

Сльозко Т.М.,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
аудиту і статистики Українського державного
університету економіки і фінансів

ВИДИ ОБЛІКУ: НОВІТНЯ ІНТЕРПРЕТАЦІЯ

Розглянуто існуючі види обліку та їх характерні риси, проведено їх класифікацію. Запропоновано удосконалювати облік шляхом інтеграції усіх його видів на базі найновіших технічних засобів в єдину цілісну систему бухгалтерського обліку, яка за певними, чітко визначеними параметрами спроможна надавати необхідну інформацію усім без винятку користувачам.

The existing types of accounting and their characteristic features are considered, and their classification is made. It is offered to perfect accounting through integration of all its types on the basis of latter-day technical means in a single integral system of accounting, which by certain, clearly defined parameters can provide necessary information to all users without exception.

Існування значної кількості видів обліку у теорії (оперативний, статистичний, бухгалтерський, фінансовий, управлінський, податковий, стратегічний, креативний, прогностичний, проблемний управлінський, економічний, стратегічний управлінський, соціальний, динамічний, екологічно орієнтований, актуарний тощо) призводить до деякої плутанини як у визначенні їх назв і тлумаченні їхнього змісту, так і в застосуванні прийомів та способів того чи того виду обліку на практиці. Все це зумовлює цілком закономірну необхідність їх вивчення та систематизації, що дасть змогу дати відповідь на важливе й досить актуальне питання: яке місце реально відводиться кожному із зазначених видів обліку на практиці та хто і яким чином втілює їх у життя.

Види обліку під різним кутом зору розглядають чи не всі фахівці з обліку, про що свідчать численні публікації у наукових виданнях. Найбільше заперечень викликав поділ єдиного бухгалтерського обліку на такі види: фінансовий, управлінський та податковий, поділивши фахівців на дві непримиренні групи опонентів^{1,2}. У публікаціях зазначалося, що на позиціях поділу обліку наполягають М. Чумаченко, В. Палій, В. Івашкевич, С. Голов, П. Хомин, Р. Саблук, Н. Правдюк та ін. Серед авторів, що обстоюють цілісність бухгалтерського обліку, можна назвати Б. Валуєва, Я. Соколова, Ф. Бутинця, В. Ластовецького, О. Бородкіна, В. Сопка, авторку цієї публікації та інших.

Метою статті стало дослідження різноманітності видів обліку та приведення їх до єдності шляхом класифікації, що є важливою передумовою не лише для

¹ Сльозко Т.М. Про деякі наслідки трансформації бухгалтерського обліку // Вісник Хмельницького національного університету. — Хмельницький: Хмельницький національний університет. — 2005. — С. 32—35.

² Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія? // Бухгалтерський облік і аудит, 2006. — № 2. — С. 49—54.

систематизації знань, а й для визначення подальшого шляху розвитку практики бухгалтерського обліку та його теорії.

Щоб знайти відповідь на запитання, які ж види обліку реально застосовуються на практиці, згадаємо спочатку, що слід розуміти під обліком узагалі та зробимо коротку характеристику найпоширеніших його видів. Під обліком протягом багатьох десятиліть розуміли всебічне відображення складної і багатогранної діяльності окремих підприємств, організацій, усього процесу суспільного відтворення з метою контролю й управління ним. Такий облік називали господарським, він включав три види: оперативний, бухгалтерський і статистичний.

Оперативним (його ще називають оперативно-технічним) вважають облік, що здійснюється безпосередньо на місці, де відбуваються господарські операції і процеси (цех, склад, комора тощо), він забезпечує негайне спостереження та реєстрацію виробничих і комерційних операцій та інших чинників господарського життя підприємства, організації, установи. Він охоплює господарські операції, що не мають безпосереднього відображення на рахунках бухгалтерського обліку. На підставі його даних складають оперативну звітність, яка слугує для спостереження за відповідними процесами в масштабі окремих галузей і народного господарства загалом. Його головна мета — швидко одержання інформації про перебіг господарських процесів та оперативне її надання відповідним користувачам.

В окремий і незалежний вид виділено статистичний облік — планомірне збирання й вивчення масових кількісних та якісних явищ і закономірностей за кожним підприємством та загалом за регіоном, що дає змогу аналізувати результати різних процесів і прогнозувати подальший їх розвиток у країні. Ці дані отримують з оперативно-технічного і бухгалтерського обліку, за якими визначають обсяги збору врожаю чи випуску продукції, зростання валового внутрішнього продукту чи продуктивність праці, розміри підприємств та їх розподіл за видами власності, чисельність працюючих за віком, статтю чи кваліфікацію тощо.

Відмінним від двох розглянутих вище видів є бухгалтерський облік, який був і залишається єдиним видом обліку, за допомогою якого у грошовому вираженні здійснюється суцільне, взаємопов'язане і безперервне спостереження та контроль за роботою господарства загалом. Його характеризують три важливі риси. Перша — це спосіб документального відображення господарських операцій, що необхідно для дієвого контролю за діяльністю підприємств та організацій. Друга — це система збирання, вимірювання, обробки, інтерпретації та передачі інформації про господарську діяльність підприємств, установ, організацій, яка необхідна внутрішнім та зовнішнім користувачам. Третя — юридичне підґрунтя, оскільки бухгалтерський облік здійснюється на основі суворого дотримання правових чинників, що визначені Законами, підзаконними актами, постановами Кабінету Міністрів, інструктивними матеріалами інших державних інституцій.

На жаль, перехід економіки до ринкових відносин, а обліку на нові положення й стандарти — П(С)БО, що складені на підставі міжнародних принципів, порушив ці характерні риси. Відтепер дозволено у кожному з видів обліку дотримуватися лише тих правових актів, за якими він ведеться: податковий — за вимогами податкового законодавства, фінансовий — за вимогами П(С)БО, управлінський — за інтересами підприємства. Крім того, для кожного з цих видів застосовується власна первинна документація, що розриває будь-яку цілісність бухгалтерського обліку та руйнує його системність. А в умовах видачі заробітної плати у так званих конвертах жоден із названих вище видів бухгалтерського обліку в повному обсязі не ведеться, оскільки грошові потоки, що має власник, формуються поза межами обліку. Ці дані не потрапляють у жоден із названих видів — ні у податковий, ні у фінансовий, ні в управлінський. Вони залишаються у системі іншого, ніким і нічим не регламентованого обліку, який створює інфраструктуру для тіньової економіки, посідаючи важливе місце в управлінні підприємством та перекидаючи його фінансову й податкову звітність. Все це підводить нас до сумного висновку — поки ми дискутуємо з приводу доцільності тих чи тих видів обліку, підприємливі власники знайшли собі такий його вид (назвемо його тіньовим, за назвою економіки, яку він обслуговує), який забезпечує їх процвітання і дає змогу примножувати капітали, для отримання яких повинні служити не лише працівники, а й держава, яка ці капітали захищає. Але це вже тема зовсім іншого дослідження.

У новій інтерпретації ми зустрічаємо такі види обліку: фінансовий, податковий, динамічний, актуарний, соціальний, екологічно орієнтований, управлінський, креативний, стратегічний, прогностичний, управлінський, стратегічний тощо. Зауважимо, що всі ці види можна вважати певною мірою гілками бухгалтерського обліку, оскільки всі вони можуть здійснюватися лише на підставі первинних документів, які підтверджують проведену господарську операцію. А у бухгалтерський облік, як відомо, потрапляють лише ті факти господарського життя, які оформлені документально та підтверджені підписами осіб, що несуть відповідальність за їх проведення. Розглянемо детальніше, що розуміють під названими видами обліку та які з них реально застосовують на практиці, а які є простою декларацією.

Фінансовий облік. Вважається, що за його допомогою проводиться бухгалтерське оформлення і реєстрація господарських операцій, узагальнюється інформація на рахунках і в регістрах обліку, ведеться зведений облік і складається фінансова звітність. Тим самим забезпечується контроль за використанням ресурсів у процесі господарської діяльності, а також надається інформація головним чином зовнішнім користувачам. Науковці-економісти, нефахівці в обліку, формують фінансовий облік як облік у сфері фінансів або як бюджетний облік. Та й досвідчені обліковці ставлять собі питання: що слід вважати фінансовим обліком? Зокрема, В.І. Стражев розмірковує над тим, де він починається і де закін-

чується. Об'єктом фінансового обліку повинні бути фінанси. Наприклад, виручка від реалізації — це фінанси. А чи належать до фінансів собівартість або, скажімо, вартість матеріалів, що надійшли на виробництво³?

Його назва пов'язана з підготовкою фінансової звітності. Вона ще має назву “бухгалтерської”. Постає запитання: який облік має правильніше тлумачення: фінансовий чи бухгалтерський? Професор В.В. Сопко вважає, що у світі немає фінансового обліку. Він обґрунтовує це так: “МСБО визначають принципи. Не кажуть про фінансовий облік. Є фінансова звітність, але фінансового обліку ніде немає. Лише у нас: Білорусь, Україна, Росія⁴”. Порядок ведення фінансового обліку регламентується спеціальними загальноприйнятими принципами і стандартами, що називаються П(С)БО, побудованими на міжнародних стандартах — МСБО. Їх дотримання є вимогою при створенні облікової інформації, проте суворішими є нормативні вказівки Міністерства фінансів, за якими усі підприємства ведуть обов'язковий податковий облік.

Податковий облік. Саме поняття податкового обліку з'явилося у нашій країні з прийняттям у 1997 році Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції від 22 травня 1997 року⁵, який набрав чинності з 1 липня 1997 року. Цю дату слід вважати історичною, оскільки саме починаючи з неї, зруйнувалася цілісна система бухгалтерського обліку та виділився в окремий новий вид — податковий. Податковим обліком вважають систему накопичення інформації, необхідної для розрахунку податків і контролю за своєчасною їх сплатою та надання про них своєчасної звітності контрольним органам. Якщо раніше необхідні для оподаткування дані отримувалися із цілісної системи бухгалтерського обліку, то тепер для їх одержання необхідно вести спеціальну податкову документацію, на основі якої складається податкова звітність, ніяким чином не пов'язана з фінансовим обліком.

Під динамічним бухгалтерським обліком розуміють систему реєстрації фактів господарського життя, головною метою якого є вимірювання (безперервне або через близькі інтервали часу) ефективності господарської діяльності підприємства. Ефективність може вимірюватися по-різному, залежно від тієї чи іншої економічної системи. Вважається, що справжнім ідеологом динамічного обліку був відомий російський бухгалтер О.П. Рудановський, який висунув його основні принципи: а) принцип капіталу; б) принцип фінансового результату; в) принцип доходів; г) принцип понесених витрат. Очевидно, що цей облік поєднує в собі риси двох — оперативного та бухгалтерського обліку, проте у практиці

³ Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. — Брест—Житомир. : ЖГТУ, 2004. — 256 с. — С. 10.

⁴ Там само. — С. 34.

⁵ Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 р. №283/97 — ВР // Україна. Закони / Верховна Рада України. — вид. офіц. — К.: Парламентське видавництво, 1998. — 103с.

управління він так і не знайшов свого місця навіть тоді, коли був теоретично обґрунтований, залишившись декларацією.

Про актуарний облік говорять, що це система, яка використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства. Його дані потрібні для тих зовнішніх користувачів, які їх можуть одержувати й у бухгалтерському обліку, тій його частині, що називають фінансовим обліком, де теж формується вартість об'єктів, що має підприємство на звітну дату. З цих причин цей вид обліку також лише задекларований теоретиками.

Соціальний облік у літературі розглядається як вид обліку, що розширює межі традиційного бухгалтерського обліку за двома напрямками. Перший напрям пов'язаний з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності в інтересах потреб користувачів. Другий — концентрує увагу на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією, тобто йдеться ще про один новітній вид обліку — екологічно орієнтований. Його розробники наполягають на тому, щоб бухгалтер складав так звані екобаланси, які стануть підставою для вищих органів оцінювати "...запаси екологічно чистих сировини і матеріалів"⁶. Постають питання: кому потрібні такі баланси і коли бухгалтер їх складатиме? Які вищі органи перевірятимуть їх? Чи для цього такі органи можна створити? І чи бухгалтери самі їх практикуватимуть? Відповідь очевидна. Тому ці види залишаються лише в теорії.

Креативний облік — термін, який перекладають як "творчий облік". Таку "творчість" можна проявляти по-різному: один шлях — це перекручення облікових даних або їх вуалювання, що й відбувається у тіньовому обліку. Є й інший шлях, під яким розуміють будь-який науковий метод, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам. Він є результатом облікової політики та використовується без прямого порушення законодавства для відображення достовірної картини стану справ підприємства, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку нової операції. Очевидно, використання креативного виду обліку залежить від обставин, які обрало для своєї діяльності підприємство.

Стратегічний облік (його ще називають прогнозним⁷). Як зазначено в літературі, — це фінансовий аналіз (або фінансовий менеджмент⁸) проблем, що пов'язані з чотирма чинниками: зобов'язаннями, контролем, готівкою (витрати) та потенціалом. Тобто тлумачення цього виду обліку вже дає чітку відповідь: стратегічний облік — це не облік, а фінансовий аналіз. Цим підтверджується наш висновок, викладений у попередній публікації, де, зокрема, зазначено: у сучас-

⁶ Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 5. — С. 18—23.

⁷ Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит, 2006. — № 2. — С. 14—19.

⁸ Там само.

ній інтерпретації йдеться уже не про облік у традиційному сенсі, а про набір управлінських функцій, завдання яких діяти взаємозв'язано в оперативному чи поточному режимі, в управлінському обліку їх об'єднують, називаючи все це “обліком”, хоч вони реально є функціями системи управління, а не обліку⁹.

Найпоширенішим на практиці, як вважається, є інший вид бухгалтерського обліку, що має комерційну таємницю і називається “управлінський облік”. Він має створювати інформацію для прийняття управлінських рішень, оскільки надає дані про формування собівартості, відхилення фактичних показників від прогнозних значень у поточному та оперативному режимах. Цей облік не регулюється загальноприйнятими принципами, організується підприємством самостійно, виходячи з необхідності та бажання керівництва.

Хоч у теорії управлінський вид обліку чітко відділено від фінансового, на практиці — не так. Це підкреслюють не лише вітчизняні науковці — прихильники цілісного бухгалтерського обліку, а й фахівці з країни — родоначальниці розмежування цих видів обліку. Вони теж прийшли до парадоксального для них же висновку, що фінансовий і управлінський облік нерідко дублюють один одного, інформацію фінансового використовує управлінський і навпаки. Так, розкриваючи зміст стратегічного обліку, Б. Райян вказує: “Управлінський облік повинен поставляти інформацію, обґрунтовану на фінансових даних (зверніть увагу — на фінансових!), для прийняття рішень керівниками. Однак у більшості розвинених підприємств служби фінансового і управлінського обліку частково перекриваються за своїми функціями. На великих підприємствах системи фінансової звітності й інформаційні системи управлінського обліку настільки дублюють одна одну, що не існує реальних шляхів розумного їх поділу¹⁰”. Ці свої міркування автор висловлював 1998 року, і сьогодні ця американська модель уже втратила сенс. Ось ще один приклад: розглядаючи роль фінансового обліку в житті ринків капіталу США, Л. Ловерстайн, провідний експерт з корпоративного управління, вбачає, що саме фінансовий облік — найважливіший інструмент корпоративного управління, він у найяскравішому світлі всім показує найоб'єктивнішу, детальну і рельєфну картину управлінської діяльності¹¹.

Отже, ми бачимо парадоксальну ситуацію: сучасні фахівці з обліку тієї країни, де виникли і розвивалися два автономні види фінансового й управлінського обліку, які разом у нас протягом багатьох десятиліть мали назву “бухгалтерського”, зробили висновок, що між ними існує дуже тісний взаємозв'язок. Саме цим вони підтвердили аргументи вітчизняних авторів підходу збереження ціліс-

⁹ Сльозко Т. М. Зазначена праця. — С. 49—54.

¹⁰ Райян Б. Стратегический учёт для руководителя / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 616 с. — С. 30.

¹¹ Екклз Роберт Дж., Герц Роберт Х., Киган Э. Мэри, Филлипс Дейвид М.Х. Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / Пер. с англ. Н. Барышиковой. — М.: “Олимп—Бизнес”, 2002. — 400 с.: ил. — С. 258.

ності бухгалтерського обліку, здатного створювати інформацію і для внутрішніх, і для зовнішніх користувачів у будь-яких умовах розвитку економіки. На значне зближення всіх видів обліку в умовах комп'ютерних технологій указують навіть ті вітчизняні фахівці, хто відстоює розподіл обліку¹².

Усе сказане переконує в тому, що єдино правильний шлях удосконалення бухгалтерського обліку — збереження його цілісності й системності. На основі новітніх технологій цього досягти неважко, бо комп'ютерні програми дають змогу у будь-який час отримувати необхідну інформацію, яку користувачам слід уміти відбирати для своїх цілей за певними алгоритмами.

Отже, перейдемо до систематизації існуючих видів, оскільки лише системний підхід, як вважає В. Кузьмін, у певному сенсі є методологічним засобом вивчення інтеграції, точніше, інтегрованих об'єктів та інтегральних залежностей і взаємодій. І не випадково, зауважує він, грецьке слово “система” (systema), що означає ціле, складене з частин, і латинське слово “інтеграція” (integratio), що означає повний, цілісний, пов'язані між собою глибокою сутнісною єдністю, бо кожне з них розкривається через інше¹³. Це стосується й видів обліку, які мають здатність не до роз'єднання, а до інтеграції через їх систематизацію. Таку систематизацію можна провести на підставі класифікації досліджуваного об'єкта, яким у нас є види обліку.

Як відомо, класифікація — це один із методів наукового дослідження. Вона має і теоретичне, і практичне значення, оскільки саме групування об'єктів за певними ознаками дає можливість систематизувати інформацію про них. Слово “класифікувати” походить від латинських (classis — розряд + facere — робити) — розподіляти об'єкти за класами (відділами, розрядами) залежно від їх загальних ознак, тобто класифікація складається як система субпідрядних понять (класів, об'єктів, явищ) в якій-небудь галузі знання на основі обліку загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Це дає змогу орієнтуватися в їхньому різноманітті, отримуючи водночас нові знання про них. За допомогою класифікації об'єктів оцінюються, аналізуються, зіставляються, виявляються класифікаційні ознаки, на основі яких їх можна об'єднувати в типологічні групи та вказати на шляхи інтеграції, де це можливо. Виявлені класифікаційні ознаки ранжируються, за кожною з них будується класифікаційний ряд об'єктів (від простого до складного, або навпаки — від складного до простого), що дає можливість систематизувати інформацію.

Однією із спроб класифікувати сучасні види обліку була класифікація С. Івахненкова, який згрупував їх відповідно до їх об'єктів:

¹² Ринкова трансформація економіки АПК: кол. монографія у чотирьох частинах. / За ред. П.Т. Саблука, В.Я. Амбросова, Г.Є. Мазієва. Ч.3. Фінансово—кредитна система — К. ІАЕ, 2002. — 477 с. — С. 312.

¹³ Кузьмин В.П. Принцип системности в теории и методологии К. Маркса. — 3-е изд. доп. — М.: — Политиздат, 1986. — 399 с. — С. 305.

- на рівні держави — статистичний облік;
- на рівні кількох пов'язаних корпорацій — облік економічних ланцюжків;
- на рівні корпорації — стратегічний (фінансовий менеджмент);
- на рівні підприємства — фінансовий (бухгалтерський);
- на рівні підрозділів підприємства — управлінський (виробничий);
- на рівні окремих господарських операцій — оперативний¹⁴.

Перед тим, як проводити власну класифікацію видів обліку, згадаємо їх загальну мету, під якою розуміють забезпечення різного роду користувачів необхідною інформацією про майновий стан підприємства та господарські процеси, що відбуваються, а предмет — різні сторони цього процесу. Як видно із визначення мети обліку, інтегруючою ознакою, що об'єднує усі його види, є інформація. Цю обставину було визначено ще два десятиліття тому А. Шапошниковим, який вказує, що бухгалтерський, оперативний і статистичний види обліку мають бути органічно взаємопов'язані, тому що вони є елементами системи економічної інформації, основа якої — загальне інформаційне джерело (документи та інші носії інформації). Єдність забезпечується синхронністю, тобто єдністю класифікації і кодування економічних показників в усіх ланках і на всіх рівнях, координацією — оптимальним використанням економічної інформації, узгодженістю — взаємозв'язком окремих складових загальної системи обліку¹⁵.

Тому й наш підхід до класифікації видів обліку ґрунтується на тому, що в усіх випадках основною класифікаційною ознакою, за якою визначається призначення того чи іншого виду, є інформаційна ознака. Якщо раніше господарський облік без розподілу за ознаками ділили на оперативний, бухгалтерський і статистичний, то у нашому випадку, за користувачами інформації, статистичний облік слід було б віднести до групи видів обліку, що готують інформацію для зовнішніх користувачів — фінансового та податкового, а оперативний — до обліку для внутрішніх користувачів. Всі інші види обліку походять, на наш погляд, із єдиного бухгалтерського. Проте ми залишимо існуючий поділ господарського обліку на оперативний, бухгалтерський і статистичний і зробимо детальну класифікацію лише бухгалтерського обліку, який і зазнав усіх можливих і неможливих змін.

Відповідно до цього слід виділити щонайменше чотири ознаки, за якими поділяється бухгалтерський облік: за користувачами інформації; за послідовністю відображення даних у бухгалтерському обліку, тобто за етапами облікового процесу; за обсягами та деталізацією інформації; за її суттю та змістом. Таку класифікацію зображено на рисунку 1.

Згідно з ним першою ознакою, за якою бухгалтерський облік повинен надавати дані різним споживачам, є ознака за користувачами інформації, за якою він

¹⁴ Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. Наукове видання. — Житомир: АСА, 2001. — 416 с. — С. 125.

¹⁵ Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. — М.: Финансы и статистика, 1982. — 144 с., ил.— С. 5.

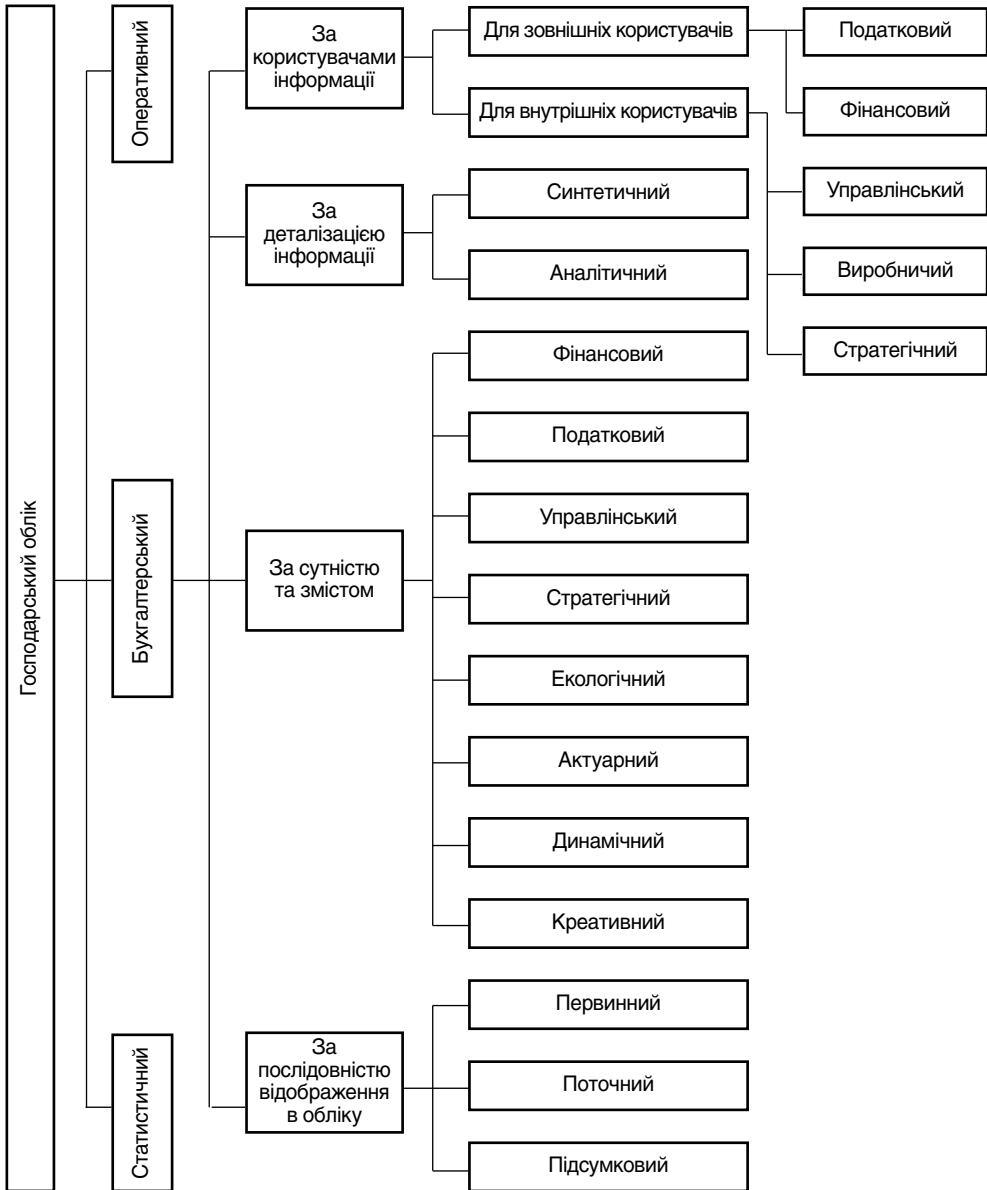


Рис. 1. Класифікація видів обліку

поділяється на облік для зовнішніх та облік для внутрішніх користувачів. Облік для зовнішніх користувачів включає фінансовий та податковий облік, що реально ведуться на практиці. Сюди слід було б віднести також види, запропоновані в теорії: соціальний, екологічний, динамічний, креативний (його у певних випадках слід вважати внутрішнім, в окремих — зовнішнім, іноді й тіньовим), про-

те в реальності цих видів не існує, тому в цьому поділі на них увага не акцентується. До обліку для внутрішніх користувачів можна віднести ті його види, дані яких залишаються в межах підприємства: управлінський, виробничий, стратегічний. Цю класифікацію слід було б поглибити такими різновидами управлінського обліку як стратегічний, управлінський та внутрігосподарський, і стратегічного — прогнозний, хоч різновидів цього виду обліку у теорії можна знайти набагато більше, та на практиці їх мало хто використовує, тому в класифікації їх і не виокремлено.

За обсягами та деталізацією інформації бухгалтерський облік традиційно поділяється на синтетичний і аналітичний. Синтетичний облік ведеться на рахунках, де узагальнюється уся наявна інформація про господарські операції, явища та події на підприємстві. Аналітичний — деталізує інформацію, відображену на синтетичних рахунках. Обов'язковою умовою має бути тотожність між ними: загальна сума на одному синтетичному рахунку повинна дорівнювати підсумку за всіма аналітичними рахунками, відкритими до нього. Це дає змогу чітко контролювати усі події, що відбуваються на підприємстві з кожним конкретним об'єктом та зводити у єдину систему весь господарський процес. На підставі підсумкових даних у синтетичному обліку, узгоджених з аналітичними даними, складається бухгалтерська звітність, що надається різного роду користувачам. Така звітність в умовах тотожності синтетичних і їх аналітичних рахунків дає достовірну інформацію про той чи той об'єкт, про сукупність об'єктів, і така інформація є бажаною для її споживачів.

Наступною класифікаційною ознакою є групування облікової інформації за сутністю та змістом. Кожний вид обліку, виділившись із бухгалтерського та взявши на себе і його риси, і риси інших видів, може створювати нову інформацію для конкретних споживачів, утворюючи новий вид. Наприклад, у оперативному обліку може враховуватися екологічність того чи того ресурсу, а у бухгалтерському — узагальнюється інформація про рух цих ресурсів на рахунках. Очевидно, виходячи з цього, автори екологічного обліку пропонують відповідні рахунки для тих чи тих ресурсів, тобто поєднують оперативний та бухгалтерський види обліку, перетворюючи їх на новий вид — екологічно орієнтований. Це призводить до створення нових видів обліку, які хоч і відрізняються за суттю та змістом, проте без даних бухгалтерського обліку самостійно існувати не можуть. Саме за цією ознакою сюди віднесені усі види обліку: фінансовий, податковий, управлінський, екологічний, динамічний, стратегічний, актуарний, прогнозний, соціальний, креативний тощо.

За послідовністю відображення даних у обліку, тобто за етапами облікового процесу бухгалтерський облік традиційно поділяється на первинний, поточний і підсумковий. Їх назва походить від назви етапу, на якому проводяться ті чи ті бухгалтерські процедури. На першому етапі відбувається створення інформації, яка може бути отримана із первинних документів. Тому цей етап і називають пер-

винним обліком. Його зазвичай ведуть ті відповідальні особи, які складають первинні документи про проведені господарські операції та надають їх у бухгалтерію у визначений графіком час, оскільки від цього залежить кінцевий результат облікової роботи.

На наступному етапі — етапі поточного обліку проводиться перевірка цих документів, їх реєстрація на рахунках бухгалтерського обліку. Перевірка документів є чи не найважливішим етапом у бухгалтерській роботі, оскільки саме тут повинні виявлятися недостовірні дані та контролюватися проведені господарські операції. Лише після цього документи проходять етап бухгалтерської обробки, який полягає у кодуванні операцій відповідно до їхнього змісту та їх запис у облікові реєстри на рахунках бухгалтерського обліку, де здійснюється узагальнення та систематизація усієї інформації, потрібної не лише для обліку, а більше для її користувачів — і внутрішніх, і зовнішніх. Завершальним етапом є підсумковий облік. Він здійснюється наприкінці кожного звітного періоду шляхом підрахунку оборотів і визначення залишків у всіх облікових реєстрах за синтетичними та аналітичними рахунками, що до них відкриті. Після цього заповнюється Головна книга, звіряються підсумки між її даними й даними відповідних реєстрів за кожним рахунком. Підсумки Головної книги є основою для складання бухгалтерської звітності, починаючи з бухгалтерського балансу і закінчуючи іншими чинниками.

Отже, ми дійшли висновку, що єдиною узагальнювальною усі види обліку ознакою є інформаційна, оскільки усі види обліку мають єдину мету — створювати інформацію, незалежно від того, які об'єкти, завдання чи особливості має той чи той вид. Усі вони діють не ізольовано, а доповнюючи один одного, чим і створюють єдину інформаційну цілісність, мозковим центром якої є і залишається бухгалтерський облік. Виходячи з цього, єдиним шляхом розвитку обліку є узгодження усіх його видів через їх інтеграцію на базі використання сучасної комп'ютерної техніки, спроможної створювати усі умови для отримання необхідної інформації будь-якими користувачами, котрі повинні уміти за певними, визначеними алгоритмами її відбирати та інтерпретувати під свої власні цілі.