

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут біоресурсів і природокористування
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

ГАЛАС Руслан Антонович

Система бухгалтерського обліку в Україні та прогнозування тенденцій її розвитку / The accounting system in Ukraine and forecasting of it's development trends

спеціальність: 071 - Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма - Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Кваліфікаційна робота

**Виконав студент групи ОПЗм-21
Р. А. Галас**

**Науковий керівник:
к.е.н., доцент, І. М. Белова**

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

" ____ " _____ 20__ р.

Завідувач кафедри
Р. Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СИСТЕМИ ОБЛІКУ.....	7
1.1.Поняття про систему обліку та її складові.....	7
1.2.Основні фактори впливу на становлення системи бухгалтерського обліку в умовах гармонізації з міжнародними стандартами.....	15
1.3.Нормативно-правове забезпечення та особливості формування системи бухгалтерського обліку.....	29
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СКЛАДОВИХ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	36
2.1.Система бухгалтерського обліку як об’єкт моделювання.....	36
2.2.Предмет як складова системи бухгалтерського обліку.....	50
2.3.Принципи і методи створення єдиної (інтегрованої) системи обліку.....	61
Висновки до розділу 2.....	76
РОЗДІЛ 3. ПРОГНОЗУВАННЯ ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ.....	77
3.1.Інтеграція облікових систем як чинник впливу на розвиток організаційних форм бухгалтерського обліку.....	77
3.2.Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах.....	89
3.3.Особливості впровадження комп’ютерних систем бухгалтерського обліку.....	100
Висновки до розділу 3.....	112
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	113
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	117

ВСТУП

Актуальність теми. В останнє десятиріччя в Україні відбуваються складні процеси реформування системи бухгалтерського обліку, зумовлені зміною економічної системи й інтеграцією країни до Європейського Союзу. Це потребує запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що дасть змогу усунути економічні й торговельні бар'єри, активізувати надходження іноземних інвестицій, виходити на світові ринки капіталу, формувати конкурентоспроможне ринкове середовище. Ця проблема актуальна для всіх країн світу, особливо для нашої країни, оскільки бухгалтерський облік є необхідним засобом ведення міжнародного бізнесу й формування сучасної економічної політики.

Загально теоретичні питання адаптації національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності України до міжнародних є предметом досліджень таких відомих вітчизняних учених-економістів, як Р. Бруханський, І. Белова, Н. Дорош, І. Дрозд, М. Кужельний, Г. Купалова, М. Малік, Є. Мних, Р. Хом'як, В. Швець та ін. Методичним та прикладним питанням багатопланової проблеми гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами приділяють такі такі вітчизняні вчені і практики: Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Горицька, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, М. Лучко, В. Пархоменко, О. Редько, В. Сопко, Н. Ткаченко та інші.

Одним з ключових етапів побудови цілісної системи даних, необхідної для забезпечення збалансованого розвитку економіки на всіх її рівнях, є гармонізація бухгалтерського обліку яка б передбачала можливість оцінки елементів національного багатства через адаптацію елементів системи бухгалтерського обліку до вимог макроекономічного середовища.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є теоретичні і методологічні положення бухгалтерського обліку в Україні. Мета дослідження обумовила постановку та вирішення таких завдань:

- 1) уточнити сутність трансформації системи бухгалтерського обліку;
- 2) здійснити періодизацію становлення й розвитку національної системи бухгалтерського обліку та звітності;
- 3) виявити та систематизувати основні фактори впливу на становлення бухгалтерського обліку в умовах гармонізації з міжнародними стандартами;
- 4) визначити предмет, метод, принципи глобальної системи бухгалтерського обліку;
- 5) дослідити та узагальнити історичні умови і причини застосування в бухгалтерському обліку моделювання;
- 6) виявити можливості застосування моделювання в бухгалтерському обліку з метою вибору оптимальних управлінських рішень у вирішенні сучасних проблем і завдань теорії та практики бухгалтерського обліку;
- 7) дослідити особливості впровадження комп'ютерних систем обліку.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку в Україні.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та організаційні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження застосовано такі методи: дедукція, індукція, аналіз, синтез (дослідження сутності гармонізації та трансформації системи бухгалтерського обліку в Україні, трактування управлінського обліку, предмету і методу обліку); порівняльного аналізу (для визначення відповідності законодавчих актів України у галузі бухгалтерського обліку і Міжнародним стандартам фінансової звітності). Методи спостереження та зіставлення, аналізу й синтезу, абстрагування та конкретизації використано для визначення стану організації та методики бухгалтерського обліку на підприємствах. Теоретичною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем гармонізації бухгалтерського обліку.

Наукова новизна полягає у теоретичному обґрунтуванні та узагальненні застосування моделювання в бухгалтерському обліку; уточненні визначення предмета бухгалтерського обліку для розвитку його теорії та методології;

визначенні зв'язку елементів методу бухгалтерського обліку з моделюванням; у необхідності створення універсальної моделі облікової системи підприємства на основі сучасних комп'ютерних технологій з метою відображення основних зв'язків між елементами інформаційної системи.

Практичне значення. Результати дослідження підвищують достовірність, оперативність, повноту й аналітичність інформації, отриманої при застосуванні моделювання для ведення бухгалтерського обліку, а також розробці науково-дослідних рекомендацій, спрямованих на удосконалення теоретичної та методичної основи для вивчення і практичного здійснення гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні теоретичні положення і результати наукового дослідження апробовані у межах:

1. Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи на базі Тернопільського національного економічного університету, 7 листопада 2019 р.

2. Міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених «Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі», проведеної на базі Тернопільського національного економічного університету, 20 травня 2020 р.

3. Міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених «Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі», проведеної на базі Тернопільського національного економічного університету, 23 жовтня 2020 р.

За результатами участі у конференції опубліковано тези доповіді:

1. Галас, Руслан Нормативно-правові особливості управління економічною безпекою аграрних підприємств [Текст] / Галас Руслан, Белова Ірина // Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи : матеріали Національної науково-практичної конференції

[Тернопіль, 7 листопада 2019 р.]. / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський, Н. П. Чорна [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2019. - С. 282-286.

2. Галас, Руслан Витоки облікової практики на українських землях [Текст] / Руслан Галас // Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 трав. 2020 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський, Н. П. Чорна [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ТНЕУ, 2020. - С. 154-157.

3. Галас, Руслан Парадигма організації бухгалтерського обліку: генезис наукових підходів / Галас Руслан, Ірина Белова // Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 23жовтня 2020р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю.В., 2020. - С.188-191.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

1.1. Поняття про систему обліку та її складові

З точки зору філософії, система (грец. – systema – складене з частин, з'єднане) – це сукупність елементів, які пов'язанні та взаємодіють між собою, утворюючи певну цілісність, єдність. Для неї характерна не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, але й нерозривна єдність з середовищем, при взаємодії з яким система проявляє свою цілісність.

Існує багато тлумачень поняття система, проте найґрунтовніше, 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” [103, с. 28].

У науковому розумінні система – це сукупність взаємопов'язаних та взаємодіючих елементів, кожен з яких робить свій внесок до характеристики цілого. Механізм системи характеризують її теорія (визначення мети, предмета та методу) і практика; система в статиці – це її структура (складові елементи та їх співвідношення); у динаміці – технологічні процеси.

Основні властивості систем такі:

- 1) система прагне зберегти свою структуру (ця властивість оснований на об'єктивному законі організації – на законі самозбереження);
- 2) система має потребу в управлінні;
- 3) у системі формується складна залежність властивостей елементів та підсистем, що входять до неї.

Для системи характерна не лише наявність зв'язків та відносин між елементами, що її утворюють, а й нерозривна єдність із середовищем, у взаємозв'язку з яким система проявляє свою цілісність. Будь-яку систему

можна розглянути як елемент системи вищого порядку, тоді як її елементи можуть виступати як системи нижчого порядку.

В економічних дослідженнях зустрічається більше сорока підходів до визначення поняття системи [19]. 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.

Облік можна охарактеризувати як систему, 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 та багатоаспектність.

Розглядаючи бухгалтерський облік як систему, слід виходити з того, що на конкретному підприємстві він здійснюється за допомогою засобів праці (обчислювальної та організаційної техніки) і праці бухгалтерів, які зайняті обробкою специфічних предметів праці (бухгалтерських документів) з метою одержання проміжної та вихідної результативної інформації.

На думку Я.В. Соколова бухгалтерський облік не може розглядатись як єдина система. Пояснюється це тим, що проблеми обліку стали предметом науки рахунковедення, а практика (рахівництво) не знаходяться під контролем науки., Виникло ніби два світи, які інколи бувають взаємопов'язаними, але не можуть бути єдиними [96]

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.

Бухгалтерський облік є великою системою, тобто системою, яку не можна в повному обсязі досліджувати з позиції одного спостерігача в часі та просторі. Система бухгалтерського обліку є підсистемою більш складної системи, а саме – системи управління. Бухгалтерський облік – це інформаційна система,

оскільки основним завданням бухгалтерського обліку є збирання, обробка та надання інформації. Крім того, це документальна система, адже бухгалтерський облік не може функціонувати без документів. Таким чином, бухгалтерський облік є великою та складною інформаційно-документальною підсистемою системи управління.

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 [80, 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 [18, 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.

Основною метою системи обліку в ринкових умовах є формування інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Конкретизація мети стосовно інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів, створює передумови для створення фінансового, управлінського, стратегічного та податкового обліку як самостійних видів.

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 [84, с. 46].

Поняття “система“ і „організація“ бухгалтерського обліку взаємопов’язані, доповнюють одне одного, включають в себе теоретичні надбання та направлені на вирішення і реалізації визначених завдань бухгалтерського обліку та управління. Вони одночасно є засобом поєднання інформаційного потоку для управління, забезпечують спектр методологічних підходів до обліку, передбачають структуру та досягнення цілей (завдань) підприємства. Тобто організацію бухгалтерського обліку слід розуміти як

стадію процесу формування системи бухгалтерського обліку і управління. Саме її структура сприяє виявленню сутності та змісту системи бухгалтерського обліку, зумовлює створення цієї системи та реалізується в ній.

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 [24]: система національних стандартів обліку; облікова база і створений на її підставі план рахунків; система організації бухгалтерського обліку в масштабах підприємства; методологія визначення кінцевого фінансового результату; система фінансової звітності.

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 [24, с. 47].

Існує багато визначень бухгалтерського обліку як системи на рівні підприємства (табл. 1.1), 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.

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.

Таблиця 1.1

Визначення бухгалтерського обліку як системи (на мікрорівні)

Автор	Визначення
Кузьминський Ю. [52, с.11]	Система бухгалтерського обліку — це методи та методика їх застосування, форми, за якими він ведеться
С.Кузнецова [54, с.15]	Система бухгалтерського обліку — це сукупність процесів збору, вимірювання, зберігання, аналізу, складання звітності (звітування)
Нарибаев К.Н. [69,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. [106, 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
Шагохіна О. [112, 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

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.

Система бухгалтерського обліку є частиною інформаційної системи, оскільки вона будується на єдиній методологічній основі, що дозволяє адекватно відобразити діяльність підприємства, сформувати достовірні дані про майновий і фінансовий стан на мікроекономічному рівні, здійснювати економічний аналіз для прийняття управлінських рішень та постійний контроль за його показниками. Крім того, нині вона набуває стратегічного напрямку, тобто спостерігається поєднання інформації фінансового, управлінського та інших видів обліку для прийняття ефективних рішень підприємства. Для досягнення оптимального результату функціонування системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства необхідно враховувати особливості його діяльності й організаційної структури в цілому.

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.

Отже, завданнями облікової системи є визначення кінцевого результату діяльності суб'єкта господарювання в необхідні для управління терміни, забезпечення контролю за використанням ресурсів на рівні підприємства та центрів відповідальності. Бухгалтерський облік виступає з'єднуючою ланкою між виробничо-фінансовою діяльністю господарюючих суб'єктів і особами, що приймають рішення. Діючі принципи та правила організації обліку змінюються відповідно до потреб підприємств, організацій та інших суб'єктів господарювання.

1.2. Основні фактори впливу на становлення системи бухгалтерського обліку в умовах гармонізації з міжнародними стандартами

В останні роки глобалізація економічних відносин спричинила зміни господарського життя економічних суб'єктів, зумовила необхідність уніфікації правил ведення бухгалтерського обліку в усьому світі як інструмент у діловій комунікації, здатного передавати економічну інформацію. При розгляді процесів, направлених на зменшення розбіжностей у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності різних країн, використовують такі поняття як «конвергенція», «гармонізація» та «стандартизація» [2].

Глибоке розуміння змін, що відбуваються в сфері бухгалтерського обліку та звітності, може бути отримано тільки при розгляді інтеграційної спрямованості цих процесів, при їх аналізі в якості однієї з найважливіших складових міжнародної інтеграції. У загальному вигляді інтеграція в сфері бухгалтерського обліку – це процес мінімізації відмінностей між правилами підготовки та подання фінансової інформації, складовими національної системи обліку і звітності. Цей процес спрямований на усунення бар'єрів для поширення і розуміння фінансової інформації в масштабах світової економіки.

На сьогодні у світі склалися такі організаційні моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках [113, с. 500–504].

В останні роки терміни «гармонізація» і «стандартизація» часто використовуються як синоніми або як взаємодоповнюючі поняття. Але, для аналізу відповідних процесів в бухгалтерському обліку є чітке розмежування між ключовими поняттями.

Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання тісно пов'язана з глобалізацією економічних процесів та економіки загалом у світовому масштабі. Більше того, гармонізація, її необхідність є результатом глобалізації економіки, рушійними силами котрої є: міжнародна торгівля; створення спільних підприємств, транснаціональних

корпорацій; об'єднання фондових та інших ринків; міждержавне «взаємопроникнення» в економіку на базі інвестицій; вирішення спільних економічних та інших проблем (економічні та/або фінансові кризи тощо), фінансування і кредитування економічних проєктів Міжнародного валютного фонду та ін. За цих умов головним постає питання як правового, так і інформаційного забезпечення (останнє значною мірою ґрунтується на обліковій інформації) відповідних глобалізаційних процесів.

К. Робертс, П. Вітман, П. Гордон [123] також відзначають відмінності в поняттях «гармонізація» і «стандартизація». «Гармонізація – це процес, за допомогою якого облік рухається від цілковитої розмаїтості практики. Кінцевим результатом є стан гармонії, коли всі учасники процесу групуються навколо одного можливого методу обліку або навколо обмеженої кількості тісно взаємопов'язаних методів. Кінцевим результатом є стан однаковості». Автори підкреслюють, що визначення гармонії ґрунтується на ліберальнішому погляді на відповідність облікових методів і її можна досягти в результаті природних причин (зміну культури, розвитку нових ринків цінних паперів тощо), які враховують підприємства, бухгалтерські організації та регуляторні органи, для практичного застосування. Визначення однаковості основа не на жорсткішому підході до трактування аналогічних облікових методів і його можна досягти за рахунок дій регуляторного органу або такого, що виконує певні функції.

За визначенням Н.В. Семенишеної, для обліку глобалізація – це об'єднання, уніфікація міжнародних бухгалтерських стандартів, ліквідація тих суперечностей, що існують на даний момент між національними стандартами та міжнародними [95]. На сьогодні маємо всі підстави стверджувати, що необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні стала явною. Для України питання гармонізації (і не лише бухгалтерського обліку) є особливо актуальними з огляду на вступ України до СОТЗ та на наявність Угоди про асоціацію з ЄС. Політичну частину угоди було підписано 21.03.2014

р, а економічну – 27.06.2014 р. Вона передбачає глибоку економічну інтеграцію України з ЄС, а також створення глибокої та всеосяжної зони вільної торгівлі.

На думку В.Г. Швеця, гармонізація обліку передбачає певну відповідність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку й статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад, країнами ЄС. Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів. Головне завдання гармонізації полягає в тому, щоб вони суттєво не відрізнялись від аналогічних стандартів в інших країнах-членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним [113, с. 457-504].

Як зазначають О.Г. Чепець та О.М. Губарик, для належного забезпечення процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами необхідна розробка системи заходів щодо поліпшення правових засад регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності; визначення нових методичних підходів до бухгалтерського обліку і фінансової звітності; удосконалення організаційних аспектів регулювання бухгалтерського обліку та звітності. Гармонізацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вважають автори, доцільно визначати за такими складовими: теоретико-методологічна база, що включає гармонізацію принципів і методологічних положень (стандартів), а також практичний інструментарій стосовно гармонізації практики ведення бухгалтерського обліку [109].

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. На сьогодні розроблено на баз міжнародних стандартів та затверджено наказами Міністерства фінансів 34 національних положення (стандарту) бухгалтерського обліку [82].

Стандартизація бухгалтерських процесів спрямована на досягнення відповідності концептуальних основ міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку з метою досягнення однаковості при підготовці бухгалтерської (фінансової) звітності. Дотримання цього принципу дозволить забезпечити ефективність системи бухгалтерського обліку [43, с.122].

В.М. Рожелюк вважає, що стандартизація бухгалтерського обліку –це процес розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів щодо визнання, оцінки та відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку, яке передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності [91].

Так, М.Г. Чумаченко стверджує, що ніяких стандартів бухгалтерського обліку в природі не існує, оскільки вони не затверджені офіційним інститутом міжнародної стандартизації (ISO). На його думку, стандартизація бухгалтерського обліку полягає в запровадженні єдиної термінології з метою спрощення взаємовідносин між різними учасниками економічного життя, а також виключенням двозначної інтерпретації та непорозумінь, із приводу двох ідентичних явищ господарської практики [111, с. 9].

Питаннями стандартизації бухгалтерського обліку займаються кілька міжнародних організацій. Серед них, насамперед, слід назвати Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) (International Accounting Standards Committee – IASC), створений у 1973 р. в Лондоні організаціями професійних бухгалтерів Австралії, Канади, Франції, Японії, ФРН, Мексики, Голландії, Великобританії, Ірландії та США. Це цілком незалежний орган, який займається розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. З 1983 р. КМСБО об'єднує всі професійні бухгалтерські організації, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів. З 2000 р. прийнято новий стандарт, згідно з яким індивідуальне членство відмінили, а Комітет перейменували на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board –

IASB). Гармонізація, є невід'ємною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Розпорядженням Кабінету Міністрів України (КМУ) від 24.10.2007 р. за № 911-р було ухвалено Стратегію застосування МСФЗ в Україні, з метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу [104].

Важливим кроком у запровадженні норм цього документу і в реалізації обраного стратегічного напрямку розвитку бухгалтерського обліку в Україні є підписання Президентом України Закону «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 3332-VI, яким було введено в дію ст. 12 «Застосування міжнародних стандартів» [81]. А у 2011 р. між Міністерством фінансів України та Національним банком України був укладений Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ, що згодом був підтриманий та підписаний Проектом USAID «Розвиток фінансового сектору», Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України, Академією фінансового управління, Спілкою податкових консультантів України, Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів та аудиторів та низкою інших компаній і освітніх установ.

Дійсно, глобалізація економіки та, в контексті цього формування міжнародної системи бухгалтерського обліку, не дають підстав сумніватися в необхідності запровадження нової стратегії розвитку бухгалтерського обліку і в Україні. Клайв Бут, директор зі зв'язків з громадськістю і засобами масової інформації Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), зазначає, що Рішення Європейського союзу перейти на МСФЗ стало поворотним пунктом на шляху до створення глобальної системи обліку й єдиних стандартів. «Вкрай важливо, – зауважує автор, – щоб ми не повернулися назад до регіональних норм, які важко узгоджувати» [105].

Так, Г.Г. Кірейцев відзначає, що концепція обліку та фінансової звітності, розроблена Міжнародною радою бухгалтерських стандартів, зорієнтована на

задоволення потреб глобальних виробництв. В ній рівень розвитку національних продуктивних сил, соціальних, екологічних, економічних та правових відносин до уваги не береться [45, с.17].

На інших позиціях ґрунтуються висновки С.Ф. Голова: «... мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними в даний момент є однією з найважливіших» [27, с.12].

Зазначені вченими проблеми МСФЗ є наслідком одностороннього впровадження міжнародної стандартизації обліку на потреби транснаціонального капіталу. Глибинною причиною цих проблем є ігнорування теоретичного підґрунтя питань загальноприйнятної міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку, встановлення універсальної організаційної та методологічної основи цього процесу в національних межах та на міжнародному рівні.

Ф. Бутинець зазначає, що загальне поняття національної системи бухгалтерського обліку впливає з визначення облікової системи і конкретизується рядом принципів (рис. 1.1):

- 1) історичне місце облікової системи;
- 2) історично сформована система регламентації обліку;
- 3) наявність і використання розвиненої системи національних бухгалтерських стандартів;
- 4) національний план рахунків, побудований за певною моделлю;
- 5) методологія визначення кінцевого результату;
- 6) методи обліку та оцінки виробничих запасів, що використовуються в різних країнах;
- 7) система організації бухгалтерського обліку в масштабі підприємства.

У кожній країні є орган або кілька органів, що мають повноваження щодо регулювання правил ведення бухгалтерського обліку. В США - це Рада з розробки фінансових бухгалтерських стандартів (SEC), в Україні – Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів (ФПБАУ). Однак правила, які

розробляються цими установами, не у всіх країнах носять обов'язковий характер.

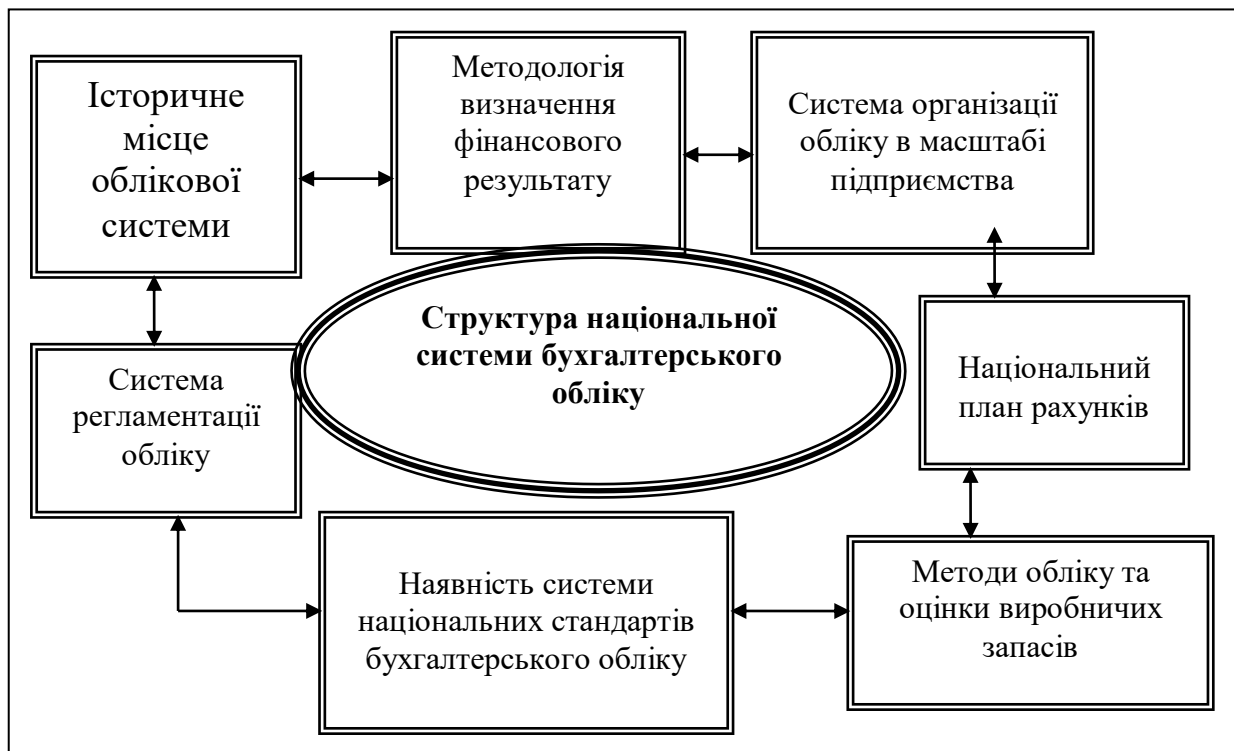


Рис. 1.1. Загальна структура національної системи бухгалтерського обліку [66]

Розглянемо загальні принципи ведення бухгалтерського обліку. В. Швець визначає принцип (від латинського *principium* – основа, первоначало) – вихідне положення будь-якої теорії, науки, що визначає всі наступні положення, які впливають з його твердження [113, с. 41].

На думку В.В. Сопка в основу процесу уніфікації та адаптації слід покласти загальноприйняті у міжнародній практиці базові принципи ведення бухгалтерського обліку [101, с. 114]. Приєднуємося до даної позиції та зупинимося на особливостях застосування принципів ведення бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ та П(С)БО.

Загальні принципи бухгалтерського обліку – принципи та правила, якими повинні користуватись підприємства відповідної країни при підготовці фінансових звітів. Сутність загальних принципів бухгалтерського обліку полягає в тому, що вони переважно базуються на Міжнародних Стандартах бухгалтерського обліку, які розробляються та вдосконалюються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Разом з тим сьогодні ще не варто говорити про те, що МСФЗ повністю відображають всі економічні особливості та риси країн – членів Ради, оскільки вона створювалася з метою розробки уніфікованої системи бухгалтерського обліку, яка б сприймалась більшістю розвинутих країн.

Загальні принципи бухгалтерського обліку є поєднанням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з особливостями та традиціями бухгалтерського обліку певної країни. Найбільш досконалими сьогодні можна визнати американський набір принципів. Правила бухгалтерського обліку в цій країні розробляються різними органами, проте всі вони базуються на загальновизнаних принципах, що надають можливість уникати суперечностей. Інтеграційні процеси в Європі та інших частинах світу призводять до поступової уніфікації документообігу в цих країнах, у тому числі фінансового. Сьогодні завдяки спільним зусиллям розвинутих країн можна передбачити, що в майбутньому загальні принципи бухгалтерського обліку окремої країни майже повністю базуватимуться на міжнародних стандартах.

Розглянемо принципи бухгалтерського обліку з точки зору методології вітчизняної бухгалтерської спільноти та мовних особливостей. Їх можна класифікувати за якістю вимог до облікової інформації, принципами обліку інформації та елементами фінансової звітності (рис. 1.2) [64, с. 4].

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Не дивлячись на спроби трансформації національних бухгалтерських систем на світовому рівні, які застосовуються міждержавними інститутами, все ж таки залишаються значні відмінності в системах бухгалтерського обліку, навіть в країнах з розвинутою ринковою економікою. Бухгалтерська практика, яка застосовується в більшості зарубіжних країн, відрізняється використанням положень принципу обачності, принципу балансової вартості і фіскальних законів. Кожна країна має характерні політичні, економічні, культурні та соціальні особливості. Двох абсолютно однакових систем бухгалтерського обліку не існує. Ці відмінності зумовлені як різноманітністю існуючих форм організації господарської діяльності, так і впливом зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, географічних).

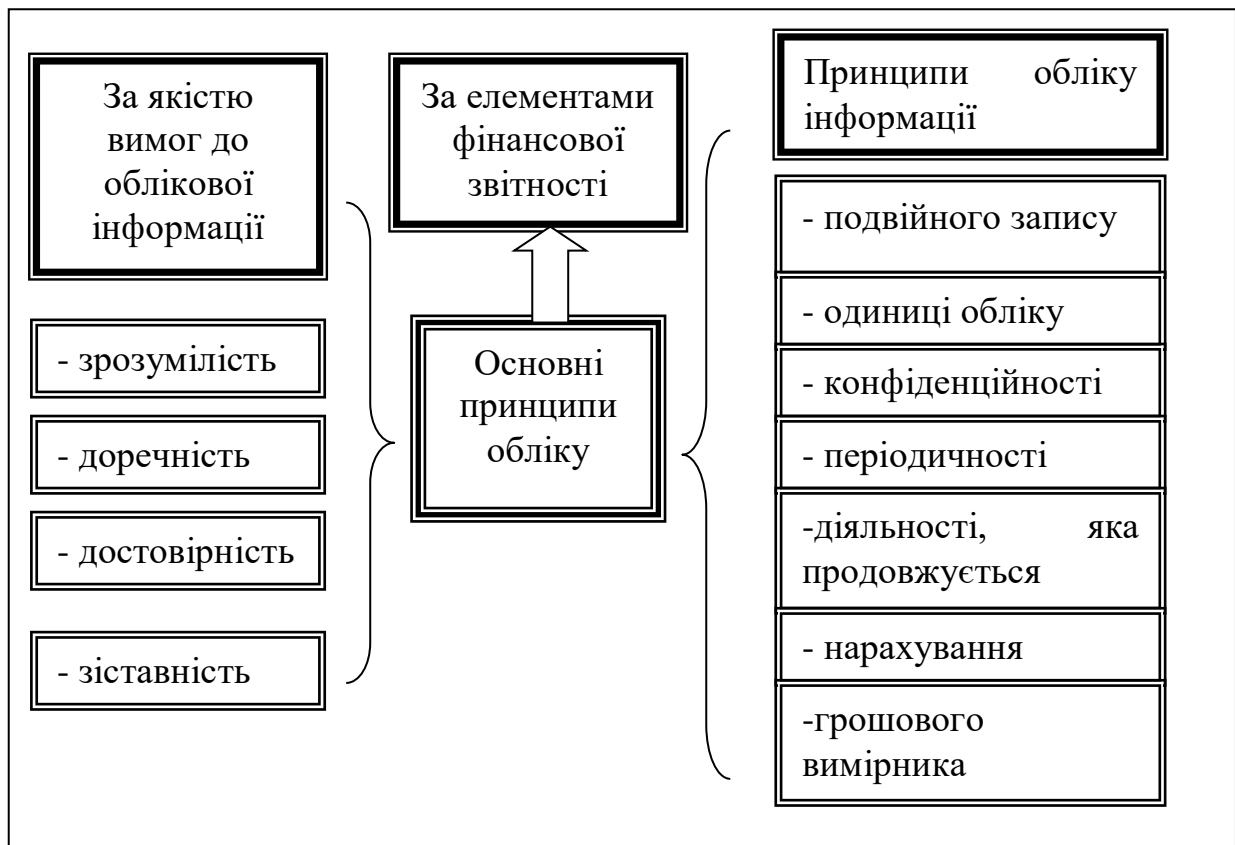


Рис. 1.2. Класифікація основних принципів обліку відповідно до МСФЗ [64]

Обліковій системі кожної країни притаманний власний набір методів обліку та оцінки виробничих запасів, нарахування зносу і його відображення в обліку, відображення у звітності операцій, виражених в іновалюті. Відповідно і сформовані власні підходи до складання форм звітності, перелік показників, що в них містяться, способи контролю за діяльністю фірм.

На формування системи бухгалтерського обліку впливає сукупність факторів (рис. 1.3).

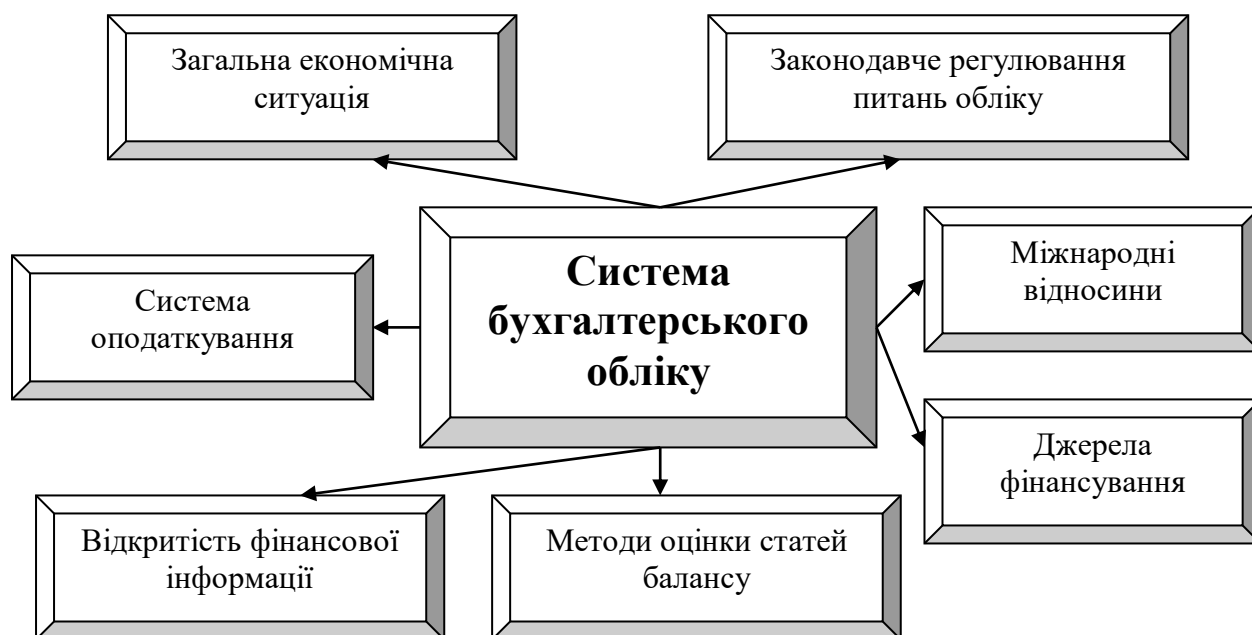


Рис. 1.3. Фактори, які впливають на формування системи бухгалтерського обліку [67]

Можна виділити наступні причини та необхідність класифікації систем бухгалтерського обліку:

- 1) сприяння найбільш точному визначенню подібних і відмінних рис між країнами;
- 2) можливість допомогти у закріпленні в країні бухгалтерської справи і виборі системи, яка є найпридатнішою для даної держави;

3) є добрим пізнавальним інструментом, який надає чудову можливість зосередитись на „ключових країнах”, кожна з яких є прикладом підходу до формування системи бухгалтерського обліку і звітності певного типу;

4) для спеціалістів з бухгалтерського обліку стає орієнтиром, який дозволяє передбачити, виходячи з досвіду застосування типової системи і які проблеми можуть постати перед країною, що діє за схожою системою.

Отже, загальні принципи бухгалтерського обліку – принципи та правила, якими повинні користуватись компанії відповідної країни при підготовці фінансових звітів. До загальновизнаних принципів МСФЗ належать: господарської одиниці; безперервності; грошового виміру; періодичності; послідовності; історичної собівартості; фактичної реалізації; відповідності; повного розкриття; двосторонньої потужності; витрат та вигод; суттєвості; галузевої практики; консерватизму.

Сьогодні П(С)БО, хоч і ґрунтуються на МСБО та МСФЗ, усе одно відрізняються від них, зокрема:

1) вітчизняні П(С)БО не охоплюють усіх міжнародних;

2) П(С)БО не передбачають певних альтернативних методів обліку, встановлених МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», МСБО 23 «Витрати на позики», тощо;

3) національні стандарти встановлюють жорсткі форми фінансової звітності, що обмежує можливість підприємства об'єднувати або виділяти окремі статті залежно від сутності;

4) П(С)БО дуже стислі за обсягом і не містять пояснювальних параграфів, які наведено в МСФЗ;

5) вітчизняні стандарти вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність. Крім того в одних випадках П(С)БО містять дещо ширші вимоги, ніж МСБО, а в інших, навпаки, – значно вужчі [89, с. 308-309].

Особливістю МСБО є те, що в них часто передбачено два підходи до відображення одних і тих операцій. При цьому один підхід є базовим, а інший – альтернативним. Підприємство має право вибрати основний або альтернативний підхід, який визначається його обліковою політикою. Для розуміння і практичного застосування стандартів важливе значення має Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів. Концептуальна основа РМСБО є концептуальною обліковою основою, яка встановлює концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів [2].

Правова система України суттєво обмежує можливості легалізації міжнародних стандартів, створених міжнародним неурядовим органом, що зумовлено насамперед такими чинниками:

–відсутністю зв'язку між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та законами і кодексами, які впливають на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності;

–збереженням впливу податкових норм і правил на організацію бухгалтерського обліку та впливу урядових органів на процеси розробки і прийняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

–визначенням П(С)БО, на відміну від МСФЗ, не лише вимог до фінансової звітності, а й методологічних засад формування інформації в бухгалтерському обліку;

–застосовуванням у системі управління на макрорівні соціалістичних концепцій фондів, амортизації, а на мікрорівні –концептуальних основ МСФЗ [29].

Варто зазначити, що для власників або керівництва підприємства дуже важливо виробити правильну стратегію впровадження МСФЗ. Існує два основних підходи до вирішення питання про переведення фінансової звітності на міжнародні стандарти: трансформація фінансової звітності, складеної відповідно до національних стандартів на звітність за МСФЗ; конверсія або

ведення паралельного з національними стандартами управлінського обліку, відповідно до МСФЗ.

Трансформація звітності за національними стандартами, згідно з вимогами МСФЗ, може проводитись методом повної трансформації (переведення даних бухгалтерського обліку в кінці періоду шляхом рекласифікації статей звітності або господарських операцій та внесення коригувань, відповідно до МСФЗ) або повної трансформації з урахуванням вимог щодо перерахунку в іноземну валюту (переведення даних бухгалтерського обліку за НП(С)БО у кінці періоду до вимог МСФЗ з додатковим перерахуванням в іноземну валюту, відповідно до встановлених курсів).

Основні етапи трансформації фінансової звітності, відповідно до вимог МСФЗ, наведено на рис. 1.4.

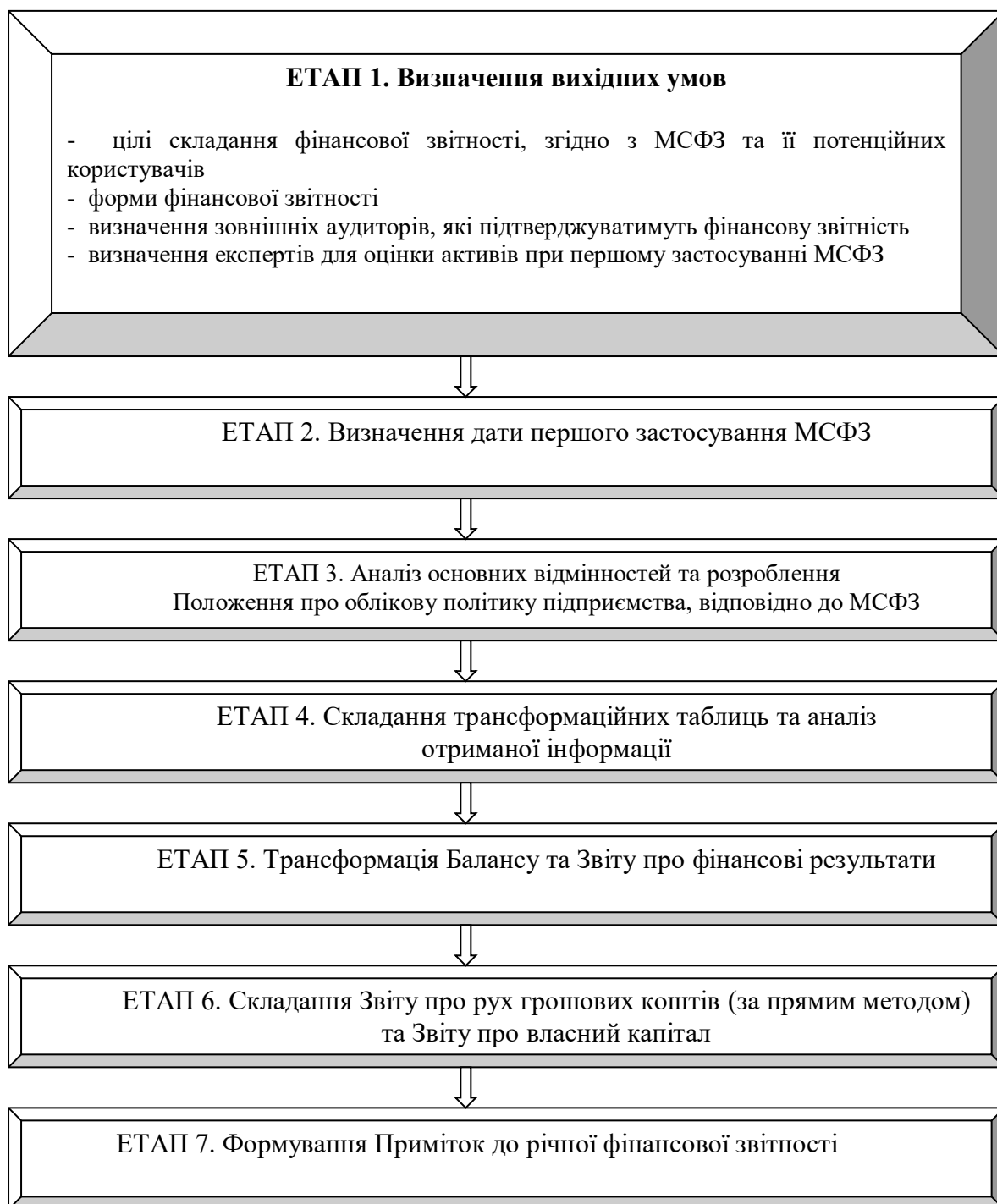


Рис. 1.4. Етапи трансформації фінансової звітності підприємства

Будь-яке підприємство в ході своєї діяльності має цілі на досягнення найвищого результату від своєї діяльності, а це неможливо без ефективного управління ним. Останнім часом впровадження МСФЗ в практику діяльності господарюючих суб'єктів трактується не тільки необхідністю міжнародної спільноти, але й їх прийняттям при складанні фінансової звітності. Як результат, процес підготовки та складання фінансових звітів повинен бути організований відповідно до законодавства та забезпечувати користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про фінансові результати діяльності і фінансовий стан підприємства.

МСФЗ, на відміну від деяких національних правил складання звітності, засновані на принципах, а не на правилах, тобто головним є економічна суть процесу. Основними принципами складання та використання МСФЗ є: принцип нарахування, принцип безперервності діяльності, принцип обережності, принцип доцільності та ін. У більшості країн звітність відповідно до МСФЗ зобов'язані надавати компанії, що представляють свої цінні папери для лістингу на біржах, виходять на ринки зовнішніх запозичень тощо [64].

Складаючи фінансову звітність за міжнародними стандартами вперше, керівники підприємств та бухгалтерські служби можуть стикнутися з такими основними проблемами:

1) відсутність кваліфікованих фахівців, які можуть розуміти і застосовувати МСФЗ. Причому мова йде не лише про підготовку звітності, а й про використання і розуміння її. Найбільш результативним методом навчання МСФЗ є навчання у процесі впровадження стандартів в конкретній компанії;

2) виникнення додаткових витрат внаслідок потреби у придбанні нового програмного забезпечення, за допомогою якого складання звітності значно полегшило б роботу персоналу та зменшило б можливість допущення помилок;

3) необхідність у зборі додаткової інформації, яку вимагають МСФЗ, включення до посадових обов'язків працівників підрозділів додаткових функцій;

4) складність окремих стандартів. Найбільш важкі для сприйняття на сьогодні елементи МСФЗ – стандарти, присвячені відображенню у звітності фінансових інструментів, зокрема вкладень у цінні папери, похідних інструментів, дебіторської та кредиторської заборгованості [10].

Складність також полягає ще й у тому, що активи і зобов'язання мають бути оцінені за справедливою вартістю, що є складним завданням для вітчизняних фахівців.

Також виникають труднощі, пов'язані з адаптацією вітчизняної практики до вимог МСФЗ, що передбачало реорганізацію формальних та неформальних інститутів. Найбільш суттєвою відмітною рисою МСФЗ-звітності в порівнянні з вітчизняною фінансовою звітністю є варіативність форм облікової звітності, оскільки форми МСФЗ-звітності не затверджені – наведено тільки перелік основних статей, обов'язкових для надання та розкриття в тій або іншій формі.

На сьогоднішній день, прозорості обліку, під якою розуміється забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації та звітності суб'єктів господарювання, в повній мірі не досягнуто. Бухгалтерський облік забезпечує потреби в інформації насамперед державні органи та інвесторів. Значення бухгалтерського обліку важко переоцінити для прийняття обґрунтованих управлінських рішень з різних аспектів діяльності всередині підприємства. Нині більшість підприємств мають потребу в таких технологіях обліку, які орієнтуються на внутрішньогосподарські цілі.

1.3. Нормативно-правове забезпечення та особливості формування системи бухгалтерського обліку

Під системою нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку розуміють сукупність законодавчих, нормативних правових актів та

інших документів, що належать до бухгалтерського обліку. С.Н. Поленова вважає найдоцільнішим використання поняття «система регулювання бухгалтерського обліку», під якою пропонує розуміти діяльність щодо розроблення правил бухгалтерського обліку і напрямів його розвитку, моніторингу їх дотримання, яка впорядковує облікову систему і виконує поставлену мету [79, с. 17].

В Україні склалася багаторівнева система регулювання обліку та звітності, на формування якої значно вплинули економічні перетворення в країні, а також активне впровадження МСФЗ. Під час дослідження нормативно-законодавчого регулювання низка вчених [29, с. 41] виокремлює чотири рівні нормативно-правового забезпечення: законодавчий, нормативний, методичний та організаційно-розпорядчий. Водночас інші науковці класифікують регулювання на три рівні: національний; регіональний; міжнародний. В.М. Рожелюк вважає, що доцільно виокремити ще й рівень підприємства, враховуючи, що важливі нормативні акти приймаються і на мікрорівні, зокрема у сфері організації бухгалтерського обліку [90, с. 228].

Нормативно-правова база включає закони, положення, стандарти, кодекси, вимоги та керівні принципи, які становлять сукупність вимог, яким повинні слідувати всі учасники фінансової звітності, для надання правдивої, достовірної інформації у високоякісних звітах, включаючи інформацію фінансову та нефінансову.

Зазначимо, що в Україні основним документом, яким визначаються засади складання фінансової звітності, є Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [81], який установлює фундаментальні засади регулювання системи бухгалтерського обліку на державному рівні та визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств України. Проте у вищезазначеному Законі залишається низка неузгодженостей, зокрема щодо суті й ролі державного регулювання бухгалтерського обліку, поняття суб'єкта й об'єкта, деталізації складників національної системи обліку і взаємозв'язку між ними та

їх підпорядкованості. Проте Верховною Радою України 22.06.2017 у першому читанні прийнято законопроект «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо вдосконалення деяких положень)» [83], яким передбачено приведення норм Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» у відповідність із законодавством Європейського Союзу й удосконалення порядку застосування МСФЗ.

Через значну кількість підприємств різних організаційно-правових форм урегулювати все одним нормативно-правовим актом не вдається, тому на законодавчому рівні поряд із Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» є Цивільний, Податковий, Бюджетний та Господарський кодекси, закони України «Про господарські товариства», «Про акціонерні товариства», «Про банки і банківську діяльність», «Про страхування» та ін., які закріплюють як загальні положення, так і специфіку кожного окремого виду підприємства. Крім того, важливими складниками нормативного регулювання залишаються Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), плани рахунків бухгалтерського обліку (повний і спрощений) Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», які регулюють організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів. Міністерства, інші органи виконавчої влади в межах своєї компетенції на основі національних П(С)БО розробляють методичні рекомендації з урахуванням галузевих особливостей.

Окрім кодексів, законів, П(С)БО, існує низка інших нормативних актів, які регулюють здійснення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні: укази Президента, постанови Кабінету Міністрів, документи (методичні рекомендації, постанови, інструкції, рекомендації, накази), що розробляються Міністерством фінансів, Національним банком, Державною казначейською службою, Державною службою статистики та іншими відомствами, яким надано право регулювання бухгалтерського обліку.

У вітчизняному законодавстві, науці та практиці фінансова звітність розглядається як загальнодоступне джерело інформації про діяльність

підприємства. З її допомогою зацікавлені особи мають змогу отримувати відомості фінансового і нефінансового характеру про результати минулих господарських операцій підприємства, його поточний фінансово-майновий стан і прогнозувати перспективи діяльності в майбутньому. Зазначимо, що фінансова звітність базується на концепції господарської одиниці, превалюванні економічної сутності над формою та ринковому підході до регулювання [73, с. 11]. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності тісно пов'язана з глобалізацією економічних процесів та економіки у цілому в світовому масштабі. Однією з важливіших форм, або підходів, для здійснення гармонізації систем обліку є стандартизація як метод унормування, визначення норм, у межах яких повинні вирішуватися облікові проблеми [35, с. 281]. У зв'язку із цим розроблення нормативно-правового регулювання стала об'єктивною необхідністю. Питання розвитку нормативно-правового регулювання фінансової звітності як інформаційного джерела прийняття управлінських рішень, постійно перебуває у центрі наукової дискусії. Проте позиція вітчизняних учених щодо порядку регулювання різна. Зокрема, С.Ф. Голов наголошує, що в Україні переважає континентальна модель обліку, яка характеризується державним регулюванням обліку, уніфікованими формами звітності та централізованим планом рахунків. З іншого боку, застосовуються інтегрована система рахунків і функціональний підхід (на основі реалізації) до визначення фінансового результату (крім суб'єктів малого підприємства), що притаманно англосаксонській системі [29, с. 12].

Водночас слід зазначити, що в ринкових умовах господарювання основним завданням нормативно-правового регулювання фінансової звітності є забезпечення об'єктивною і достовірною інформацією всіх зацікавлених користувачів. Саме тому, нормативно-правове регулювання обліку здійснюється виключно державою (характерна жорстка регламентація правил і процедур фінансового обліку), громадськими професійними організаціями, коли норми є досить гнучкими і бухгалтери самостійно вирішують питання

стосовно їх професійної діяльності або ж спільно: державою та професійними організаціями.

Важливу роль відіграють робочі документи, що формують облікову політику підприємства: накази, вказівки, інструкції для системи внутрішнього регулювання господарської діяльності підприємства.

Від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежить ефективність управління не тільки системою обліку, а й фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегією його розвитку на тривалу перспективу. Ведення бухгалтерського обліку на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових актів, що розробляються відповідними органами. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами й формою і таким чином забезпечувати порівнянність облікової інформації. Однак підприємство, виходячи з конкретних умов господарювання, може вибирати найбільш прийнятні для нього форми ведення обліку [23, с. 190].

На рис. 1.4 наведено нормативно-правові акти різного підпорядкування, за допомогою яких відбувається формування облікової політики на підприємстві [26, с. 51].

Розглянувши вище наведенні нормативно-правові акти, можна стверджувати, що національна база має ряд недоліків:

- 1) відсутність окремого поняття, щодо термінів “облікова політика” та “облікова оцінка”;
- 2) застосування ряду окремих елементів (термін корисного використання, вартісний критерій, методи амортизації та, переоцінка основних засобів);
- 3) недостатньо чітко розкрито окремі елементи, як готова продукція, незавершене виробництво та товарні запаси;
- 4) недостатність застосування окремих прийомів та методів (переваги, недоліки та ступінь впливу на фінансові результати).

Формуючи облікову політику за конкретним напрямом, підприємство вибирає один варіант з декількох допустимих законодавчих та нормативних

актів, що входять до системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Розглядаючи всі теоретично можливі варіанти під час формування облікової політики, підприємства встановлюють її лише щодо тих господарських операцій та подій, які відбуваються в їх діяльності або плануються в найближчому майбутньому [70, с. 368].

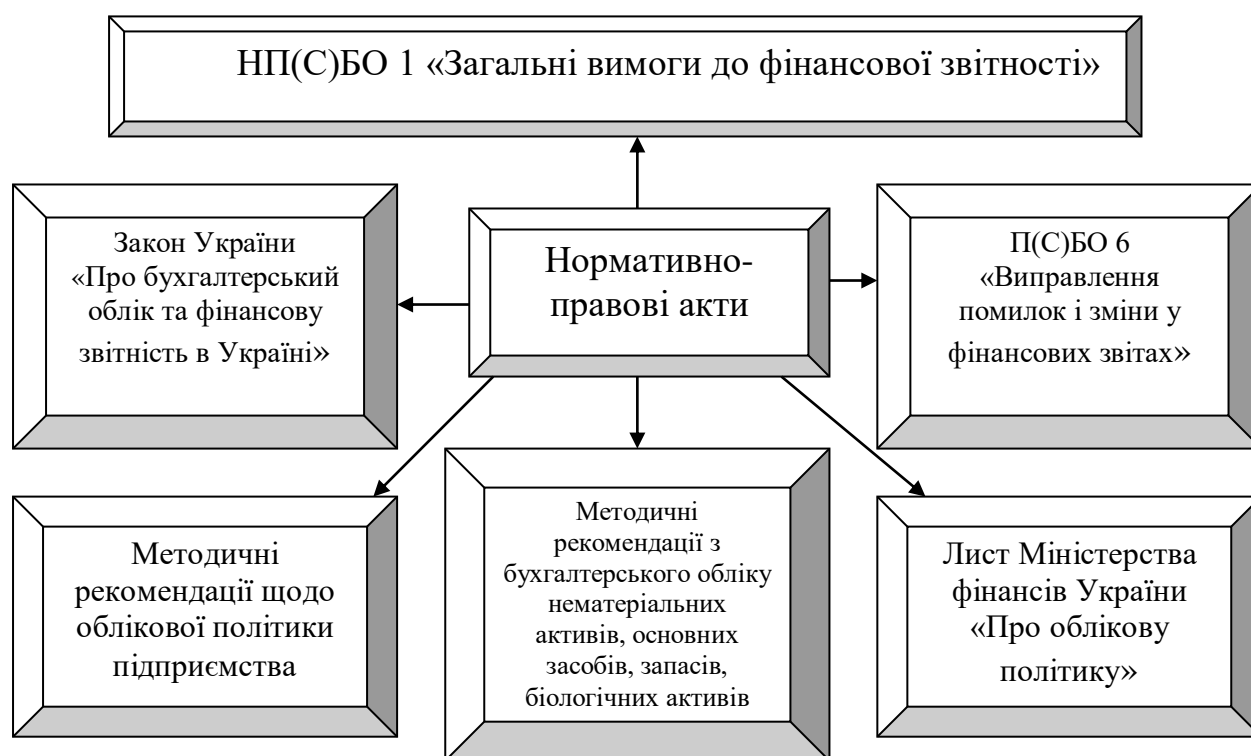


Рис. 1.4. Нормативно-правові акти, які регламентують формування облікової політики на підприємстві

Кожне підприємство встановлює облікову політику самостійно, зважаючи на структуру, види діяльності та інші особливості діяльності. Разом з тим облікова політика підприємства не повинна суперечити Закону про бухгалтерський облік та чинним П(С)БО. Також має бути дотримано одну найважливішу умову – єдність облікової політики на підприємстві. Це означає,

що принципи, методи та процедури, передбачені обліковою політикою підприємства, повинні беззастережно застосувати всі його філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, незалежно від місця їх розташування [70, с. 368].

Через відсутність облікової політики підприємство може збільшити ймовірність бухгалтерських помилок, а також, відсутність наказу про облікову політику збільшує кількість запитань при перевірці відповідними контролюючими органами.

Отже, незважаючи на те що в Україні система регулювання бухгалтерського обліку і звітності загалом сформована, у період реформування бухгалтерського обліку відповідно до вимог МСФЗ ще залишається низка невирішених методологічних та організаційних проблем.

Висновки до розділу 1

Сучасні глобальні зміни в економіці вимагають змін у системі регулювання бухгалтерського обліку і звітності та оновлення законодавчої бази задля досягнення її гармонізації як на національному, так і на міжнародному рівні.

Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні потребує змін, зокрема необхідно розробити та адаптувати нормативно-правову базу бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні до законодавства Європейського Союзу та МСФЗ; узгодити національні стандарти бухгалтерського обліку та МСФЗ. Гармонізація фінансової звітності на основі МСФЗ та ефективне державне регулювання сприятимуть задоволенню потреб всіх основних користувачів фінансової звітності.

Загальне поняття національної системи бухгалтерського обліку впливає з визначення облікової системи і конкретизується рядом принципів: історичне

місце облікової системи; історично сформована система регламентації обліку; наявність і використання розвиненої системи національних бухгалтерських стандартів; методи обліку та оцінки виробничих запасів, що використовуються в різних країнах; національний план рахунків, побудований за певною моделлю; система організації бухгалтерського обліку в масштабі підприємства; методологія визначення кінцевого результату.

РОЗДІЛ 2

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СКЛАДОВИХ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Система бухгалтерського обліку як об'єкт моделювання

Відповідно до загальної теорії систем під системою розуміють множину об'єктів, частини або елементами системи – пов'язаних певними відносинами між собою а також їх атрибутів – властивостей об'єктів. Тобто система – це сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках між собою і утворюють певну цілісність, єдність.

Елементами системи виступають об'єкти, з яких вона складається. Між ними існують взаємозв'язки та взаємодія. Зв'язки між елементами поділяються на вхідні й вихідні. Через вихідні зв'язки даний елемент системи впливає на інші елементи або оточуюче середовище. Кожен з елементів може мати один або більше входів та один або більше виходів.

Система може складатися з окремих підсистем і водночас сама виступати підсистемою іншої або багатьох систем. Кожен елемент системи може розглядатися як підсистема, якщо досліджується його структура.

Будь-яка складна система розглядається як сукупність об'єктів (елементів, підсистем тощо), що призначені вирішити завдання деякого визначеного класу. Відповідно до цього процес функціонування складної системи представляється як сукупність дій її елементів, призначених для досягнення єдиної мети. Це загальне положення теорії моделювання складних систем.

Для системи 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 система проявляє свою цілісність. Саме тому будь-яка система може бути розглянута як елемент системи вищого порядку, а її елементи можуть виступати в ролі систем нижчого порядку – підсистем, якщо досліджується структура системи в цілому. Окремі рівні системи зумовлюють певні аспекти її поведінки, а цілісне функціонування виявляється результатом взаємодії всіх її рівнів. Для більшості систем характерна наявність в них процесів

передачі інформації та управління, перебіг яких визначає особливості кожної системи.

В теорії систем розрізняють конкретні та абстрактні системи. В конкретній системі зв'язок між елементами здійснюється за допомогою передачі матеріальних і нематеріальних об'єктів, внаслідок чого між елементами відбувається обмін інформацією. Елементи впливають на об'єкти за допомогою ресурсів (потенціалів). Ці дії (процеси), в свою чергу, впливають на вхідні та вихідні потоки. Абстрактна ж система є системою висловлювань або класифікаційною системою. У ній елементи підпорядковуються без вхідних і вихідних потоків (наприклад, система цілей підприємства).

Будь-яка складна система розглядається як сукупність об'єктів (елементів, підсистем тощо), що призначені вирішити завдання деякого визначеного класу. Відповідно до цього процес функціонування складної системи представляється як сукупність дій її елементів, призначених для досягнення єдиної мети. Це загальне положення теорії моделювання складних систем.

У сучасних умовах науково-технічного прогресу, що охопив всі форми нашого буття, облік постійно вдосконалюється, збагачується новими методами й технічними засобами. Перед керівниками підприємства та бухгалтерами постають складні важливі проблеми, пов'язані з організацією обліку, а науковці повинні забезпечити подальший розвиток його теоретико-методологічних основ.

Отже, під системою найчастіше розуміють цілісну множину об'єктів, пов'язаних між собою взаємними відносинами. Щодо системного функціонування не є винятком й бухгалтерський облік. Він, обслуговуючи соціально-економічні відносини, виступає складовою соціально-економічної системи в цілому.

Проблеми, що супроводжують реформування вітчизняного бухгалтерського обліку, вимагають комплексного відстеження факторів його ефективного функціонування з метою сприяння у прийнятті оптимальних управлінських рішень. Відірваність теоретичних досліджень від проблем практики зумовлюють необхідність перегляду базових основ теорії з метою вдосконалення практики.

Тому визначення складових і взаємозв'язків системи бухгалтерського обліку забезпечить розуміння його загальних і окремих проблем.

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.

Бухгалтерський облік як система є сукупністю елементів певного змісту та форми, які пов'язані між собою та об'єднані постійною взаємодією, що підтверджує справедливість визнання бухгалтерського обліку конкретною системою, системою, що забезпечує надання інформації про стан і зміну майна підприємства та джерел його утворення, про характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські операції та їх вплив на стан господарської одиниці в єдиному грошовому вимірнику. На мікрорівні бухгалтерський облік як система виступає складовою економічної системи підприємства, на макрорівні – держави.

Складність і багатогранність системи бухгалтерського обліку обумовлюють множину існуючих її визначень; сутність цих визначень зводиться до наступного: сукупність об'єктів, яка в результаті їх об'єднання набуває нових властивостей, відмінних від властивостей кожного з окремих об'єктів.

Взаємодія елементів системи бухгалтерського обліку зумовлює виникнення в цій сукупності нових якостей, не властивих елементам, що її утворюють. Цим цілісна система відрізняється від такого поєднання елементів, яке утворює лише просту їх суму й не утворює нових властивостей.

Властивостями системи, згідно позиції Д.В. Смірнова [96, с. 14], є те, що "...система прагне зберегти свою структуру (ця властивість базується на об'єктивному законі організації – законі самозбереження); система потребує управління...; в системі формується складна залежність від властивостей елементів й підсистем, які входять до її складу”.

Завданнями облікової системи є визначення кінцевого результату діяльності суб'єкта господарювання в необхідні для управління терміни,

забезпечення контролю за використанням ресурсів на рівні підприємства та центрів відповідальності. Бухгалтерський облік виступає з'єднуючою ланкою між господарською діяльністю підприємств і особами, що приймають рішення. Діючі принципи та правила організації обліку змінюються відповідно до потреб діяльності підприємств.

Отже, цілком закономірно, що система бухгалтерського обліку, як і будь-яка інша система, має свою будову, структуру й визначені функції. Будова системи бухгалтерського обліку визначається складовими її компонентами, в тому числі елементами методу бухгалтерського обліку. Структурою системи бухгалтерського обліку виступає внутрішня її організація, яка характеризується способом взаємодії її компонентів і їх властивостей. Результатом взаємозв'язку та взаємодії елементів системи є її цілісне функціонування.

Як зазначає проф. К.Е. Каллас "...система бухгалтерського обліку складається з багатьох відносно самостійних складових частин, які мають не лише вертикальні (ієрархічні), але й горизонтальні зв'язки, які дуже тісно переплітаються між собою" [42, с. 11].

Для системи обліку характерними ознаками є: наявність зв'язків (у тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність.

Система бухгалтерського обліку має розвинену структуру й різні за змістом внутрішні зв'язки. Вона нараховує велику кількість елементів та функцій, досить різних, однак взаємопов'язаних. Зміни в одному з елементів системи призводять до змін в інших. У зв'язку з цим, а також завдяки великій кількості внутрішніх зв'язків між елементами, бухгалтерський облік можна визначити як складну систему, єдність якої проявляється при систематизації та створенні інформації. Так, несвоєчасне й неправильне вираження в одній із ланок системи змін в об'єкті викликає небажані явища у всій системі. Крім того, складність даної системи зумовлює необхідність групування інформації за об'єктами, яких в бухгалтерському обліку значна кількість, особливо враховуючи аналітичний рівень.

Для системи бухгалтерського обліку характерна 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. Бухгалтерський облік може розглядатись як елемент системи більш високого порядку – господарської інформаційної системи, яка генерує та інтерпретує всю базу інформаційного потоку, надану різними системами, для ефективного управління.

Водночас систему бухгалтерського обліку можна розглядати як автономну, елементи якої можуть виступати в якості систем більш низького порядку. Будь-яка економічна система визначається метою, з якою вона формується. Система бухгалтерського обліку характеризується певною цілеспрямованістю, тобто всі її ланки служать загальній цілі – забезпечення різних користувачів необхідною обліковою інформацією для визначення та регулювання напрямів діяльності господарюючого суб'єкта. Одночасно ця функція системи виступає метою і змістом всіх її ланок.

Бухгалтерський облік є нічим іншим як частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, в продукт для управління. Таким продуктом є оброблена інформація, яка має всі властивості товару. З цієї точки зору, на думку М.С. Пушкаря [86], бухгалтерський облік є засобом виробництва товару особливого роду – інформації, яка має вартість, собівартість, ціну та інші категорії товарного виробництва. Розвиток системи бухгалтерського обліку повинен визначатися тим, яка інформація, кому та в які строки повинна подаватися. Даний підхід дозволяє моделювати систему таким чином, щоб при мінімальних витратах отримати найбільший обсяг потрібної інформації й задовольнити потреби максимальної кількості споживачів, хоча тривалий період часу кінцевою метою обліку вважалось складання балансу та іншої звітності, а його методологія розвивалася таким чином, щоб на підставі первинної документації отримати зведені дані для задоволення потреб зовнішніх користувачів – складання зовнішньої звітності.

Наведене підтверджується й позицією вчених. Так проф. М.С. Пушкар у своїх дослідженнях [85] виходить з тієї ідеї, що система управління є ведучою, а система обліку – забезпечуючою ланкою, а тому основним завданням обліку, є

упорядкування вхідної і вихідної інформації про господарську діяльність підприємства відповідно до потреб управління. При цьому внутрішня структура системи бухгалтерського обліку змінюється в напрямку своєчасного забезпечення й отримання в повному обсязі вихідної інформації для управління. Чим різноманітніша така інформація, тим більше рівнів управління вона забезпечує і тим складнішою є внутрішня структура системи обліку.

Для більшості систем характерна наявність важелів управління ними та процесів передачі інформації. Бухгалтерський облік історично є уособленою функцією управління підприємством. Облікова система як об'єкт моделювання відіграє важливу роль в удосконаленні процесу управління підприємством і підвищенні ефективності виробництва. Тобто бухгалтерський облік є засобом управління. При цьому в бухгалтерському обліку відбуваються значні зміни, спричинені науково-технічним прогресом, змінами в сфері господарських відносин.

Тому система, що аналізується, містить елементи управління – об'єкт і суб'єкт, які пов'язані між собою певною послідовністю дій, що дає можливість отримувати інформацію та забезпечувати нормальну роботу керованого об'єкту. Об'єктом управління виступає процес відображення в бухгалтерському обліку сукупності матеріальних, трудових і грошових ресурсів в процесі їх кругообороту, суб'єктом – працівники бухгалтерії (ведення обліку) та керівництво підприємства (організація обліку).

Бухгалтерський облік є відкритою системою, в якій кількість елементів та зв'язків між ними змінюється залежно від входів та виходів з неї, яка здатна пристосовуватися до впливу оточуючого середовища.

З цієї позиції для обліку, як і для будь-якої іншої інформаційної системи, характерні процеси сприйняття, перетворення та передачі інформації. Такий підхід в організації обліку передбачає обов'язкову наявність завдань, належне інформаційне забезпечення, динамічні умови, які визначають стійкість і гнучкість системи (документи), зовнішні обмеження (постанови, інструкції, накази тощо), зовнішні та внутрішні інформаційні потоки.

Елементи бухгалтерського обліку змінюються з часом і зв'язки між ними не залишаються постійними, тому система обліку відноситься до динамічних систем. Як і всі складні динамічні системи, система бухгалтерського обліку

характеризується великою кількістю різних показників, що відображають стан окремих її елементів, входів та виходів і вимірюються кількісно у вигляді конкретних чисел. Такими є, наприклад, дані про постачання, виробництво і продаж, використання ресурсів, стан розрахунків з постачальниками, покупцями, бюджетом, фінансові результати тощо. На практиці кількість показників обмежується потребами вихідної інформації, необхідної для управління та користувачів.

Розглядаючи бухгалтерський облік як систему, слід виходити з того, що на конкретному підприємстві його ведення здійснюється за допомогою засобів праці (обчислювальної та організаційної техніки) та живої праці бухгалтерів, які зайняті обробкою специфічних предметів праці (бухгалтерських документів) з метою одержання проміжної та вихідної результатної інформації про результати господарських операцій. Це є цілком природним і необхідним елементом ведення бухгалтерського обліку.

На думку професорів Я.В. Соколова, бухгалтерський облік є складною тривірневою системою. Перший рівень – методичний, другий – технічний (рівень форми обліку), третій – організаційний. Згідно з таким поділом на методичному (базовому) рівні систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарського життя, що реєструються та узагальнюються на бухгалтерських рахунках. Тут елементами системи бухгалтерського обліку виступають рахунки (на яких здійснюється узагальнення фактів), що розкривають зв'язки між господарськими подіями через подвійний запис. Обробка та реєстрація фактів господарського життя призводить до створення різних форм обліку (другий рівень системи бухгалтерського обліку). Взаємодія облікових працівників у процесі ведення обліку вимагає управління бухгалтерією, що відбувається на третьому, організаційному рівні системи бухгалтерського обліку [96].

Отже, система бухгалтерського обліку складається зі структурних елементів, зв'язків і дій. Історично сформованими елементами системи обліку виступають елементи його методу, в тому числі й рахунки, а зв'язки між ними тісно пов'язані подвійним записом, вираженим у кореспонденції рахунків. Подвійний запис, крім того, характеризує зв'язки між елементами, напрямок

руху інформації між ними. Завдяки подвійному запису на рахунках інформаційна система бухгалтерського обліку набуває динамізму, здатності відображати не лише кількісну та якісну характеристику економічної інформації, але й рух її потоків. У свою чергу, дії – це різні обчислення, калькуляційні розрахунки, логічні порівняння при використанні нормативів, лімітних обмежень, цін тощо.

Вхідним пунктом системи є найпростіші елементи. В бухгалтерському обліку такими найпростішими елементами виступають факти господарського життя, які відстежуються шляхом їх фіксації в первинних документах, що відображають ці факти (господарські операції), а документи використовуються для оцінки економічних та юридичних наслідків діяльності підприємства в результаті групування господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Порядок групування задається Планом рахунків бухгалтерського обліку. Факти господарського життя в системі бухгалтерського обліку відображаються за єдиною моделлю – планом рахунків.

У цілому ж, система бухгалтерського обліку описує реальні господарські явища та процеси, які відбуваються на підприємстві, тобто вона є штучною. Про це відзначає проф. М.С. Пушкар: “...система бухгалтерського обліку є штучно створеною, адже у природі не існує такої системи, вона сконструйована у процесі тривалого періоду розвитку економіки... Штучність системи дозволяє постійно її удосконалювати по мірі виникнення нових об’єктів спостереження” [85, с. 99].

Система бухгалтерського обліку має тенденцію до забезпечення динамічної рівноваги як всередині – між своїми елементами, так і щодо зовнішніх факторів. Оскільки в бухгалтерському обліку відображаються якісно різноманітні явища та процеси, які взаємодіють між собою, то динамічна рівновага може бути порушена як внутрішніми елементами системи, так і зовнішніми факторами. Порушення рівноваги стану даної системи може відбуватися в результаті утворення динамічної рівноваги більш широкої системи, до якої система бухгалтерського обліку входить як один із складових елементів.

Бухгалтерський облік завдяки тому, що основним його завданням є збір, обробка та надання інформації можна визначити як інформаційну систему, в якій сформовані дані про наявність та рух господарських ресурсів підприємства,

джерела їх утворення, про характер і результати його господарської діяльності, які відображаються й узагальнюються в єдиному грошовому вимірнику.

Облікові дані утворюються великою кількістю різних фактів господарського життя об'єкта управління. Повідомлення про окремі факти утворюють ту чи іншу характеристику облікового об'єкту, а дані про сукупність фактів – інформаційний потік, який описує господарський процес підприємства.

Бухгалтерський облік є системою, що свідомо створена людиною і функціонує при її безпосередній участі, тому облік слід розглядати як інформаційну систему. Через інформацію бухгалтерський облік пов'язаний з іншими підсистемами. А тому, напрями розвитку бухгалтерського обліку визначає, по-перше, інформація яку він отримує, по-друге, інформація, яка утворюється всередині системи, й така яка надається навколишньому середовищу.

З вище викладеного можна зробити висновок, що бухгалтерський облік це, по-перше, велика система, тобто така система, яка є сукупністю елементів визначеного змісту й форми, пов'язаних між собою та об'єднаних регулярною взаємодією, яка не може розглядатися одночасно з позиції одного спостережника або в часі, або в просторі. Так, проф. М.С. Пушкар відмічає: "...система бухгалтерського обліку є складною внаслідок ієрархічності внутрішньої будови й розвинених взаємозв'язків між елементами" [85, с. 35]. По-друге, це складна система, тобто система, побудована для вирішення багатоцільового завдання. По-третє, система бухгалтерського обліку є підсистемою більш складної системи, тобто системи управління, а саме її економічної підсистеми. По-четверте – це інформаційна система, адже однією із основних задач бухгалтерського обліку є збір, обробка та оприлюднення інформації. По-п'яте, це документальна система, оскільки бухгалтерський облік не може функціонувати без документів.

Метою бухгалтерського обліку як системи, на думку М.С. Пушкаря, є побудова теоретичних конструкцій, визначення категорій, елементів системи, що забезпечує відображення дійсності та розкриває сутність і корисність даних для користувачів [85, с. 109]. При цьому методологічна мета обліку полягає у

розробці такої моделі, яка б дозволила фіксувати, класифікувати та відображати факти господарського життя на рахунках способом подвійного запису.

У процесі організації бухгалтерського обліку об'єктом моделювання в системі управління виступає облікова система, покликана забезпечити прийняття правильних і надійних управлінських рішень. Як система управління, так і система бухгалтерського обліку є різновидами складних систем, до класу яких відносять комунікаційні комплекси, системи автоматизованого управління, інформаційні системи та деякі інші.

Історично сформована до нашого часу система бухгалтерського обліку, виступаючи об'єктом моделювання, дозволяє створити модель господарської діяльності підприємства, відображаючи стан та рух його засобів. Це надзвичайно важлива форма відображення економічних процесів, що дозволяє передбачати економічний розвиток підприємства.

Системний підхід до дослідження складних систем дозволяє виявити внутрішній механізм не лише дії окремих їх компонентів, але й їх взаємодії на різних рівнях. Застосування категорії системи, системний підхід до пізнання, зокрема, облікових явищ мають виключно важливе теоретичне значення, оскільки дозволяють дослідити внутрішню єдність обліку, органічний взаємозв'язок та гармонічну взаємодію його складових частин.

Для вивчення системи бухгалтерського обліку та побудови її найпростішої моделі необхідно вивчити властивості бухгалтерського обліку та побудувати індивідуальні моделі, що є основою для побудови універсальної облікової моделі. Це допоможе підсилити спрямованість обліку на вирішення нагальних проблем.

Для моделювання в цілому потрібно зрозуміти, що в основі побудови системи бухгалтерського обліку лежать цілі власника, які він переслідує. На думку П. Гольбаха, інтерес є єдиним мотивом людської діяльності, одним з проявів якої є бухгалтерський облік.

Розробка моделі системи обліку на сучасному етапі передбачає виконання двох завдань: перше зумовлене потребою комплексної автоматизації обліку, яка не може бути здійснена без комплексної формалізації, основою якої виступає модель. Другим завданням є підвищення точності бухгалтерських даних: у

визначенні термінів, формуванні окремих положень, теоретичних концепцій і їх обґрунтуванні. Вирішення зазначених завдань досягається тим, що на основі обраної логічної бази – основних вихідних понять і аксіом (постулатів) – кожний новий термін точно визначається, а кожне щойно введене положення суворо та чітко доводиться.

Система бухгалтерського обліку при застосуванні моделювання розширює можливості керівництва у прийнятті управлінських рішень. Це, в свою чергу, потребує забезпечення керівництва достовірною економічною інформацією, яка використовується при вирішенні тих чи інших завдань. Подібний підхід дозволяє прийняти науково обґрунтовані рішення. Такі обставини потрібно обов'язково врахувати при побудові кожної моделі.

Результатом будь-якого процесу пізнання є пізнавальний образ (суб'єктивний образ) дійсності, який є діалектичною єдністю суб'єктивного та об'єктивного і завжди належить суб'єкту. В системі бухгалтерського обліку результатом пізнання виступає сформована модель господарської діяльності господарюючого суб'єкта. Та сукупність інформації, яка формується в системі обліку, належить саме власнику, що визначає його прерогативи на її використання. Однак протягом розвитку діяльність людини постійно обмежувалася, контролювалася. Втручання держави як суб'єкта господарських відносин також створює певні обмеження щодо використання (приховування) певної частини облікової інформації, причому найбільш суттєвої.

Об'єкти бухгалтерського обліку залежать від галузевих особливостей господарства [31, с.24]. Розглядаючи об'єкти бухгалтерського обліку, Г.І.Грінман наводить їх класифікацію для сільськогосподарських підприємств у розрізі господарських засобів та джерел їх утворення.

Об'єктами моделювання в теорії моделювання прийнято називати об'єкти реального світу, які подібні до побудованих моделей. Подібність – це взаємно-однозначна відповідність між двома об'єктами, за якої відомими є функції переходу від параметрів, які характеризують один з об'єктів, до інших параметрів. Лише за цієї умови знання про об'єкт може бути отримане не безпосередньо при вивченні самого об'єкту, а його моделі, й можливе

перенесення відомостей, які отримані при вивченні моделі, на об'єкт, що моделюється.

Система бухгалтерського обліку має відповідні рівні, які визначають якість її функціонування: методологія, методика, організація, технологія. Всі ці рівні також є окремими об'єктами моделювання (рис. 2.1).

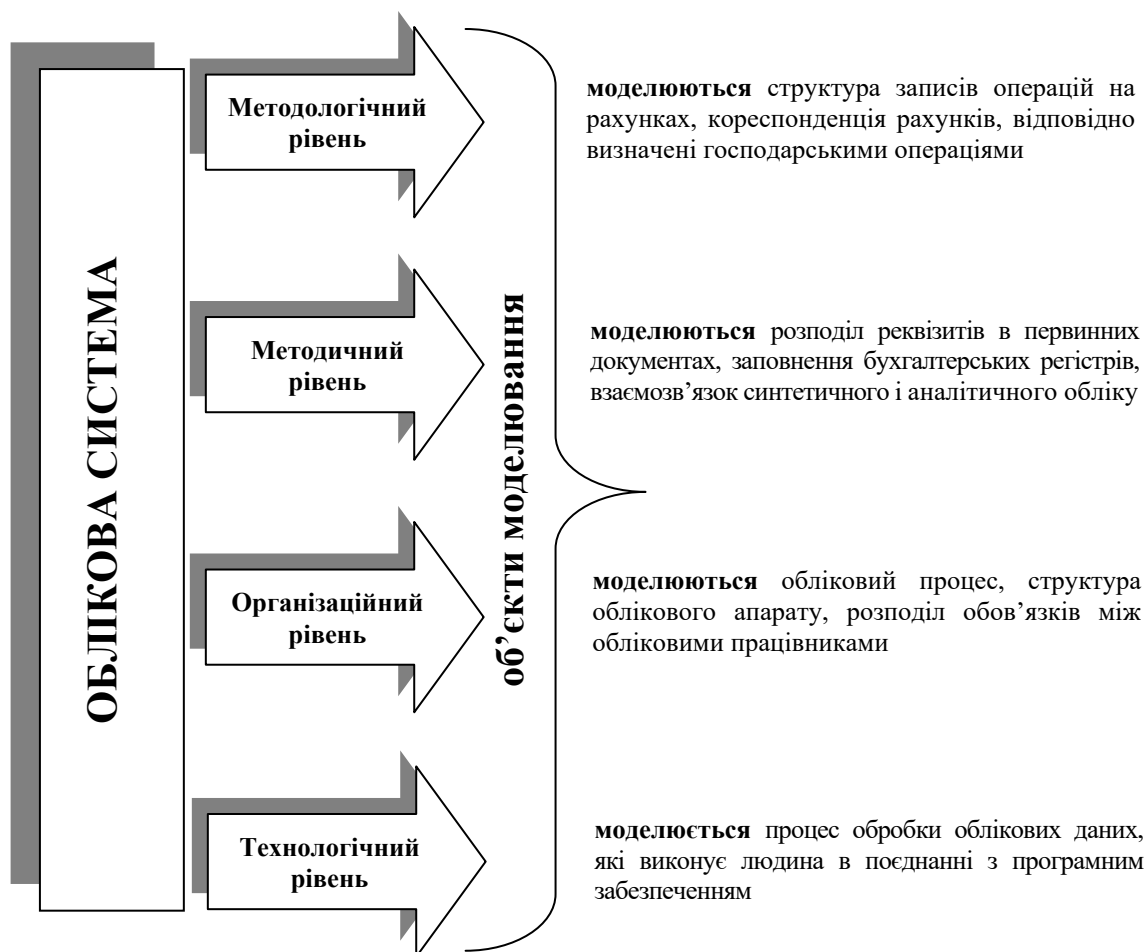


Рис. 2.1. Рівні моделювання в бухгалтерському обліку

У бухгалтерському обліку об'єктами моделювання слугують облікові системи, які виступають різновидами складних систем. До класу складних систем відносять комунікаційні комплекси, системи автоматизованого управління, інформаційні системи та ін. Облікові системи можуть бути охарактеризовані наступними ознаками складних систем:

– за структурою облікові системи наближені до комунікаційних комплексів, які мають значну кількість і протяжність ліній зв'язку;

—за об'єктом чи предметом впливу облікові системи можна віднести до інформаційних систем, оскільки вони призначені оперувати особливо інтенсивними потоками інформації;

—за технологічними ознаками облікові системи подібні автоматизованим системам управління, які забезпечують збір даних, обробку, збереження та надання інформації, необхідної для управління господарським чи виробничим процесом.

У процесі моделювання в бухгалтерському обліку можливе варіювання інтерпретацій, тобто можливість зміни номенклатури реквізитів первинних документів, рахунків і показників звітності. До таких змін можуть відноситись збільшення чи зменшення номенклатури показників, зміни в плані рахунків і класифікаторах, розширення чи скорочення кількості реквізитів первинних документів і др. Практичному втіленню цього положення передують розробка моделей обліку і подальша побудова універсальної облікової моделі та втілення її в комп'ютерній програмі з бухгалтерського обліку (рис. 2.2).

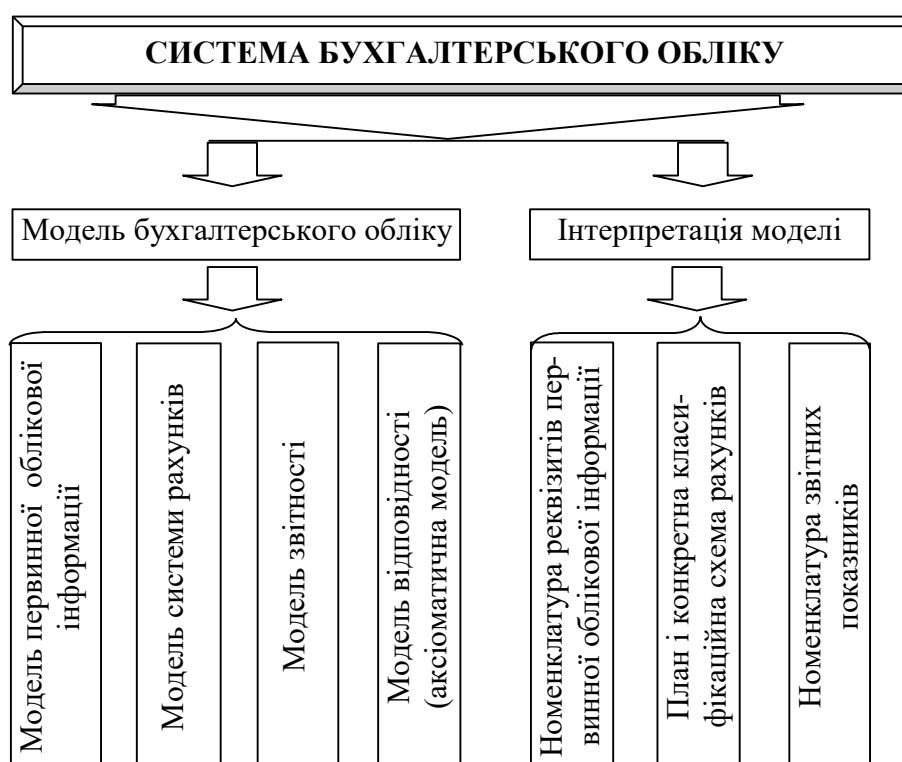


Рис. 2.2. Моделювання системи бухгалтерського обліку

Завдяки моделюванню система обліку дозволяє отримувати з вихідних даних шляхом висновків необхідні результативні показники. Модель облікової

системи забезпечить компактність і економічність системи обліку. Для забезпечення даної мети облікова система описується у вигляді моделі і її інтерпретації. Модель обліку складається з певної кількості допоміжних моделей і аксіоматичної структури обліку.

Поділ бухгалтерського обліку на підсистеми призводить до використання методу моделювання до основних понять бухгалтерського обліку, таких, як облікова політика, господарські факти, бухгалтерські записи, господарські процеси, узагальнюючі й інші показники. Цей метод є засобом опису й удосконалення методики бухгалтерського обліку. Моделювання як засіб опису методики бухгалтерського обліку передбачає винесення на модельний рівень опис таких категорій, як господарські факти. Крім того, пізнання дозволяє на визначеному етапі вивчення та формалізації системи обліку абстрагуватися від економічної сутності та специфіки кожного конкретного господарського опису типів ознак господарських фактів, моделей опису вхідних повідомлень (включаючи первинні документи), моделі опису відповідності набору типів ознак кожному господарському факту.

Найбільш поширеним і випробовуваним на практиці є метод моделювання для формалізації процесів формування бухгалтерської звітності. Передумовою цього є та обставина, що всі форми звітності уніфіковані в межах держави за галузями. Тобто звітність забезпечує у найбільшій мірі якісними регламентуючими матеріалами, що є описом моделей одержання форм звітності як процесу встановлення взаємно однозначної відповідності між кожним показником форми і тією або іншою сукупністю вихідних даних реєстрів бухгалтерського обліку, показників цієї ж або інших форм звітності. Модель на змістовному рівні конкретизується на етапі формування умовно-постійної інформації в процесі адаптації автоматизованої системи до умов конкретного підприємства.

Кожна з проблем розвитку обліку пов'язана з розробкою єдиної моделі обліку. В цьому відношенні така модель виступає своєрідною ланкою, через яку визначаються основні напрями подальшого удосконалення обліку.

Системний підхід у дослідженнях з бухгалтерського обліку повинен розвиватися як інформаційна система – на адекватній теоретичній основі, переслідуючи мету – зменшення неузгодженостей розвитку соціальних і економічних вимог.

У результаті дослідження визначено, що система бухгалтерського обліку виступає об'єктом моделювання як багатофункціональний комплекс, який має подвійну природу. Щодо першого – це ідеальний облік, як вважають філософи – один з трьох геніальних винаходів людства, наука про порядність. Система бухгалтерського обліку як організація залежить від потреб суспільства, яке вона обслуговує. Для нашої практики система бухгалтерського обліку – це універсальна модель обліку, сформована з окремих підсистем, в межах яких взаємодіють окремі елементи системи бухгалтерського обліку. Метою моделювання системи обліку є такі дії зі збирання, обробки даних та узагальнення у вигляді інформації, сутність якої має відповідати потребам і запитам користувачів.

2.2. Предмет як складова система бухгалтерського обліку

Організація облікового процесу передбачає поділ його предмета на такі об'єкти:

- 1) етапи (первинний облік, поточний облік, підсумковий облік);
- 2) стадії (підготовча, процедурна, результатна);
- 3) фази (проектна, технологічна, рефлексійна).

Вибір форми організації бухгалтерського обліку, згідно з Законом про бухгалтерський облік, знаходиться у компетенції підприємства. Однак при цьому необхідно враховувати не тільки застереження Закону, згідно з яким підприємства, звітність яких оприлюднюється, не мають право обирати форму, що передбачає самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства, а й специфіку підприємства (вид і обсяг діяльності, організаційно-правову форму, підпорядкованість тощо). Необхідно також зважати на такий суб'єктивний

фактор, як рівень компетентності керівництва у сприйнятті облікової інформації з високим рівнем її деталізації. Рівень деталізації облікової інформації не є самоціллю, він має бути адекватний тим потребам, які необхідні для ефективного управління господарською діяльністю окремого підприємства. Необхідно також враховувати залежність між рівнем деталізації облікової інформації та витратами на її отримання. Тому завданням організації бухгалтерського обліку є оптимізація як змісту облікової інформації, так і форми її отримання.

В.Г. Швець зазначає, що предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби за їх складом і використанням, джерела формування та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються на підприємстві. При цьому, “предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів, складових, які називаються об’єктами. Під об’єктами обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі відтворення” [113, с. 31-32].

Н.М. Малюга дійшла висновку, що предметом бухгалтерського обліку є відносини власності, зумовлені фактами господарського життя, у результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов’язань, капіталу та фінансових результатів підприємства, тобто вивчення того, що підлягає відображенню в бухгалтерському обліку. При цьому вчений зазначає, що об’єктами бухгалтерського обліку є явища та процеси, які пов’язані з діяльністю підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах. Це засоби підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати [59, с. 64].

За тлумачним словником предмет – це будь-яке конкретне матеріальне явище, що сприймається органами чуття; річ; те, на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність, об’єкт; логічне поняття, що становить зміст думки, пізнання. Об’єкт же трактується як матеріальний предмет пізнання та практичного впливу з боку людини (суб’єкта); будь-який предмет думки, дослідження, художнього віддзеркалення [72].

Соколов Я.В. визначає, що: “Предмет бухгалтерського учета не “дан”, а “задан” ему интересами лиц, участвующих в хозяйственных процессах” [96, с.41].

Відтак, на наш погляд, предмет бухгалтерського обліку, за Я.В. Соколовим, визначається інтересами інститутів, що беруть участь або контролюють господарський процес. Такими інститутами є не тільки власник – менеджер чи держава (регулятор), а й, наприклад, галузеве управління. Останнє бере участь у господарських процесах через відпрацювання цінової, податкової політики, бюджетної підтримки тощо. В своєму визначенні Соколов мудро не обмежує зміст слова “задан” для категорії “предмет бухгалтерського обліку”, лишаючи простір для розвитку бухгалтерської науки та практики.

Я.В. Соколов говорить, що предмет обліку не даний йому у вигляді кругообігу господарських благ чи у вигляді процесу відтворення, або в вигляді самих благ та джерел їх утворення, а заданий йому інтересами осіб, які беруть участь в господарських процесах, та цілями, які ставляться перед бухгалтерським обліком і пов’язані з прийняттям управлінських рішень [97, с. 564, 570].

Перший комплекс наукових уявлень пов’язаний з переконанням, що бухгалтер фіксує господарську діяльність підприємства, яка і є предметом бухгалтерського обліку. З цього приводу Я.В. Соколов відзначав, що, згідно з Кантом, однією з ознак класифікації наук є предметна ідентифікація, і предметом бухгалтерського обліку є факти господарського життя [97, с. 6-7]. За оглядом історії розвитку бухгалтерської думки, який проведений професором Я.В. Соколовим – це розділяли такі науковці:

– Д.Л. Кріппой – мета обліку полягає у дослідженні результатів господарської діяльності, яка пов’язана з постійними змінами об’єму і складу майна. Ці зміни і є предметом обліку;

– С. Спіненді – вважав предметом обліку багатство підприємства, що вивчається не лише з точки зору управління підприємством, але і з точки зору причин його виникнення, трансформації, росту;

– І.Ф. Шер, за яким предметом бухгалтерії можуть бути лише зовнішні та внутрішні господарські і правові факти, що вже відбулися;

– К. Арнольд – згідно з його переконаннями, предметом бухгалтерського обліку є речі, які здатні до примноження чи зменшення, оскільки вони заключають в собі по ціні яку-небудь цінність;

– Е. Мудров – предметом обліку визначав всілякий промисел, всіляку працю, яка має ціллю прибуток;

– Р. Делапорт – предметом бухгалтерського обліку визначав рух цінностей в часі і просторі [97, с. 115-348].

І.В. Малишев зазначав, що предметом бухгалтерського обліку являються економічні процеси, що супроводжуються змінами в складі господарських засобів та їх джерел в умовах госпрозрахункових відносин між підприємствами та всередині їх [7, с. 18].

За Л.І. Вороніною, предмет бухгалтерського обліку – ділова активність суб'єкта підприємництва, виражена в особливій формі – економічних показниках [61, с. 32].

Наприклад, на думку С.Ф. Голова, в сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою). Предметом бухгалтерського обліку як науки є історичні, сучасні та майбутні методологічні, організаційні та інші аспекти бухгалтерського обліку у взаємозв'язку із відповідними елементами середовища, в якому він здійснюється [27, с. 453].

Намагаючись пояснити протиріччя між «сталістю» та «розвитком», Д. Спасов, по-своєму розуміючи різницю між предметом та об'єктом бухгалтерського обліку, висунув думку, що до об'єкту бухгалтерського обліку входить вся сукупність тілесних та безтілесних речей, а до предмету – лише та їх частина, яка безпосередньо відображається у бухгалтерському обліку [58,

с. 56]. На противагу цьому твердженню, можемо бачити, що розвиток фактів та явищ господарського життя, що потребують відображення, постійно розширюється під впливом різних інституційних чинників. Але це не означає, що предмет бухгалтерського обліку повинен від цього постійно переглядатись. Навпаки, і звідси висуваємо гіпотезу, пов'язану з означеною проблемою: предмет науки про бухгалтерський облік повинен трактуватися настільки універсально, щоб трактувати факт появи нових об'єктів, які не обмежуватимуть його, а конкретизуватимуть зміст його теорій. Наприклад: трансакційні витрати, гудвіл, біологічні активи, емфітевзис, публічне професійне пояснення фінансової звітності, тощо – яскрава ілюстрація поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку в сучасному середовищі. Тільки така глибина предмета бухгалтерського обліку надасть бухгалтерській науці парадигмального значення. І в пошуку цієї глибини найбільш прийнятною, для взяття за основу розвитку теорії обліку, видається сучасна теорія інституціоналізму. Теорія, що пояснює розвиток економіки через вивчення інституціонального середовища та інституційних впливів.

Отже, узагальнюючи вищесказане, відзначаємо, що предмет бухгалтерського обліку як практичної діяльності – це факти господарської діяльності, пов'язані з рухом матеріальних та вартісних об'єктів обліку. На таке сприйняття предмету бухгалтерського обліку «звужуюче» впливають здебільшого «правила гри» (нормативно-методичне забезпечення, встановлена практика), що проявляються у загальних вимогах складання і подання бухгалтерських документів, що встановлені регулюючими та дотримання яких перевіряється контролюючими інститутами.

Інші дослідники вважають, що бухгалтер обліковує не самі господарські процеси і тим більше не майно підприємства, а лише інформацію, яка породжує права і відповідальність осіб, що беруть участь у цих процесах. Похідним від цих досліджень є розвиток уявлення про предмет бухгалтерського обліку як про мистецтво вибору оптимального співвідношення елементів методу бухгалтерського обліку, яке враховує потребу користувачів у обліковій

інформації. Облік за ними не є набором емпіричних і догматично регламентованих правил, а засобом дослідження господарської діяльності та власної методології. Найяскравіше ці позиції озвучили Е. Хендріксен та М. ван Бреда: «Соціальні і економічні наслідки різних способів формулювання облікової політики, та їх сутність і є предметом сучасних наукових досліджень» [108, с. 139].

За такими підходом методологія бухгалтерського обліку являє собою систематизований набір компромісних рішень між соціальними групами. Наявність можливості зробити узаконений вибір облікових процедур, які надають можливість отримати різні показники фінансового результату, являє собою інституційну складову взаємодії суспільних груп, через яку здійснюється вплив на методологію обліку. Предметом обліку за такого підходу є визначення того, як застосовуються елементи методу бухгалтерського обліку в їх можливих альтернативах та варіативності від професійних бухгалтерів на практиці. Плеяда мислителів, що визначають предмет обліку в окреслених рамках, представлена такими науковцями:

- Д. дель Кастілло – предметом обліку вважав договори, якими він іменував кожен факт господарського життя. За рахунками він бачив агентів – адміністрацію і контрагентів. Мета обліку полягала у відображенні юридичних прав і вимог учасників господарського процесу;

- За Д. Чербоні, предметом бухгалтерського обліку є права і обов'язки фізичних та юридичних осіб [97, с. 120]. Відносини, що виступають як юридичні, служать предметом обліку, який невіддільний від цілей управління;

- І. Ахматов – предмет науки полягає в тому, щоб придумувати рахунки для різних справ, щоб через це завжди знати стан останніх. Предметом бухгалтерського обліку являється не саме господарство, а його відображення на рахунках [97, с. 79-240];

Особливої уваги заслуговує підхід з точки зору означення предмету бухгалтерського обліку через один з елементів його методу. Зокрема, за Ж.Б. Дюмарше, предметом бухгалтерського обліку є оцінка, і вона є не ціллю, а

предметом бухгалтерського обліку і задана йому зовні, а відтак не є плодом творчості бухгалтера, а лише дозволяє йому об'єднати різні об'єкти, що потрапляють в коло уваги бухгалтерського обліку. Без оцінки немає обліку [97, с. 335].

Інший дослідник, Джордж Г. Сортер, предметом бухгалтерського обліку вважав вартість. В основу предмета обліку має бути покладена інформаційна подія, під якою він розумів елементарну інформаційну одиницю про факт господарського життя, тобто бухгалтерське повідомлення – документ [97, с. 380].

Згідно з Ф. Карпентьє, предмет бухгалтерського обліку як науки – дослідження законів, які складають базу, основу для його правил і які, звільняючи розум від непередбачуваного і незрозумілого, дають можливість передбачити на практиці багато явищ [97, с. 185].

Отже, предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитами інституцій. Зазначимо, запитами не тільки тих інституцій, які його регулюють та зорганізують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських чи інших рішень.

Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять, окреме як об'єкти, відображення в системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для всіх користувачів (інституцій), чи вибірково для їх груп чи індивідуумів.

Предметом обліку Г.І.Грінман виділяє “господарські засоби, джерела їх формування та кругообіг засобів в процесі виконання планів підприємства, організації і їх об'єднаннями. ... Але бухгалтерський облік відображає лише ті сторони господарської діяльності підприємства, які мають вартісну форму. Це і визначає об'єкти бухгалтерського обліку” [31, с.15].

Враховуючи вище викладене, вітчизняна наукова та професійна бухгалтерська спільнота не може стояти осторонь цих процесів. Визначальна

роль аграрного сектору в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки, суспільної стабільності, реалізації експортного потенціалу держави, а також специфіка, пов'язана з використанням у господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва, ставить специфічні вимоги до галузевого бухгалтерського обліку як інформаційної системи, що має проводити достовірну діагностику стану:

–біологічної складової економічного процесу, відповідно до якої саме родючий ґрунт, рослина і тварина, біологічні закони, за якими вони існують, визначають технологію побудови бухгалтерського обліку;

–соціальної складової та неоціненої суспільної значимості сільськогосподарської продукції, що апріорі передбачає орієнтацію аграрного бізнесу не стільки на отримання максимального прибутку, скільки на провадження соціально орієнтованого підприємництва в громадянському суспільстві;

–місії забезпечення продовольчої, екологічної та енергетичної безпеки світу в умовах участі України в Світовій організації торгівлі, що вимагає здійснення активної інформаційної політики, спрямованої на підвищення ефективності і конкурентоспроможності виробництва та реалізацію Україною свого значного аграрного експортного потенціалу.

Без належного інформаційного представлення цих особливостей аграрний сектор, як складова національної економіки, не зможе повною мірою забезпечити збереження та примноження унікальних земельних та біологічних ресурсів, інвестиційної привабливості суб'єктів господарської діяльності і сільських територій, конкурентоспроможності національного аграрного виробництва в світовій господарській системі.

У зв'язку з цим, нами проведено наукове означення специфіки предмета та об'єктів бухгалтерського обліку, виходячи з визначальності в цьому “біологічної метафори”, теорії фізичної економії, “живої економіки” та специфічних відносин власності, соціальної інфраструктури (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Визначена специфіка предмета та об'єктів обліку в підсистемі аграрного бухгалтерського обліку

Предмет	Об'єкти
Процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями та примноженням фізичного капіталу та біологічних активів ("жива" економіка)	Використання та примноження: –земельного капіталу; –еколого-природоохоронного капіталу; –біологічних активів; –енергетичних активів (в т.ч. сільськогосподарської продукції). Виробництво сільськогосподарської (біологічні перетворення) та харчової продукції
Специфічні господарські процеси	–Відносини власності, в т.ч.: майнові, земельні. –Спеціальні режими оподаткування: ФСП; ПДВ; земельний податок тощо. –Державна (бюджетна) підтримка за програмами. –Особливості організації різноманітних форм господарювання, формування соціальної, природоохоронної та екологічної інфраструктури.
Процеси зміни активів, формування фінансових результатів діяльності	–Формування та використання галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо). –Зміна вартості біологічних активів. –Формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності.

Аграрний сектор відрізняється від інших галузей економіки специфічними відносинами власності, оподаткуванням, державною підтримкою, формуванням та використанням нематеріальних активів, визначенням фінансових результатів господарської діяльності, приватизацією майна та землі, формуванням людського капіталу, соціальної інфраструктури села тощо. Всі ці процеси є окремими об'єктами обліку для задоволення запитів на інформацію щодо них різноманітних користувачів.

Вищезначені об'єкти обліку безперечно визначають специфічність, особливість побудови бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Разом з тим, визначальними для теорії та практики як українського, так і світового аграрного бухгалтерського обліку є предмет та об'єкти бухгалтерського обліку, що пов'язані з процесами біологічних перетворень рослин і тварин та з процесами використання і примноження фізичного капіталу. Саме останні асоціюють аграрну економіку з "живою" економікою. Економікою, яка характеризується господарськими процесами з живими

організмами – рослинами, тваринами, землею (сільськогосподарського призначення), продовольчо-енергетичними запасами, природоохоронними комплексами тощо.

Різноманітність об'єктів обліку біологічних активів, за вимогами П(С)БО30 “Біологічні активи”, подвоюється у зв'язку з методологічною недосконалістю застосування оцінки таких активів як за справедливою вартістю, так і за первісною вартістю. Крім того, в обліку малих та середніх сільськогосподарських підприємств (які не поділяють облік на фінансовий та управлінський) при запровадженні П(С)БО 30 виникає необхідність збереження існуючої до цього системи виробничого обліку також в розрізі різноманітних об'єктів обліку сільськогосподарського виробництва з метою забезпечення запитів управління та державної звітності. Зазначимо також, що виробництво сільськогосподарської продукції здійснюється за відмінними від інших галузей технологіями та має природно-просторовий та сезонний характер, що також має специфічне відображення у предметі та об'єктах.

До об'єктів обліку “живої” (аграрної) економіки також відносяться і сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи, які являють собою живу, енергетичну цінність за ознаками теорії фізичної економії.

Аналогічне облікове забезпечення з організовується і по обліку продукції тваринництва. Зазначимо лише, що в цій підгалузі аграрної економіки важливе значення має і виробництво, а відтак і облікове забезпечення виробництва – гною, як основи органічних добрив та альтернативного органічного землеробства й органічної енергетики. Звідси висновок: теоретико-методологічне вдосконалення змісту предмету та об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності слід вибудовувати з позицій теорії фізичної економії, враховуючи її антиентропійну сутність та, звідси, значимість для інституцій економіки й суспільства.

Земля сільськогосподарського призначення є особливим активом, якого, на сьогоднішній день, немає на балансах вітчизняних сільськогосподарських

підприємств як через правові особливості її приватизації та використання, так і через відсутність нормативного регламентування такого обліку.

Землі сільськогосподарського призначення займають майже 70% усіх земель України. Наша країна має унікальний, світового масштабу та значення сільськогосподарський земельний потенціал, що і визначає потребу та величезну значимість організації обліку цього об'єкта.

Особливе занепокоєння викликає стан підтримання життєдіяльності вітчизняних чорноземів органічними добривами. Специфічність використання та примноження родючості земель сільськогосподарського призначення визначає необхідність організації окремого обліку виробництва та використання органічних добрив.

Отже, означення і домінування “живої економіки” та біологічної метафори в предметі та об'єктах аграрного бухгалтерського обліку потребує формування окремої аграрної складової в теорії бухгалтерського обліку.

Означення окремої, специфічної методології побудови обліку сільськогосподарської діяльності в МСФЗ (МСБО41 “Сільське господарство”) відкриває нові можливості у розвитку загальної теорії бухгалтерського обліку та її галузевої підсистеми.

Аграрний аспект розвитку теорії бухгалтерського обліку базується на наукових доктринах фізіократії, інституціоналізму та біологічної метафори в економіці. З іншої сторони, в сучасному світі розвиток аграрної підсистеми теорії обліку мотивований зростаючими запитами на специфічну інформацію не тільки економічного, але й соціального та природоохоронного характеру.

Отже, предметом бухгалтерського обліку можна вважати реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси, які мотивовані до відображення в обліку запитами інституцій.

Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять окреме (як об'єкти) відображення в обліковій системі та представляють інформаційну цінність для користувачів.

Об'єкти обліку біологічних перетворень і відновлювальних енергетичних активів займають від 36 до 71% балансових узагальнень всіх активів сільськогосподарських підприємств України.

Наявне домінування в предметі та об'єктах бухгалтерського обліку біологічної складової, яке в перспективі суттєво збільшиться при постановці на баланс земель сільськогосподарського призначення, і не тільки, передбачає потребу ідентифікації специфічних факторів вартості, розробки стандартних показників за галузевими об'єктами та забезпечення зіставності звітності за цими показниками.

2.3. Принципи і методи створення єдиної (інтегрованої) системи обліку

У європейській (континентальній) моделі обліку під принципами розуміють сукупність відповідних методів та прийомів, які становлять базу організації бухгалтерського обліку і знаходять своє відображення в МСФЗ та які можна поділити за певними ознаками: концептуальні принципи (принцип нарахування; принцип (припущення) діючого підприємства/ безперервності); принципи, які визначають якість інформації (превалювання сутності над формою; принцип грошового вимірника; повного висвітлення; принцип періодичності); принципи, які формують процедуру ведення обліку (принцип автономності; принцип безперервності; принцип послідовності; принцип періодичності; превалювання сутності над формою); принципи, які регулюють оцінку об'єктів обліку (принцип нарахування; принцип вартості; принцип обачності; принцип використання грошового вимірника (припущення про стабільність валюти)).

Отже, розглянуті концептуальні принципи дають змогу зробити такі висновки щодо класифікації та їх групування в системі бухгалтерського обліку в частині доповнення наявних принципів бухгалтерського обліку, які регулюють процес оцінювання:

- доречним є поділ принципів на концептуальні й основні;
- концептуальні принципи припускають дуалістичний характер відображення і дають змогу застосовувати альтернативні підходи до оцінки об'єктів бухгалтерського обліку;
- можливість формування необхідного складу принципів та їх зміни для отримання більш корисної інформації щодо результатів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, яка б відповідала поточній ситуації;
- принципи беруть участь у прийнятті економічного та управлінського рішення користувачами;
- відображають суттєві характеристики, що відповідають за правильне функціонування системи бухгалтерського обліку та управління загалом, без яких вони не виконують своїх функцій;
- концептуальні принципи відображають економічні чинники та закономірності формування вартості об'єкта бухгалтерського обліку;
- основні принципи вимагають виконання прийнятих правил та методів оцінки та передбачають використання тільки базового підходу до оцінки.

На нашу думку, більшої уваги в контексті впливу оцінки об'єктів бухгалтерського обліку на прийняття економічних та управлінських рішень заслуговує дослідження принципів оцінки незалежної оціночної діяльності.

Використання принципів оцінки, що лежать в основі незалежної оціночної діяльності, поряд із принципами бухгалтерського обліку створюють інформаційне підґрунтя для прийняття виважених управлінських рішень у контексті оцінки прав власності, рухомого та нерухомого майна, цінних паперів, інструментів власного капіталу.

Під принципами оцінки в професійній оціночній діяльності розуміють покладені в основу методичних підходів основні правила оцінки майна, які відображають соціально-економічні фактори та закономірності формування вартості майна [70].

В основі незалежної оціночної діяльності лежать принципи, яких слід дотримуватися під час здійснення оцінки вартості об'єктів у матеріальній і нематеріальній формах. До них слід віднести такі [70]:

– принцип попиту та пропозиції відображає співвідношення пропозиції та попиту на подібне майно. Відповідно до цього принципу під час проведення оцінки враховуються ринкові коливання цін на подібне майно та інші фактори, що можуть привести до змін у співвідношенні пропозиції та попиту на подібне майно;

– принцип заміщення передбачає врахування поведінки покупців на ринку, яка полягає у тому, що за придбання майна не сплачується сума, більша від мінімальної ціни майна такої ж корисності, яке продається на ринку;

– принцип очікування передбачає, що вартість об'єкта оцінки визначається розміром економічних вигод, які очікуються від володіння, користування, розпорядження ним;

– принцип внеску (граничної продуктивності) передбачає врахування впливу на вартість об'єкта оцінки таких факторів, як праця,

управління, капітал та земля, що є пропорційним їх внеску у загальний дохід;

– принцип найбільш ефективного використання полягає в урахуванні залежності ринкової вартості об'єкта оцінки від його найбільш ефективного використання. Під найбільш ефективним використанням розуміється використання майна, в результаті якого вартість об'єкта оцінки є максимальною.

З погляду оцінки в бухгалтерському обліку та її розвитку як необхідного чинника й умови прийняття рішень користувачами з усіх перелічених принципів найбільш повно відображають економічні чинники, умови, створювані організацією під час здійснення бухгалтерського обліку, та закономірності формування вартості об'єкта бухгалтерського обліку, такі принципи як корисність, зміни вартості, ефективного використання та альтернативності оцінок.

Питання про специфіку методу бухгалтерського обліку – найбільш цікаве, важливе й нелегке питання методології обліку, яке привертає увагу багатьох дослідників. Аналіз поняття методу бухгалтерського обліку, а також його складу розглядалося багатьма дослідниками, але до цього часу значна кількість його проблем залишається невирішеними.

Як зазначає проф. Г.Г. Кірейцев [46], в дослідженнях питань методу бухгалтерського обліку в більшості випадків ще не забезпечується комплексний розгляд, тлумачення і розкриття сутності усіх його сторін, відсутній логічний зв'язок поняття методу з завданнями й функціями обліку. Спостерігається відрив цих категорій від поняття суб'єкту облікової діяльності та засобів облікової праці. Все це призводить до не досить глибокого розуміння сутності методу бухгалтерського обліку й не сприяє виробленню обґрунтованих пропозицій щодо його вдосконалення.

Дослідниками проблем теорії бухгалтерського обліку існують різні тлумачення поняття “метод бухгалтерського обліку”. Кожен автор розкриває той чи інший аспект даного питання. Під “методом науки” слід розуміти те, “як” та за допомогою “яких” прийомів наука вивчає свій предмет.

Метод є своєрідною методологією і теоретично пояснює або генетично передбачає доцільні засоби, прийоми та форми вирішення поставлених завдань. Метод є сукупністю певних прийомів, чим відрізняється від прийому, як ціле відрізняється від частини, бо прийом – це одна з складових, елемент методу.

В економічній літературі найчастіше розглядається метод як щось єдине, але при розкритті цього єдиного переходять до підміни методу способами, прийомами або елементами. Що ж до бухгалтерського обліку, логічно було б давати визначення не одного методу, а різних методів, що використовуються в дослідженні його об'єктів. Історичний огляд розвитку методології обліку свідчить, що запропонований декілька десятків років тому варіант визначення методу обліку має суттєві недоліки. В ньому надається опис лише структурованої схеми “інструментів”, за допомогою яких ведеться облік, однак не розкривається механізм дії цих інструментів у динаміці.

В економічній літературі термін “метод” найбільш часто визначається як: система засобів практичного й теоретичного пізнання і засвоєння дійсності; шлях чи порядок, як послідовність пізнавальних операцій, етапів діяльності, виконання яких сприяє більш успішному досягненню бажаного результату.

Для надання найбільш правильного трактування методу бухгалтерського обліку потрібно визначити як формується цей метод. Метод залежить, насамперед, від характеру об'єкту та його особливостей, він безпосередньо стосується діяльності, пов'язаної з практичним освоєнням цього об'єкта та відіграє регулятивно-організуючу роль в процесі дослідження господарської діяльності підприємства. Метод є засобом пізнання, але порівняно зі способом його відрізняє висока спеціалізованість, чітка визначеність його функціональних можливостей, крім того, він є формою теоретичного освоєння дійсності.

Внутрішня організація та регулювання процесу теоретичного пізнання чи практичного перетворення того чи іншого об'єкта виступає основною функцією методу. Тому метод зводиться до сукупності визначених правил, прийомів, способів, норм пізнання і дій, принципів і вимог, орієнтованих на вирішення конкретного завдання, досягнення визначеного результату в будь-якій сфері діяльності.

При визначенні методу бухгалтерського обліку потрібно виходити з економічного підходу до сутності його об'єктів, для відображення яких і призначений метод. При формулюванні сутності методу бухгалтерського обліку необхідно врахувати також правовий зміст об'єктів бухгалтерського обліку, що у сукупності з економічним аспектом забезпечить повноту нового визначення. Отже, метод бухгалтерського обліку слід вважати системою способів і прийомів, які забезпечують суцільне, безперервне й взаємопов'язане відображення та економіко-правове узагальнення у грошовому виразі об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження власності, надання інформації для управління, квантифікації фінансових результатів та контролю за основними показниками діяльності підприємства.

Сукупність способів і прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням виробничих ресурсів підприємства, для забезпечення збереження власності й досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності, називають методом бухгалтерського обліку.

Вперше елементи методу бухгалтерського обліку були названі вченим, математиком і філософом Г.В. Лейбніцом у такій послідовності: встановлення давності фактів господарського життя і правильності документального оформлення; запис факту в бухгалтерські реєстри; виконання облікових операцій.

Автор В.Г.Швець стверджує, що метод – означає спосіб дослідження явищ, підхід до вивчення явищ, планомірний шлях встановлення істини, взагалі – прийом, спосіб дій [113].

Аналіз економічної літератури вказує на існування протилежних точок зору на роль елементів методу бухгалтерського обліку, на наявність різних принципів їх класифікації. Розглянемо наведені в економічній літературі пояснення поняття “метод бухгалтерського обліку” (табл. 2.2).

У визначенні методу і, відповідно, послідовності застосування його елементів, в обліковій літературі виділяють два підходи: адитивний і процедурний (рис. 2.3) .

Перший, адитивний, є найбільш поширеним і визнаним серед вчених. Прихильники цього методу дискутують щодо питання, скільки елементів включає метод бухгалтерського обліку, тобто метод розглядається як набір, система прийомів або інструментів.

На думку проф. М.С. Пушкаря [85], адитивний підхід є загальноприйнятим, і ґрунтується на тому, що більшість економістів приймають дефініцію (визначення) методів бухгалтерського обліку, які запропоновані авторами підручників з теорії бухгалтерського обліку ще у 20-их роках ХХ ст. Вважалось, що методом бухгалтерського обліку є система способів (прийомів), за допомогою яких відображалися господарські операції.

Таблиця 2.2

Трактування терміна “метод бухгалтерського обліку” в економічній літературі

№ з/п	Джерело	Дефініції
1	Бутинець Т.А. [20, с. 100]	Під методом бухгалтерського обліку слід розуміти систему способів і прийомів, що забезпечують суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення та економічне узагальнення в грошовому виразі об'єктів бухгалтерського обліку з метою охорони права власності і контролю за процесом отримання прибутку, його руху та розподілу
4	Валуев Б.І. [21, с. 63, 64]	Метод бухгалтерського обліку дає змогу відображати рух і стан економічних об'єктів, які складають його предмет. Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів, що забезпечують отримання, обробку та видачу облікової інформації з метою використання її в процесі управління
5	Василенко П.М. [22, с. 148]	Метод бухгалтерського обліку витікає з економічного змісту предмету обліку. При цьому метод базується на двох моментах, які витікають з економічного змісту основних об'єктів обліку: а) на подвійному економічному групуванні засобів; б) на подвійному характері взаємопов'язаних змін, викликаних операціями в складі і економічному змісті засобів та джерел
7	Дембінський М.В. [33, с. 46]	Методом радянського бухгалтерського обліку є балансове узагальнення обороту суспільних соціалістичних фондів у взаємозв'язку з їх призначенням і джерелами утворення в процесі виконання господарських і фінансових планів в народному господарстві
8	Кіпарісов М.А. [44, с. 54]	Метод здійснення бухгалтерського обліку в межах підприємства, установ та організацій складається з сукупності окремих, але взаємопов'язаних між собою способів спостереження, вимірювання та реєстрації господарських явищ
9	Кірейцев Г.Г. [45, с. 71]	Метод бухгалтерського обліку є системою взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих прийомів та способів реалізації функцій обліку та вирішення завдань, що стоять перед ним
10	Малюга Н.М. [60, с. 16]	Застосування методу бухгалтерського обліку забезпечує суцільне, безперервне, взаємопов'язане, документально обґрунтоване, у вартісній оцінці відображення об'єктів, що обліковуються
11	Палій В.Ф., Соколов Я.В. [74, с. 55, 58]	Метод бухгалтерського обліку – це взаємопов'язане відображення, балансове узагальнення та порівняння юридично доказової інформації про об'єкти бухгалтерського обліку, вираженої в єдиному (грошовому) вимірнику. Метод бухгалтерського обліку використовує чотири пари прийомів відображення інформації про свої об'єкти та пізнання всього предмету
12	Чижевська Л.В. [110, с. 117]	Під методом бухгалтерського обліку слід розуміти систему способів і прийомів, що забезпечують суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення і економічне узагальнення в грошовому виразі об'єктів бухгалтерського обліку з метою охорони права власності і контролю за процесом отримання прибутку, його руху та розподілу

Другим підходом до визначення методу бухгалтерського обліку є процедурний, серед прихильників якого О.П. Рудановський і А.М. Галаган. Рудановський О.П. при описанні методу бухгалтерського обліку в ранніх своїх працях виділяє: реєстрацію, систематизацію, координацію (оцінка

розглядається не як метод, а як мета обліку). В подальшому вченим виділяються: систематизація, координація, оцінка [93]. Нарібаєв К.Н. робив спробу реставрувати цей процедурний метод за допомогою засобів сучасної науки. До методу бухгалтерського обліку він включав наступні етапи (процедури): спостереження, вимірювання, класифікацію, аналіз, синтез, індукцію і дедукцію [69, с. 45].



Рис. 2.3. Підходи до визначення методу бухгалтерського обліку

Моделювання дозволяє прослідкувати всі можливі комбінації облікових операцій, дослідити взаємозв'язки між елементами системи. Існуюча на сьогодні методика бухгалтерського обліку змішує модельний аспект з процедурним. Досить часто опис супроводжується інструкціями або положеннями. Моделювання дозволяє набагато далі піти в цьому напрямку. Система обліку, яка представлена у вигляді моделі, буде виконувати уніфіковану та узагальнюючу функцію, дозволяючи висловлювати твердження, притаманні для цілого класу теорій, представляючи цим самим формальний апарат синтезу та узагальнення не пов'язаних між собою теорій.

Структуру методу бухгалтерського обліку в загальному прийнято розкривати у вигляді таких пар елементів: документування й інвентаризація; рахунки та подвійний запис; оцінка й калькулювання; баланс і звітність.

Так, окремі автори вважають, що методом бухгалтерського обліку виступає лише балансова рівність, інші обмежують перелік елементів методу балансом, рахунками та подвійним записом, вважаючи, що всі інші елементи властиві не лише бухгалтерському обліку. При цьому заперечується методологічна роль оцінки в бухгалтерському обліку, а калькулювання взагалі розглядається як самостійна наукова дисципліна. В ряді робіт відбувається поділ всіх елементів методу бухгалтерського обліку на основні та другорядні.

Не можемо погодитися з позицією тих авторів, які виключають з методу бухгалтерського обліку такі складові як документація, інвентаризація, калькуляція, звітність. Адже всі елементи органічно пов'язані між собою, і, якщо розглядати їх окремо, вони перестають виконувати свої функції в бухгалтерському обліку. Звичайний запис об'єктів, які підлягають обліку, не може дати всіх необхідних показників; неможливо отримати відомості про явища, що не охоплюються первинним спостереженням, без застосування спеціальних розрахунків не буде виявлена собівартість придбаних цінностей, виготовленої продукції тощо; застосування подвійного запису неможливе без групування об'єктів, що обліковуються, на рахунках; баланс неможливо скласти без наявності рахунків і подвійного запису на них; подвійний запис передбачає використання узагальнюючого грошового вимірника тощо. Особливістю методу бухгалтерського обліку є те, що сукупність його способів забезпечує одержання необхідних даних, а тому з його складу не можна виключати жодного з елементів.

Таким чином, метод бухгалтерського обліку включає наступні елементи: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс та звітність. Характерна особливість методу бухгалтерського обліку полягає в тому, що його застосування забезпечує суцільне, безперервне, взаємопов'язане, документально обґрунтоване, у вартісній оцінці відображення об'єктів.

Методом науки про бухгалтерський облік, у широкому розумінні, виступає моделювання господарської діяльності підприємства. В обліку за допомогою моделювання забезпечується спостереження, сприйняття й

наступний аналіз фактів господарської діяльності. Моделювання є надбанням науки, але результати, отримані в процесі моделювання, одержують практичну апробацію в обліку, в його процедурах. Безпосередньо ж метод обліку на практичному рівні проявляється через використання різних прийомів обробки отриманих і зафіксованих документально даних про факти господарської діяльності.

Більшість вчених під “методом обліку” розуміють сукупність способів дослідження, які дозволяють всебічно вивчити зміст бухгалтерського обліку. Метод бухгалтерського обліку залежить від його предмету, а також поставлених перед обліком завдань. Однак, дотепер для бухгалтерського обліку характерним було опосередковане використання методу моделювання, тому що, як слушно вказують Р.С. Рашитов та Я.В Соколов [88, с. 6], “дослідники не ставили перед собою в явній формі й усвідомлено задачу моделювання як основного методу дослідження господарського процесу. Дослідники вказують на наявність різних елементів методу бухгалтерського обліку, що є закономірним вираженням їх права на індивідуальні наукові погляди.

Під моделюванням зазвичай розуміють вивчення будь-яких явищ чи процесів не прямо й безпосередньо, а через спеціально створені образи та описи. Факти господарського життя часто досліджуються за допомогою спеціальних наукових прийомів, які виступали й продовжують виступати в ролі своєрідних моделей. Для них характерний рух від ізоморфізму – прагнення до максимально повного (“дзеркального”) відображення господарського процесу, до гомоморфізму, який відкриває більш характерні і принципово важливі його сторони. Вся система бухгалтерського обліку – це система розвитку моделей, від більш простих (ізоморфних) до більш складних і абстрактних (гомоморфних), які дозволяють спростити управління господарськими процесами і зробити це управління більш ефективним [88, с. 115].

Моделювання, як складний метод наукового пізнання, застосовується в бухгалтерському обліку, але при цьому він не є одним з елементів методу. Це також підтверджують проф. В.Ф. Палій та проф. Я.В. Соколов: “моделювання

не можна розглядати як новий елемент методу бухгалтерського обліку” і далі продовжують: “моделювання слід розглядати як засіб опису та удосконалення методики бухгалтерського обліку”.

Таким чином, основні традиційні елементи методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність) є проявом різних сторін моделювання (рис. 2.4.).



Рис. 2.4. Взаємозв'язок методу моделювання з елементами методу бухгалтерського обліку

Моделювання як засіб опису методики бухгалтерського обліку передбачає винесення на модельний рівень опис таких категорій, як господарський факт. Такий аспект дозволяє на визначеному етапі вивчення і формалізації системи обліку абстрагуватися від економічної сутності та специфіки кожного конкретного господарського факту, знаходити в них те загальне, що характеризує їх як уніфіковані елементи єдиної інформаційної системи. Моделювання опису господарських фактів забезпечить уніфікацію опису поступового перетворення господарського факту в бухгалтерський запис. Так і для впровадження моделі опису господарських фактів необхідно

розробити сукупність моделей типів ознак господарських фактів, моделей вхідних повідомлень (включаючи первинні документи), моделі опису відповідності набору типів ознак кожного господарського факту парі кореспондуючих рахунків. Винесення на рівень опису цих категорій і залежностей, а також реалізація цього опису як елементів умовно-постійної інформації в автоматизованій системі бухгалтерського обліку забезпечать описову функцію моделювання методики бухгалтерського обліку на етапі спостереження і первинної реєстрації господарських фактів.

У своїх працях, В.Ф. Палій і Я.В. Соколов виділяли три рівні моделювання господарської діяльності: систему первинної документації, систему подвійного запису на рахунках і балансові рівняння.

Ще на початку 70-х років Р.С. Рашитов виділяв моделі системи рахунків, системи записів на рахунках і звітності, запропонувавши використання окремих мов для опису первинної інформації, системи рахунків і звітності. Запропоновані Р.С. Рашитовим аксіоматичні моделі бухгалтерського обліку представляють собою системою рахунків у суворій ієрархії відносин, за якої дані рахунків вищого рівня утворюються у результаті узагальнення даних за рахунками нижчого рівня [87].

Більш загальний підхід до цього питання спостерігаємо у проф. В.Ф. Палія, який пропонує в умовах застосування комп'ютерної системи бухгалтерського обліку (КСБО) зведення множинних систем аналітичних рахунків до одного синтетичного. Ця концепція знайшла втілення в ряді сучасних програмних систем автоматизації обліку.

Моделювання також тісно пов'язане з математизацією бухгалтерського обліку. Чеські вчені Й. Яноут та С. Свобода стверджують, що система інформації є модельованим відображенням реально існуючої економічної системи, орієнтованим на те, щоб створити оптимальне уявлення про цю систему як природну базу її існування. Таким чином, вся система бухгалтерського обліку є не що інше, як інформаційна модель господарського процесу.

Підтвердженням цього є те, що бухгалтерський облік використовує не сам господарюючий об'єкт, а його інформаційні характеристики, і тому є

інформаційною моделлю підприємства або господарського процесу. Таким чином, поняття “модель” і “моделювання” споконвічно властиві обліку як засобу уявного узагальнення господарського процесу .

Отже, в бухгалтерському обліку моделювання виступає як опис найбільш загальних моментів, властивих обліку в різних галузях, відомствах, господарських системах. У цьому головна, відмінна риса моделювання від інших методів дослідження. Модель, побудована на загальних принципах, дає методику дослідження, методику обліку, прийнятну для всіх галузей, при цьому галузеві методики можуть бути представлені як окремий випадок моделі.

На сучасному етапі розвитку теорії бухгалтерського обліку виділяють наступні процедури облікового процесу: первинне спостереження, вартісне вимірювання, поточне групування та реєстрація, підсумкове узагальнення (рис.2.5). Такий підхід до визначення методу бухгалтерського обліку здобув назву процедурного; він логічно поєднується з адитивним підходом (метод – сукупність елементів). Моделювання в бухгалтерському обліку включає в свій об’єкт метод обліку незалежно від підходу до визначення останнього.

Застосування методу моделювання передбачає покращання наукової і науково-методичної роботи в сфері бухгалтерського обліку, більш глибокої творчої розробки теоретичних проблем обліку. У свою чергу теоретичне узагальнення практики організації обліку на підприємствах, роблять можливим використання останніх наукових досліджень також при вирішенні практичних завдань.

Використання моделювання забезпечує реалізацію методик поточного групування бухгалтерських записів. Облікові моделі повинні бути побудовані за принципом диференціації опису структурно-логічного та змістовного рівнів і винесені в окремий модуль “Моделювання” комп’ютеризованої системи бухгалтерського обліку. Як найбільш поширений на практиці, метод моделювання варто використовувати для формалізації процесів формування бухгалтерської звітності. Передумовою цього є та обставина, що всі форми звітності уніфіковані, а отже, в найбільшій мірі порівняно з іншими обліковими моделями забезпечені якісними регламентуючими положеннями. Останні є

своєрідним описом моделей одержання форм звітності як процесу встановлення взаємної відповідності між кожним показником форми і тією або іншою сукупністю вихідних даних з реєстрів бухгалтерського обліку, показників цієї ж або інших форм звітності. Модель на змістовному рівні конкретизується на етапі формування інформації в процесі адаптації комп'ютеризованої системи до умов конкретного підприємства.

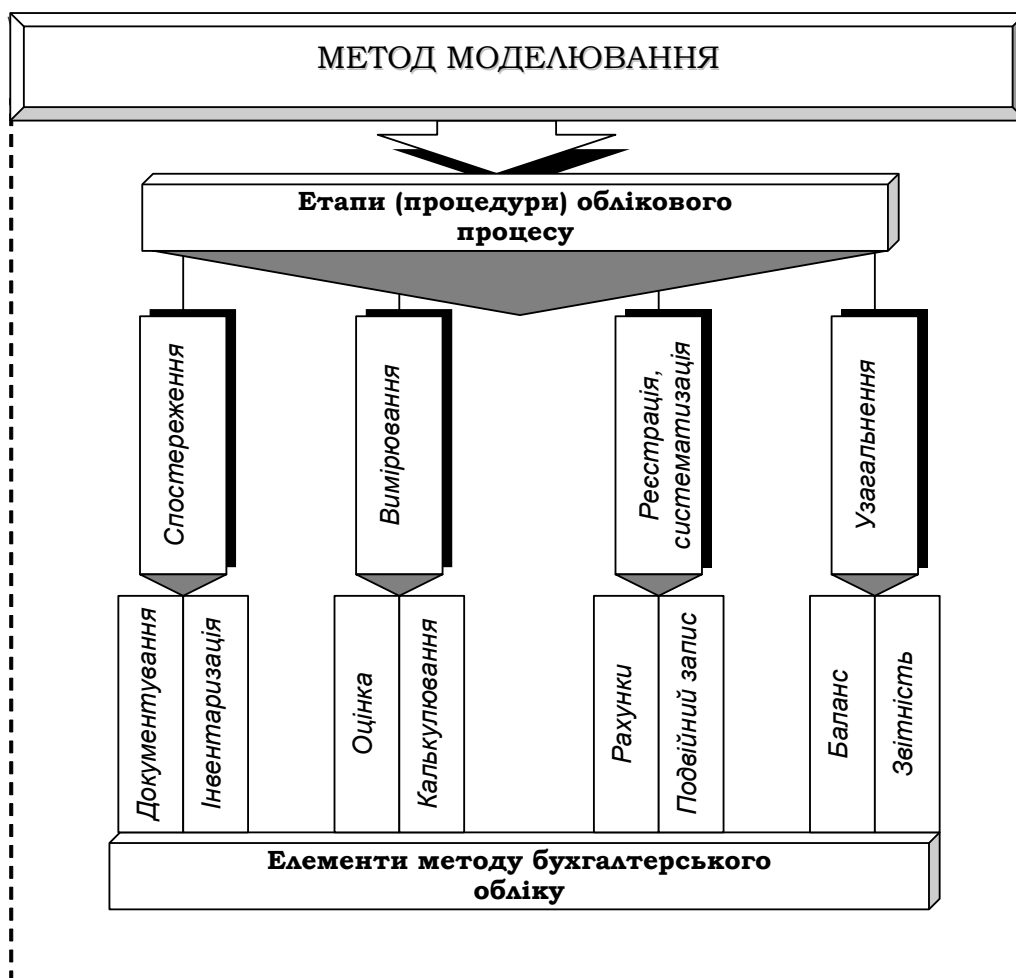


Рис. 2.5. Взаємозв'язок моделювання та методу бухгалтерського обліку

Одним з проявів того, що метод моделювання є методом бухгалтерського обліку є розширення контрольних функцій обліку та ґрунтується, з одного боку на можливостях передачі інформації до єдиної моделі, ті задачі контролю, які неможливо було вирішувати при ручних методах обробки інформації, з іншої – внутрішньою перебудовою обліку, яка забезпечує посилення контрольних функцій за рахунок внутрішнього взаємозв'язку його елементів.

Поява сучасного програмного забезпечення відкрила нові можливості для моделювання та дозволила будувати складні моделі, які відображають ефекти альтернативних варіантів управлінських рішень і припущень про зовнішні умови існування підприємства. Вони є інструментальним засобом для досліджень реальних проблем, які виникають в процесі ведення бухгалтерському обліку. Більшість моделей створюються з єдиною метою – знайти найкращий варіант дій для підприємства, які в подальшому позитивно вплинуть на його розвиток.

Історично та логічно пов'язані між собою, метод бухгалтерського обліку та метод моделювання відображають найбільш важливі аспекти бухгалтерського обліку. Досягнувши сучасного рівня розвитку, вони істотно змінилися за своєю формою та змістом. На сучасному етапі такий метод як моделювання, здатний набувати властивостей досліджуваного об'єкту, і як наслідок наповнюватися новим змістом, і виступати методом бухгалтерського обліку.

Завдяки моделюванню можна в будь-який момент проаналізувати фінансовий стан і результати господарської діяльності підприємства, проте втручаючись безпосередньо в діяльність підприємства за допомогою його зображення. Так як наприклад, прибуток підприємства є лише символом, і побачити його реально на підприємстві неможливо.

Це зумовлює те, що метод моделювання застосовується в бухгалтерському обліку, відображає абсолютно всі сторони й закономірності обліку, тобто відображає його цілісно. На практиці моделювання дійсно відіграє вирішальну роль в розвитку бухгалтерського обліку. Завдяки моделюванню в бухгалтерському обліку можна вирішувати всі проблеми, які існують на сьогодні в даній науці, а тому моделювання може претендувати на роль методу бухгалтерського обліку.

Всі основні прийоми бухгалтерського обліку: документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис є проявом

різних сторін моделювання, що виступає, таким чином, як основний принцип усього господарського обліку – методом бухгалтерського обліку.

Отже, узагальнюючи результати проведеного дослідження необхідно зазначити, що моделювання – це метод бухгалтерського обліку який дозволяє вивчати факти господарського життя та господарські процеси через спеціально створені моделі, так як моделювання є одним з найбільш розповсюджених методів дослідження об'єктів в науці. Метод – це те, що дозволяє дослідити предмет будь-якої науки. Тобто, моделювання в бухгалтерському обліку передбачає побудову облікових моделей для дослідження предмету бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 2

Отже, предмет бухгалтерського обліку вбирає не лише попередні рівні (практику та професійне судження), але і ставить перед бухгалтерським обліком завдання з оцінки інституційних впливів на процеси практичної реєстрації фактів і явищ господарювання та оцінку змін «поведінки» підприємства, його капіталу. З інституційної точки зору, готовність бухгалтерського обліку до такого розширення меж його предмета залежить, звичайно ж, від рівня розвитку його як сучасного професійного та наукового інституту.

Моделювання як метод притаманний бухгалтерському обліку: бухгалтерський облік є засобом моделювання економічних відносин з урахуванням їх подвійної природи. Значення моделювання як методу вдосконалення бухгалтерського обліку, розвитку його теорії й методології полягає у виявленні всіх можливих комбінацій облікових ознак, взаємозв'язків між елементами і компонентами системи, а також дозволяє відрізнити модельний аспект від процедурного. Система бухгалтерського обліку, представлена у вигляді моделі, здатна виконувати узагальнюючі функції ряду облікових теорій економічного та юридичного характеру.

РОЗДІЛ 3

ПРОГНОЗУВАННЯ ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

3.1. Інтеграція облікових систем як чинник впливу на розвиток організаційних форм бухгалтерського обліку

Із часів зародження бухгалтерського обліку і до теперішнього часу вчені постійно повертаються до питання поділу бухгалтерського обліку на його види, підвиди, їхнє значення. Очевидним об'єктивним процесом постійної трансформації бухгалтерського обліку є відмирання його окремих напрямів і виникнення інших, затребуваних економікою. Єдиний бухгалтерський облік існував тільки на початковому етапі свого розвитку. У подальшому він почав структуруватися залежно від мети обліку, зберігаючи єдиними лише свій предмет і метод.

Свою думку щодо видів бухгалтерського обліку виклав В.А. Шпак [116, с. 42], який називає такі з них: синтетичний, аналітичний, первинний, поточний, підсумковий, облік надходження, використання та вибуття, облік операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, а також облік активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів. З погляду автора дисертації, що облік кожного з названих елементів, безперечно, існує, проте сумнівною є думка щодо доцільності розгляду їх як окремих видів бухгалтерського обліку.

У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81] визначено два види обліку – бухгалтерський та внутрішньогосподарський (управлінський). Вважається, що бухгалтерський облік є обов'язковим для усіх підприємств, він регламентується на державному рівні відповідними законами і забезпечений нормативно-правовою базою Міністерства фінансів України, а внутрішньогосподарський облік є презумпцією самого підприємства, його комерційною таємницею. Аналізуючи зарубіжну практику, варто зазначити, що у системі обліку в Німеччині виділяють виробничий і фінансовий облік, що базуються на німецькому законодавстві в класичній формі, при цьому

відокремлюють внутрішній і зовнішній виробничий облік. В американській системі обліку виділяють управлінський та фінансовий облік. Слід зауважити, що в США розподіл єдиної системи бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський відбувся відносно недавно – лише в 1972 р. Відомо, що в англійській літературі термін «бухгалтерський облік» вживається як «accounting», проте варто зазначити, що в це поняття американці й дотепер включають економічний аналіз, тобто на Заході досі спостерігається навіть термінологічна єдність обліку й аналізу (рис. 3.1).

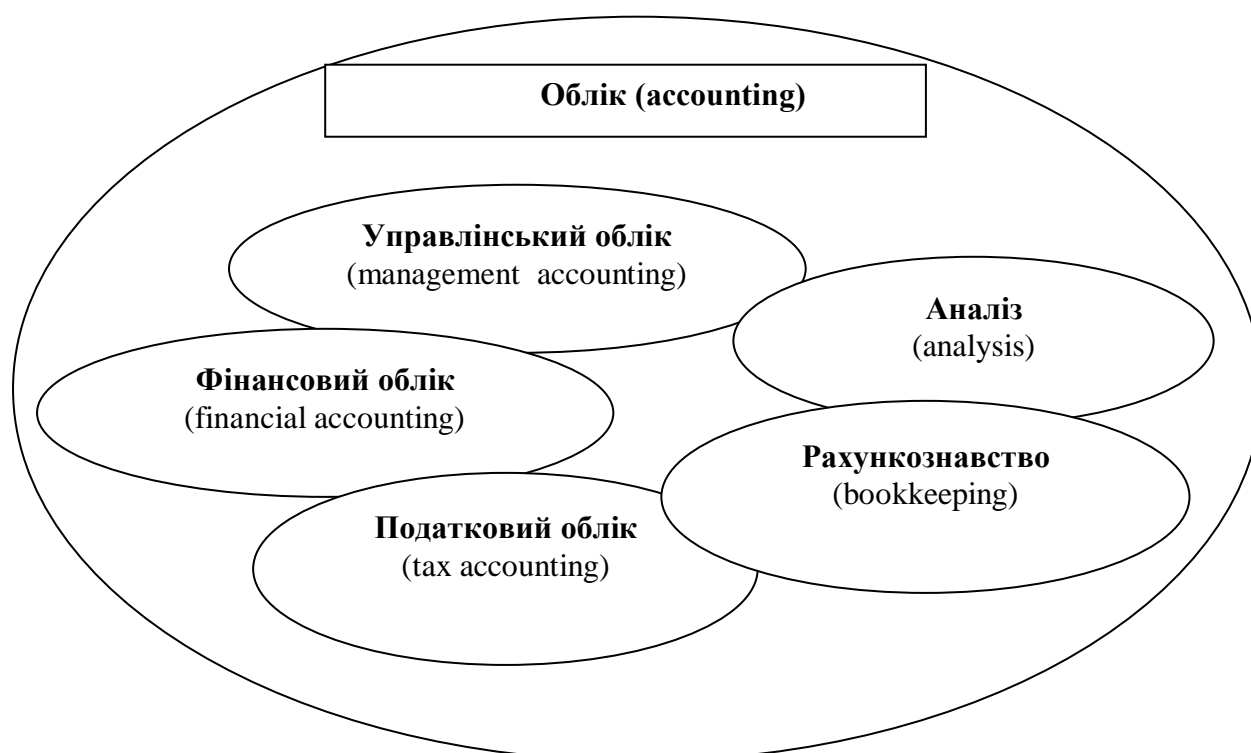


Рис. 3.1.Складові поняття «облік» у західній практиці [122]

У зарубіжній практиці облік (accounting) являє собою широке поняття, що включає рахункознавство (bookkeeping), фінансовий облік (financial accounting), управлінський облік (management accounting), податковий облік (tax accounting),

аналіз даних (analysis). Перетин складових обліку на рис 3.1 вказує на їх взаємопов'язаність. Деякі американські автори визначають облік як триєдине поняття – обслуговуюча діяльність, що забезпечує користувачів інформацією про підприємство для прийняття рішень; описово-аналітична дисципліна, що дозволяє ідентифікувати велику кількість подій та операцій, які за певної обробки дозволяють представити фінансовий стан і результати діяльності підприємства; інформаційна система, що збирає й опрацьовує інформацію про діяльність підприємства для зацікавлених користувачів.

Більшість вітчизняних авторів схильні до виділення трьох видів обліку: фінансового, податкового та управлінського. В.Ф.Палій зазначає, що розподіл єдиного бухгалтерського обліку на три цілком самостійні частини, а, можливо, й види – фінансовий, управлінський, податковий – відбувся останніми роками ніби випадково, несподівано. Поки вчені дискутують про теоретичну обґрунтованість такого розмежування, стверджуючи, що це неможливо, непотрібно й надумано, воно реально існує на практиці як цілком можливе і затребуване [75, с.7].

Однією з причин виникнення в Україні поняття «фінансовий облік» є запозичення його із західної практики. Передумовою виділення фінансового обліку стала публічна звітність, що виникла в останній третині XIX ст. Крім того, у навчальні плани підготовки фахівців з бухгалтерського обліку та аудиту введено нові дисципліни: «Фінансовий облік» двох рівнів «Фінансовий облік 1» і «Фінансовий облік 2» та «Управлінський облік». Від 1997 р. в Україні введено податкове законодавство, одночасно виникло нове поняття «Податковий облік». М.Ю. Медведєв та Д.В. Назаров в «Історії російської бухгалтерії» [62, с.8] зазначають, що податковий облік зародився як елемент методу оподаткування.

В економічній літературі дебати про взаємозв'язок бухгалтерського та податкового обліку стосуються переважно питань, висвітлених на рис. 3.2.

У закордонних облікових системах податковий облік розглядають окремо або як самостійний, проте його не виділяють із загальної системи обліку. Проте

дискусійним є відокремлення податкового обліку як самостійної підсистеми вітчизняного бухгалтерського обліку.



Рис. 3.2. Основні дискусійні питання щодо податкового обліку, виділені в економічній літературі [34]

О.І.Малишкін [59] визначає податковий облік як облік прибутку та податку на додану вартість, однак не вказує на різницю між обліком розрахунків із бюджетом як складової частини бухгалтерського обліку і своїм визначенням податкового обліку.

Аналізуючи ситуацію, що склалася в Україні, С.М. Деньга [34] зазначає, що переважна більшість малих і середніх підприємств ігнорує фінансовий облік взагалі, оскільки він не має користувача. Обов'язковим видом обліку вважається лише податковий, який на підприємствах є значною мірою підлаштований до вимог податкової інспекції.

В.Є.Швець [115, с. 51], на відміну від фінансового й управлінського видів, податковий облік характерний лише для України. Місце податкового обліку в підсистемі інтегрованого обліку показано на рис.3.3.

Діаметрально протилежну думку з цього приводу висловлює М.Я.Дем'яненко [32], який, розглядаючи питання можливості уніфікації фінансового та податкового обліку, на питання щодо існування податкового обліку відповідає однозначно позитивно, пояснюючи позицію тим, що податковий облік – це не вигаданий український винахід, а об'єктивне економічне явище.



Рис. 3.3. Податковий облік у системі інтегрованого бухгалтерського обліку [55]

Незважаючи на те, що основною перевагою Податкового кодексу України його розробники вважали наближення фінансового та податкового обліку, сьогодні багато авторів зазначають про збільшення проблем у платників податків і контролюючих органів, з виникненням нових невідповідностей. За такої ситуації, ефективним інструментом вітчизняних підприємств для вирішення проблем у разі його правильного застосування є організація обліку, яку необхідно розробляти з урахуванням наявних проблемних ситуацій. Таким чином, це питання характеризується відсутністю поглядів та потребує їх систематизації для пошуку єдиного оптимального. На основі узагальнення поглядів щодо визнання і визначення податкового обліку виділено три підходи, вказані на рис. 3.4.

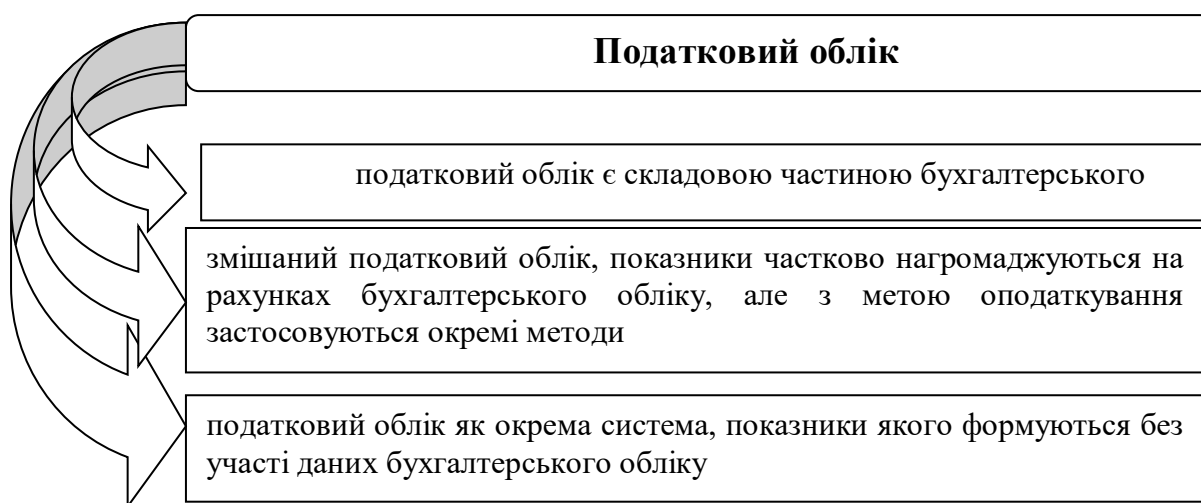


Рис. 3.4. Підходи до форми існування податкового обліку [121]

В.Л.Криловим [47], стверджує, що бухгалтерський облік спрямований на фіксацію і відображення у звітності фактів господарського життя підприємства, що вже відбулися, тоді як управлінський облік поряд із фіксацією подій, які відбулися, скерований у майбутнє підприємства і включає в себе плани та планові бюджети на різні періоди. Те, що автор називає управлінським обліком, є швидше плануванням чи бюджетуванням.

Мета створення обліку для управління – раціональна, однак сьогодні спотворений зміст управлінського обліку, щодо трактування якого підходи науковців можна умовно поділити на дві групи (рис. 3.5).

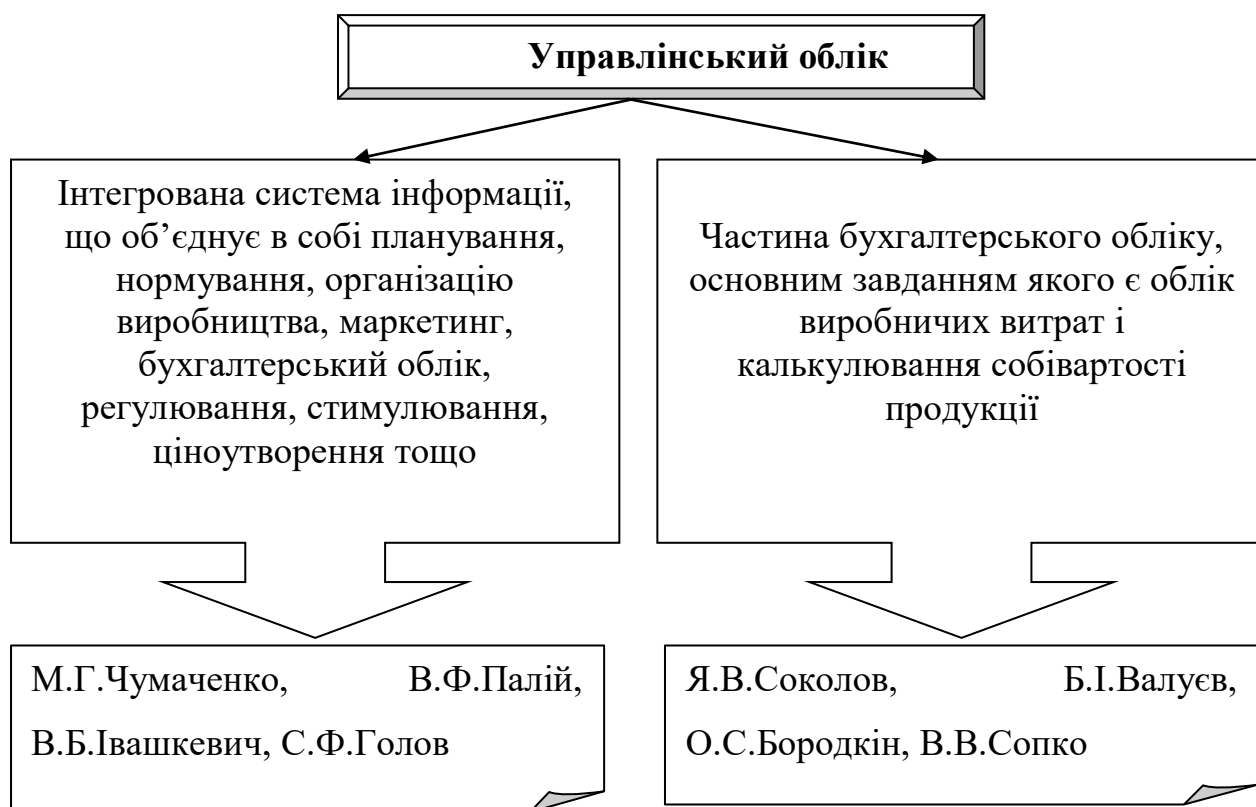


Рис. 3.5. Підходи авторів до трактування поняття «управлінський облік» [51]

В.Б.Івашкевич, С.Ф.Голов та інші визначають управлінський облік як інтегровану систему інформації, що об'єднує в собі планування, нормування, організацію виробництва, маркетинг, бухгалтерський облік, регулювання, стимулювання, ціноутворення тощо.

Прихильники іншого погляду – Б.І. Валусь, В.В.Сопко та інші – визначають управлінський облік як частину бухгалтерського обліку, основним завданням якого є облік виробничих затрат і калькулювання собівартості продукції.

Нині існує багато трактувань поняття «управлінський облік», однак, як зазначають Я.В.Соколов та М.Л. Пятов [99, с.53], більшість бухгалтерів переконані в тому, що формулювання «фінансовий облік» та «управлінський облік» – це далекі від реального життя, для них існує один облік – той, який вони ведуть. Такі автори, як С.А.Ніколаєва та С.В. Шебек виділяють шість міфів управлінського обліку (рис.3.6).



Рис. 3.6. Міфи про управлінський облік [71]

Загалом суть поняття «управлінський облік» у різних країнах є різною. Першими його почали використовувати англійські автори. У Німеччині ж досі цей термін не використовується, а відповідний навчальний курс та практичну діяльність називають «Обчислення витрат і результатів». Відповідно, галузь планування, обліку, контролю і аналізу витрат обмежується в основному виручкою від продажу і витратами поточного року.

В умовах подальшої гармонізації обліку Д.С.Костюхін [49] виділяє модель мультистандартного обліку, розуміючи під ним ведення єдиної системи обліку національних і міжнародних стандартів за допомогою сучасного програмного забезпечення. Автор зазначає, що така модель дасть можливість підприємству уникнути дублювання інформації і спростити схему облікового процесу, а також нівелювати недоліки чинної моделі облікового запису. Отож, можна узагальнити всі підходи, згрупувавши їх так як інтегрований та деінтегрований облік (рис.3.7).

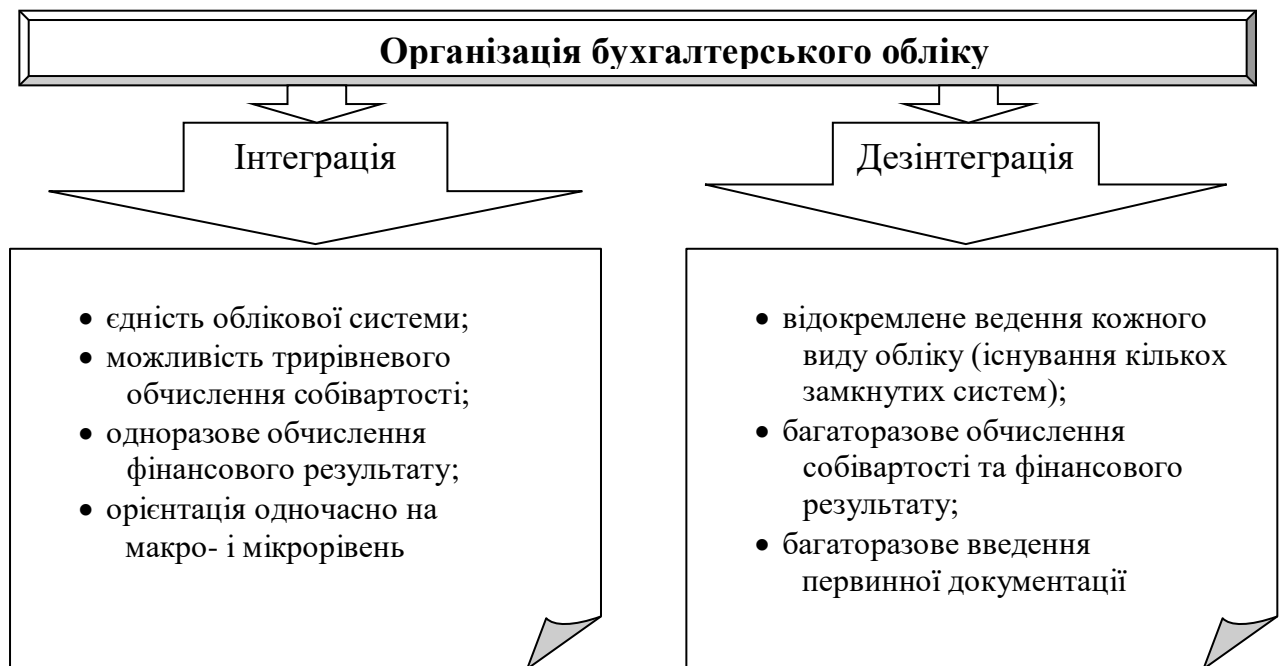


Рис. 3.7. Підходи до організації бухгалтерського обліку [49]

Інтеграція – погоджений розвиток і взаємне доповнення підприємств, галузей національного господарства, регіонів і держав в інтересах ефективнішого використання ресурсів і більш повного задоволення потреб учасників цього процесу у відповідних товарах і послугах [117, с. 262].

Деінтегрована система передбачає відокремлене ведення кожного виду обліку (використання кількох замкнутих систем), багаторазове обчислення собівартості та фінансового результату (в кожній системі певний алгоритм розрахунку собівартості) і багаторазове введення первинної документації.

Інтеграція в обліку – це об'єднання його видів з метою підвищення якості та надання послуг або усунення організаційних, процесуальних та інформаційних перешкод для ефективного об'єднання різних підсистем обліку.

Інтегрована система характеризується єдністю облікової системи, можливістю трирівневого обчислення собівартості, одноразовим обчисленням фінансового результату (за дворівневого принципу розподілу), тобто вона орієнтована на макро-і макрорівень. Вона зв'язує воедино такі елементи: планування, облік і контроль за витратами на основі норм і відхилень від них, що забезпечують досягнення мети оперативного контролю за витратами; формування інформації про витрати за статтями калькуляції, за об'єктами калькулювання, центрами відповідальності та функціями управління підприємством, що забезпечить багатовимірність зібраної інформації; формування інформації про часткову собівартість продукції для підвищення здійснення аналітичних і контрольних функцій системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також для реалізації принципу: різна собівартість для різних цілей.

При інтегрованій системі облік як систему рекомендується вести за єдиним планом рахунків бухгалтерського обліку, в якому для певних видів виділяють спеціальні розділи в єдиній інформаційній системі. Для взаємозв'язку управлінської і фінансової підсистем обліку служать контрольні рахунки (рахунки доходів і витрат у фінансовому обліку), які або мають пряму

кореспонденцію з рахунками управлінського обліку, або передають дані через тимчасові передавальні рахунки. Для застосування такого варіанта в українській практиці необхідним є інтегрований план рахунків бухгалтерського обліку, в якому забезпечується можливість деталізації даних для управлінського обліку. Все це сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на зниження витрат і підвищення ефективності виробничо-комерційної діяльності підприємства.

Дослідження підтверджують, що найважливішою метою інтегрованого обліку є надання допомоги керівництву підприємства при здійсненні ним контролю витрат і результатів господарської діяльності. Названої мети можна досягти шляхом організації ефективної облікової системи за центрами відповідальності, під якими розуміють структурну одиницю підприємства, очолювану менеджером, за якою спеціально акумулюється облікова інформація. Мета обліку за центрами відповідальності полягає в узагальненні даних про здійснені витрати за кожним центром відповідальності та бізнес-процесами з тим, щоб виникаючі відхилення можна було тут же побачити та віднести на конкретний підрозділ або особу.

Функціонування системи, елементи якої виконують свої завдання, орієнтується на досягнення спільної мети – збереження майна власника та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам інформації для ухвалення ними рішень.

Бухгалтерський облік є єдиною неподільною системою, яка включає в себе фінансові, податкові, управлінські, статистичні аспекти (підсистеми). Бухгалтерська система формується у вигляді єдиної бази, однак з неї вибирається й обробляється інформація, необхідна для цілей оподаткування чи управління. Документи про здійснений факт господарської діяльності вводиться в підсистему обліку один раз, обробляються, а вихідна інформація формується відповідно до вимог користувачів (менеджерів чи податківців).

Інтегрована система обліку повинна відповідати функціям планування. Якщо припустити, що відділ планування входить в одну структуру з

бухгалтерією, то слід пам'ятати, що облік повинен відображати факт виконання кожного планового, бюджетного, кошторисного та нормативного показника. Перед етапом планування та нормування даних здійснюється аналіз господарських дій за попередні періоди, а розроблені показники на поточний період мають бути відображені в аналітичному обліку й чітко відповідати економічній сутності кожного показника. Тоді можна говорити про виявлення відхилень способами контролю і аналізу.

Не можна зводити систему бухгалтерського обліку лише для мети надання інформації користувачам, яким потрібна різнобічна інформація. Щодо фінансової сторони, то будь-яка система обліку своїм балансом практично вже задовольняє зовнішніх користувачів певною інформацією.

Інтегрована обліково-аналітична система для мети управління як цілісна система розглядається як певна сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених систем утворюючих компонентів, об'єднаних єдиною метою свого функціонування – забезпечення інформаційних потреб системи управління на якісно новому рівні. Відправним моментом у проектуванні інтегрованої обліково-аналітичної системи є визначення інформаційних потреб управління, які повною мірою відображають стратегію розвитку підприємства.

Система ефективного управління вимагає розробки рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень та визначення найбільш ефективних методів формування інформаційних потоків для цілей управління підприємством. Безсумнівно, що проблему слід вирішувати комплексно спираючись на дослідження методологічних та організаційних питань формування підсистем обліково-аналітичної інформації для цілей управління:

а) бухгалтерська фінансова обліково-аналітична підсистема, яка включає: фінансовий облік; фінансову звітність; фінансовий аналіз;

б) управлінська обліково-аналітична підсистема: планування, бюджетування, нормування, управлінський облік, управлінська звітність, управлінський аналіз, бюджетування;

в) податкова обліково-аналітична підсистема: податкове планування; податковий облік; податковий аналіз.

Функціонування податкової обліково-аналітичної системи меншою мірою орієнтоване на управління підприємством. Однак невизнання ролі податкової обліково-аналітичної підсистеми для управління може мати негативні наслідки, оскільки податковий аспект на явний в будь-якому сегменті її функціонування.

Отже, підсистему бухгалтерського обліку підпорядковують цілісній системі управління з метою отримання такої інформації, що необхідна для виконання функцій конкретними особами з їх індивідуальними запитами. Одночасно, підсистема обліку незалежна від системи управління у виборі методів, інструментів, засобів й алгоритмів відображення господарських операцій і процесів та перетворення даних в інформацію. Змістовний аспект інформації визначає система управління, а технічний – підсистема обліку. З погляду системи управління облік є лише засобом обробки даних і перетворення їх у доступну для розуміння інформацію про фактичний стан об'єктів спостереження, необхідну для виконання працівниками системи управління відповідних функцій.

3.2. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах

В умовах створення та впровадження ефективних методів управління, що регулюються ринковими відносинами, облікова інформація на підприємстві стає основною передумовою результативного господарювання та засобом управління процесами відтворення. Управлінський облік, в свою чергу, поглиблює, деталізує та доповнює дані фінансового бухгалтерського обліку в частині витрат і доходів діяльності підприємства, тому в утворенні системи інформаційного господарювання суб'єктів він відіграє важливу роль.

Система управлінського обліку у виробництві покликана шляхом реалізації інформаційної функції забезпечувати зворотній зв'язок між

суб'єктом і об'єктами управління, тим самим максимально розвивати інші підсистеми, функції та механізми управління.

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки та контролю роботи організації, для впевненого використання звітності по ресурсах [63, с. 72].

Вперше питання впровадження управлінського обліку в практичну діяльність вітчизняних підприємств було порушено у жовтні 1998 року з прийняттям Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, якою одним із головних завдань трансформації національної облікової системи визнавалося надання суб'єктам господарювання можливостей самостійно визначати межі та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [82].

Так, згідно із Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [81].

Внаслідок цього прийнятий 16 липня 1999 року Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» крім визначення поняття «внутрішньогосподарського (управлінського) обліку» і констатування факту, що підприємствам надається право самостійно розробляти систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю, не містить жодних пояснень щодо сфери застосування, можливостей і необхідності виокремлення управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку підприємства на методологічному та організаційному рівнях.

В свою чергу План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, затверджені у листопаді 1999 року,

передбачали виділення двох класів рахунків для обліку витрат: 8 класу – для обліку витрат за елементами, що могли стати прототипом рахунків фінансового обліку і 9 класу – для обліку витрат діяльності, що могли б використовуватися для ведення управлінського обліку [7].

Голов С.Ф. [2] відмічає, що «управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів».

Карпенко О.В. [30] стверджує, що «управлінський облік це не стільки облік, скільки одержання, обробка та інтерпретація інформації, потрібної для прийняття господарських рішень щодо розвитку підприємства».

Лучко М.Р. [55] вважає, що «управлінський облік – це процес підготовки облікової інформації про діяльність господарських підприємств (організацій), користувачами якої можуть бути будь-хто і яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень».

Нападовська Л.В. [68] визнає, що «управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки й забезпечення різних видів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень»

Сопко В.В. називає його внутрішньогосподарським (управлінським) обліком і зазначає, що він є продовженням та поглибленням бухгалтерського фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства [100, с. 361].

Управлінський облік повинен забезпечити мінімізацію витрат на виробництво продукції й одержання максимального прибутку. Відповідно до інтересів користувачів управлінський облік має відповідати таким цілям: децентралізація контролю, в розрізі центрів відповідальності, за обліком витрат і формуванням собівартості продукції; впорядкування інформації в управлінській звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень і розробки стратегічних дій підприємства. Пушкар М. С. підкреслює, що

особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання – забезпечення потреб користувачів у такій інформації, яка носить адресний характер, тому зрозуміло, що для різних груп користувачів треба забезпечити різну інформацію [84, с. 116].

Еволюція розвитку управлінського обліку включає такі етапи:

1) внутрішньогосподарський (управлінський) облік, який був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису та складанням фінансової звітності;

2) розробку системи калькулювання змінних витрат, що отримала назву директ-костинг (Direct Costing) та обліку за центрами відповідальності;

3) удосконалення в середині 70-х років відповідно до посилення ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології та системах управління;

4) становлення нормативних методів, які, у порівнянні із «стандарт-кост», мають свої особливості [39, с. 12-15].

Також науковці виділяють вісім етапів процесу ухвалення управлінського рішення:

1) збір, обробка й аналіз інформації;

2) опис проблемної ситуації;

3) діагностування виявленої проблеми;

4) ретельне виявлення й обґрунтування варіантів усіх альтернатив;

5) попередній вибір кращої альтернативи;

6) оцінка альтернативи особою, що приймає рішення, на основі отриманої та додаткової (суб'єктивних думок) інформацій;

7) остаточне ухвалення й оформлення рішення;

8) реалізація управлінського рішення та контроль за його дотриманням. Кількість етапів, операцій і процедур визначається складністю та типом вирішуваної проблеми [48, с. 165-168].

Управлінський облік – це система планування і координації. Це невід’ємна частина менеджменту, в тому числі фінансового. Ця розгалужена і багаторівнева система включає в себе стратегію, механізм та інструментарій. Для застосування управлінського обліку не має значення розміри організації. Ця система пристосовується як до малого підприємства, так і до великої корпорації. Тільки набір інструментів різний.

Таким чином, управлінський облік можна охарактеризувати як інтегруючу систему підготовки ключової інформації і забезпечення нею різних рівнів управління з ціллю ефективного планування, контролю і покращання якості приймаючих рішень. В системі управлінського обліку, крім того, здійснюється оцінка прийнятих рішень на різних рівнях управління з точки зору відповідності загальної стратегії підприємства.

Створення цінності в системі управлінського обліку – це і є «виробництво» ключової інформації, яка забезпечує конкурентні переваги будь-якому підприємству. В сучасному розумінні в терміні «управлінський облік» все більше наголос робиться на слові «управлінський», оскільки організація і методика цього виду обліку направлена на рішення саме управлінських задач. Виникнення та існування управлінського обліку обумовлені конкретною ціллю – допомогти внутрішнім користувачам приймати більш обґрунтовані рішення.

Традиційні підходи до поняття того, що система обліку повинна включати лише внутрішню інформацію, а діяльність розглядається як одна головна стаття витрат підприємства, на сьогоднішній день є неприпустимими. Система вітчизняного обліку повинна бути орієнтована не лише на виробництво, а й на ринок. Мислення, зорієнтоване на продукцію, повинно змінюватися на мислення, зорієнтоване на вирішення проблем клієнтів.

Управлінський бухгалтерський облік спрямований на формування інформації для прийняття управлінських рішень внутрішнім користувачам.

Він не регулюється загальноприйнятими принципами та організується підприємством самостійно. Більшість даних управлінського обліку є комерційною таємницею, поскільки вони відображають стратегію і тактику підприємства в умовах конкуренції. Тому саме менеджери підприємства є користувачами управлінської інформації.

Управлінський облік забезпечує підготовку і аналіз бухгалтерської інформації, щоб допомогти керівництву в управлінні, плануванні й контролі діяльності підприємства, поскільки надає інформацію про формування собівартості, забезпечує даними про відхилення фактичних показників від прогнозних значень в оперативному порядку.

Важливу роль відіграє управлінський облік при вирішенні завдань прогнозного характеру: про рентабельність нових видів продукції; визначення очікуваного доходу від запланованих господарських заходів; оцінки ефективності нових інвестицій; прийняття рішень в умовах використання обмежених ресурсів, а також рішень типу «купувати чи виробляти» тощо.

Управлінський облік – це синтез методів і принципів обліку витрат, калькулювання собівартості, а також прогнозування, планування (бюджетування), аналізу і контролю.

Основною функцією управлінського обліку є забезпечення умов для найоб'єктивнішого аналізу ефективності діяльності підприємства, а також для того, щоб під час прийняття управлінських рішень були враховані побажання всіх груп зацікавлених осіб. Інакше кажучи, управлінський облік повинен дозволяти визначити, наскільки ефективно працює організація з погляду різних груп інтересів.

Управлінський облік виконує три найхарактерніші функції:

- 1) підтримує процес прийняття рішень;
- 2) є системою для забезпечення працівників інформацією;

3) є технологією, котра дає змогу виміряти шляхи надання інформації, якщо методи її отримання не відповідають потребам підприємства.

Управлінський облік є достатньо об'ємним напрямом і для такої технології необхідна система для практичного впровадження управлінського обліку на підприємстві.

Необхідність прискіпливого відбору показників, котрі характеризували б ефективність роботи менеджменту на всіх рівнях і були б узгоджені із загальною стратегією бізнесу, є основною метою для будь-якої якісної системи управлінського обліку.

Роль управлінського обліку полягає також і в тому, щоб виразити завдання й стратегічні плани дій в конкретних показниках.

На думку авторів В.Б. Моссаковського та С.Я. Бублика, запровадження управлінського обліку в підприємствах України вимагає висвітлення трьох моментів: по-перше, уточнення функцій управлінського обліку та виконавців; по-друге, формування інформації про понесені підприємством витрати на операційні потреби, вихід продукції та результати діяльності; по-третє, здійснення організаційних заходів [65].

Сучасні методи керівництва господарством та виробництвом вимагають більш детальної організації бухгалтерського обліку на підприємстві. З кожним днем збільшується кількість керівників українських підприємств, які перестають сумніватися в необхідності вести облік, відмінний від бухгалтерського, який практично повністю зосереджений на задоволенні потреб зовнішніх споживачів інформації. Управлінський же облік призначений для надання достовірної і повної інформації, яка необхідна для прийняття правильних та ефективних управлінських рішень самого підприємства.

Керівників різних рівнів управління в більшій мірі цікавлять не стільки результати їх минулої діяльності, скільки способи досягнення бажаних результатів діяльності власного підприємства в майбутньому. Керівникам уже недостатньо знати, скільки коштує та чи інша продукція – для них

важливо, чому вона стільки коштує, а головне, як зробити так, щоб її виробництво було вигідним. У країнах, де бухгалтерський облік прийнято розділяти на фінансовий і управлінський, прогностична функція характерна саме для управлінського обліку. Це стало реальним на основі бюджетування, прогнозування поведінки витрат і доходів, експертних оцінок, розробки альтернативних рішень. Тому в останні роки все більше розповсюдження отримують стратегічні системи управлінського обліку як результат прагнення розширити інформаційну базу для прийняття рішень за рахунок формування прогнозованої інформації.

Суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення переліку складових цього обліку. Завдяки управлінському обліку бухгалтер за потребою, крім власне обліку та калькулювання собівартості продукції, займається нормативним плануванням, економічним аналізом та підготовкою управлінських рішень. Система управлінського обліку не будується для однієї цілі. В більшості випадків це комплекс (набір) цілей, результатом досягнення яких є ефективне управлінське рішення.

Узагальнюючи системи побудови управлінського обліку на підприємствах України, можна виділити три системи, що зображені на рис. 3.8-3.10.

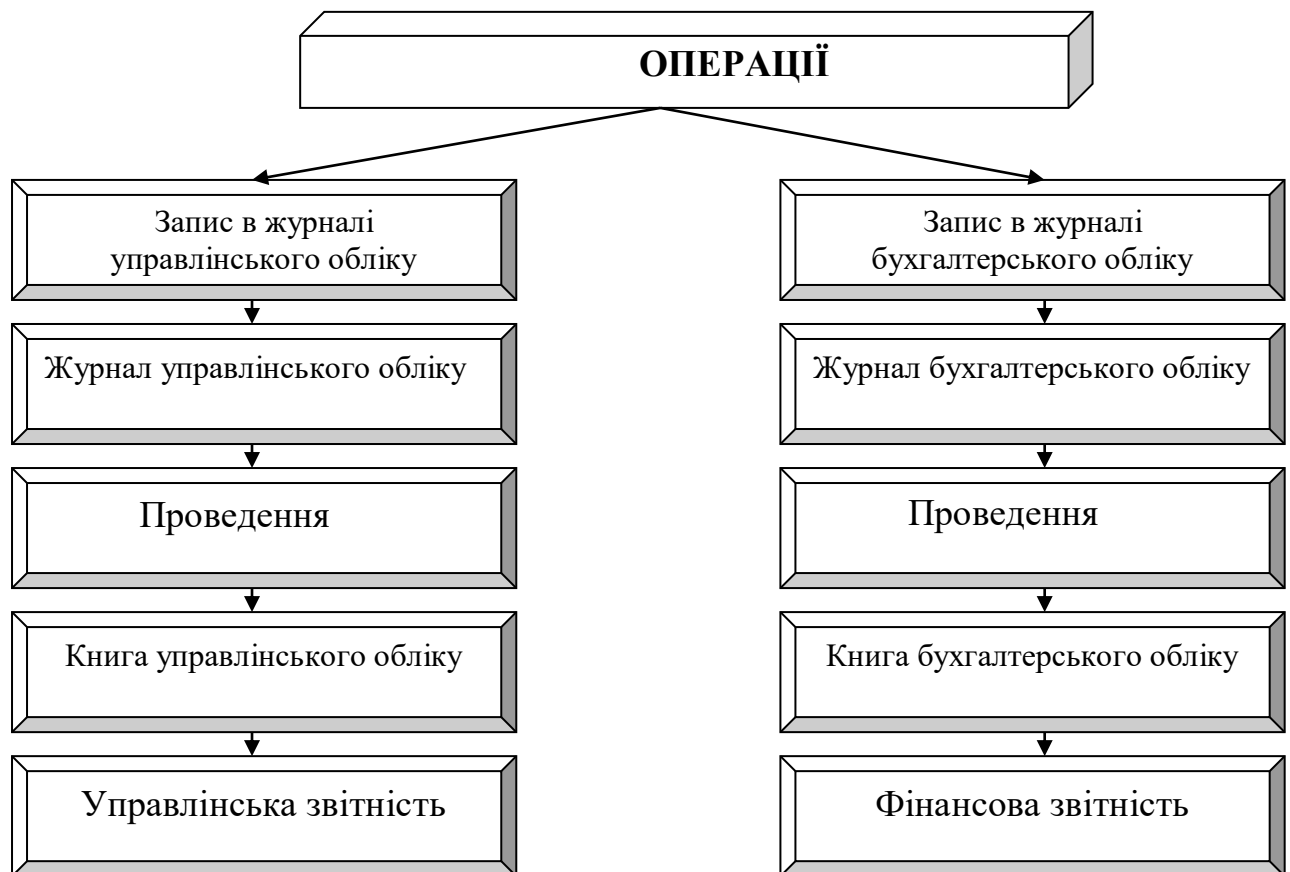


Рис. 3.8. Перша система побудови управлінського обліку

Кожна із систем організації управлінського обліку має свої недоліки та переваги. Перша та друга системи дають можливість отримувати чітку інформацію щодо кожної з операцій, формувати звіти незалежно від бухгалтерського закриття періоду, отримувати інформацію з конкретно заданою деталізацією даних і т.п.

Варіант функціонування системи на основі єдиної головної книги становитиме управлінські звіти в часову залежність від бухгалтерського закриття періоду, до реєстрів бухгалтерського обліку. За таких умов втрачатиметься не тільки оперативність управлінських рішень, але й

можливість отримання аналітичних звітів не наприкінці місяця або кварталу, а в необхідний період [56, с.27-35].

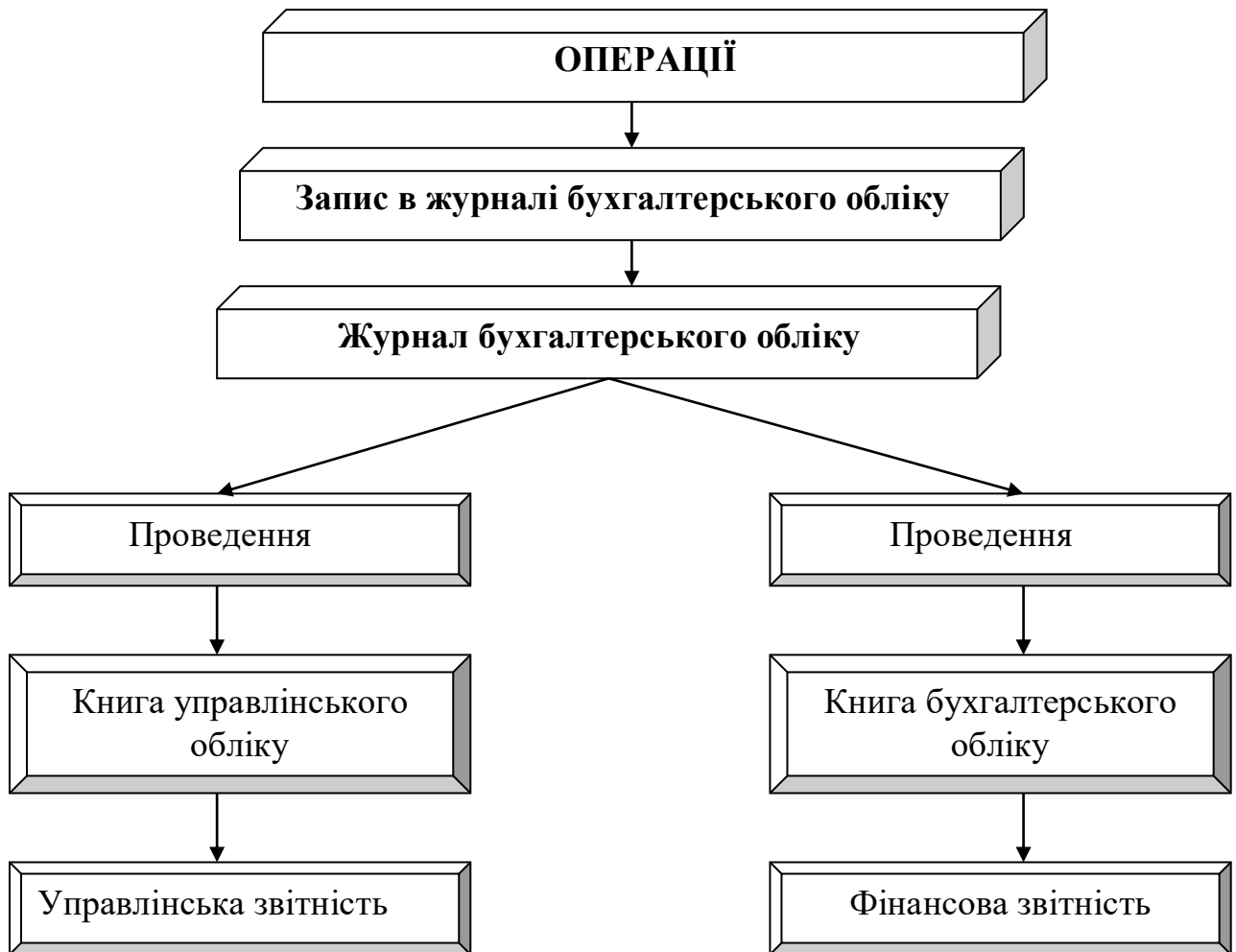


Рис. 3.9. Друга система побудови управлінського обліку

Варіант функціонування системи на основі єдиної головної книги становитиме управлінські звіти в часову залежність від бухгалтерського закриття періоду, до реєстрів бухгалтерського обліку. За таких умов втрачатиметься не тільки оперативність управлінських рішень, але й

можливість отримання аналітичних звітів не наприкінці місяця або кварталу, а в необхідний період [46, с.27-35].

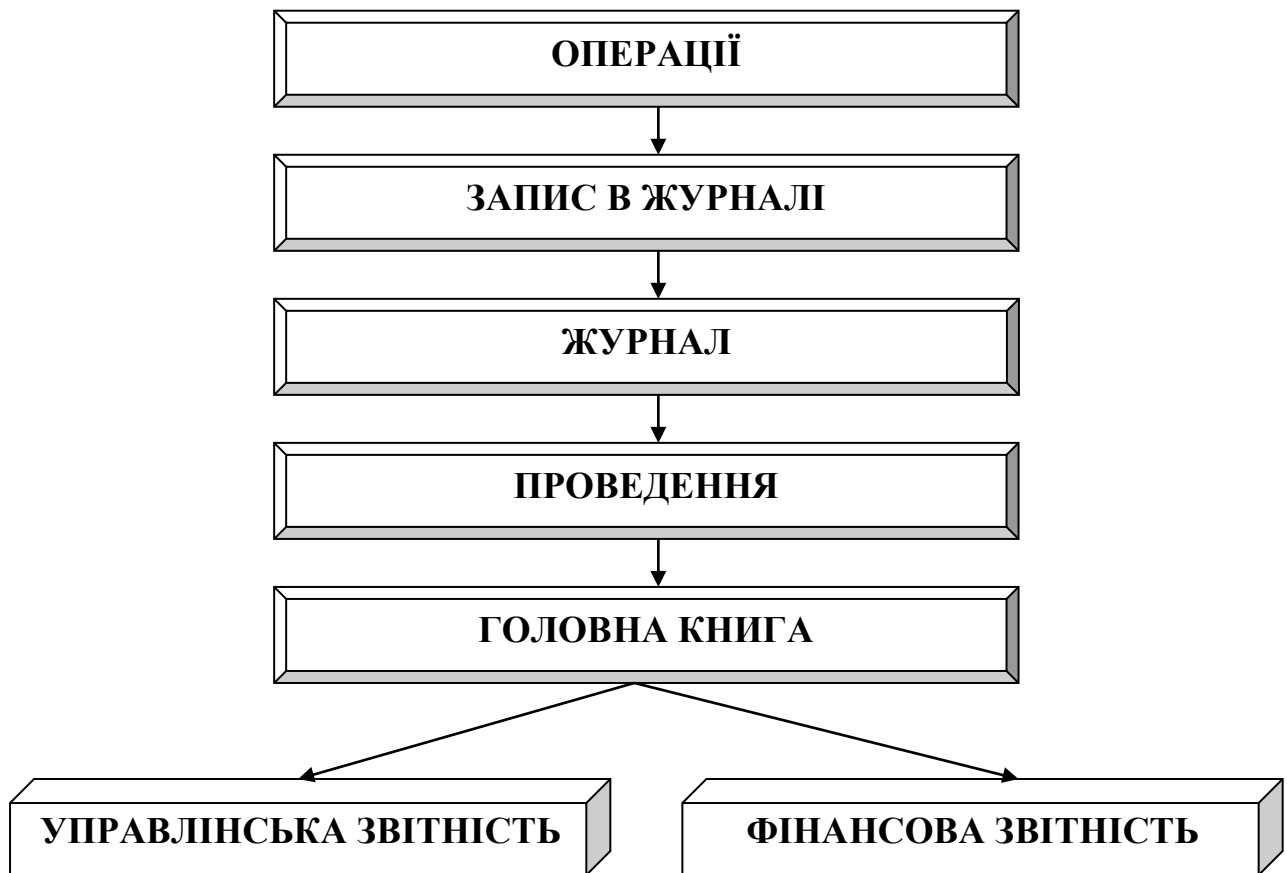


Рис. 3.10. Третя система побудови управлінського обліку

Проте багато українських підприємств функціонує зараз використовуючи саме третю систему побудови управлінського обліку (на базі єдиної головної книги).

Серед першочергових задач, які потрібно вирішувати при розробці та впровадженні системи управлінського обліку різні автори називають різні. Наприклад, Півнюк О.П. пропонує такі заходи з впровадження управлінського обліку як першочергові: «1. Розробити фінансово-організаційну структуру підприємства, яка б дозволяла виділення центрів

фінансової відповідальності. 2. В положенні про облікову політику підприємства ввести інформацію про вибрану форму ведення управлінського обліку. 3. Розробити склад, сутність і формати управлінської звітності. 4. Методи управлінського обліку витрат і калькуляції собівартості. 5. Управлінський план рахунків і моделі типових господарських операцій. 6. Здійснювати набір та належну підготовку фахівців з управлінського обліку» [77].

Організація управлінського обліку дозволяє керівництву передусім вирішити проблеми операційної діяльності. За своєю сутністю, ця система є сукупністю форм управлінських звітів, які надають можливість менеджерам аналізувати процес формування витрат; розподілити витрати за видами продукції, відділами (підрозділами) підприємства та напрямками діяльності; здійснити необхідні аналітичні розрахунки (точки беззбитковості, рентабельності, оборотності активів, вартості одного робочого місця, ринкової вартості бізнесу компанії, структури витрат тощо); прослідкувати за ефективністю попередніх управлінських рішень.

Управлінський облік має на меті надання допомоги спеціалістам та керівникам фірм і, особливо, об'єднань при прийнятті управлінських рішень. З метою стабільності функціонування підприємства, покращання його фінансового стану та зростання прибутку від операційної та інших видів діяльності необхідно здійснити низку заходів, а саме:

а) формування належного масиву інформації, що характеризує наслідки роботи підприємства та його підрозділів;

б) аналіз наслідків діяльності та розробка практичних та стратегічних рішень на альтернативній основі щодо перспектив діяльності підприємства;

в) систематичний контроль за дотриманням окремими виконавцями, в першу чергу керівниками підрозділів (центрів витрат та центрів прибутку) завдань, передбачених керівництвом фірми щодо витрат та випуску продукції та її реалізації, якщо це доручено підрозділу;

г) підведення підсумків за результатами контролю щодо наслідків діяльності підрозділів та розробка завдань на перспективу [65, с. 8].

Отже, для високоефективної роботи сучасного підприємства необхідна чітко налагоджена система управлінського обліку для менеджерів різних рівнів. З одного боку, такий висновок лежить на поверхні і є достатньо банальним, з іншого – в Україні розроблено надзвичайно мало рекомендацій щодо впровадження ефективної системи управлінського обліку на підприємствах, а управлінський облік на них або в зародковому стані, або зовсім відсутній.

3.3. Особливості впровадження комп'ютерних систем бухгалтерського обліку

Використання комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів. Але при організації бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві постає питання про доцільність впровадження на ньому комп'ютерної системи бухгалтерського обліку. Дане питання є досить актуальним, так як вибір способу обробки облікової інформації є центральним в системі організації бухгалтерського обліку.

Теоретично на підприємствах можна організувати облік і без застосування комп'ютерів, але за умови належної організації управління підприємством в цілому. Створення та використання комп'ютерної системи бухгалтерського обліку сприяє не лише прискоренню процесу обробки інформації на підприємствах, в яких облік організований на високому рівні, але й суттєвому покращенню його організації на підприємствах, в яких у веденні бухгалтерського обліку панує безлад. Така можливість зумовлена тим, що комп'ютерний спосіб обробки облікової інформації вимагає формального та чіткого опису облікових процедур у вигляді алгоритмів, що в свою чергу призводить до впорядкування порядку виконання обов'язків працівниками

бухгалтерської служби.

Успіх комплексної комп'ютеризації підприємства значною мірою залежить від готовності керівника до корінних організаційних змін. В зв'язку з цим, перед підприємством гостро постає питання вибору не конкретної системи управління, а компанії-постачальника рішень, яка може запропонувати збалансоване рішення за вартістю та функціональністю. В результаті співробітництва підприємства з компанією-постачальником програмного забезпечення процес комп'ютеризації починається задовго до купівлі системи.

Успішне впровадження інформаційної системи неможливо здійснити миттєво, воно обов'язково передбачає серйозну попередню роботу з реорганізації, оптимізації бізнес-процесів, відмову від застарілих стереотипів. А тому, не виконавши дані дії, проект впровадження буде приречений, причинами чого може стати:

- приділення неналежної уваги керівництва до проекту;
- відсутність чітких цілей проекту;
- неформалізованість бізнес-процесів;
- неготовність підприємства до змін тощо

При впровадженні нових комп'ютерних інформаційних систем на підприємстві необхідно оцінити ризик відставання від конкурентів у результаті її неминучого старіння, тому що програмні продукти, як й інші види матеріальних активів, мають надзвичайно високу швидкість заміни новими видами або версіями. Якщо в процесі впровадження нових інформаційних технологій цьому фактору не приділяти належної уваги, цілком можливо, що до моменту завершення переходу підприємства на новий програмний продукт він вже застаріє та доведеться вживати заходи щодо її модернізації. Такі невдачі з впровадженням інформаційних технологій звичайно пов'язані з недосконалістю технічних засобів, в той час як основною причиною невдач є відсутність або слабка пропрацьованість методики використання інформаційних технологій.

Можна виділити три основні напрями формування факторів, які обумовлюють впровадження інформаційних технологій. Це, насамперед,

потреби підприємства, потреби користувачів та наявність технічних засобів (засоби підтримки інформаційних технологій, які допомагають працівникам сфери бухгалтерського обліку виконувати свою роботу, та повинні мати широкі функціональні можливості і бути придатними для тривалого використання). Впровадження комп'ютерної інформаційної системи дозволяє переходити на нові методи управління, на якісно новий рівень менеджменту та ведення бухгалтерського обліку.

Для ефективної комп'ютеризації підприємства, в першу чергу, необхідно з'ясувати, що таке комп'ютеризований бухгалтерський облік. На перший погляд все просто, оскільки комп'ютеризований облік – це облік, що ведеться за допомогою комп'ютерної техніки та спеціалізованого програмного забезпечення. Саме таке помилкове судження є наслідком великої кількості невдалих спроб комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

Слід відмітити, що впровадження бухгалтерської програми є ефективним за умови, якщо впровадження даної системи підвищить ефективність та покращення якості ведення обліку на підприємстві. Позитивний результатом такого впровадження може бути:

- 1) впорядкування бухгалтерського обліку;
- 2) збільшення кількості інформації, що надходить з даних бухгалтерського обліку;
- 3) зниження кількості бухгалтерських помилок;
- 4) підвищення оперативності обліку.

У випадку, якщо такі зміни не відбулися, можна вважати, що комп'ютеризація була недоцільною, тобто вона не принесе ефективного кінцевого результату. Таким чином, можемо зазначити, що комп'ютеризація бухгалтерського обліку – це процес, при якому підвищується ефективність та покращується якість ведення бухгалтерського обліку. Тому, перед тим, як приймати рішення про комп'ютеризацію бухгалтерського обліку, необхідно визначити, що саме та яким чином даний процес повинен покращити. Саме це і є метою комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

Одним із не багатьох стереотипів є те, що комп'ютеризація бухгалтерського обліку починається з придбання програмного продукту. Для того, щоб перехід до комп'ютеризації був ефективним та мав позитивний результат, впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку необхідно проводити поетапно (рис.3.11).

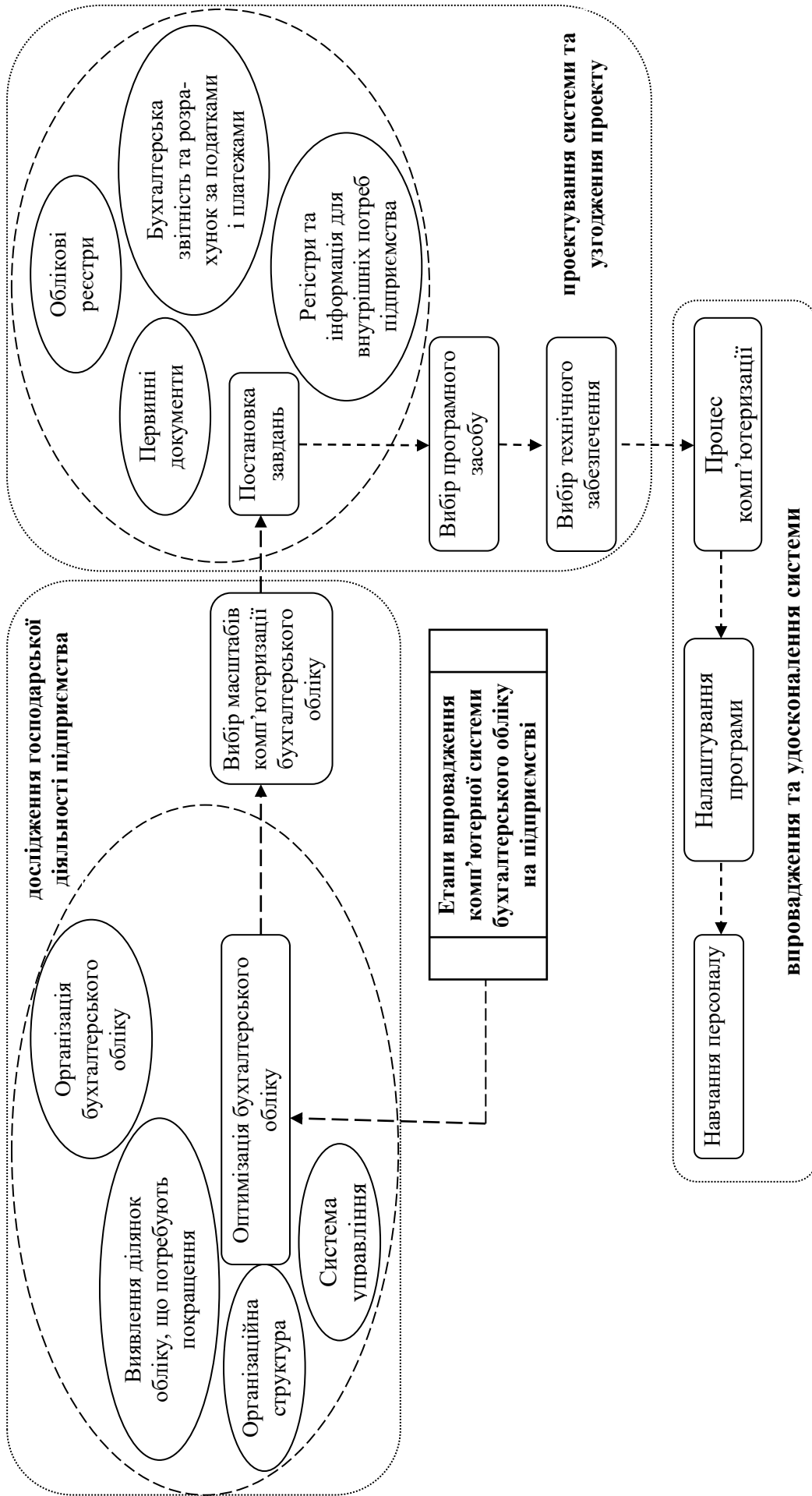


Рис. 3.1.1. Основні етапи впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку на підприємстві

Отже, процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку, можна поділити на три великих етапи. Перший етап – дослідження господарської діяльності підприємства. Основною метою проведення даного етапу є оптимізація бухгалтерського обліку, що досягається шляхом вивчення організації бухгалтерського обліку, виявлення ділянок обліку, які потребують покращення, дослідження організаційної структури підприємства та системи управління.

Починати даний етап необхідно з виявлення того, що саме та яким чином необхідно та можливо покращити. Справа в тому, що сучасні програмні продукти, які призначені для комп'ютеризації обліку, є досить гнучкими системами. Вони дозволяють налагоджувати під потреби конкретного підприємства буквально все: починаючи від плану рахунків та закінчуючи формами звітності.

На даному етапі проводиться детальний аналіз діючої системи бухгалтерського обліку за такими напрямками:

- 1) діючий план рахунків та використання окремих рахунків;
- 2) використання аналітики за різними рахунками;
- 3) типові проводки для відображення типових господарських операцій;
- 4) форми та зміст первинної документації;
- 5) форми облікових реєстрів.

Даний аналіз проводиться на предмет того, що можна змінити для покращення бухгалтерського обліку.

Для проведення такої оптимізації необхідні висококваліфіковані працівники з бухгалтерського обліку та питань оподаткування. І тут виникає проблема: на багатьох фірмах, що займаються впровадженням бухгалтерських програм, працівники є фахівцями з програмного забезпечення, які нажаль не розуміються в бухгалтерському обліку. Як результат, комп'ютеризація бухгалтерського обліку відбувається в тому вигляді, в якому він існує при ручному способі ведення бухгалтерського обліку. У більшості випадків залишають старі помилки.

Наступним кроком в дослідженні господарської діяльності підприємства є аналіз масштабів комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Дане питання є більш актуальним для великих підприємств, що планують провести комп'ютеризацію бухгалтерського обліку. Коли мова йде про невелике підприємство, бухгалтерський облік на якому веде декілька бухгалтерів, даний етап взагалі не варто проводити. Оскільки, у такому випадку проводити комп'ютеризацію необхідно одразу і всю, так як обсяг виконуваних робіт є незначним.

Проте, коли мова йде про велике підприємство, будь-якої сфери діяльності, галузі, форми власності, бухгалтерський облік на якому ведуть п'ять і більше бухгалтерів, та за кожною ділянкою обліку (облік реалізації, розрахунків з постачальниками тощо) існує великий документооборот, наявна специфіка та існують певні особливості, стає очевидним, що при комп'ютеризації одразу всіх ділянок бухгалтерського обліку не буде позитивного результату.

Тому для великих підприємств доцільним є проведення додаткових досліджень щодо наступних питань:

– які ділянки обліку необхідно комп'ютеризувати першочергово. Це є актуальним для підприємств, у яких в окремих підрозділах вже функціонують спеціалізовані програми;

– в якому порядку комп'ютеризувати ділянки обліку. Практика показує, що при великому обсязі робіт з комп'ютеризації доцільно комп'ютеризувати окрему ділянку, пристосовуватися до неї, отримувати результати, після чого поступово переходити до іншої, а не намагатися зробити все одночасно.

При виборі масштабів комп'ютеризації існує ще один важливий момент – інформація, що отримується з даних бухгалтерського обліку, необхідна й іншим структурним підрозділам підприємства. Бухгалтерський облік спроможний надати всю інформацію з урахуванням специфічних вимог, а тому потрібно визначити весь обсяг інформації, яка необхідна для внутрішнього користування на підприємстві.

Коли визначено, що і в якому порядку буде змінюватися в бухгалтерському обліку, можна переходити до наступного етапу впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку – проектування системи та узгодження проекту.

На даному етапі, необхідно визначити, яку інформацію система бухгалтерського обліку буде надавати в кінці певного звітного періоду або просто певного інтервалу (рис. 3.12).



Рис. 3.12. Кінцеві результати роботи комп'ютерної системи бухгалтерського обліку

Даний етап можна назвати етапом постановки завдань, суть якого полягає в тому, що у письмовому вигляді фіксується конкретний перелік всіх документів та регістрів, які повинен надавати комп'ютеризований бухгалтерський облік. Постановка завдань є важливим моментом в процесі комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Оскільки без чіткого переліку того, що потрібно зробити та які умови це повинно задовольняти, практично

неможливо отримати результат комп'ютеризації. У випадку, якщо завчасно не поставити необхідні завдання може виникнути ситуація, за якої програма буде налаштована таким чином, що необхідні реєстри та первинні документи взагалі не будуть формуватися, в результаті чого налаштування програми доведеться проводити повторно.

Лише тоді, коли сплановано процес оптимізації обліку та визначені масштаби і завдання комп'ютеризації бухгалтерського обліку, слід приділити увагу безпосередньо питанню вибору програмного продукту. На даному етапі слід визначити, яку систему придбати.

Наступним етапом впровадження комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку на підприємстві є впровадження, налаштування та удосконалення системи.

Після того, як визначено цілі комп'ютеризації, її масштаб та порядок, поставлено завдання, обрано та придбано програмний продукт, а також обрано необхідні технічні засоби, можна приступати безпосередньо до процесу впровадження, який є досить складним та трудомістким, і в більшості випадків, потребує більших фінансових витрат, ніж саме придбання програмного продукту.

Далі перед керівництвом підприємства постає питання чи проводити комп'ютеризацію власними силами або на замовлення у спеціалізованих фірмах. На перший погляд здається, що підприємство у більшості випадків обере налаштування власними силами. Однак, це лише на перший погляд, оскільки, прийнявши таке рішення, підприємство одразу зіштовхнеться з такими проблемами, як:

- відсутність спеціалістів з програмування та питань бухгалтерського обліку;
- відсутність достатнього досвіду з питань комп'ютеризації;
- відсутність часу на впровадження, так як бухгалтерська служба повинна виконувати свою поточну роботу, яка, зазвичай, займає весь робочий час.

Існує можливість уникнення даних проблем, але це можливо лише на малих підприємствах. На великих підприємствах, в яких кількість облікового персоналу перевищує чотири особи, спроба провести комп'ютеризацію власними силами є недоцільною. Тому у більшості випадків впровадження системи здійснюється сторонніми організаціями, що в свою чергу потребує значних додаткових фінансових витрат.

Після налаштування системи розпочинається останній та один з найголовніших етапів, від ефективності проведення якого буде залежати результат функціонування бухгалтерської системи – етап навчання персоналу.

Працювати з програмою “в режимі реального часу” повинен вміти кожен бухгалтер, тобто, за необхідності, вводити потрібні дані до програми та одразу ж отримувати первинний або звітний документ.

Після того, як створено проект комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, необхідною умовою його успішного впровадження є вдалий підбір працівників та їх підготовка до роботи в інформаційній системі. Підготовка персоналу може проводитися силами розробників системи (лекції, семінари, практичні заняття) або за допомогою спеціальних курсів підвищення кваліфікації. Під час такого навчання кожен працівник має не тільки зрозуміти зміни у своїх посадових обов'язках, алей навчитися роботі з комп'ютерною технікою. Таке навчання може передбачати також опанування типових, найпоширеніших програмних засобів.

Дослідивши основні етапи впровадження інформаційної системи обліку на підприємствах, ми дійшли висновку, що приймати рішення про комп'ютеризацію лише на підставі суб'єктивних поглядів керівництва – безглуздо, оскільки в такому випадку комп'ютеризація буде неефективною.

Слід відмітити, що в процесі прийняття рішення про комп'ютеризацію бухгалтерського обліку, слід звернути увагу ще й на такий момент як підхід до створення комп'ютерної системи обліку, що має два можливі варіанти:

–впровадження системи, що буде адаптована до організаційної структури, тобто з її збереженням;

–впровадження системи шляхом раціоналізації організаційної структури.

У першому випадку, інформаційна система, що впроваджується, буде пристосовуватися до організаційної структури, в результаті чого відбудеться лише локальна модернізація методів роботи. В другому випадку організаційна структура підприємства проходить процес раціоналізації, тобто стара структура модернізується таким чином, щоб отримати найбільший ефект від впровадження даної інформаційної системи.

При цьому слід враховувати основні принципи створення та впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку (рис. 3.13).

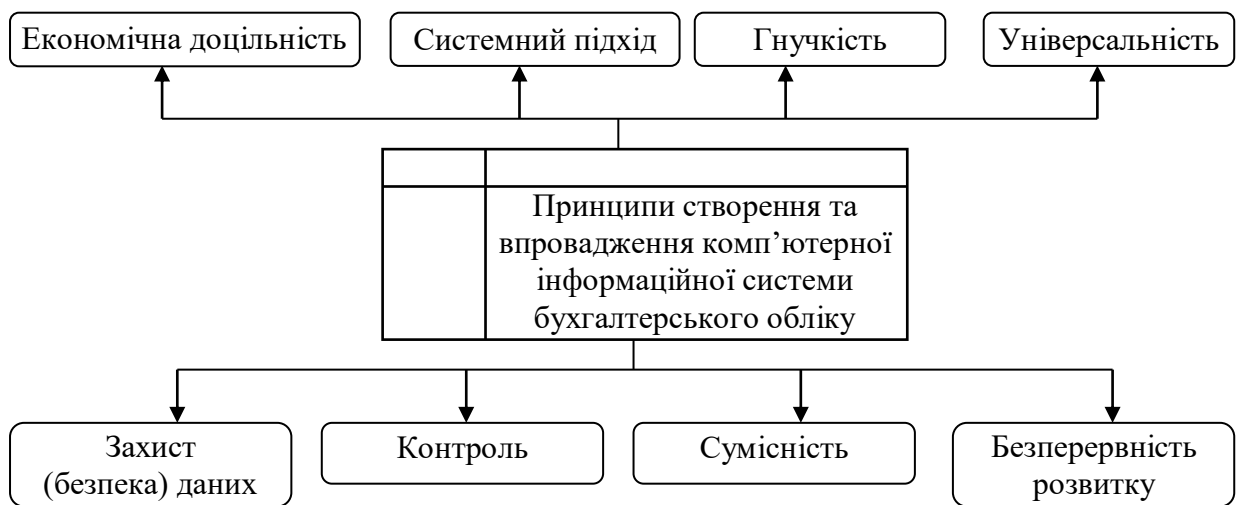


Рис. 3.13. Основні принципи створення та впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку

Процес комп'ютеризації вимагає певних фінансових витрат в середньостроковому або довгостроковому періоді. Не варто економити на ньому, інакше це може призвести ще до більших ускладнень.

Тому впровадженню повинно передувати економічне обґрунтування доцільності впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку. Це означає, що необхідно визначити ефективність використання комп'ютерних технологій.

В даний час на підприємствах різної величини при виборі систем комп'ютеризації та її глибини досить часто постає питання про доцільність та ефект від цієї комп'ютеризації.

В даний час ще не всі підприємства можуть дозволити собі дійсно належні рішення комп'ютеризації системи бухгалтерського обліку. Зрозуміло, що дефіцит висококласних фахівців на ринку інформаційних технологій викликає зростання цін на послуги комп'ютеризації, що, безумовно, створює певний дискомфорт у потенційних клієнтів ІТ-послуг при виборі системи комп'ютеризації бухгалтерського обліку та повноти її впровадження.

Зрозуміло, що вдале впровадження комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку прискорює інформаційні потоки в декілька, а іноді, і в десятки разів. Звичайно, вартість інформації важко оцінити в натуральному виразі, тому іноді важко підрахувати ефект від комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Але саме повнота, своєчасність та достовірність отриманої інформації дозволяє ухвалювати правильні та ефективні рішення на різних рівнях підприємства. Адже зрозуміло, що при здійсненні господарської діяльності ціна помилки буває досить високою.

Крім того, обґрунтування економічної ефективності комп'ютеризації бухгалтерського обліку дозволяє:

- 1) встановити основні економічно ефективні напрями комп'ютеризації бухгалтерського обліку з окремих управлінських робіт;
- 2) виявити можливий розмір річного економічного ефекту, який забезпечиться комп'ютеризацією бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві;
- 3) визначити припустимий обсяг капітальних вкладень у систему комп'ютеризованого керування на тому або іншому підприємстві;
- 4) розрахувати термін окупності витрат на комп'ютеризацію та порівняти його з встановленими нормативами у відповідній галузі;
- 5) виявити необхідність і доцільність витрат на створення і впровадження комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку на кожному об'єкті;

6) вибрати найбільш економічно ефективний варіант комп'ютеризації в цілому – визначити послідовність проведення робіт з комп'ютеризації бухгалтерського обліку;

7) порівняти економічну ефективність комп'ютеризації бухгалтерського обліку з ефективністю інших заходів щодо нової техніки.

Створення комп'ютеризованого бухгалтерського обліку вимагає одночасних витрат на розробку і впровадження комп'ютеризованої системи, а також поточних витрат на функціонування системи.

Одночасні витрати на розробку і впровадження системи обліку включають: попередні витрати, капітальні витрати на придбання (виготовлення), транспортування, монтаж та налагодження обчислювальної техніки, периферійних пристроїв, засобів зв'язку, допоміжного устаткування, оргтехніки тощо.

Ефективність комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку визначають порівнянням результатів від функціонування даної системи та витрат усіх видів ресурсів, необхідних для її створення та розвитку.

Отже, здійснення ефективного процесу автоматизації бухгалтерського обліку підприємств України є пріоритетним напрямом підвищення прибутковості діяльності та забезпечення економічного зростання вітчизняних суб'єктів господарювання, що дає змогу реалізувати комплекс таких важливих переваг:

1) скорочення паперового документообігу та зменшення витрат часу на створення і пошук документів;

2) посилення контролю за виконанням доручень;

3) забезпечення раціонального розподілу навантаження на співробітників і прозорості їхньої роботи за рахунок аналізу виданих завдань та своєчасного їх виконання;

4) прискорення документообігу шляхом автоматичного переміщення документів між співробітниками, відсутності необхідності фізичного

розмноження і переміщення паперових копій документів, можливості паралельної розсилки документів;

5) скорочення втрат документів за рахунок їх зберігання в єдиному електронному архіві, ведення реєстраційних карток на наявні паперові документи і зменшення руху паперових документів;

6) забезпечення безпеки документів за рахунок виключення несанкціонованого доступу;

7) зниження матеріальних витрат на папір і оргтехніку за рахунок скорочення паперового документообігу та зниження тимчасових витрат на обробку документів.

Висновки до розділу 3

На сьогодні МСФЗ є ефективним засобом міжнародної інтеграції та частиною сталого економічного розвитку для України. Використання МСФЗ має суттєві переваги перед П(С)БО для більшості підприємств і користувачів їхньої фінансової звітності. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її більш адекватною та здатною відобразити реальний майновий стан організації.

Розвиток управлінського обліку на сучасному етапі полягає в поєднанні таких функцій, як планування, облік, контроль і аналіз. Результатом такого поєднання має бути система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, обслуговувати яку повинен управлінський облік. Управлінська інформація дає можливість керівництву приймати більш ефективні рішення. Поточні рішення приймаються з урахуванням загального стану економіки та наявності ресурсів й можливостей підприємства на даний відрізок часу, але на ці рішення значно впливає якість довгострокових рішень, причому довгострокові рішення важко змінити (за певних умов вони не підлягають зміні), а поточні рішення можна змінювати, і доволі часто.

Використання комп'ютерно-інформаційної техніки для автоматизації обліку на підприємствах має свої недоліки та переваги. До основного недоліку

(особливо для невеликих підприємств) можна віднести високу вартість комп'ютерної техніки та програмного забезпечення. Підприємство з невеликими обсягами діяльності не завжди може дозволити собі такі затрати.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На основі проведеного дослідження сформульовано наступні висновки та пропозиції.

Існує багато тлумачень поняття система, проте найґрунтовніше, 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”.

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.

Якісне функціонування сучасної системи бухгалтерського обліку забезпечується сформованою методологією, яка становить основу перетворення даних про факти господарського життя на звітну інформацію для цілей управління.

Принципи ведення бухгалтерського обліку – це загальні положення для інтерпретації і доповнення законодавчих положень. Вони є масштабом оцінки правильності обліку в окремих випадках, що не регулюються законом. Майже всі закони кожної країни містять посилання на принципи, що надає їм сили

закону, незважаючи на те, що вони, по суті, існують лише у формі звичайного права

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.

Метод бухгалтерського обліку пов'язаний з методом моделювання, що доведено на основі аналізу генезису вказаних методів. Метод – це те, що дозволяє дослідити предмет будь-якої науки. Моделювання, будучи одним з найбільш розповсюджених методів дослідження об'єктів в науці, виступає методом бухгалтерського обліку, що дозволяє вивчати факти господарського життя та господарські процеси через спеціально створені моделі. Моделювання в бухгалтерському обліку передбачає побудову облікових моделей для дослідження предмету бухгалтерського обліку.

Інформаційні програмні комплекси стали основною складовою системи ведення облікового процесу на підприємстві без яких неможливо уявити сучасну бухгалтерію. Інформаційно-програмне забезпечення таке ж важливе для бухгалтерського обліку підприємства як організація облікового процесу, наявність висококваліфікованих працівників, система документообігу та ін. Чітко налагоджені та найбільш доцільно підібрані програмні комплекси для автоматизації бухгалтерського обліку забезпечують найвищу ефективність

управління підприємством в цілому та організацію облікового процесу зокрема. Застосування комп'ютерно-інформаційних технологій в процесі ведення бухгалтерському обліку забезпечує його достовірність, чіткість та оперативність. Це дає змогу проконтролювати в будь-який момент часу стан розрахунків, активів та зобов'язань.

Структура управлінського обліку ґрунтується на виявленні його зв'язків, цілей, завдань, функцій, принципів і об'єктів. Якщо на підприємстві впроваджено систему управлінського обліку, це означає, що на багато аналітичних питань щодо діяльності власної фірми керівництво може швидко отримати вичерпні відповіді. Це досягається тим, що система управлінського обліку “проектуються” під конкретне підприємство та враховує специфіку його діяльності. За своєю суттю ця система представляє набір форм управлінських звітів, які охоплюють всі бізнес-процеси підприємства таким чином, щоб якомога детальніше надати бухгалтерам-аналітикам і власнику можливість: проаналізувати ланцюг створення доданої вартості; розподілити витрати за видами продукції, відділами (підрозділами) підприємства та напрямками діяльності; здійснити необхідні аналітичні розрахунки (рентабельність, оборотність активів, вартість одного робочого місця, структура витрат тощо); прослідкувати за ефективністю попередніх управлінських рішень.

Важливе значення для забезпечення раціонального вибору програмного забезпечення автоматизації процедур бухгалтерського обліку на підприємстві має врахування набору ключових вимог до цього програмного забезпечення. Слід зазначити, що вимоги до програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку підприємств формують три різні категорії користувачів, а саме:

- 1) бухгалтери як безпосередні користувачі автоматизованої системи бухгалтерського обліку;
- 2) спеціалісти з комп'ютерних систем – програмісти і техніки;
- 3) керівництво (менеджмент) підприємства.

Отже, перелік вимог до програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку необхідно розглядати як складний, взаємопов'язаний комплекс функціональних, технічних, комерційних та ергономічних вимог, системне і належне врахування яких дає змогу забезпечити базові передумови для ефективного процесу автоматизації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Дані автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах України свідчать про наявність значної низки переваг використання програмного продукту «1С: Бухгалтерія 8.3», який дає змогу забезпечити вирішення переважно усіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства. Так, це програмне забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку відповідає комерційним вимогам щодо вартості програмного продукту, його впровадження та супроводу. Важливою перевагою програмного продукту «1С: Бухгалтерія 8.3» є можливість одночасного ведення бухгалтерського обліку для декількох організацій в єдиній інформаційній базі, а також налаштування типових операцій – засобів групового введення часто використовуваних бухгалтерських проведення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Анджан К.Я. Основы бухгалтерского учета: пособие. М : Статистика, 1977. 184 с.
2. Белова І. М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності. Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. 2015. Вип. 3. С. 821-826.
3. Белова І. М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку. Молодий вчений: науковий журнал. Херсон, 2015. № 1(16). С. 52- 55.
4. Белова І.М. Проблеми управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог НСФЗ, П(С)БО 30 „Біологічні активи” та галузевого управління. „Бізнес-інформ”. Харків. № 3. 2015. С. 184-191.
5. Белова І. М. Теоретичні основи облікової політики. Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. Хмельницький: ХНУ, 2015. № 2, Том. 1 (222). С. 84-90.
6. Белова І. М. Теоретико-методологічні розробки з управлінського обліку в галузі рослинництва. Сталий розвиток економіки. 2015. № 2 (27). С. 246-252.
7. Белова І. М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством. Інноваційна економіка АПК. Тернопіль. 2015. № 2 (57). С. 240-245.
8. Белова І. М. Особливості розвитку управлінського обліку в системі управління Наук. Журнал. Молодий вчений. № 2 (17) 2/2015 Ч. 2, С.53-56.
9. Белова І. М. Особливості економічного розвитку та експортних можливостей агропромислових підприємств. Молодий вчений: науковий журнал. Херсон, № 6 (46). 2017. С. 410 - 414.
10. Бержанір І.А. Бухгалтерський облік як складова системи управління підприємством. Фінансово-кредитний механізм розвитку економіки та соціальної сфери: Матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-

конференції, 24-25 травня 2018 р., м. Кропивницький. К.: «Ексклюзив-Систем», 2018. С. 16–18.

11. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисципліно: навчально-методичний посібник для студентів спеціальності „Облік і оподаткування”. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 174 с.

12. Бруханський Р. Ф., Железняк Н. В., Хомин І. П. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 452 с.

13. Бруханський Р. Ф. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку. Бізнес-Інформ. 2014. № 7 (438). С. 220-225.

14. Бруханський, Руслан Управлінські потреби та можливі шляхи їх задоволення в контексті побудови системи стратегічного обліку [Текст] / Руслан Бруханський, Богдан Звір // Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 трав. 2020 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський, Н. П. Чорна [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ТНЕУ, 2020. - С. 111-112.

15. Бруханський, Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 9. С. 27-36.

16. Бруханський, Р. Ф. Спектр генерування дефініції стратегічного управлінського обліку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 182-185.

17. Бруханський, Р. Ф. Проблеми імплементації стратегічного управлінського обліку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит : сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : II Всеукр. наук.-практ. конф. [Чернігів, 21 листоп.] : тези доповідей. - Чернігів : ЧНТУ, 2014. С. 15-17.

18. 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.

19.Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горецька Л.Л. Бухгалтерський учёт в зарубіжних країнах: Учебное пособие. Житомир: ЧП “Рута”, 2002. 660с.

20.Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп’ютеризація. Наукове видання. Житомир: ЖІТІ, 1999. 412 с.

21.Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: “Финансы и статистика”, 1984. 215 с.

22.Василенко П.Н. Основы бухгалтерского учета. Издание второе. М.: Изд-во Экономической литературы, 1961. 288 с.

23.Височан О.С. Ранній етап розвитку електронних грошей: від Едварда Беллами до Френка Макнамари. Вісник ЖДТУ. 2016. №1 (75). С. 172-176.

24.Войнаренко М.П. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики. Колективна монографія. К.: Наукова думка, 2002. 718 с.

25.Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. Пособие.М.: Эксмо, 2007. 416 с.

26.Гнатенко Є.П., Гигава А.О. Проблеми обліку грошових коштів на підприємстві. Економіка і суспільство. 2016. Випуск 5. С. 421-424.

27.Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

28.Голов С. Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. 2000. № 11. С. 15–23.

29.Головов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис. ... док. еко-ном. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» ; Київський нац. Економічний ун-т. ім. Вадима Гетьмана. Київ : [Б.В.], 2009. 35 с.

30.Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. К. : Автоінтерсервіс, 1996. 554 с.

31.Гринман Г.И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. М.: Агропромиздат, 1989. 495 с.

32.Двенадцать самых громких случаев ИТ–воровства в России / CNews URL: <http://www.cnews.ru/reviews/?2005/12/02/192675>

33.Дембинский Н.В. Основные теоретические проблемы науки о бухгалтерском учете. Мн.: Изд-во Белгосуниверситет им. В.И. Ленина, 1960. 88 с.

34.Дешин В. Е. Информационная функция бухгалтерского учета: тенденции развития. Саратов : СУ, 1990. 189 с.

35.Єфіменко В.І. Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Фінанси, облік і аудит. 2011. № 18. С. 278–284.

36.Жук В.М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку. Облік і фінанси АПК. 2012. № 1. С.16-23.

37.Жук В.М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 10. С.16-22.

38.Завитій, Ольга Сутність контролю в системі управління, його роль та місце у забезпеченні економічної безпеки [Текст] / Ольга Завитій // Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи : матеріали Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 7 листопада 2019 р.]. / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський, Н. П. Чорна [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2019. - С. 86-90.

39.Іванюта П.В., Левченко З.М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів : навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 368 с.

40.Іващишина К. Фінансова звітність в контексті міжнародних стандартів. Відкрита Міжнародна інтернет-конференція «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». URL: <http://konf.amsfo.com.ua/finansova-zvitnist-v-konteksti-mizhnarodnix-standartiv/>

41.Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. 341 с.

42.Каллас К.Э. Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1990. 176 с.

43.Карецкий А. Ю. Стандартизация бухгалтерского учета и ее влияние на принятие Международных стандартов финансовой отчетности в России. Власть. 2012. № 10. С. 121-124.

44.Кипарисов Н. Курс теории бухгалтерского учета. М.: Госпланиздат, 1950. 264 с.

45.Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета. Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18–19 октября 2007 г. Житомир: ЖГТУ, 2007. 68 с.

46.Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. К.: Изд-во УСХА, 1992. 240 с.

47.Крылов В. Л. Управленческий учет: двойная бухгалтерия или инструмент принятия управленческих решений. Школа професійного бухгалтера. 2012. №9 (138). С. 20–23.

48.Колпаков В.М. Теория и практика принятия управленческих решений: учеб. пособие К. : МАУП, 2004. 504 с.

49.Костюхин Д. С. Практическое применение модели мульти-стандартного учета. Вестник Московского унверситета. Серия 6 «Экономика». 2012. №5. С. 105–120.

50.Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: КНЕУ, 2001. 334 с.

51.Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку: підручник. К. : Центр учбової літератури, 2010. 352 с.

52.Кузьминський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 6. С. 8-11.

53.Кузнєцов, Олег Методологія якісно-кількісної оцінки вибору моделі управлінського рішення [Текст] / Кузнєцов Олег, Белова Ірина // Вектори

розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи : матеріали Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 7 листопада 2019 р.]. / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський, Н. П. Чорна [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2019. - С. 353-356.

54.Кузнецова С. Система БО: методологічні та правові аспекти формування Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 4. С. 15.

55.Лучко М.Р., Мариновський В.М. Основи управлінського обліку в зарубіжних країнах. Тернопіль : Поліграфіст, 1992. 24 с.

56.Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. №2. С. 27-35.

57.Лучко М. Р. Податкові розрахунки як елемент методу бухгалтерського обліку. Регіональні перспективи. 2001. №2–3 (15–16). С. 43–48.

58.Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

59.Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико–методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К., 2006. 36 с.

60.Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. Житомир: ЖІТІ, 1998. 384 с.

61.Мальшев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов Финансы и статистика, 1981. 263 с.

62.Михалкевич А. П. Системы бухгалтерского учета и отчетности и основные направления их развития и совершенствования. Бухгалтерський учет и анализ. 2007. №3 (123). С. 23–27.

63.Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Глумачення за станом на 31 березня 2004 року. Частина I. Український переклад виданий в

Україні Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) з дозволу ФКМСБО.- К.:“Фенікс”, 2005. 1274 с.

64. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Т. 1 [Текст] : текст Міжнар. Стандартів фін. звітності (МСФЗ), включаючи Міжнар. стандарти бух. обліку (МСБО) та Тлумачення із змінами та доповненнями, разом із документами що до них додаються, виданий станом на 1 січня 2009 р. – London : International Accounting Standards Committee Foundation, 2009. 1592 с.

65. Моссаковський В.Б., Бублик С.Я. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві. Облік і фінанси АПК. 2006. № 1. С. 5–15.

66. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663с.

67. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. – 2-е изд., стереотип. М.: «Финансы и статистика», 1996. 136 с.

68. Нападовська Л.В. Управлінський облік. К. : Книга, 2004. 544 с.

69. Нарібаєв К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. М.: Финансы, 1979. 152 с.

70. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

71. Николаева С. А., Шербек С. В.. Управленческий учет. Легенды и мифы. М. : Аудиторско–консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. 288с.

72. Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах: Т.2. Т.4. К.: Діамант. 2000. 942 с.

73. Озеран А.В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління : автореф. дис. ... док. екон. наук : спец. 08.00.09 / А.В. Озеран ; Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. Київ, 2016. 35 с.

74.Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. М.: Финансы, 1979. 304 с.

75.Партин Г. О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: [навч. посіб.] / Г. О. Партин. К. : Т-во «Знання», КОО, 2000. 245 с.

76.Пирець Н.М. Проблеми та перспективи впровадження МСФЗ в облікову політику підприємств в Україні. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pirpr_2015_4_5.

77.Півнюк О.П. Проблеми впровадження управлінського обліку на

78.підприємствах в умовах глобалізації економіки України. URL: <http://nauka.zinet.info/6/pivnyuk.php>

79.Поленова С.Н. К вопросу о понятийном аппарате регулирования бухгалтерского учета. Международный бухгалтерский учет. 2011. № 48(198). С. 11–18.

80.Правдюк Н.Л. Поняття системи бухгалтерського обліку, її структура та складові. Вісник ЖДТУ. Серія Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2003. №3 (29). С. 148-157.

81.Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-ХІУ, редакція згідно із Законом № 2545-VIII (2545-19) від 18.09.2018. RETRIEVED FROM <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> >

82.Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.

83.Проект закону про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо вдосконалення деяких положень)» 4646-д від 16.06.2017. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62044

84.Пушкар М.С. Розробка систем обліку: Навчальний посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 198 с.

85.Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічний аспект): Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 424 с.

86.Пушкар М.С. Філософія обліку. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 157 с.

87.Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. М.: Финансы, 1979. 128 с.

88.Рашитов Р.С., Соколов Я.В.. Моделирование как метод бухгалтерского учета. Учеб. пособие. Л., 1974. 28 с.

89.Резнікова В. В., Орлова О. С. Перспективи гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Адміністративне право і процес. № 1(11). 2015. С. 296-331. URL: <http://applaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/1-11-2015>

90.Рожелюк В.М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації. Бізнес Інформ. 2014. № 7. С. 225–229.

91.Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів. Інноваційна економіка. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/por...al/soc_gum/inek/2011_4/118.pdf.

92.Романюк, Світлана Витрати як базова складова управлінського обліку [Текст] / Романюк Світлана, Белова Ірина // Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи : матеріали Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 7 листопада 2019 р.]. / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський, Н. П. Чорна [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2019. - С. 411-413.

93.Рудановский А.П. Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории. М., 1912. 390 с.

94.Сава, А. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління [Текст] / Андрій Сава, Микола Палюх, Ольга Завитій, Наталія Семенишена // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 21-28.

95. Семенишена Н. В. Вплив глобалізаційних процесів на розвиток інституту бухгалтерського обліку в Україні. Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(4). С. 241-248. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)_39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)_39)

96. Смирнов Д.В. Основы бухгалтерского учета. Л.: Издательство Ленинградского университета, 1969. 76 с.

97. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

98. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М. Финансы и статистика, 2000. 496 с. С. 483.

99. Соколов Я. В., Пятов М. Я. Управленческий учет: как его понимать. Бухгалтерский учет. 2003. №7. С. 53–55.

100. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. К. : КНЕУ, 2006. 526 с.

101. Сопко В.В. Економіко-правові основи й напрями уніфікації і адаптації термінології бухгалтерського обліку та контролю до потреб міжнародної стандартизації. Фінанси України. 2006. № 8. С. 113-124.

102. Спільник І. В., Ярощук О. В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.

103. Старіш О.Г. Системологія: Підручник. К., 2005. 232 с.

104. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007р. № 911- р. URL : <http://zakon.rada.gov.ua>

105. Теперішня фінансова криза загрожує розвалом міжнародної бухгалтерської мови і правил. URL: <http://www.epravda.com.ua/press/49959e16c2494/>

106. Ткач В.И., Ткач В.М. Международная система учета и отчетности. М., 1991. 160с.

107. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. – 6-е вид. К.: А.С.К., 2003. 776 с.

108. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.

109. Чепець О. Г., Губарик О.М. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe

110. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики. Наукове видання. Житомир: ЖІТІ, 1998. 408 с.

111. Чумаченко М. Г. Бух. учет: прошлое, настоящее... будущее?. Світ бухгалтерського обліку. 1997. № 1 (квітень). С. 2-12.

112. Шатохіна О. Облік та інформаційне забезпечення управління господарською діяльністю підприємств. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 3. С. 28-33.

113. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: Знання, 2008. 535 с.

114. Шигун М.М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2009. № 3. С.199–203.

115. Шкитко М. К. Руководство по счетоводству и бухгалтерии. Ростов–на–Дону, 1903.

116. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід: монографія. К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 312 с.

117. Энциклопедический словарь бизнеса. Менеджмент. Маркетинг. Информатика/ За ред. Т. Т. Ревяко. Киев : Техника, 1993. 856 с.

118. Ярощук О. В. Проблемні аспекти розвитку вітчизняної аналітичної науки та практики. Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О.

Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : Вектор, 2016. С. 251-254.

119. Ярошук О. В. Ризик-менеджмент в управлінні капіталом підприємства. Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу і статистики ТНЕУ. Тернопіль, Економічна думка, 2012. Випуск 11. Частина 1. С. 460-466.

120. Ярошук О. Управління ризиками діяльності як ключовий елемент управління вартістю капіталу підприємства. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. С. 175-

121. Юрковский Б., Волинец Л. Переходной период: как состыковать несостыкуемое. Экспресс анализ законодательных и нормативных актов. 2011. №5. С. 23–41.

122. Gierusz J. Pojęcia i przejawy rachunkowości kreatywnej i agresywnej / J. Gierusz // Accountica miesięcznik. 2010. №17. S. 2–7.

123. Roberts C, Weetman P., Gordon P. International Financial Accounting: A Comparative, Approach. 2-d ed., Pearson Education, 2002.