

Олійник Я.В.,

кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри бухгалтерського обліку
ДВНЗ “Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана”

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПИТАННЯ ТЕРМІНОЛОГІЇ

Окреслено проблему в загальному вигляді та показано її зв'язок із науковими теоріями й поглядами, в рамках яких бухгалтерський облік розглядається як система; проведено аналіз останніх досліджень і публікацій, систематизовано сучасні наукові погляди та узагальнено висновки щодо сутності поняття “система бухгалтерського обліку”.

The author outlines the problem generally and shows its connection with the scientific theories and views within the framework of which accounting is regarded as a system; analyzes the latest researches and publications; and systematizes modern scientific views and generalizes conclusions as to the notion of “system of accounting”.

Ключові слова: система, системний підхід, дескриптивний підхід, компромісний підхід, конструктивний підхід, система бухгалтерського обліку.

У нормативно-правових актах і наукових працях, присвячених різноманітним аспектам методології, методики й організації бухгалтерського обліку, останнім часом широко застосовуються терміни “система бухгалтерського обліку”, “бухгалтерський облік як система”, “бухгалтерська система”, “система облікової інформації”, “облікова система”, “обліково-аналітична система”, “інформаційна система бухгалтерського обліку”. Така неоднозначність формулювання свідчить, що в межах системних досліджень як способу наукового пошуку у сфері бухгалтерського обліку ще не сформовано загальноновизнаного уявлення з концептуальних методологічних питань. Отже, необхідно проаналізувати, систематизувати та узагальнити сучасні наукові теорії й погляди, в рамках яких бухгалтерський облік розглядається як система.

Понятійний апарат наукового пізнання формується передусім шляхом асиміляції понять із інших галузей знань. При цьому вони набувають нового змісту й універсального значення. І бухгалтерський облік як наука не є винятком. На сьогодні категоріальний апарат системного підходу стосовно бухгалтерського обліку тільки починає створюватися, спроби виявити сутність деяких понять системного підходу в їх специфічному вживанні для бухгалтерського обліку стали робитися лише останнім часом. Специфічний понятійний апарат не повинен формуватися шляхом механічного перенесення термінів із інших галузей знань, а його роз'яснення є першочерговою теоретичною проблемою.

Аналіз нормативно-правового забезпечення, останніх досліджень і публікацій із бухгалтерського обліку дає змогу стверджувати, що термін “система” у прив'язці до

бухгалтерського обліку є звичним і широкоживаним. На сьогодні над удосконаленням системи бухгалтерського обліку працюють такі провідні вчені, як Ф. Бутинець, С. Голов, З. Гуцайлюк, Г. Кірейцев, С. Кузнецова, Ю. Кузьмінський, Т. Маренич, В. Моссаковський, О. Петрук, М. Пушкар, В. Сопко та ін. Між тим визначення сутності бухгалтерського обліку з позиції системного підходу залишається дискусійним і неоднозначним, з'являються не завжди вдалі і правильні сполучення нових термінів зі старими.

Утім, при використанні загальнонаукової методології дослідники повинні спиратися на однозначні загальні поняття. На наш погляд, поняття “система” стосовно бухгалтерського обліку має бути універсальним, віддзеркалювати загальність системних властивостей і закономірностей такого обліку. У зв'язку з цим метою даної статті є змістове визначення терміна “система” при використанні його стосовно бухгалтерського обліку. Зазначимо, що поняття, специфічних для системних досліджень, надзвичайно багато. В рамках статті ми не будемо досліджувати структуру, мету й функції системи бухгалтерського обліку, спробуємо лише сформулювати її визначення на основі узагальнення наукової облікової думки та загальної теорії систем.

Головним способом наукового пошуку починаючи із середини ХХ ст. є розгляд явищ і процесів як систем. Системний підхід заміняє математику там, де вона не може бути застосована. Такий підхід являє собою загальнонаукову методологію якісного дослідження й моделювання об'єктів, явищ і процесів як систем. Теорія систем вперше була використана в точних науках і техніці, вона має теоретичну і прикладну складові. Теоретична включає кібернетику, теорію інформації, теорію ігор, теорію рішень, факторний аналіз та загальну теорію систем, практична — дослідження операцій, інженерну психологію тощо.

Головною категорією системних досліджень у цілому є поняття системи. Наразі однозначного погляду на визначення цього, як і багатьох інших важливих понять у галузі системних досліджень, немає.

У філософському розумінні система (від грец. *συστήμα* — ціле, складене з частин; з'єднання) має довгу історію. Перші уявлення про систему виникли в античній філософії, яка висунула тлумачення цього поняття як упорядкованості й цілісності буття. Грецькі філософи Евклід, Платон, Аристотель, а також стоїки розробляли ідею системності знання (логіка, геометрія). Уявлення про системність буття були розвинені в концепціях Б. Спінози і Г. Лейбніца, К. Ліннея, Г. Галілея, І. Ньютона, У. Гамільтона, П. Лапласа. Філософи нового часу використовували поняття системи для наукових досліджень (І.Г. Ламберт), проте деякі з них заперечували системність знання (Е.Б. Кондільяк). Класична філософія продовжила дослідження знання як системи: згідно з І. Кантом наукове знання є системою, у якій ціле головує над частинами; Ф. Шеллінг і Г. Гегель трактували системність пізнання як найважливішу вимогу діалектичного мислення. Філософське мислення кінця ХІХ — початку ХХ ст. характеризується застосуванням поняття системи

в різних галузях пізнання (теорія еволюції, теорія відносності, квантова фізика, структурна лінгвістика та ін.).

Запропонована Л. Берталанфі наприкінці 1940-х рр. будова “загальної теорії систем” стала спробою узагальнити дослідження проблематики систем. Відтоді з’явилося багато різноманітних підходів до визначення поняття “система”. Протягом більш ніж 60 років його тлумачать із допомогою різних характеристик, прагнучи наукового пізнання предмета. На кожному етапі пізнання змінювались уявлення про предмет та відповідно змінювались визначення системи.

В науковій літературі під системою розуміється “комплекс елементів, що перебувають у взаємодії” (Л. Берталанфі); “щось таке, що може змінюватися з плином часу”, “будь-яка сукупність змінних..., властивих реальній машині” (У.Р. Ешбі); “дуже багато елементів із відносинами між ними та між їх атрибутами” (А. Хол, Р. Фейджин); “сукупність елементів, організованих таким чином, що зміна, виключення або введення нового елемента закономірно відображаються на інших елементах” (В.Н. Топоров); “взаємозв’язок найрізноманітніших елементів”, “усе, що складається з пов’язаних одна з одною частин” (С. Бір); “відображення входів і станів об’єкта у виходах об’єкта” (М.Д. Месарович) тощо.

У загальній теорії систем виділяються два напрями у визначенні системи: описовий (дескриптивний) і конструктивний (нормативний). Дескриптивне визначення дає змогу відповісти на питання, яким чином відрізнити системний об’єкт від несистемного. Конструктивне визначення має допомогти побудувати систему за рахунок виокремлення її із середовища, при цьому досліджується переважно не те, як улаштована система, а те, як вона повинна бути влаштована. Втім, останнім часом з’явилися визначення системи, що є компромісом між двома згаданими. Система розглядається як штучно створюваний комплекс елементів (наприклад, колективів людей, технічних засобів, наукових теорій тощо), призначений для розв’язання складного організаційного, економічного, технічного завдання¹.

Використання терміна “система” стосовно бухгалтерського обліку відрізняється неоднозначністю тлумачення, що призводить до плутанини й непорозуміння та вимагає дослідження сутності бухгалтерського обліку з позицій системної методології. На наш погляд, визначення цього терміна в галузі бухгалтерського обліку має відображати морфологічну, структурну, функціональну й інформаційну єдність закономірності будови та функціонування бухгалтерського обліку. Визначення останнього як системи має бути не лише універсальним, урахувати загальність системних властивостей і закономірностей обліку, а й базуватися на загальному понятті системи.

Інвентаризація й дослідження можливих формально-змістових відносин між словоформами, які використовуються для сполучення категорії “система” стосовно

¹ *Лопатников Л.И.* Экономико-математический словарь: Слов. современной экономической науки. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Дело, 2003. — 520 с.

бухгалтерського обліку, свідчать, що дефініції українських науковців містять як константу термін “система” у сполученні з обліковими ознаками “господарський облік”, “бухгалтерський облік”, “облік”, “облікова інформація”. Всі різноманітні підходи до визначення поняття “система бухгалтерського обліку”, якщо дотримуватися принципу поділу на конструктивні, дескриптивні й компромісні (комбінаційні), можна поділити на групи (табл.).

До першої групи входять дефініції науковців, які дотримуються конструктивного погляду на сутність системи бухгалтерського обліку. Відповідно до такого підходу враховується єдність закономірності будови (структури) системи бухгалтерського обліку, що дає змогу структурувати систему та визначати особливості її функціонування. В усіх випадках визначення включають поняття про ціле, що складається із взаємопов’язаних і взаємодіючих частин (елементів). Такий підхід характеризує цілісність системи бухгалтерського обліку, яка проявляється в тому, що зміна структури, зв’язків і поведінки будь-якого елемента системи впливає на всі інші економічні елементи та змінює систему в цілому. Але будь-яка зміна системи бухгалтерського обліку викликає перетворення структури, зв’язків і поведінки елементів системи.

До другої групи включено дескриптивні дефініції системи бухгалтерського обліку, які пов’язують її з цілеспрямованою активністю з надання користувачам інформації. Система бухгалтерського обліку виступає як інструмент, спосіб дослідження з певною метою. В кожному визначенні передбачається наявність середовища функціонування, що є проявом загальносистемної властивості ієрархічності. Надсистемою (середовищем) є система вищого порядку — система управління господарською діяльністю на рівні як окремого суб’єкта господарювання, так і держави. У свою чергу, кожен компонент системи бухгалтерського обліку теж є системою.

Дати уніфіковане визначення поняття “система бухгалтерського обліку” досить складно, адже воно має розкривати загальну закономірність будови, функціонування та змін у системі бухгалтерського обліку. Саме цим вимогам, на наш погляд, відповідають компромісні (комбінаційні) дефініції третьої групи науковців, котрі не тільки виділяють систему бухгалтерського обліку та її окремі елементи, а й визначають її як інструмент досягнення певної мети. З позиції компромісного підходу до категорії “система” стосовно бухгалтерського обліку пропонуємо таке визначення: *системою бухгалтерського обліку є впорядкована сукупність взаємопов’язаних елементів, об’єднаних із метою інформаційного забезпечення тактичного і стратегічного управління господарською діяльністю на мікро- й макrorівні суспільства*. При цьому під елементами слід розуміти елементи методу бухгалтерського обліку, якими традиційно визнаються документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс, бухгалтерська звітність².

² Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. — К.: Знання, 2004. — С. 44.

Таблиця. Застосування категорії “система” стосовно бухгалтерського обліку

Автори, формулювання поняття	Сутність поняття
1	2
І. Конструктивний підхід	
М. Білуха — єдина інтегрована система господарського обліку (див.: Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. — К., 2000. — С. 16)	Включає бухгалтерський (базовий), внутрішньогосподарський (управлінський), статистичний і податковий облік господарських операцій
С. Левицька — єдина інтегрована система господарського обліку (див.: Левицька С. Організація обліку господарської діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 6. — С. 6)	Три види обліку — оперативний, статистичний і бухгалтерський — тісно пов'язані між собою, доповнюють один одного, становлять єдину систему народногосподарського обліку
Л. Сук, П. Сук — єдина система народногосподарського обліку (див.: Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підруч. — К.: Каравела; Пна Ю.В., 2009. — С. 10)	Упорядкована сукупність взаємопов'язаних елементів, яким властиві певні закономірності
М. Пушкар — система обліку (див.: Пушкар М.С. Розробка системи обліку. — Т., 2003. — С. 24)	Сукупність елементів певного змісту й форми, які пов'язані між собою та об'єднані регулярною взаємодією
Ф. Бугинець, С. Івахненко, Т. Давидюк, Т. Шахрайчук — бухгалтерський облік як система (див.: Бугинець Ф.Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підруч. / Ф.Ф. Бугинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; за ред. Ф.Ф. Бугинця. — 2-ге вид., перероб. і доп. — Житомир, 2002. — С. 16)	Сукупність елементів, пов'язаних між собою та об'єднаних у єдине ціле
Колектив авторів за ред. Ф. Бугинця (див.: Бухгалтерський фінансовий облік: Підруч. для студентів ВНЗ за спец. “Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бугинця. — 6-ге вид., перероб і доп. — Житомир: ПП “Рута”, 2005. — С. 6)	Розкривається через загально визнані об'єкти, категорії, принципи й показники, визначені нормами і правилами національних облікових стандартів
Н. Правдюк — облікова система (див.: Правдюк Н.Л. Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. — 2007. — № 11—12. — С. 186)	Система взаємопов'язаних елементів методу обліку
А. Шайкан — система бухгалтерського обліку (див.: Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті стратегічних рішень: Моногр. — К.: КНЕУ, 2009. — С. 34)	
ІІ. Дескриптивний підхід	
О. Петрук — бухгалтерський облік як система (див.: Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: Автореф. дис. доктора екон. наук. — К., 2006. — С. 5)	Система підготовки й подання інформації про діяльність підприємства зацікавленим особам для прийняття рішень
С. Голов — глобальна система бухгалтерського обліку (див.: Голов С. Система глобального бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 4. — С. 6)	Система збору, перетворення й надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної і своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі й майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища

Закінчення табл.

1	2
<p>О. Костенко — обліково-аналітична система (див.: Костенко О.М. Підходи до формування обліково-аналітичної системи сільськогосподарського підприємства // Агроінком. — 2007. — № 11—12. — С. 113)</p>	<p>Обробка й оцінка інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень</p>
<p>III. Компромісний (комбінаційний) підхід</p>	
<p>В. Сопко — система бухгалтерського обліку (рахунковедення) (див.: Сопко В. Глобалізаційні процеси та їх вплив на бухгалтерський облік // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 10. — С. 5)</p>	<p>Самостійна система знань — наука, що має свою теорію, практику, мету, предмет і метод, методологію, системну організацію, яка побудована на ринкових засадах та відображає практично всі елементи ринкових відносин у суспільстві</p>
<p>Ю. Кузьмінський — система бухгалтерського обліку (див.: Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 6. — С. 11)</p>	<p>Методи й методики їх застосування, форми, за якими ведеться бухгалтерський облік</p>
<p>Т. Маренич — облікова система (див.: Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 2. — С. 24)</p>	<p>Сукупність методологічних, методичних, організаційних, техніко-технологічних, економічних засобів і методів, інструментів і важелів впливу на одержання та перетворення економічної інформації, що дає змогу на основі вхідного масиву даних одержати вихідні облікові показники, які потрібні для складання звітних форм, планування, аналізу, контролю, прийняття рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами, а також управління ними</p>
<p>С. Кузнєцова — облікова система (див.: Кузнєцова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 4. — С. 13)</p>	<p>Відокремлена сукупність взаємодіючих елементів, яка утворює певну цілісність, має певні інтегральні властивості, що дає їй змогу виконувати в середовищі визначені функції</p>
<p>В.І. Ткач, В.М. Ткач — система бухгалтерського обліку (див.: Ткач В.І., Ткач В.М. Международная система учета и отчетности. — М., 1991. — С. 8)</p>	<p>Визначений логічний комплекс, сформований на основі плану рахунків заданої опції (виробничої, дохідної, прибуткової, витратної), який узагальнює процес виробництва, забезпечення й реалізації, досягає чітко визначеної мети на мікро- й макrorівні, забезпечує управління підприємством та його центрами відповідальності на основі реалізації тактичних і стратегічних рішень</p>
<p>З. Гуцайлюк, Р. Мачуга — інформаційна система бухгалтерського обліку (див.: Гуцайлюк З.В., Мачуга Р.І. Інформаційна система бухгалтерського обліку в управлінні промисловим виробництвом: рівні формування та напрями використання // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. — 2010. — № 3 (53). — Ч. 2. — С. 74)</p>	<p>Складається з окремих елементів, має свою конкретну функцію, мету й завдання; головною метою й основним завданням є формування інформаційної бази про діяльність господарюючого суб'єкта у вигляді, найбільш придатному для використання потенційними користувачами</p>
<p>Л. Городянська — система бухгалтерського обліку (див.: Городянська Л. Особливості технічного забезпечення системи бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 10. — С. 18)</p>	<p>Вид складної штучної організаційної системи, створеної людьми, які визначають процес її функціонування з метою отримання інформації та досягнення певних господарських результатів</p>

Запропоноване визначення надає можливість врахувати системні ознаки бухгалтерського обліку, що дають змогу віднести його до системних категорій. До таких ознак належать цілісність, ієрархічність та інтегративність.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Дотримання системного підходу щодо бухгалтерського обліку можливе лише на основі розробки адекватної категоріальної бази. Вживання понять системного підходу в бухгалтерському обліку не є регламентованим і уніфікованим, тому виникає небезпека неточного застосування системних категорій.

Майже кожен, хто намагається уточнити, яке змістове навантаження несе поняття “система” стосовно бухгалтерського обліку, прагнуть сформулювати універсальне, повне визначення. Дослідження в напрямі створення системного понятійного апарату повинні ґрунтуватися на загальному понятті системи з урахуванням особливостей облікової науки.