

Список літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-14, з наступними змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради України. – 1999. - № 46-47. – С.403.
2. О.Згурський, М. Коцупатрий. Актуально про облікову політику: [Видання друге, перероблене та доповнене] / О.Згурський, М. Коцупатрий. – К. : ПП «Грета». – 2009. - 144 с.

Г. Давыдов, Ю. Давыдов, Е. Черновол

Финансовая структура предприятия – основа для организации системы бухгалтерского учета

В статье рассматривается финансовая структура предприятия как основа для построения организации бухгалтерского учета. Определены основные принципы ее построения. Значительное внимание уделяется определению типов центров финансовой ответственности, способам их образования, учетной политике предприятия, функциям, которые выполняют центры финансовой ответственности, обеспечению финансовой структуры единой информационной системы высокого уровня интеграции.

G. Davydov, Y. Davydov, H. Chernovol

Financial structure of enterprise – the base for organization of system of accounting

Financial structure of enterprise as the base for building of organization of accounting system is considered in the article. The main principal of its building are determine: the types of centers of financial responsibilities, methods of its creation, accounting politics of enterprise, the functions of centers of financial responsibilities, the information system of high level of integration.

Одержано 28.11.09

УДК 657

Ю.А. Верига, проф., канд. екон. наук

Полтавський університет споживчої кооперації

Н.В. Смірнова, ст. викладач, канд. екон. наук

Кіровоградській національний технічний університет

Передумови формування системи обліку в Україні

У статті розглянуто та узагальнено підходи до розуміння сутності бухгалтерського обліку. Виокремлено розуміння сутності бухгалтерського обліку як системи як превалюючий підхід. Обґрунтовано необхідність подальших досліджень сутності бухгалтерського обліку. Визначено ознаки бухгалтерського обліку як системи. Проаналізовано трактування складових бухгалтерського обліку як системи, здійснено їх групування. Визначено розробку моделей обліку як фактору, що дозволяє визначити напрямки вирішення існуючих проблем обліку.

бухгалтерський облік, система бухгалтерського обліку, сутність бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік як система

В останні роки активно дискутується тлумачення сутності бухгалтерського обліку як цілісної системи та практичний аспект формування системи бухгалтерського обліку. Ця тема є об'єктом дослідження багатьох авторів [4, 5, 11,12, 14 тощо]. Процес трансформації будь-якої економічної системи є тривалим, що в свою чергу зумовлює динамічний характер формування системи обліку. В Україні реалізується державна Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, відповідно з якою розроблені та впроваджені П(С)БО.

Національні облікові стандарти, як і міжнародні, визначають концептуальні засади організації обліку, а їх практична реалізація передбачає врахування галузевого аспекту формування облікової політики, що зумовлює необхідність розробки відповідної методології обліку.

У цих умовах особливої актуальності набувають питання формування сутності та призначення вітчизняної облікової системи. Тому мета статті полягає в узагальненні підходів до розуміння сутності бухгалтерського обліку та аналізі складових бухгалтерського обліку як системи.

Офіційно прийняте визначення бухгалтерського обліку згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. У фаховій літературі та наукових працях наведено інші визначення, що свідчить про наявність різних підходів і відсутність однозначності розуміння сутності обліку. На підставі вивчення праць науковців нами зроблена спроба узагальнити підходи до визначення сутності бухгалтерського обліку. Результати дослідження зведені у табл. 1.

Таблиця 1 - Підходи до визначення сутності бухгалтерського обліку

АВТОР	ВИЗНАЧЕННЯ
1. А.Н. Азрилян [1]. Бухгалтерський облік -	Комплекс реєстрів за обраною формою обліку, групування аналітичних реєстрів обліку первинних документів.
2. Американський інститут аудиторів. Теорія обліку -	Обслуговуюча сфера діяльності, яка надає кількісну інформацію про ці об'єкти.
3. Американська асоціація бухгалтерів. Теорія обліку -	Відображає господарську діяльність, припускаючи мінімальне відхилення від реальності.
3. Ю.А. Бабаєв [2]. Теорія обліку -	Теоретичні, методологічні та практичні основи організації системи бухгалтерського обліку.
4. Велика радянська енциклопедія [3]. Бухгалтерський облік -	Сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках між собою та утворюють певну цілісність.
5. Б.І. Валуєв [4]. Бухгалтерський облік -	Штучно створена інформаційна система, економічна модель підприємства, що побудована до кругообігу капіталу.
6. ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»; М.П. Войнаренко [5, С.682]. Бухгалтерський облік -	Процес виявлення, виміру, реєстрації та передачі інформації про діяльність зовнішнім і внутрішнім користувачам.
7. Ю. Идзири 1967 [6]. Теорія обліку -	Взаємодія математики, економіки, психології.
8. В.Ф. Палий, Я.В. Соколов [7]. Теорія обліку -	Наука про сутність і структуру сутності фактів господарської діяльності.
9. М.С. Пушкар [8]. Бухгалтерський облік -	Сукупність об'єктів, яка в результаті їх об'єднання набуває нових властивостей відмінних від властивостей кожного з окремих об'єктів.
10. Є.С. Хендріксон, М.Ф. Ван Бред [9]. Теорія обліку -	Методичний аналіз процедур по вирахуванню фінансових результатів.
12. Е.Д. Чацкіс, А.Н. Лисюк [10]. Теорія обліку -	Вимір, реєстрація, систематизація фактів і явищ в процесі господарської діяльності.
13. Італійська школа. Ф. Бонаулі [11, С.24] Бухгалтерський облік -	Є складовою частиною управління і виконує його певну конкретну функцію.
14. Венеціанська школа, В.А. Альфіє [12] Теорія обліку -	Поняття кошторису: «передбачення економічної діяльності називається кошторисом».
15. Італійська школа, Ж.Г. Курсель-Синель [11, С.56-67] Бухгалтерський облік -	Прикладна економіка, що відображає господарські процеси і виступає методом управління ними.

Продовження таблиці 1

16. Італійська школа, Б. Котрулі, Ж. Саварі, Д. Дефо [11, С.23-47]. Бухгалтерський облік -	Метод управління окремим підприємством.
17. Мус. Г., Ханшман Р. [13, С.18]. Бухгалтерський облік -	Спосіб безперервного і повного (суцільного і взаємопов'язаного) відображення створення суцільного продукту, наявності й руху майна, господарської діяльності підприємства, вираженого і грошових одиницях, з метою забезпечення керівництва необхідною інформацією.
18. Сопко В.В. [14, С.14]. Бухгалтерський облік -	Облік усіх об'єктів – носіїв ознак вартості та суб'єктів – носіїв права власності на об'єкти вартості, які є елементами ринку.

Аналіз наведених визначень свідчить, що безспірним для більшості науковців є трактування бухгалтерського обліку як системи. Для того щоб сформулювати власну думку за даним питанням, доцільно з'ясувати поняття «система».

У загальному розумінні система (від грецького – system) – поєднання, утворення, сукупність визначених елементів, між якими існує закономірний зв'язок чи взаємодія. Розкриття сутності системи є неможливим без усвідомлення взаємозв'язку з поняттями цілісності, структури, зв'язків, елементів, підсистем, ієрархічності, багатогранності і т. ін.

В процесі розвитку системних досліджень в ХХ ст. більш чітко були визначені задачі та функції різних форм теоретичного аналізу всього комплексу системних проблем. Основне завдання теорії систем – побудова конкретно-наукових знань про різні типи і аспекти систем, в той час як основні проблеми загальної теорії систем концентруються навколо логіко-методологічних принципів системного дослідження [3, С.1377-1378].

Один із фундаторів загальної теорії систем Л. Берталанфі визначав систему як комплекс взаємодіючих елементів. Водночас окремі автори розмежовують онтологічний і гносеологічний аспекти цієї категорії. В онтологічному аспекті поняття «система» постає як сукупність елементів і зв'язків між ними, що існують об'єктивно, незалежно від волі та свідомості людей. За гносеологічним аспектом поняття «система» та інші споріднені поняття використовуються як інструмент пізнання сутності складних матеріальних систем. Цей аспект науковці називають епістемолого-методологічним. І. Кант під системою розумів єдність різноманітних знань, об'єднаних однією ідеєю. Г. Гегель – логічний процес пізнання, який він розглядав як такий, що розвивається і є органічною системою; цілісність, яка охоплює низку щаблів і моментів [15, С.361].

Основою лаконічного визначення системи може бути визначення Берталанфі, доповнене положенням про взаємодію між властивостями елементів, оскільки за Гегелем, різні речі, об'єкти перебувають у сутнісній взаємодії через свої властивості. Наближеною до такого формування є дефініція А. Холла і Р. Фейжіна, згідно з якою системи є множиною об'єктів разом із відносинами між об'єктами та їх атрибутами. У цьому визначенні підміна поняття «елемент» поняттям «об'єкт» є необґрунтованим, оскільки воно не є однопорядковим з категорією «система». Розгорнуте визначення системи ґрунтується на лаконічному і водночас передбачає більш складне поняття, де крім елементів можуть виникати зв'язки між певними комплексами елементів, що утворюють підсистеми. Об'єднуючи різні елементи системи, підсистема сприяє виконанню цілісної програми з розвитку системи.

Одне із значень терміну «система» - це сукупність елементів, які працюють разом при виконанні завдання.

Нам імпонує розгорнуте визначення системи, яке сформулював С.Мочерний: комплекс підсистем, елементів й компонентів та характерних їм властивостей,

взаємодія між якими та середовищем зумовлює якісно або сутнісно нову та інтегративну цілісність [15, С.361]. Це визначення безпосередньо може бути віднесено і до розуміння бухгалтерського обліку як системи. Бухгалтерський облік є можливим охарактеризувати як систему, оскільки він має ознаки, властиві системі, а саме: наявність зв'язків; поділ на частини; наявність структури; цілеспрямованість; збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів; багатоаспектність.

Науковці, які займаються дослідженням системи та системного підходу, при класифікації систем визначають статичні та динамічні системи. Бухгалтерський облік може виступати і як динамічна система, оскільки елементи і зв'язки між ними безперервно змінюються, так і як статична система. Систему бухгалтерського обліку можна розглядати як автономну, елементи якої можуть виступати в якості систем нижчого порядку. Також, систему бухгалтерського обліку розглядають як на мікрорівні (рівень окремого підприємства), так і на макрорівні [16, С.20].

Науковці, що досліджують проблеми теорії обліку, розглядають не лише бухгалтерський облік як систему, але й наукові засади побудови самої системи бухгалтерського обліку.

Необхідно відмітити, що при дослідженні сутності бухгалтерського обліку у сфері методології економічної науки одним із найбільш вагомих результатів, які були отримані у другій половині 70-х рр., є застосування системного підходу. Однак, сучасними науковцями приділяється недостатньо уваги цьому питанню. Серед відомих досліджень більш ґрунтовно розробив це питання М.С. Пушкар. В своїх працях він акумулював знання таких вчених, як Я.В. Соколов та В.Ф. Палій та поглибив розуміння системного підходу, дослідив проблеми побудови системи обліку [7].

Визначення вчених, які застосовують поняття системи бухгалтерського обліку для більш глибоко розуміння сутності поділено на три групи. До першої належать визначення, в яких під системою бухгалтерського обліку розуміють сукупність реєстрів, записів та процедур (методів), що використовуються в бухгалтерському обліку для запису операцій та складання звітів. Серед них можна назвати визначення І.П. Бабенка, М.О. Блатова, О.М. Галагана, П.О. Додонова та інших.

Інші вчені до складу системи бухгалтерського обліку, крім облікових реєстрів та способів їх заповнення відносять принципи та методи відображення господарських подій на рахунках бухгалтерського обліку, тобто елементи методу бухгалтерського обліку. Серед них – К.Е. Каллас, А.М. Кузьминський, В.В. Сопко, О.М. Островський. Недоліком такого підходу є ігнорування суб'єктивного, людського фактору, який найбільш впливає на процес ведення бухгалтерського обліку.

Найбільш змістовним і таким, що може бути практично реалізованим, є підхід В.Ф. Палія, Я.В. Соколова. Вони вважають, що система бухгалтерського обліку є трирівневою. Перший рівень – методичний, другий – технічний, третій – організаційний. На методичному, базовому рівні систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарської діяльності, що реєструються та узагальнюються на бухгалтерських рахунках. Обробка та реєстрація фактів господарської діяльності призводить до створення різних форм обліку (другий рівень). Взаємодія облікових працівників в процесі ведення обліку вимагає управління в бухгалтерії, що відбувається на третьому, організаційному рівні системи бухгалтерського обліку.

Узагальнення більш поширених підходів до визначення системи, системи бухгалтерського обліку і бухгалтерського обліку як системи дозволяє зробити певні висновки. Більшість трактувань системи бухгалтерського обліку є достатньо обґрунтованими, об'єктивними і мають право на існування, приходимо до висновку, що по-перше, ця система є складною та багатоаспектною, а по-друге, відсутнє чітке

однозначне визначення системи бухгалтерського обліку. Незважаючи на це, питання змісту системи бухгалтерського обліку, визначення елементів всебічно розглядаються багатьма дослідниками.

Визнання системи бухгалтерського обліку об'ємною, складною і багатоаспектною зумовлює необхідність системного підходу при її дослідженні, який є напрямком науки, методології досліджень та конструювання складних організованих об'єктів – систем різних типів і класів.

Системний підхід поєднує, з одного боку, внутрішні складові проблеми удосконалення обліку, з другого – підпорядковує суто облікові рішення інтересам цілісної системи управління.

Системний підхід слід використовувати з урахуванням висновків попередників, щоб уникнути негативних результатів дослідження. Важливо врахувати, що стан і цілеспрямованість функції обліку як складової управління в більшості залежить від стану інших частин системи управління.

Розглядаючи діяльність підприємства як предмет бухгалтерського обліку, М.П. Войнаренко зазначає, що в цілому господарська діяльність породжує інформаційні системи чотирьох типів: ультрасистеми (народне господарство); понадсистеми (підприємство); системи (бухгалтерський облік, планування тощо); підсистеми (облік запасів тощо) [5, С.47].

В одній із останніх робіт, в якій розроблено системний підхід до інтеграції обліку та його орієнтування на цілі забезпечення економічної безпеки підприємств, виділено чотири блоки рішень, що визначають його загальну спрямованість і зміст: теоретичний, концептуальний, методичний, практичний [17, С.7].

На сучасному етапі є необхідним проведення подальших системних досліджень з бухгалтерського обліку, важливість яких обумовлюється не лише відсутністю глибоких теоретичних розробок з удосконалення існуючої моделі бухгалтерського обліку, а й практичних рекомендацій для підприємств із удосконалення окремих складових обліку.

Системний підхід в бухгалтерському обліку базується на формуванні та використанні єдиного інформаційного потоку. Він спрямовує функцію управління інформаційним забезпеченням на пізнання системи бухгалтерського обліку.

Залежно від змісту інформації, яка виступає вихідним продуктом обліку, багатьма науковцями виокремлюються у внутрішній структурі системи підсистеми обліку, а саме фінансовий, управлінський та податковий облік [16, С.22; 18]. Цей підхід до визначення елементів системи бухгалтерського обліку виходить саме з призначення вихідної інформації. Дана позиція є похідною від точки зору на бухгалтерський облік як на елемент системи вищого порядку – господарської інформаційної системи [12].

Інший підхід за топологічною ознакою відокремлює такі елементи системи, як основні засоби, матеріали, заробітна плата і т. ін. [19, 20].

Існує також і точка зору, пов'язана з організаційними аспектами бухгалтерського обліку, за якою відокремлюють такі елементи: принципи, форми, методи господарювання [20, С.138-139].

Також при визначенні структури облікової системи виокремлюють організаційно-правову групу складових, а саме Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО, інструкції, рішення, План рахунків [16, С.87]. Всі зазначені підходи до визначення системи бухгалтерського обліку узагальнені рис. 1.

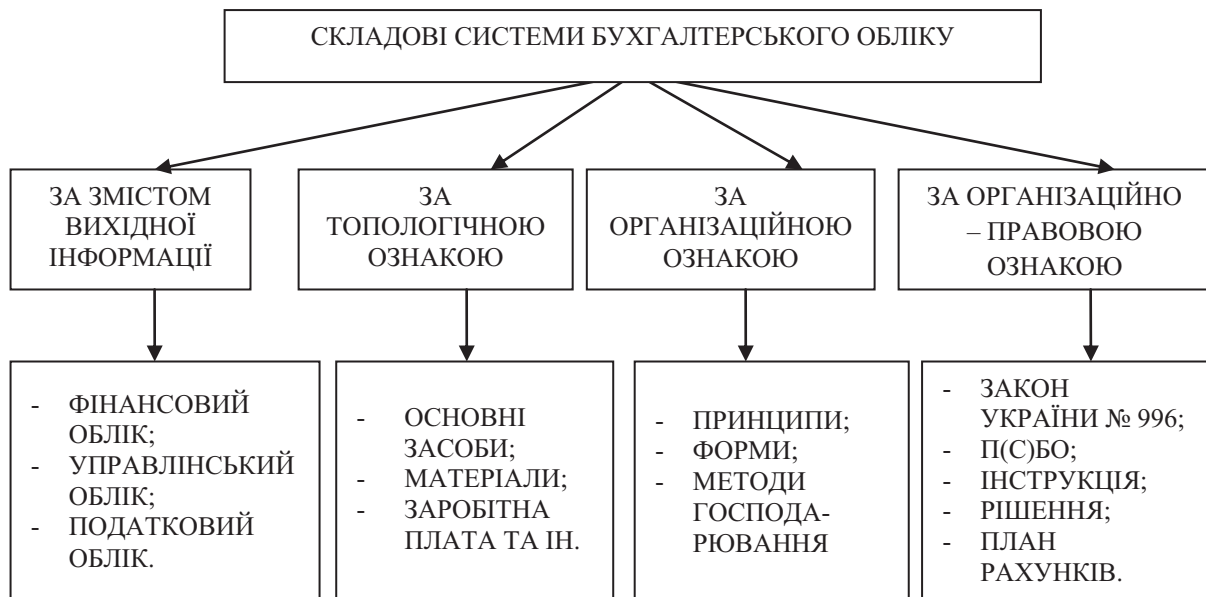


Рисунок 1 - Ознаки визначення системи бухгалтерського обліку

На нашу думку, існування єдиного інформаційного потоку в системі обліку не підлягає сумніву, але формування вихідної інформації залежить від поставленої мети. Взаємозв'язок між управлінською, фінансовою та господарською видами інформації – це питання організаційного порядку, і його вирішення залежить від технічних, організаційних та фінансових можливостей суб'єктів господарювання а також від рівня культури бізнесу, що суб'єктивно зумовлює інформаційні запити управління.

Деякі фахівці - економісти вважають, що система обліку є неподільною за змістом інформації. Її, як цілісний утвір, можливо і необхідно класифікувати за сукупністю ознак, що характеризують цю цілісну інформаційну систему з різних точок зору – за змістом об'єктів моделювання, часом утворення інформації, глибини проникнення в об'єкт, способом формування і т. ін, але не лише за видами [4, С.10].

Інший підхід, який зберігся з часів СРСР, за яким облік поділяється на внутрішньогосподарський, бухгалтерський, статистичний – це місце функції обліку в управлінні, зміст даних, методи їх отримання і спосіб групування. Цей підхід, на нашу думку, звужує поняття системи обліку і певною мірою не відповідає сучасним умовам накопичення і використання інформації в комп'ютерному середовищі. Відокремлення такої класифікаційної ознаки (виокремлення підсистем обліку за змістом сформованої інформації) є не безспірним. Так, в умовах інтегрованої системи обліку, облік як цілісна інформаційна система формує дані, які необхідні для вирішення оперативних, поточних і стратегічних завдань, тому в усіх випадках місце функції обліку в управлінні визначається завданнями в області інформаційного забезпечення. Завдання можуть бути різноманітними, зокрема, а не принципово, і це не може служити ознакою для поділу обліку на окремі види. Технологічна, договірна та інша не облікова інформація відноситься до інших функцій управління, а тому не повинна виникати в інтегрованій обліковій системі. Взагалі, це не ті класифікаційні ознаки, за якими можливо здійснити «чистий» поділ господарського обліку за видами.

Всі ці підходи мають право на життя. Саме різноманітність поглядів і зумовлює багатоаспектність системи бухгалтерського обліку. На нашу думку, однозначного поділу обліку за видами не існує. Першочерговим завданням в цьому зв'язку є формування запиту. І вже на запит формується та інформація, яка необхідна для прийняття рішень. А системний підхід полягає в тому, що вся ця інформація нагромаджується в єдиному потоці.

Систему бухгалтерського обліку на будь-якому рівні потрібно розглядати виходячи з усіх її складових, але конкретизувати відповідно до об'єктів і поставлених завдань. Формування національної системи бухгалтерського обліку, як вже зазначалося, передбачає три рівні: державний, галузевий та рівень підприємства. Кожен з цих рівнів національної системи бухгалтерського обліку має свої особливості. Так, на державному рівні побудова системи бухгалтерського обліку регламентована Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність й НП(С)БО та визначає концептуальні засади. На галузевому рівні формування системи зумовлюється технологічними особливостями галузі, а на рівні підприємства організаційними.

Крім того, у фаховій літературі існує точка зору щодо розуміння системи (теорії) бухгалтерського обліку, яку представники американської школи трактують як методологічний аналіз процедур визначення фінансових результатів, у зв'язку з чим кожний об'єкт бухгалтерського обліку розглядається з точки зору впливу його на прибуток. Модель обліку в цьому зв'язку – це модель формування фінансового результату. Яскравими представниками таких наукових поглядів є Є.С. Хендріксон і В. Бред [9, С.5].

Є. Леоте, А. Гільбо та А.П. Рудановський зводили весь облік до квантифікації (обчислення) фінансових результатів, або як зазначав Ф. Боналуми «виявлення економічних та юридичних наслідків господарських операцій». Звідси виходить важливий висновок, що фінансовий результат в економічному сенсі не обов'язково повинен співпадати з фінансовим результатом в юридичному [21, С.44-47].

В МСФЗ 1 зазначено, що на практиці можуть застосовуватися два варіанта побудови системи фінансового обліку залежно від характеру витрат та їх функцій на підприємстві.

Вивчення практики формування даних для визначення фінансових результатів показує, що в Україні фінансовий облік побудовано за обома схемами. Так, в малих підприємствах застосовується схема визначення фінансових результатів, виходячи з характеру витрат, а саме:

$$П = Д - В \pm З,$$

де $П$ – прибуток (збиток);

$Д$ – доходи (виручка) від реалізації продукції, робіт, послуг;

$В$ – витрати підприємства (за елементами);

$З$ – зміна залишків запасів на початок і кінець звітного періоду [22, С.8].

У звичайних підприємствах схема визначення фінансових результатів передбачає групування витрат підприємства за функціональною ознакою, а саме: порівнюється виручка від реалізації з виробничою собівартістю товарної продукції, до якої додаються витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати і доходи.

На перший погляд, відмінностей в цих системах дуже мало, однак вивчення цього питання на практиці дало можливість встановити, що вони є і полягають передусім у різних підходах до оцінки виробничих запасів.

Так, у звичайних підприємствах облік будується на основі використання для розрахунку прибутку показника собівартості продукції, тоді як у малих підприємствах його не обчислюють, а перехідні залишки оцінюють у такому порядку:

- виробничі запаси (сировина, матеріали, малоцінні предмети тощо) – за методами ЛІФО, ФІФО, ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, нормативних витрат тощо;

- виготовлена продукція та незавершене виробництво – за чистою ціною реалізації за вирахуванням очікуваних витрат на завершення виробництва та збут (тут допускається використання нормативних витрат).

Тим самим малими підприємствами ведеться лише облік витрат за елементами, не здійснюється калькулювання собівартості продукції, запаси оцінюються не за собівартістю. При цьому повна собівартість заготовлених запасів не обчислюється, оскільки до неї не можуть бути включені витрати на вантажно-розвантажувальні та транспортні роботи, виконані власними силами. Крім того, до матеріальних витрат не може бути віднесена вартість виробничих запасів, виготовлених у власному виробництві, наприклад, кормів, насіння, напівфабрикатів.

Схема визначення фінансових результатів оперативної діяльності звичайних підприємств (передбачена у звіті про фінансові результати) ґрунтується на зіставленні доходів з витратами, які розраховують за такою формулою

$$\Pi = Д - ВС - НЗВВ - АВ - ВЗ,$$

де *ВС* – виробнича собівартість реалізованої продукції;

НЗВВ – нерозподілені загальновиробничі витрати;

АВ – адміністративні витрати;

ВЗ – витрати на збут.

Отже, в Україні функціонують дві системи фінансового обліку, які відрізняються між собою. Це дозволяє зробити висновок про необхідність розробки методичного забезпечення обліку окремо для цих двох систем.

Порівняння цих двох схем визначення фінансових результатів свідчить, що, по-перше, важко порівнювати результати діяльності звичайних і малих підприємств; по-друге, складно визначати результати діяльності галузей народного господарства; по-третє, використання методики фінансового результату звичайних підприємств передбачає необхідність врахування вимог податкового законодавства, згідно з яким застосовується схема визначення прибутку, характерна для малих підприємств [22, С.9].

Проведене дослідження дозволило зробити ряд висновків. По-перше, безспірним для більшості науковців є трактування бухгалтерського обліку як системи. Бухгалтерський облік є можливим охарактеризувати як систему, оскільки він має ознаки, властиві системі, а саме: наявність зв'язків; поділ на частини; наявність структури; цілеспрямованість; збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів; багатоаспектність. Бухгалтерський облік може виступати як динамічна, так і як статична система. Систему бухгалтерського обліку можна розглядати як автономну, елементи якої можуть виступати в якості систем нижчого порядку. Також, систему бухгалтерського обліку розглядають як на мікрорівні, так і на макрорівні.

По-друге, визначення вчених, які застосовують поняття системи бухгалтерського обліку, для більш глибоко розуміння сутності поділено на три групи. При цьому, як найбільш змістовне і таке, що може бути практично реалізоване, є визначення В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, на думку яких, система бухгалтерського обліку є трирівневою: перший рівень – методичний, другий – технічний, третій – організаційний. Необхідно відмітити, що більшість трактувань системи бухгалтерського обліку є достатньо обґрунтованими, об'єктивними і мають право на існування, оскільки ця система є складною та багатоаспектною. Однак, сьогодні відсутнє чітке однозначне визначення системи бухгалтерського обліку. На сучасному етапі є необхідним проведення подальших системних досліджень з бухгалтерського обліку, важливість яких обумовлюється не лише відсутністю глибоких теоретичних розробок з удосконалення існуючої моделі бухгалтерського обліку, а й практичних рекомендацій для підприємств із удосконалення окремих складових обліку.

По-третє, питання змісту системи бухгалтерського обліку, визначення елементів всебічно розглядаються багатьма дослідниками. Складові системи бухгалтерського

обліку виокремлюють за змістом вихідної інформації, топологічною, організаційною та організаційно-правовою ознаками. Всі ці підходи мають право на життя. Саме різноманітність поглядів і зумовлює багатоаспектність системи бухгалтерського обліку. На нашу думку, однозначного поділу обліку за видами не існує. Першочерговим завданням в цьому зв'язку є формування запиту. І вже на запит формується та інформація, яка необхідна для прийняття рішень. А системний підхід полягає в тому, що вся ця інформація нагромаджується в єдиному потоці. Систему бухгалтерського обліку на будь-якому рівні потрібно розглядати виходячи з усіх її складових, але конкретизувати відповідно до об'єктів і поставлених завдань.

Вивчення складових системи бухгалтерського обліку дозволяє усвідомити як вирішуються проблеми бухгалтерського обліку, визначити типові моделі розвитку бухгалтерського обліку. За допомогою обліково-інформаційних моделей здійснюється пізнання фактів господарської діяльності засобами обліку. В свою чергу, розробка обліково-інформаційних моделей обумовлена потребами господарської практики, вимогами систематично пізнавати всі сторони виробництва на різних рівнях управління, різних структурних рівнях і ступенів з використанням неподільних понять предмета і об'єктів бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. Большой экономический словарь: 1900 терминов / А.Н. Азрилиян (ред.), М.Ю. Агафонова (авт.-сост.). – [2. изд., перераб. и доп.]. – Институт новой экономики, 1997. – 864с.
2. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета. – Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 391с.
3. Большая Советская Энциклопедия: В 65 т. / [Гл. ред. О.Ю. Шмидт, под общ. ред. Н.И. Сухарина, В.В. Куйбишева, М.Н. Покровского и др.] – М.: Сов. энциклопедия, 1926 – 1947.
4. т.23: Доде-Евразия.- 1931. - 882 [3]с.
5. Валуев Б.И. О видах хозяйственного учета // Наукові праці КДТУ. Економічні науки. вип. 5. – Кіровоград, КДТУ, 2004. – 560 с. - С.16-26.
6. Войнарченко М.П. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики / [Войнарченко М.П., Васковська М.С., Гнатюк П.В. та ін.]. – К.: Наукова думка, 2002. – 718с.
7. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М: Финансы и статистика, 1991. - 400с.
8. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / Палий В.Ф., Соколов Я.В. - М.: Финансы и статистика, 1981г. – 224с.
9. Пушкар М.С. Фінансовий облік: [підручн.] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. - 628с.
10. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / Э.С. Хендриксон, М.Ф. Бред; Пер. И.А. Смирнова; Ред. Я.В. Соколов. – [5-е изд.] – М.: Финансы и статистика, 2000. – 574с.
11. Чацкіс Е.Д. Бухгалтерський учет / Чацкіс Е.Д., Лысюк А.Н. - Донецк: Сталкер, 1997. – 362с.
12. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367с.
13. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико - методологічні аспекти) / Михайло Пушкар: М-во освіти України: Терноп. Академія нар. господ. – Тернопіль: Економічна думка, 1993. - 422с.
14. Мусс Герольд. Бухгалтерський учет. Основы – Задания - Решения: [учебное пособие] / Герольд Мусс «Рольф Ханшман»; Пер. с нем. С. Лобачевой. - К.: КНЕУ, 2000. – 366с.
15. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / Василь Сопко; Ред. О.П. Бондаренко; М-во освіти і науки України; КНЕУ. – [3-те вид., перероб. і доп.] – К.: КНЕУ, 2000. – 578с.
16. Економічна енциклопедія / ред. рада: Б.Д. Гаврилишин (гол.), В.А. Ющенко, А.С. Гальчинський та ін. – К.; Тернопіль: Вид. центр «Академія». Акад. нар. госп-ва, 2000. т. 3.– 2002. - 951 [15]с.
17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський учет в зарубіжних країнах: [учеб. пособие]; пер. с укр. / [Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горещкая Л.Л.]. – Житомир: ЧП«Рута», 2002. – 660с.
18. Паламарчук О.І. Принципи і форми інтеграції функцій обліку в посилені економічної безпеки промислових підприємств автореф. дис. На здобуття наук ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.01. / Паламарчук О.І. - Луганськ: СНПУ, 2001. – 17с.
19. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник] / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська], - [2-е вид., перероб. і доп.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 479с.
20. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік у системі управління матеріальними ресурсами промислового підприємства. - дис. канд. економ. наук: 08.06.04. / Сльозко Т.М. - Одеса: ОДЕУ, 1996. – 202с.
21. Кузьминский А.Н. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности: [учебн. Пособие] / А.Н. Кузьминский, В.В. Сопко. – К.: Вища школа., 1986. - 253с.
22. Соколов Я.В. Учет затрат – от теории к практике // Бухгалтерський учет. – 2005. - №6. - С.44 – 47.

23. Моссаковский В. Концепция обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - С.8.

У. Верига, Н. Смирнова

Предпосылки формирования системы учета в Украине

В статье рассмотрены и обобщены подходы к пониманию сущности бухгалтерского учета. Выделено понимание бухгалтерского учета в качестве системы как преобладающий подход. Обоснована необходимость дальнейших исследований сущности бухгалтерского учета. Выделены признаки бухгалтерского учета как системы. Проанализировано трактование составляющих бухгалтерского учета как системы, осуществлена их группировка. Определена разработка моделей учета как фактор, который позволяет найти направления решения существующих проблем учета.

U. Veriga, N. Smirnova

Pre-conditions of forming of the system of account are in Ukraine

In the article considered and generalized going near understanding of essence of record-keeping. Understanding of record-keeping is selected as a system as predominating approach. The necessity of further researches of essence of record-keeping is grounded. The signs of record-keeping as systems are selected. Groupment of constituents of record-keeping is analyzed as systems, their groupment is carried out. Development of models of account as factor which allows to find directions of decision of existent problems of account is certain.

Одержано 23.11.09

УДК 657.7

І.К. Дрозд, д-р екон. наук

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Відповідальність внутрішнього аудитора у державному секторі

Відповідальність внутрішнього аудитора у державному секторі, сутність та спрямованість на забезпечення якості управління, відповідальність керівництва за надану інформацію, відповідальність та дії внутрішнього аудитора у разі виявлення невідповідності законодавства, неефективності управління державними коштами.

аудит, внутрішній аудитор, державний сектор, якість управління

Представники законодавчої гілки влади, інші посадові особи уряду та громадськість мають право знати, чи досягають державні програми поставлених перед ними цілей та бажані результати, чи здійснюється розпорядження державними коштами належним чином та у відповідності з діючими законами та правилами. Така інформація формується за результатами роботи зовнішніх контролерів та внутрішніх аудиторів установ державного сектору економіки. Її об'єктивність та достовірність забезпечується не лише методичними підходами контролерів, але й їх відповідальності за кінцевий результат. Тому дослідження цього питання для контрольної науки є актуальним і сучасним.

Питання відповідальності аудиторів за надану інформацію досліджувалося у науковій літературі в основному для незалежних аудиторів. Так, більшість авторів слушно розглядають відповідальність аудиторів у контексті прийнятих положень