акті використовується процесний підхід до визначення сутності бухгалтерського обліку. Такої концепції також дотримуються і Г. В. Мисака, В. М. Шарманська [11, с. 5]. Сопко В. В. зазначає, що бухгалтерський облік – це, перш за все, економічна наука господарювання – тобто наука, про ведення (управління, керування) господарства. Разом з тим, як система знань, бухгалтерський облік включає значну кількість правових (юридичних), математичних (арифметичних, алгебраїчних та інших) знань, поєднуючи у собі значну кількість елементів також економічних наук: статистики, фінансів, аналізу господарської діяльності [18, с. 3; 9]. Однак частково можемо погодитися з такою думкою вченого, оскільки, на наше переконання, бухгалтерський облік можна розглядати як науку про ведення господарства, але не доречно визначити, що це наука про управління господарством, оскільки у своїй структурі наукового знання бухгалтерський облік не концентрує уваги на методах та прийомах управлінського характеру щодо розвитку окремих економічних об'єктів, а фокусується на методології оцінки та відображення управлінської інформації. Васюта-Беркут О. І., Шепітко Г. Ф. та Ромашевська Н. О. визначають так сутність бухгалтерського обліку: бухгалтерський облік – це спосіб суцільного документального спостереження і контролю за господарською та фінансовою діяльністю підприємств і організацій і відповідного відображення отриманої інформації [4, с. 4 – 5]. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. пропонують розглядати бухгалтерський облік як систему безперервного, взаємопов'язаного, суцільного та документально-обґрунтованого відображення господарських засобів за складом, розміщенням та джерелами їх утворення і господарських процесів у грошовому, трудовому і натуральному вимірниках для формування інформаційних потоків на запити користувачів [16, с. 23].

Проведене дослідження дає підстави стверджувати про наявність різнобічних підходів до дослідження сутності бухгалтерського обліку. З метою можливості застосування до розгляду означеного поняття системного підходу у даній статті бухгалтерський облік ми будемо розглядати як процес акумуляції, вимірювання, реєстрації, фіксації, узагальнення, зберігання та передачі інформації про функціонування підприємств, установ, організацій різним користувачам з метою забезпечення їм можливості прийняття правильних, ефективних, адекватних поточній ситуації, управлінських рішень. Тобто у даному трактуванні ми дотримуємося концепції тлумачення бухгалтерського обліку,

що наведена у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Враховуючи, що метою статті є саме застосування системного підходу до дослідження бухгалтерського обліку, визначимо сутність цієї системи та спробуємо її графічно інтерпретувати. Систему у загальнонауковій теорії прийнято розглядати як сукупність елементів, які взаємодіють між собою, із зовнішнім середовищем та діють з метою досягнення певної, чітко окресленої мети. Застосуємо метод декомпозиції до виділення компонентів бухгалтерського обліку (рис. 1). У науковій літературі наявні численні підходи до ідентифікації окремих елементів системи бухгалтерського обліку. Наприклад, М. В. Корягін, виконавши ґрунтовний аналіз теоретичних та методичних праць у даному напрямку, зазначає: «згідно з теорією системного аналізу, система складається з підсистем, які, у свою чергу, можна розкласти на компоненти та елементи, що характеризуються наявністю внутрішніх та зовнішніх зв'язків. Ураховуючи історичний процес формування системи бухгалтерського обліку та сучасних трансформацій у ній, як головні складники облікової системи слід розглядати теоретичний, методологічний, практичний і організаційний [8]. Зазначимо, що такий підхід є слушним та в цілому відповідає дійсності, однак фактично таку концепцію можна застосувати до розгляду особливостей функціонування багатьох економічних суб'єктів. Саме тому, у процесі дослідження, нами була поставлена мета при декомпозиції системи бухгалтерського обліку деталізувати складові цієї системи.

Таким чином, виконаємо детальний аналіз системи бухгалтерського обліку, що представлено на рис. 1. Варто відмітити, що структуризація означеної системи з ідентифікацією її складових неможлива без визначення наукового підходу до трактування самого поняття «бухгалтерський облік». У даному випадку систему означеного виду обліку ми розглядаємо з позиції трактування його сутності як професійної діяльності. На наше глибоке переконання, при дослідженні бухгалтерського обліку як науки через застосування системного підходу, ми повинні були б отримати інші елементи з акцентом на теоретичні та методологічні особливості функціонування такого виду обліку.

Отже, враховуючи, що бухгалтерський облік є складною системою, варто припустити, що він є підсистемою більшої системи та, у свою чергу, в собі містить окремі компоненти, що можуть бути представлені елементами та системами другого рівня. Бухгалтерський облік являє собою складну, побудовану за ієрархічним принципом економічну систему, що включає підсистеми і ланки відповідних рівнів та сама є підсистемою системи вищого порядку. Характер взаємодії між ними обумовлюється суспільно-політичним та економічним устроєм держави [12, с. 124]. Є декілька концепцій дослідження системи бухгалтерського обліку по відношенню до тих комплексів, де він розглядається як окрема частина значно більшого явища. Зокрема, В. М. Пархоменко стверджує, що «система бухгалтерського обліку є підсистемою національної економіки та фінансової сфери, яка функціонує і розвивається в межах історично обумовленого правового, економічного та соціально-політичного середовища, якісна визначеність якого в значній мірі формується державою». Держава історично відіграє важливу

роль у функціонуванні української економіки та у розвитку системи бухгалтерського обліку шляхом здійснення нормативно-правової регламентації [13, с. 5].

Гейер Е. С. відмічає, що «бухгалтерський облік як підсистема єдиної системи обліку є інформаційною базою, на основі якої підприємство формує звітність різного виду – фінансову індивідуальну і консолідовану, податкову, управлінську та ін.» [5, с. 392]. На рис. 1 представлена позиція автора щодо визначення місця системи бухгалтерського обліку у загальній системі облікової діяльності.

Зокрема, вважаємо за доцільне виділити, насамперед, глобальну систему бухгалтерського обліку, яка формується у результаті роботи міжнародних відповідних організацій щодо розвитку бухгалтерського обліку у світі, у межах якої створюються підходи до гармонізації різнобічних варіантів ведення бухгалтерського обліку, розробляються теоретичні та методичні аспекти забезпечення даного виду обліку. Другий рівень являє собою національну систему обліку, якій притаманні ті характерні ознаки та особливості, які відрізняють між собою системи бухгалтерського обліку різних країн та формуються під тиском політичних, економічних, соціальних, історичних чинників. Третій рівень обліку, на наше переконання, являє собою рівень вже окремо взятого суб'єкта господарювання. Відмітимо, що між другим та третім рівнями можна ще виділити галузевий або секторальний рівень бухгалтерського обліку, який притаманний сукупності підприємств, згрупованих за певною ознакою. Наприклад, в Україні для банківських установ притаманний дещо інший порядок ведення бухгалтерського обліку, ніж для інших підприємств національного господарства. Однак все ж вважаємо, що третій рівень обліку формується на підприємстві як окремому економічній одиниці. У межах господарського обліку суб'єкта господарювання можна виділити систему оперативного, бухгалтерського та статистичного обліку. Саме такий підхід дозволив визначити місце бухгалтерського обліку у загальній системі обліку.

Система бухгалтерського обліку розглядалася нами, як вже зазначалося, з використанням процесного підходу до його дослідження, сутність якого полягала у наступному. Бухгалтерський облік, загалом, у першу чергу, – це робота з інформацією про господарський стан підприємства. Саме у процесі бухгалтерського обліку можна спостерігати взаємодію між бухгалтером та означеними видами даних. Така взаємодія проходить сім основних етапів (рис. 1), хоча їх ідентифікація може бути виконана і з урахуванням інших концептуальних засад, нами використані положення закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Отже, взаємодія бухгалтера та інформації полягає у протіканні наступних процесів: виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання, передача. У контексті означеного процесу і формується бухгалтерська інформація, яка надсилається користувачам таких даних, які прийнято поділяти на зовнішніх та внутрішніх. Відмітимо, що робота бухгалтера не відбувається хаотично, а чітко регулюється і залежить від теоретичного, методологічного, організаційного та ресурсного забезпечення, яке впливає на процес опрацювання початкових даних та перетворення їх на бухгалтерську інформацію.

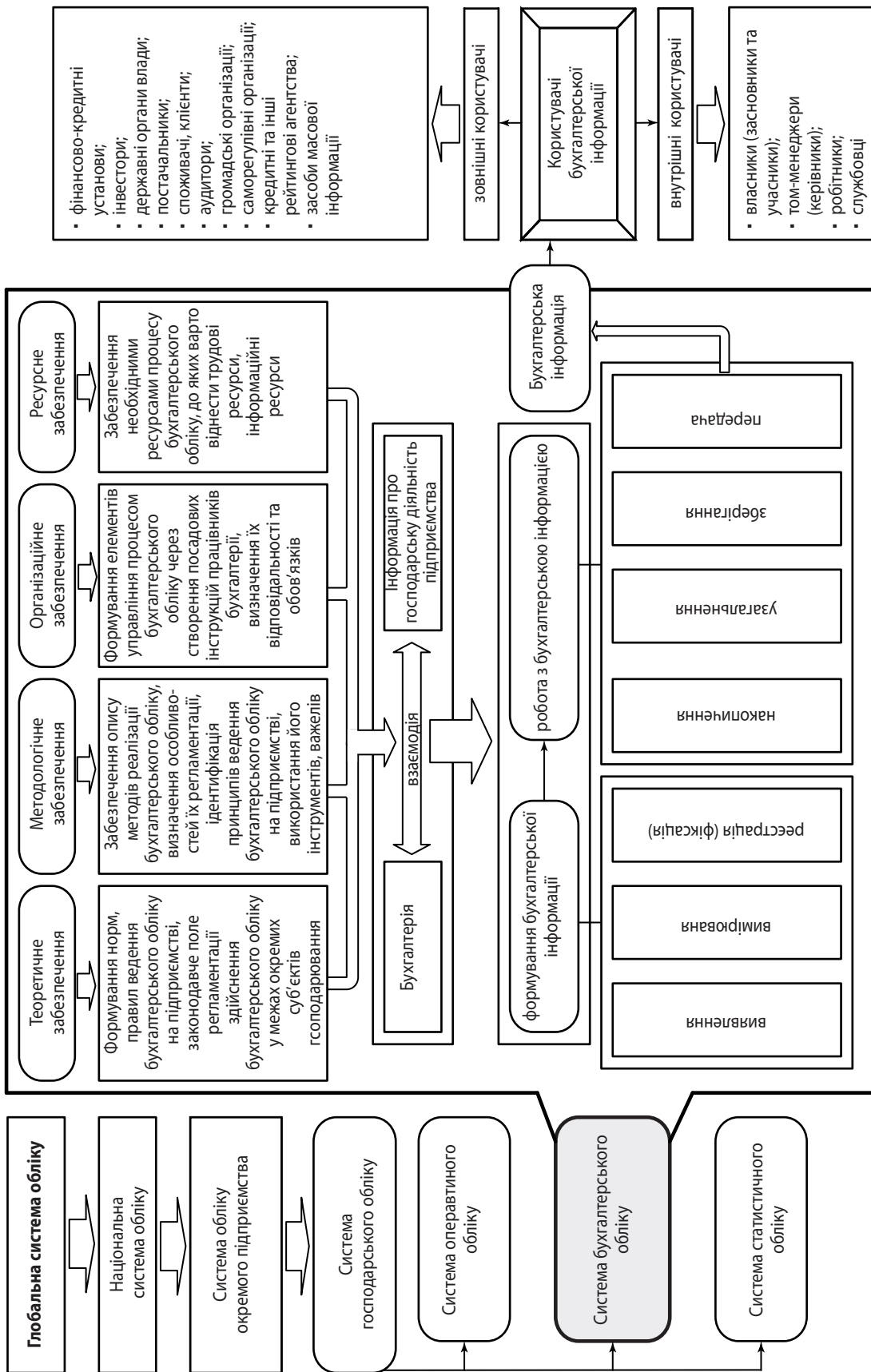


Рис. 1. Система бухгалтерського обліку

* складено автором з урахуванням теоретичних та методологічних підходів, що викладені у таких наукових працях: [8, 14, с. 94 – 95; 19; 20, с. 157]

Зазначимо, що з позицій підприємства і бухгалтерського обліку як професійної діяльності наповнення сутнісними поясненнями теоретичного та методологічного забезпечення суттєво відрізняється від їх трактування у контексті дослідження бухгалтерського обліку як науки. Деякі вчені відмічають, що, наприклад, методологічне забезпечення дає можливість пізнати особливості функціонування бухгалтерського обліку та на цій основі запропонувати нові підходи до дослідження означеного виду обліку. Але у реальності такого не буває. Для бухгалтера достатньо не пізнати базові принципи бухгалтерського обліку, а лише їх розуміти та чітко виконувати. Удосконалення організаційної компоненти ведення бухгалтерського обліку на підприємстві також не можна віднести до методологічних або, загалом, наукових здобутків, враховуючи, що фактично кожний бухгалтер зобов'язаний побудувати найефективнішу систему обліку майна підприємства, це його обов'язок перед власником, який його наймає, а не пошук нових наукових підходів до вирішення конкретних задач. Саме тому ми вважаємо, що з позицій підприємства теоретичне забезпечення – це формування норм, правил ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, законодавче поле регламентації здійснення бухгалтерського обліку у межах окремих суб'єктів господарювання, а методологічна основа цього виду обліку – забезпечення опису методів реалізації бухгалтерського обліку, визначення особливостей їх регламентації, ідентифікація принципів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, використання його інструментів, вазелів.

Метою функціонування бухгалтерського обліку є отримання об'єктивної інформації про господарську діяльність економічного суб'єкта, яка давала б можливість аналізувати такі дані та приймати виважені, ефективні управлінські рішення щодо різнобічних аспектів його подальшої діяльності.

Отже, враховуючи визначену мету функціонування бухгалтерського обліку як окремої складної системи, для її досягнення необхідно виконати певну сукупність різнобічних завдань. Дослідивши досить вагому кількість наукових праць, на нашу думку, серед основних завдань бухгалтерського обліку варто виділити такі:

- отримувати своєчасну інформацію про факти господарського життя [17, с. 100];
- забезпечити всеохопленість обліком всіх сфер господарської діяльності підприємства, установи, організації, що дає можливість аналізу сучасного економічного стану окремих суб'єктів та забезпечує адекватну оцінку його потенціалу;
- продукувати актуальну інформацію про різносторонні аспекти функціонування окремих суб'єктів господарювання, оскільки лише така інформація може забезпечити прийняття виважених стратегічних та тактичних рішень керівництвом підприємства, установи, організації;
- формувати систему простих узагальнюючих показників, обчислення яких було б або загальноприйнятими або піддавалося простому розумінню, оскільки в межах економічного аналізу всі показники пов'язані між собою, що вимагає формуван-

ня такої їх системи, сутність якої розуміли б не лише бухгалтери, але і менеджери компаній різних рівнів управління;

- організувати дієву систему внутрішньої та зовнішньої перевірки бухгалтерської інформації на предмет її правильності, оскільки продукування таких даних безпосередньо пов'язано з працею людини, що об'єктивно підвищує можливість здійснення помилок; така перевірка може бути частково виконуватися в автоматичному режимі за допомогою сучасних інформаційних технологій, але реалізація перевірок фінансової звітності незалежними аудиторами повинна бути частиною системи бухгалтерського обліку з метою удосконалення та підвищення ефективності її функціонування.

Будь-який об'єкт, процес, у тому числі й економічний, існує у межах нашого буття з певною метою, реалізація якої досягається виконанням певних функцій, тобто роботи, яку такий об'єкт покликаний виконувати. Саме сукупність функцій у своїй основі і визначає специфіку будь-якого об'єкта, його відмінності від інших подібних елементів. Наявність однакових видів робіт, що виконуються різними у об'єктами, фактично завжди призводить у майбутньому до їх поєднання. Для бухгалтерського обліку як системи також притаманні свої специфічні функції, реалізація яких дозволяє їй виконувати свою роль та досягати поставленої мети. У науковій літературі існують різні підходи до ідентифікації функцій бухгалтерського обліку. Зокрема, французькі вчені висунули доктрину трьох функцій обліку: рахівничої, пов'язаної з розробкою спеціальної логіки, класифікацією об'єктів рахунків тощо; соціальної, що порівнює інтереси різних суб'єктів суспільних відносин; економічної, що дозволяє за допомогою облікової інформації здійснити управління господарськими процесами [2, с. 59]. Яструбський М. Я. та Безручук С. А. визначають також три функції бухгалтерського обліку, а саме: інформаційну, контрольну та аналітичну [1, с. 26; 22, с. 270]. Мисака Г. В., Шарманська В. М. ідентифікують інформаційну, контрольну та оцінювальну функції [11, с. 6]. Верига Ю. А. з колективом науковців зазначають, що основними функціями бухгалтерського обліку є контрольна, аналітична, інформаційна та планова [3, с. 21]. Лишиленко О. В. зазначає, що серед функцій бухгалтерського обліку варто виокремувати контрольну та інформаційну [10, с. 5 – 6]. Отже, проведений аналіз дає підстави стверджувати про наявність багатоваріантних підходів до ідентифікації функцій бухгалтерського обліку. Проаналізувавши досить детально підходи вказаних вчених до з'ясування основних функцій означеного виду обліку, вважаємо за доцільне виділити серед них такі, що представлені на рис. 2.

Розглянемо їх сутність більш детально.

Оцінна функція – сутність її полягає у визначенні вартості у грошовому виразі окремих матеріальних та нематеріальних об'єктів обліку. Загалом, означена функція є початковою у бухгалтерському обліку, оскільки з оцінки та перенесенні її на паперові носії і розпочинається опис вартості майна підприємства.

Інформаційна функція – сутність полягає у формуванні масивів різнобічних даних про економічний стан під-



Рис. 2. Функції бухгалтерського обліку

Складено автором з урахуванням [1, с. 26; 2, с. 59; 3, с. 21; 10, с. 5 – 6; 11, с. 6; 22, с. 270]

приємства, групування різнобічної інформації, фіксації її на паперових носіях у вигляді розроблених форм, таблиць тощо.

Аналітична функція – зміст означеної функції полягає у забезпеченні можливості виконання певних аналітичних прийомів з інформацією, яка представлена у бухгалтерських документах. Використовуючи такі дані, можна досліджувати економічні особливості розвитку окремих суб'єктів господарювання, розробляти системи аналітичних показників, обчислювати інтегральні та індексні величини і характеризувати фінансовий стан підприємства з урахуванням фактору часу.

Контрольна функція – зміст її ґрунтується на можливості проведення певних контрольних дій і, на наше переконання, сутність означеної функції можна охарактеризувати через ідентифікацію таких особливостей:

- можливість виконувати контроль фінансового стану підприємства через порівняння показників, окремих статей фінансової звітності його поточного стану;
- забезпеченість порівняння фактичних показників із запланованими і на цій основі реалізації контрольних дій щодо дотримання стратегічних цілей розвитку підприємства;
- можливість реалізації зі сторони бухгалтерії контрольних дій щодо витрачання ресурсів підприємства іншими його підрозділами, відділами, секторами;
- забезпеченість реалізації контролю за діяльністю менеджменту підприємства, оцінки його ефективності зі сторони власників суб'єктів господарювання, основних інвесторів, кредиторів;
- за допомогою інформації бухгалтерського обліку державні органи влади мають змогу контролювати дотримання суб'єктами господарювання встановлених чинним законодавством норм, нормативів, що висувуються до окремих сфер діяльності (наприклад, банківської діяльності).

Соціальна функція – цю функцію загалом не прийнято виділяти у системі функцій бухгалтерського обліку. Проте, ми цілком поділяємо думку М. С. Пушкар, який зазначає: «соціальне значення обліку полягає в попередженні зайвого ризику при прийнятті рішень щодо ділових відносин між підприємствами. У ринковій економіці вважається цілком нормальним явище банкрутства, а тому відносини між підприємствами повинні ґрунтуватися на інформованні один одного про фінансове становище, яке підтверджується публікацією завірених аудитором основних форм звітності. Отже, соціальне значення сис-

теми обліку зростає в ринковому середовищі, без бухгалтерської інформації неможливе функціонування ринку в автономному режимі, коли слабкі підприємства гинуть, на їх місці з'являються нові, а в цілому економіка є здоровою і стабільною» [15, с. 112]. Так, дійсно, за допомогою фінансової звітності можна спрогнозувати можливість майбутнього банкрутства суб'єкта господарювання та, з урахуванням отриманих результатів, вже будувати відповідну модель взаємовідносин з ним. Така ситуація забезпечує можливість партнерам покладатися не лише на репутацію компаній, яка вже склалася на певний момент, але і підтверджувати її реальними розрахунками фінансових показників, що базуються на бухгалтерській звітності.

Погоджуємося з В. І. Кузь, що система бухгалтерського обліку, спираючись на альтернативність методів оцінки та визнання об'єктів обліку, не тільки забезпечує суцільне та достовірне відображення фактів господарського життя підприємства, але й дозволяє, в контексті обраної облікової політики, вирішувати завдання стратегічного розвитку. Для прикладу, в умовах незмінності параметрів фінансово-господарської діяльності, за допомогою ряду елементів облікової політики можна коригувати величину фінансових результатів в залежності від встановлених цілей. За таких умов мікстратегією процесу стратегічного управління можна вважати індивідуальний підхід до розробки та затвердження облікової політики в межах звітного року, що дозволяється принципом послідовності бухгалтерського обліку та фінансової звітності [9, с. 219].

Важливою складовою функціонування бухгалтерського обліку як окремої системи є теоретичне та методологічне обґрунтування основних принципів існування цієї системи, тобто базових правил, при дотриманні яких варто створювати та підтримувати означену систему. Взагалі, принцип – це основне, вихідне положення існування певного економічного об'єкта [6, с. 31].

Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінюванні та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [11, с. 7]. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначені такі принципи бухгалтерського обліку, які представлені на рис. 3 [7].

На наше переконання, враховуючи наукові підходи вітчизняних вчених [21, с. 514; 11, с. 7] до визначення системи принципів бухгалтерського обліку, варто також доповнити існуючу сукупність принципів (рис. 3) такими:

- 1) адаптованість – принцип, сутність якого полягає у адаптації системи бухгалтерського обліку до

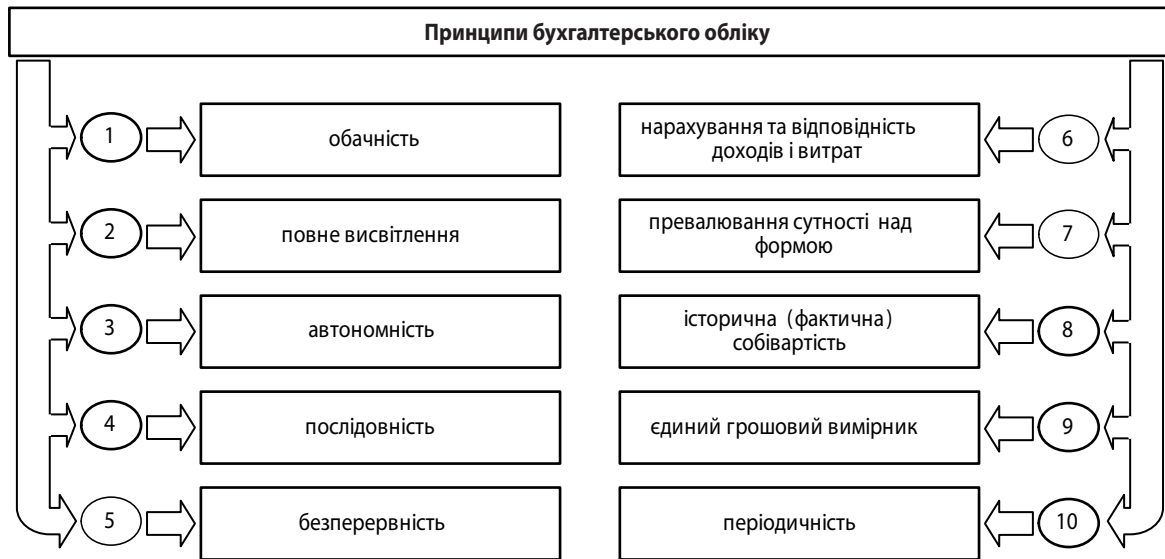


Рис. 3. Принципи бухгалтерського обліку

*складено автором на основі [7]

- вимог чинного законодавства, вимог ринкового середовища, вимог зарубіжних інвесторів та складання при потребі фінансової звітності паралельно за положеннями національного законодавства та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- 2) інформаційна прозорість – у доповнення до принципу повного висвітлення інформації, суть якого розкривається через відображення інформації про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [7], положення про репрезентативність фінансової звітності підприємств, організацій, установ на офіційних сайтах компаній, інших інформаційних ресурсів, які надають можливість вільного доступу до такої інформації;
 - 3) вчасність – принцип функціонування системи бухгалтерського обліку, у відповідності до якого інформація про господарську діяльність підприємства повинна готуватися та, головне, оприлюднюватися вчасно, що забезпечує її актуальність та доречність при використанні таких даних під час підготовки аналітичних матеріалів;
 - 4) документованість – вся система бухгалтерського обліку повинна будуватися на засадах документування різнобічної управлінської інформації через встановлену систему звітів, різних форм та інших видів узагальнення даних про діяльність суб'єктів господарювання; варто враховувати, що частина таких форм встановлена діючими законодавчими нормами, яких необхідно дотримуватися;
 - 5) відповідальності – у межах системи бухгалтерського обліку варто пам'ятати про відповідальність перед законом у разі порушення норм чинного законодавства при складанні фінансової звітності, навмисного відображення неправдивої, або частково не відповідаючої дійсності, інформа-

ції, що може призвести до штрафних санкцій від органів державної влади та до додаткових витрат економічних суб'єктів;

- 6) врахування специфіки діяльності – система бухгалтерського обліку різнобічних підприємств відрізняється у залежності від їх специфіки виробничої діяльності, саме врахування особливостей функціонування окремих суб'єктів господарювання, об'єктивних вимог до складання їх фінансової звітності, що продиктовані важливістю отримання такої інформації для подальшого розвитку означених суб'єктів, повинні бути обов'язково враховані при створенні системи бухгалтерського обліку.

Висновки. Отже, у межах даної статті проаналізовано основні підходи до визначення сутності бухгалтерського обліку як науки та професійної діяльності. Застосовано системний підхід до вивчення означеного виду обліку, у межах якого ідентифіковано основні елементи системи бухгалтерського обліку, до яких віднесено інформацію про господарський стан підприємства, бухгалтерів, бухгалтерський процес, теоретичне, методологічне, організаційне та ресурсне забезпечення реалізації бухгалтерського процесу. Також у статті проаналізовано основні функції бухгалтерського обліку, до складу яких віднесено такі: оцінна, інформаційна, аналітична, контрольна, соціальна, розкрито їх сутність. У системі принципів бухгалтерського обліку, що вже склалася на сьогодні та деталізована у законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнято виділяти такі принципи: обачність, повне вивільнення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність. Означену сукупність автором було розширено такими принципами: адаптованість, інформаційна прозорість, вчасність, документованість, відповідальність, врахування специфіки діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Безручук С. Л. Напрями удосконалення методики викладання бухгалтерського обліку студентам економічних спеціальностей / С. Л. Безручук // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 1 (63). – С. 25 – 28.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : Рута, 2003. – 512 с.
3. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / За заг. ред. Вериги Ю. А. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 396 с.
4. Васюта-Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська. – К. : МАУП, 2003. – 176 с.
5. Гейер Е. С. Вплив податкового законодавства та міжнародних стандартів фінансової звітності на національну систему бухгалтерського обліку / Е. С. Гейер // Торгівля і ринок України. – 2012. – Вип. 33. – С. 386 – 392.
6. Гонта О. І. Формування комплементарної інвестиційної політики України: виклики глобалізації та вимоги економічної безпеки : монографія / О. І. Гонта, М. В. Дубина, Д. С. Пилевич. – Чернівці, 2013. – 184 с.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. Корягін М. В. Системний та процесний підходи до вивчення бухгалтерського обліку та його методології / М. В. Корягін // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2013. – Т. 21, вип. 7 (4). – С. 223 – 229 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vdumov_2013_21_7\(4\)_36.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vdumov_2013_21_7(4)_36.pdf)
9. Кузь В. І. Бухгалтерський облік у системі стратегічного управління підприємством / В. І. Кузь // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 218 – 220.
10. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник / О. В. Лишиленко. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 670 с.
11. Мисака Г. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Г. В. Мисака, В. М. Шарманська. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 400 с.
12. Олійник Я. В. Правові імперативи розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в системі макроекономічного управління / Я. В. Олійник // Проблеми економіки. – 2013. – № 1. – С. 124 – 129.
13. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативно-правове забезпечення : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / В. М. Пархоменко. – К., 2002. – 19 с.
14. Пушкар М. С. Створення сучасної системи обліку, орієнтованої на потреби ринкового середовища / М. С. Пушкар // Інноваційна економіка. – 2010. – № 5. – С. 92 – 96.
15. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.
16. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
17. Смержанюк Т. П. Історія облікової науки / Т. П. Смержанюк // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – № 3. – С. 97 – 101.
18. Сопко В. В. Бухгалтерський облік. Загальна теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. В. Сопко, В. В. Сопко, О. В. Сопко. – 2001. – 353 с.
19. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)» / Л. В. Чижевська. – К., 2007. – 42 с.
20. Шамота Г. М. Основи удосконалення організації бухгалтерського обліку у сучасних умовах господарювання / Г. М. Шамота // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : кол. монографія у 2 т. / За ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 1. – С. 154 – 166.
21. Яструбецька Л. Проблеми та перспективи удосконалення системи податкового обліку в Україні / Л. Яструбецька // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 511 – 516.
22. Яструбський М. Я. Розвиток обліку в Україні в контексті міжнародних інтеграційних процесів / М. Я. Яструбський // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 721. – С. 269 – 274.

REFERENCES

- Bezruchuk, S. L. "Napriamy udoskonalennia metodyky vykladannia bukhhalterskoho obliku studentam ekonomichnykh spetsialnostei" [Areas of improvement of teaching methods of accounting students in economy]. *Visnyk ZhDTU*, no. 1 (63) (2013): 25-28.
- Butynets, F. F., and Horetska, L. L. *Bukhhalterskyi oblik u zarubizhnykh krainakh* [Accounting in foreign countries]. Zhytomyr: Ruta, 2003.
- Bukhhalterskyi oblik [Accounting]. Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury, 2008.
- Chyzhevska, L. V. "Bukhhalterskyi oblik iak profesiina diialnist: teoriia, orhanizatsiia, prohnoz rozvytku" [Accounting as a professional activity theory, organization, development forecasts]. *avtoref. dys. ... dokt. ekon. nauk : 08.00.09, 2007.*
- Heiier, E. S. "Vplyv podatkovoho zakonodavstva ta mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti na natsionalnu systemu bukhhalterskoho obliku" [Impact of tax law and International Financial Reporting Standards for the national accounting system]. *Torhivlia i rynek Ukrainy*, no. 33 (2012): 386-392.
- Honta, O. I., Dubyna, M. V., and Pilevych, D. S. *Formuvannia komplementarnoi investytsiinoi polityky Ukrainy: vyklyky hlobalizatsii ta vymohy ekonomichnoi bezpeky* [Formation of complementary investment policy of Ukraine: the challenges of globalization and economic security requirements]. Chernihiv, 2013.
- Koriahin, M. V. "Systemnyi ta protsesnyi pidkhody do vyvchennia bukhhalterskoho obliku ta ioho metodolohii" [System and process approaches to the study of accounting and its methodology]. [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vdumov_2013_21_7\(4\)_36.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vdumov_2013_21_7(4)_36.pdf)
- Kuz, V. I. "Bukhhalterskyi oblik u systemi stratehichnoho upravlinnia pidpriemstvom" [Accounting for the strategic management]. *Bukhhalterskyi oblik, ekonomichniy analiz ta kontrol v umovakh formuvannia i rozvytku suchasnykh kontseptsii upravlinnia*. Zhytomyr: ZhDTU, 2013. 218-220.

[Legal Act of Ukraine]. Ofitsiynyi sait Verkhovnoi Rady Ukrainy. <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

Lyshylenko, O. V. Bukhhalterskyi oblik [Accounting]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 2009.

Mysaka, H. V., and Sharmanska, V. M. Bukhhalterskyi oblik [Accounting]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 2007.

Oliinyk, Ya. V. "Pravovi imperatyvy rozvytku orhanizatsii bukhhalterskoho obliku v Ukraini v systemi makroekonomichnoho upravlinnia" [Legal imperatives of accounting in Ukraine in the system of macroeconomic management]. Problemy ekonomiky, no. 1 (2013): 124-129.

Parkhomenko, V. M. "Reformuvannia bukhhalterskoho obliku v Ukraini: metodolohichne ta normatyvno-pravove zabezpechennia" [Accounting Reform in Ukraine: methodological and regulatory support]. avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.06.04, 2002.

Pushkar, M. S. "Stvorennia suchasnoi systemy obliku, oriientovanoi na potreby rynkovoho seredovyscha" [Creating a modern management system, oriented to the needs of the market environment]. Innovatsiina ekonomika, no. 5 (2010): 92-96.

Pushkar, M. S. Filozofia obliku [Philosophy accounting]. Ternopil: Kart-blansh, 2002.

Sadovska, I. B., Bozhydarnik, T. V., and Nahirska, K. IE. Bukhhalterskyi oblik [Accounting]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 2013.

Smorzhaniuk, T. P. "Istoriia oblikovoi nauky" [The history of accounting science]. Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu, no. 3 (2013): 97-101.

Sopko, V. V., Sopko, V. V., and Sopko, O. V. Bukhhalterskyi oblik. Zahalna teoriia bukhhalterskoho obliku [Accounting. The general theory of accounting], 2001.

Shamota, H. M. "Osnovy udoskonalennia orhanizatsii bukhhalterskoho obliku usuchasnykh umovakh hospodariuvannia" [Fundamentals improving accounting in the modern business environment]. In Suchasnyi bukhhalterskyi oblik, analiz i audyt: haluzevyi aspekt, 154-166. Dnipropetrovsk: Herda, 2013.

Vasiuta-Berkut, O. I., Shepitko, H. F., and Romashevskaya, N. O. Teoriia bukhhalterskoho obliku [The theory of accounting]. Kyiv: MAUP, 2003.

Yastrubetska, L. "Problemy ta perspektyvy udoskonalennia systemy podatkovoho obliku v Ukraini" [Problems and prospects for improving the system of taxation in Ukraine]. Formuvannia rynkovoї ekonomiky v Ukraini, no. 19 (2009): 511-516.

Yastrubskiy, M. Ya. "Rozvytok obliku v Ukraini v konteksti mizhnarodnykh intehratsiinykh protsesiv" [The development of accounting in Ukraine in the context of international integration processes]. Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politehnika", no. 721 (2012): 269-274