

## Розділ II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

**Безверхий Костянтин Вікторович,**

канд. екон. наук, головний бухгалтер ТОВ «Нью-Паріс»  
(03055, Україна, Київ, Проспект Перемоги, 30, оф. 72)

E-mail: kosticbv@mail.ru

### **КЛАСИФІКАЦІЯ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ В ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОМУ СЕРЕДОВИЩІ**

*АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто питання розробки класифікації облікових систем в інституціональному середовищі. Провідною економічною думкою сьогодення є інституціональна економічна теорія. Виділено інституціональний вплив на побудову класифікації облікових систем. Дослідження класифікації облікових систем здійснюється в нерозривному зв'язку з виробничими та інтеграційними процесами, що властиві даному періоду історичного розвитку суспільства. Доповненням до роботи виступає ґрунтовний аналіз питання, що дозволило визначити проблему класифікації облікових систем, оскільки дане питання є не повністю врегульованим. При побудові класифікації облікових систем визначено основні ієрархічні одиниці (рівні систематизації), а саме: тип, клас, сімейство, вид. Проведене дослідження обґрунтовує необхідність побудови класифікації облікових систем для подальшого теоретичного розвитку бухгалтерського обліку в інституціональному середовищі.*

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** класифікація, облікові системи, ознаки, рівні, ієрархічні одиниці, інституціональне середовище.

**Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Формування національних облікових систем здійснювалося під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів, таких як традиційні концепції обліку, економічні напрями розвитку, організаційно-правові форми підприємництва, системи регулювання обліку, інтереси різних груп користувачів, культурне надбання та політична ситуація в країні, міжнародна економічна ситуація, розвиток організації бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів обліку.

Національні облікові системи можуть бути орієнтовані на певну діяльність: виробничу, фінансову, дохідну, витратну, податкову, професійну, національну економіку, кожна з яких спрямована на досягнення певної мети. Входячи в нову еру розвитку економічних відносин, перш за все необхідно спиратися на про-

гресивні економічні теорії. Такою теорією, на наш погляд, є інституціональна (макрорівень) та неінституціональна (мікрорівень) економічні теорії.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням, що пов'язане з класифікацією облікових систем, у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема Ф. Бутинець, М. Вороб'йова, С. Голов, В. Жук, Л. Зімакова, М. Козлова, Н. Малюга, В. Палій, О. Петрук, Я. Соколов, А. Солоненко, Л. Чайковська, М. Шигун та інші.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття.** Проте, на сьогодні, в науково-практичній літературі питання класифікації облікових систем в інституціональному середовищі залишається недостатньо дослідженим. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

**Формулювання мети і завдання дослідження.** Метою дослідження є розробка класифікації облікових систем в інституціональному середовищі.

**Вклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Класифікацію відкривають філософські науки. Це вони дають єдиний метод наукової творчості, що забезпечує справді науковий світогляд для пізнання — діалектику, теорію і метод пізнання світу.

В економічній енциклопедії класифікація — це розподіл об'єктів, понять, назв на класи, групи, розряди за спільною ознакою [1, с. 764].

М. Пушкар зазначає, що класифікація систем свідчить про їх різноманітність за структурою, походженням, призначенням і функціонуванням [2, с. 17].

В процесі економічного розвитку суспільства, як зазначає російський вчений М. Сидорова, почали виділятися різноманітні ознаки класифікації облікових систем [3, с. 21].

Російський учений-економіст Л. Чайковська наголошує про важливість розгляду питання класифікації облікових систем. Учений зазначає, що облікова система постійно піддається змінам, так само як і всі основні інститути в різних країнах, тому необхідно розглянути питання класифікації облікових систем, безсумнівно, враховуючи і той факт, що при специфічності історичного шляху розвитку бухгалтерського обліку, його розвиток підкоряється ряду загальних закономірностей. Згідно з цим подан-

ням, що становить суть інституційного підходу як нової наукової методології, можливо розуміння облікової теорії і практики на сучасному, більш глибокому і змістовному рівні [4, с. 379].

Як зазначає М. Козлова, класифікація дозволяє ефективно описувати й порівнювати системи бухгалтерського обліку різних країн; сприяє розвитку бухгалтерського обліку як теорії і практичної діяльності; є невід'ємною складовою якісної професійної підготовки висококваліфікованих бухгалтерів і аудиторів, що діють на міжнародному рівні; дозволяє розв'язати проблеми, прогнозувати й попереджати їх виникнення, спираючись на досвід інших країн, що використовують аналогічну модель бухгалтерського обліку [5, с. 116].

Провідний вітчизняний учений М. Чумаченко виділяв загальні ознаки для побудови класифікації систем. Наприклад, за наявності зворотних зв'язків автор виділяв:

— відкриті, в яких елементи мають спрямовану дію та утворюють ланцюгову послідовність;

— закриті, в яких послідовність елементів замикається зворотним зв'язком;

— комбіновані, що включають у себе відкриті та закриті підсистеми [6, с. 105].

Запропоновані М. Чумаченком класифікаційні ознаки, на нашу думку, можна застосувати також для побудови класифікації облікових систем.

М. Шигун виділяє такі найпроблемніші питання при побудові класифікацій систем бухгалтерського обліку:

— яку ознаку покладати в основу класифікації (тип регулювання, вплив національних особливостей, підходи до оцінки);

— як врахувати офіційні принципи регулювання системи бухгалтерського обліку і звітності або реальну практику, що склалась у країні;

— як зважати на економічну ситуацію, тип економіки, особливості політичної системи;

— як враховувати нестабільність існуючої системи бухгалтерського обліку, що видозмінюється під впливом правових, політичних, економічних чинників, впливів релігії і культури всередині країни та під дією світових процесів;

— як узгоджувати конфлікт між національними та міжнародними бізнес-інтересами, які визначають інформаційну спрямованість бухгалтерського обліку [7, с. 296].

Видозміни в обліковій системі відбувається під дією світових глобалізаційних процесів, міждержавних економічних, політичних, торговельних відносин. Це викликає нестабільність існуючих систем бухгалтерського обліку [7, с. 295].

Облікова система як різновид інформаційної системи відноситься до багатовимірних складно-організованих систем [8, с. 108].

Л. Нікандрова зазначає, що облікова система — це комплекс взаємопов'язаних елементів, до яких відносяться види господарського обліку, що отримали розвиток у тій чи тій країні світу в силу національних, соціально-політичних, історичних, географічних та інших особливостей її розвитку. Формування облікової системи на рівні господарюючого суб'єкта здійснюється з урахуванням цілей і завдань його бізнесу, передбаченого статутом [9, с. 13].

Облікову систему слід розглядати як відокремлену сукупність взаємодіючих між собою елементів, яка утворює визначену цілісність, володіє певними інтегральними властивостями, що дає змогу їй виконувати в середовищі визначені функції [8, с. 115]. Властивості, що мають бути притаманні обліковій системі, необхідно розглядати через призму властивостей системи як категорії взагалі [8, с. 115].

Для побудови класифікації облікових систем нами пропонується застосовувати системний підхід. Як зазначає провідний вітчизняний учений-економіст Н. Малюга, 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 і гармонічну взаємодію його складових частин [10, с. 265].

З позиції еволюційного підходу до розвитку облікових систем нами виділено чотири основні ієрархічні одиниці (тип-клас-сімейство-вид) у систематизації облікового забезпечення (табл. 1). Пропонується спочатку визначити сутність таких ієрархічних одиниць. Відповідно до визначень, що наведені у «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» (за редакцією В. Бусел):

1) тип — зразок, форма, модель, властивість, яким відповідає певна група предметів, понять, явищ [11, с. 1450];

2) клас — сукупність предметів, явищ, що мають спільні ознаки, однакові якості: розряд, підрозділ [11, с. 544];

3) сімейство — сукупність однорідних, подібних між собою предметів, явищ [11, с. 1324];

4) вид — це підрозділ, що об'єднує ряд предметів за різними ознаками і входить до складу загального вищого розділу роду [11, с. 132].

Таблиця 1

**КЛАСИФІКАЦІЯ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ  
(РОЗРОБЛЕНО НА ОСНОВІ ДОСЛІДЖЕНЬ А. СОЛОНЕНКО [12, с. 17])**

№ з/п	Рівні систематизації	Ознаки систематизації	Характеристика ознаки систематизації	Субординація облікових систем та їх структурних елементів
1	Тип	Методологічні парадигми: спосіб реєстрації фактів господарського життя	Уніграфічна (проста)	Проста інвентарна система
			Діаграфічна (подвійна)	Облікова інформаційна система
			Поліграфічна	Інтегрована облікова система
2	Клас	Рівні побудови глобальної економіки	Макрорівень	Національна система бухгалтерського обліку
			Мезорівень	Єдина облікова система групи
			Мікрорівень	Облікова система організації та її структурних підрозділів
3	Сімейство	Специфіка суб'єктів обліку та методології галузевих стандартів обліку	Сектор економіки	Облік у комерційних організаціях Бюджетний облік
			Види економічної діяльності	Облік у промисловості, сільському господарстві, торгівлі, страхових організаціях, банках і т. д.

Закнення табл. 1

№ з/п	Рівні систематизації	Ознаки систематизації	Характеристика ознаки систематизації	Субординація облікових систем та їх структурних елементів
4	Вид	Визначення цілей користувачів і генераторів обліково-звітної інформації	Інвестори, контрагенти	Бухгалтерський (фінансовий) облік
			Міністерство доходів і зборів України	Податкові розрахунки
			Державна служба статистики	Статистичний облік
			Менеджери, власники	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік
			Соціально-відповідальний бізнес і суспільство в цілому	Соціальний облік
			Природоохоронні інституції та суспільство	Екологічний облік
			Суспільно значимі підприємства	Консолідований облік

Для визначення історичних типів облікових систем як найважливішої ознаки їх структурного різноманіття виділений спосіб облікової реєстрації.

Типи облікових систем розрізняються за способом реєстрації фактів господарського життя. Відповідно до обраних ознак (уніграфічна, діаграфічна та поліграфічна парадигма) виділено такі історичні типи облікових систем: проста інвентарна система, облікова інформаційна система і інтегрована облікова система.

Клас облікової системи характеризується ознаками, обумовленими рівнями побудови глобальної економіки. З цієї позиції виділено мікрорівень (облікова система підприємства), мезорівень (єдина облікова система групи) і макрорівень (національна система бухгалтерського обліку) архітектури побудови облікових систем. Як слушно зауважує О. Петрук, у цілому облікова система на національному рівні характеризується

ся визначеним комплексом показників, але всі вони підпорядковані організації або регулюванню бухгалтерського обліку на національному рівні та представляють собою методи та форми такого регулювання [13, с. 36]. У наших попередніх дослідженнях ґрунтовно висвітлено питання мікро-, мезо- та макро-рівня обліку як генератора обліково-звітної інформації для потреб управління [14].

Сімейство облікових множин задані специфікою секторів економіки та видів економічної діяльності, що визначають галузеві стандарти обліку. Це облік у державних (муніципальних) установах та облік у комерційних організаціях, а також за видами економічної діяльності: облік у промисловості, сільському господарстві, торгівлі, банках, страхових організаціях і т.д.

Основними структурними підсистемами облікової системи суб'єкта економіки є види обліку. Вид обліку володіє специфічною метою і методологією, виконує функції, які визначаються цілями користувачів і генераторів обліково-звітної інформації, зберігає свою автономію в обліковій системі і має власну еволюційну траєкторію. Кожен вид обліку регулюється особливими правилами і вимагає спеціальних знань.

Будь-яка класифікація за видами обліку залишається суб'єктивною, викликає суперечливі судження і залежить від цілей дослідника. Однак закономірний процес еволюційного розвитку бухгалтерського обліку характеризується обміном обліково-звітної інформації між видами обліку і встановленням нових взаємозв'язків між ними.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку.** Таким чином, для облікових систем характерна множинність станів, динамізм, альтернативність еволюції. Вказані ознаки залишаються відкритими для уточнення і доповнення. Зокрема, в кожному досліджуваному історичному періоді може існувати облік різної ступеня зрілості. Так, до цих пір зберігається тип простого обліку в домашніх господарствах, окремих малих підприємствах, а також у індивідуальних підприємців, тоді як середовище середнього і великого бізнесу породжує все нові, що зароджуються, розвиваються і розвинені види обліку (бухгалтерський (фінансовий) облік, внутрішньогосподарський (управлінський) облік, податкові розрахунки, консолідований облік, облік за міжнародними стандартам, соціальний, екологічний і т.д.).

### Бібліографічний список

1. Економічна енциклопедія: У 3-х т. Т. 1 / [Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. — К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. — 864 с.
2. *Пушкар М. С.* Розробка систем обліку: [Навч. посіб.] / М. С. Пушкар. — Тернопіль: Карт-бланш, 2003. — 198 с.
3. *Сидорова М. И.* Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий: автореф. дис. на соискание ученой степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / М. И. Сидорова. — М., 2013. — 44 с.
4. *Чайковская Л. А.* Влияние институциональных факторов на состояние и развитие учетных систем / Л. А. Чайковская // Проблемы теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. — 2011. — Випуск 3 (21). — Ч. 2. — С. 379–384.
5. *Козлова М. О.* Класифікація національних систем бухгалтерського обліку: аналіз наукових підходів та спроба переосмислення / М. О. Козлова // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. — 2010. — Випуск 2 (52). — С.116–122.
6. *Чумаченко Н. Г.* Принятие решений в управлении производством / Н. Г. Чумаченко, А. П. Савченко, В. Г. Корнеев. — К.: Техніка, 1978. — 192 с.
7. *Шигун М. М.* Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: [моногр.] / М. М. Шигун. — Житомир: ЖДТУ, 2009. — 632 с.
8. *Євдокимов В. В.* Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: [моногр.] / В. В. Євдокимов. — Житомир: ЖДТУ, 2010. — 516 с.
9. *Никандрова Л. К.* Формирование учетной системы хозяйствующих субъектов: теория, методология и практика: автореф. дис. на соискание ученой степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л. К. Никандрова. — М., 2011. — 45 с.
10. *Малюга Н. М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [Моногр.] / Н. М. Малюга. — Житомир: ЖДТУ, 2005. — 548 с.
11. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доп.) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ „Перун”, 2005. — 1728 с.
12. *Солоненко А. А.* Единая учетная система группы связанных организаций: автореф. дис. на соискание ученой степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. А. Солоненко. — Нижний Новгород, 2013. — 44 с.



13. *Петрук О. М.* Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [Моногр.] / О. М. Петрук. — Житомир: ЖДТУ, 2006. — 152 с.

14. *Безверхий К. В.* Вітчизняний облік як генератор обліково-звітної інформації для потреб управління діяльністю підприємств на мікро-, мезо- і макрорівнях // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології: [Моногр.] / К. В. Безверхий; під заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — К., 2013. — С. 40–58.

### References

1. *Ekonomichna entsyklopediya: U trioh tomah. T. 1* / [Redkol.: ... S. V. Mochernyi (vidp. red.) ta in.]. — K.: Vidavnychiy tsentr “Akademiya”, 2000. — 864 p. [In Ukrainian].

2. *Pushkar, M. S.* Rozrobka system obliku: [Navch. posib.] / M. S. Pushkar. — Ternopil: Kart-blansh, 2003. — 198 p. [In Ukrainian].

3. *Sidorova, M. I.* Razvitiye modelei buhgalterskogo ucheta v usloviyah sovremennykh informatsyonnykh tehnologiy: avtoref. dis. na soiskanie uchenoi stepeni dokt. ekon. nauk: spets. 08.00.12 «Buhgalterskiy uchets, statistika» / M. I. Sidorova. — Moskva, 2013. — 44 p. [In Russian].

4. *Chaikovskaia, L. A.* Vliyanie institutsionalnykh faktorov na sostoiianie i razvitiye uchetykh sistem / L. A. Chaikovskaia // Problemy teorii ta metodologii buhgalterskogo obliku, kontroliu i analizu. Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats. Seriya: Buhgalterskiyi oblik, kontrol i analiz, Vypusk 3 (21), Ch. 2. — 2011. — P. 379–384 [In Russian].

5. *Kozlova, M. O.* Klasyfikatsiya natsionalnykh system buhgalterskogo obliku: analiz naukovykh pidhodiv ta sprobа pereosmyslennia / M. O. Kozlova // Visnyk ZhDTU / Seriya: Ekonomichni nauky, Vypusk 2 (52). — 2010. — P. 116–122 [In Ukrainian].

6. *Chumachenko, N. G.* Priniatie resheniy v upravlenii proizvodstvom / N. G. Chumachenko, A. P. Savchenko, V. G. Korneev. — K.: Tehnika, 1978. — 192 p. [In Russian].

7. *Shygun, M. M.* Rozvytok modeliuvannia systemy buhgalterskogo obliku: teoriya i metodologiya: [monogr.] / M. M. Shygun. — Zhytomyr: ZhDTU, 2009. — 632 p. [In Ukrainian].

8. *Ievdokimov, V. V.* Adaptivna model integrovanoi systemy buhgalterskogo obliku: [monogr.] / V. V. Evdokimov. — Zhytomyr: ZhDTU, 2010. — 516 p. [In Ukrainian].

9. *Nikandrova, L. K.* Formirovanie uchetykh sistem hoziaystvuyushchih sub'ektov: teoriya, metodologiya i praktika: avtoref. dis. na soiskanie uchenoy stepeni dokt. ekon. nauk: spets. 08.00.12 «Buhgalterskiy uchets, statistika» / L. K. Nikandrova. — Moskva, 2011. — 45 p. [In Russian].

10. *Maliuga, N. M.* Buhgalterskyi oblik v Ukraini: teoriya i metodologiya, perspektyvy rozvytku: [Monogr.] / N. M. Maliuga. — Zhytomyr: ZhDTU, 2005. — 548 p. [In Ukrainian].

11. *Velykyi tлумachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoyi movy (z dod. i dop.)* / Uklad. i golov. red. V. T. Busel. — K.; Irpin: VTF „Perun”, 2005. — 1728 p. [In Ukrainian].

12. *Solonenko, A. A.* Edinaia uchetaia sistema grupy sviazannykh organizatsyi: avtoref. dis. na soiskanie uchenoy stepeni dokt. ekon. nauk: spets. 08.00.12 «Buhgalterskiy uchet, statistika» / A. A. Solonenko. — Nizhniy Novgorod, 2013. — 44 p. [In Russian].

13. *Petruk, O. M.* Reguliuvannia buhgalterskogo obliku v Ukraini: teoriya, metodologiya, praktyka: [Monogr.] / O. M. Petruk. — Zhytomyr: ZhDTU, 2006. — 152 p. [In Ukrainian].

14. *Bezverhyi, K. V.* Vitchyzniani oblik iak henerator oblikovo-zvitnoi informatsii dlia potreb upravlinnia diyalnistiu pidpryemstv na mikro-, mezo- i makrorivniakh // Buhgalterskyi oblik, kontrol i analiz: problemy teorii ta metodologii: [Monogr.] / K. V. Bezverhyi; pid zag. red. prof. F. F. Butintsia. — K., 2013. — P. 40–58. [In Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 28 лютого 2014 р.

## УДК 657

**Безверхий Константин Викторович,**

канд. экон. наук, главный бухгалтер ООО «Нью-Парис»  
(03055, Украина, Киев, Проспект Победы, 30, оф. 72)  
E-mail: kosticbv@mail.ru

### **КЛАССИФИКАЦИЯ УЧЕТНЫХ СИСТЕМ В ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЙ СРЕДЕ**

*АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены вопросы разработки классификации учетных систем в институциональной среде. Ведущей экономической мыслью современности является институциональная экономическая теория. Выделено институциональное влияние на построение классификации учетных систем. Исследование классификации учетных систем осуществляется в неразрывной связи с производственными и интеграционными процессами, присущими данному периоду исторического развития общества. Дополнением к работе выступает основательный анализ вопроса, что позволило определить проблему классификации учетных систем, поскольку данный вопрос является не полностью урегулированным. При построении классификации учетных систем определены основные иерархические единицы (уровни систематизации), а именно: тип, класс, семейство, вид. Проведенное исследование обосновывает необходимость построения классификации учет-*

*ных систем для дальнейшего теоретического развития бухгалтерского учета в институциональной среде.*

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: классификация, учетные системы, признаки, уровни, иерархические единицы, институциональная среда.

UDC 657

***Bezverkhyi Kostiantyn Viktorovitch***

Candidate of Sciences (Economics),

Chief Accountant LTD «New-Paris»

(apt. 72, 30, Prospect Peremogy, Kyiv, Ukraine, 03055)

E-mail: kosticbv@mail.ru

## **CLASSIFICATION OF ACCOUNTING SYSTEMS IN THE INSTITUTIONAL ENVIRONMENT**

*ABSTRACT. The question of working out classification of accounting systems in the institutional environment is considered in the article. Institutional economic theory is the leading economic thinking nowadays. Institutional influence on building up of classification of accounting systems is pointed out. The research on classification of accounting systems is conducted in indissoluble connection with manufacturing and integration processes that are typical for the present period in historical development of society. The research is complemented by profound analysis of the matter which enabled to define the problem of classification of accounting systems, as this question has not been completely regulated yet. The main hierarchical units (the levels of systematization) in building up of classification of accounting systems are determined in the article, these are: type, class, family, kind. The research conducted justifies the necessity of creating of classification of accounting systems for further theoretical development of accounting in the institutional environment.*

KEY WORDS: classification, accounting systems, characteristics, levels, hierarchical units, institutional environment.