

## ФУНКЦІЇ ОКРЕМИХ ЕЛЕМЕНТІВ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

*Розглянуто елементи методу бухгалтерського обліку, визначено їх функції. Зроблена спроба встановити функціональні взаємозв'язки системи обліку з іншими управлінськими системами.*

**Ключові слова:** система, підсистема, елементи системи, бухгалтерський облік, податковий облік, зовнішні функції, внутрішні функції.

Економічний розвиток України, вплив глобальних ринків та капіталу, орієнтація на міжнародні облікові стандарти вимагає постійного перегляду та уніфікації системи обліку. Бухгалтерський облік має перспективи за умови її ефективного функціонування. Функції обліку в контексті інших питань висвітлено в працях: Бутинця Ф. Ф., Валуєва Б. І., Голова С. Ф., Кіндрацької Л. М., Малюги Н. М., Моссаковського В. Б., Петрука О. М., Правдюк Н. Л., Пушкаря М. С., Чижевської Л. В., Хомина П. Я. Вагомий внесок у обґрунтуванні функцій обліку зроблено Кірейцевим Г. Г.

Результати попередніх досліджень вказують на необхідність подальшого вивчення функцій обліку, які є його системоутворюючим фактором. Першочергово була встановлена відсутність єдиних поглядів у переліку та змісті функцій, окреслена проблема невідповідності функцій бухгалтера та системи обліку. Останнє, на наш погляд, спричинено збільшенням зовнішніх стосовно системи обліку функцій від кожної із систем вищого порядку, що демонструє рис. 1.

Зроблено припущення, що порушення цілісності системи обліку спричинене не інтеграцією його з іншими функціями управління, а більше пов'язане із відсутністю матеріальної відповідальності за безсистемне ведення обліку; зменшення „економічного ефекту” від якісної облікової інформації на користь штрафів та пені; надання переваги економії на організації обліку та оплаті кваліфікованого фахівця з бухгалтерського обліку.

У попередньому матеріалі започатковано вивчення складових елементів системи обліку, а саме: документування, інвентаризації, подвійного запису, рахунків, оцінки, калькуляції, балансового узагальнення та звітності. На сьогодні зроблено багато у вивченні елементів методу бухгалтерського обліку, останніми роками захищені дисертації, що безпосередньо присвячені багатьом з цих питань. Однак комплексний підхід у сучасних функціональних взаємозв'язках потребує більш глибокого дослідження.

Можна припустити, що запити систем вищого порядку за рівнем ієрархії надходять не лише до системи обліку у формі зовнішніх функцій, але і її підсистем. Так, Ловінська Л. Г. підсумовує, що „оцінка як складова методу бухгалтерського обліку виконує наступні функції: вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку; визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат; створення якісних характеристик облікової інформації; інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, діяльності суб'єктів господарювання” [7, с. 25-26].

В працях Загороднього А. Г., Партина Г. О. та

Пилипенко Л. М. [4, с. 23] та Швеця В. Г. [9, с. 14-15], Даникова Й. Я., Остап'юка М. Я. [2, с. 48] виділено оціночну (або оцінювальну) функцію обліку, що полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні собівартості виготовленої продукції та результатів діяльності підприємства.

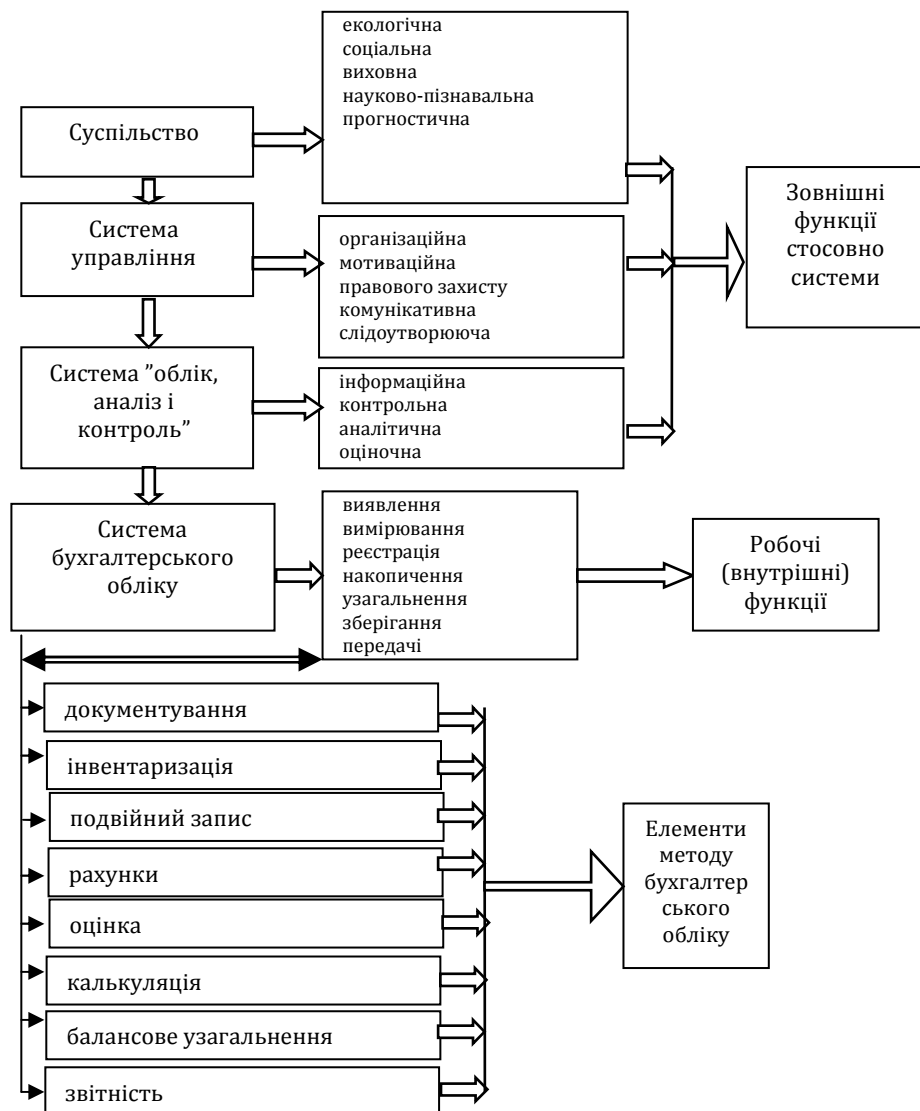
Ловінська Л. Г. констатує: „вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку є первинною функцією оцінки”, що задається запитом системи обліку до підсистеми оцінки і, одночасно, розглядається як внутрішня функція першої. Разом із тим, „інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності господарювання” є зовнішньою функцією підсистеми обліку [7, с. 25-26].

Таким чином, аналогічно як і в системі обліку, в оцінці можна виокремити внутрішню (стосовно системи обліку) та зовнішні функції (для інших систем вищого порядку). Відзначений підхід не розділяє З. Гуцайлюк: висновки з цього, як на його погляд, зроблено помилкові: „Визначено, що до економічних оцінок відносяться оцінки, які використовуються при реалізації окремої функції управління або є її результатом. Відповідно економічні оцінки бувають плановими, бухгалтерськими, статистичними, фінансовими, аналітичними”. Очевидно, що, коли виходити з мети кожної функції управління встановлюватимуться свої правила оцінювання, і врешті-решт це призведе до неможливості порівнювання цілої низки показників [1, с. 15].

Питання залишається відкритим, однак потреба у проведенні оцінки у бухгалтерському обліку не викликає сумнівів, як і той факт, що на практиці її відмінність стає однією із причин не лише неможливості зіставити показники у розрізі галузі і навіть підприємств, але і слугує інструментом маніпулювання обліковими даними для податкових органів та інших користувачів інформації.

Л. Кіндрацька констатує: „Теорія не підпадає під зміни: діє процедура подвійного запису, чіткі функції виконують інші елементи бухгалтерського обліку (документація й інвентаризація, рахунки, оцінка та калькуляція, баланс, звітність)”. Інша справа, що сучасні комп'ютерні технології визначають потребу і врешті-решт забезпечують практичну зміну застосування елементів методу в обліковій процедурі” [5, с. 30-31].

Підтвердженням наявності внутрішніх функцій кожного з елементів обліку як самостійних підсистем є їх практична реалізація у загальному механізмі (в системі обліку). Іншими словами, якщо не проводилось документування, то система обліку втратила б свої властивості (незалежно від того чи це передбачено здійснювати у паперовій чи в електронній формі).



**Рис. 1 Прояв функцій системи обліку на вимогу запитів вищих систем та взаємозв'язок із підсистемами (елементами обліку)**

Такий зв'язок має зворотній напрям: саме зовнішні функції, що задаються в тому числі і системою обліку, визначають будову та характеристику роботи елементів як підсистем.

З цього приводу необхідно відзначити висновки дослідження сутності систем, що проведені Є. А. Єрохіною. Автор вважає, що серед інших підходів до розуміння сутності системи найбільш вдалим є її бачення як "сенсу існування, призначення, необхідності системи". Саме таку точку зору необхідно визнати найближчою до істини, що виключає дискусії з приводу її походження. "Функція задається системі ззовні і показує, яку роль система виконує по відношенню до більш загальної системи, в яку вона включена складовою частиною поряд з іншими системами, що виступають для неї середовищем. Це положення має дуже важливі наслідки: імпульс до змін, в тому числі і розвитку системи, може генеруватися як усередині системи, так і обумовлюватися зовнішніми факторами. З ускладненням функції в межах старої системи відбувається диференціація, яка у майбутньому може визвати відокремлення нової частини, тобто розвитку системи" [3, с. 31-40].

З. Гуцайлюк вважає, що потребує нового трактування документація як елемент методу бухгалтерського обліку у зв'язку з практично повною автоматизацією процесу фіксації, опрацювання інформації та формування інформаційних потоків для потреб споживачів [1, с. 15].

Облік у програмному середовищі віддзеркалює модель, яка існує в паперовій формі. Інша справа, що не все програмне забезпечення дозволяє вносити зміни (моделювати) відповідно до змін електронну модель системи обліку.

Зазнала змін технологія створення та опрацювання документів. Таким чином набуло нового розвитку документування, яким внесено зміни до характеристики та функціонування системи обліку. Стали реальністю нові можливості в отриманні узагальнених показників не лише на місяць, квартал та рік, а навіть за операційний день чи після кожної відображеної операції.

Повертаючись до питання функцій стосовно документування, також виділяємо внутрішню або робочу (що полягає у оформленні в паперовій чи електронній формі фактів господарського життя) та зовнішні функції. Важливо зауважити, що оформлення документів відбувається і поза системою обліку, однак у господарській діяльності саме бухгалтерські документи є доказом виконання господарської операції.

Здавалось би, що рахунки обліку втрачають значущість із введенням автоматизованої системи обліку, однак лише для тих, які в силу необізнаності із функціонуванням паперової системи не вважають за доцільне їх виділяти в програмному середовищі як складовий компонент. А для того, хто буде вносити постійні зміни у динамічну систему обліку (з метою

приведення моделі в функціональний стан) – рахунки будуть такими ж важливими елементами, як і інші.

Важливо зауважити, що в світлі останніх нововведень у системі освіти України, необхідно відстоювати позицію вивчення теорії бухгалтерського обліку та паперової форми фінансового обліку не менше, ніж обліку в одному з програмних забезпечень. Зрештою, ніхто не застрахований від збоїв у роботі комп'ютера, а механізація робіт не в змозі передбачити людського фактора чи інших зовнішніх чинників. Можливо у майбутньому означені твердження будуть розглядатися як такі, що потребують беззаперечного перегляду.

На даний час не автоматизували інвентаризацію (тут мається на увазі не її результати, а процес). Проведення перевірки фактичної наявності майна згідно із записами у документах є основною робочою функцією підсистеми обліку – інвентаризації. Однак у будь-який час системи вищого порядку можуть поставити запити, що потребуватимуть саме інвентаризації. Наприклад, перевірка наявності респіраторів для визначення забезпеченості населення регіону на випадок хімічного забруднення.

Г. Г. Кірейцев відзначає: "Підприємницький характер діяльності формувань зумовлює потребу у механізмі узгодженого внутрішньогосподарського ціноутворення, використання якого передбачає точне обчислення показників собівартості за змінними витратами і повної собівартості одиниці товарної продукції... За допомогою оцінки та калькуляції, крім науково-пізнавальної, реалізують регулюючу, прогностичну та інформаційну його функцію" [6, с. 6]. Означені функції є зовнішніми стосовно оцінки та калькуляції. Якщо підсистема документування з причини технічного прогресу дозволила певним чином покращити систему обліку, то звітність у сучасних реаліях економічного розвитку більше зазнає змін під впливом зовнішніх запитів. До останніх відносяться і впровадження міжнародних стандартів і потреби інших рівнів управління у звітній інформації (наприклад менеджерів).

На думку П. Я. Хомина, "Сільськогосподарські підприємства складають і подають фінансову, статистичну та податкову звітність та про відрахування до фондів на соціальні заходи. Що зумовлює їх пристосування до вимог облікової політики. Однак, хоч така залежність між звітністю та обліком знаходиться на поверхні, більшість вчених притримуються традиційної постановки питання, за якою звітність вважається лише елементом методу бухгалтерського обліку. Думається, що це є наслідком превалювання досліджень суто облікового напрямку, і практично відсутності таких, які б розглядали методологію звітності у поєднанні з її обліковим забезпеченням [8, с. 8].

У цьому контексті виявляється здатність системи обліку отримувати нові властивості її елементів на основі їх сумісної взаємодії. Тобто загальна характеристика функції системи обліку не є рівною сумі властивостей кожного елементу, а створює новий, потужний механізм опрацювання фактів господарського життя для потреб різних за ієрархією рівнів управління.

Запити систем вищого порядку за рівнем ієрархії надходять не лише до системи обліку у формі зовнішніх функцій, але і її підсистем. Будучи складовими системи обліку, елементи методу дозволяють відповідати на потреби не лише бухгалтерського обліку, але і надсистем вищого порядку. При цьому самі елементи можна розглядати як самодостатні системи, що мають свою робочу та зовнішні функції.

Означений підхід дозволяє вести мову не лише про природну інтегрованість обліку з іншими системами, але і

вказувати на властивість підсилення ефектів від отриманих відповідей на запити у процесі функціональної взаємодії елементів. З іншого боку, конкретизація функцій системи та її елементів є одним із критеріїв означення меж бухгалтерського обліку, адже функція є системоутворюючим фактором.

Підходи щодо розподілу зовнішніх функцій систем вищого порядку мають бути вираженими і підпорядкованими загальним економічним правилам. Якщо методика оцінки в бухгалтерському обліку не буде узгоджена із оцінкою розрахунку показників за податковим законодавством, то це призводить до передумов виділення окремої підсистеми - податкового обліку, а також спричиняє незіставність показників та інші негативні явища. Спроба встановити функціональні взаємозв'язки системи обліку з іншими системами та внутрішнього підпорядкування безперечно є складним завданням з причин значної кількості таких взаємозв'язків.

Потребує подальшого дослідження питання обгрунтованості виділення функцій та систем у контексті видів обліку (фінансового, управлінського, податкового та інших), як і питання визнання значної їх кількості, що є предметом подальших досліджень.

### Список літератури

1. Гуцайлюк, З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація [Текст] / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. - №10. - 2007. - Ст. 10-17.
2. Даньків, Й. Я. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап'юк. - К. : Знання, 2007. - 469 с.
3. Єрохіна, Є. А. Розвиток національної економіки: системно-організаційний підхід [Текст] / Є. А. Єрохіна. - Томск : Вид.-во Томського університету, 1999. - 160 с.
4. Загородній, А. Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії і практики [Текст] : підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. - 4-те вид. перероб. і доп. - К. : Знання, 2007. - 550 с.
5. Кіндрацька, Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення [Текст] / Л. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - №12. - С. 30-33.
6. Кірейцев, Г. Г. Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського обліку [Текст] / Г. Г. Кірейцев // Праці конф. 18-19 жовтня 2007 р. Житомир / за ред. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир : ЖІТІ, 2007. - 28 с.
7. Ловінська, Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст] : монографія / Л. Г. Ловінська. - К. : КНЕУ, 2006. - 256 с.
8. Хомин, П. Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового та податкового обліку [Текст] : монографія / П. Я. Хомин. - Тернопіль : Економічна думка, 2004. - 345 с.
9. Швець, В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / В. Г. Швець. - 3-тє вид. перероб. і доп. - К. : Знання, 2008. - 535 с.

### РЕЗЮМЕ

**Кондрюк Леся**

**Функции отдельных элементов системы учета**

Рассмотрены элементы метода бухгалтерского учета, определены их функции. Сделана попытка установить функциональные взаимосвязи системы учета с другими управленческими системами.

### RESUME

**Kondryuk Lesya**

**Functions of individual elements of the accounting system**

The elements of the method of accounting are analyzed. Their functions are defined.