

УДК 657.1

JEL Classification M40

Семенішена Н.В.

к.е.н., доцент

кафедра обліку і аудиту

Подільський державний аграрно-технічний університет

Кам'янець-Подільський, Україна

E-mail: [natvik-73@mail.ru](mailto:natvik-73@mail.ru)

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: ВІД СИСТЕМИ ДО ІНСТИТУТУ (огляд дефініцій)

Трансформація обліку в умовах сучасних глобалізаційних процесів потребує використання чітких цільових орієнтирів, які встановлюються у вигляді характерних властивостей, що набуваються системою обліку для належного інформаційно-аналітичного та обліково-контрольного забезпечення менеджменту підприємств.

Результати досліджень досягнуто шляхом узагальнення, систематизації, контент-аналізу поняття системи обліку, бухгалтерського обліку як системи та бухгалтерського обліку як інституту, що передбачає конкретизацію складу, структури і механізмів функціонування на основі структурно-організаційної декомпозиції.

В наукових джерелах дослідження сутності і дефініція поняття «бухгалтерський облік» даються більшою мірою з позицій процесно-системного підходу. Водночас, превалюючи більшість науковців відзначають системність бухгалтерського обліку. Дослідженнями систематизовано дефінію поняття «система бухгалтерського обліку», «бухгалтерський облік як система». Систематизація облікової літератури дозволила розглянути та узагальнити бачення науковців щодо дефініції поняття «бухгалтерський облік» крізь призму теорії систем та інституційної теорії.

Проведене дослідження засвідчує, що систему бухгалтерського обліку не можна розглядати виключно як діяльність чи процес, оскільки діяльність не охоплює взаємозв'язки між підсистемами фінансового, податкового та управлінського обліку, окрім того, бухгалтерський облік, з одного боку, є системою, що являє собою інформаційно-аналітичний комплекс всієї господарської діяльності будь-якої інституційної одиниці, і складається з взаємопов'язаних між собою елементів-підсистем, що функціонують на основі законодавства і призначених для надання зовнішньої і внутрішньої звітності конкретних категорій користувачів. З позицій інституціоналізму характерними ознаками інституту в цілому і соціально-економічного інституту, зокрема, бухгалтерський облік є інститутом, що складається з субститутів нижчого порядку.

В результаті досліджень вважаємо за доцільне розширити сучасне бачення і розуміння інституту бухгалтерського обліку та його архітекtonіки, що й буде предметом подальших розвідок.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, система обліку, облік, система, інститут, інститут обліку, інформаційна система

**Вступ.** Історія розвитку бухгалтерського обліку показує, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки і є частиною системи економічних наук.

Однак, попри суспільне визнання ролі і значення бухгалтерського обліку, на сьогодні немає єдиного наукового підходу щодо самої дефініції поняття «бухгалтерський облік» та його архітекtonіки.

З приводу генезису та розвитку поняття «бухгалтерський облік» представляють інтерес дослідження Соколова Я.В. [1, с. 9-10; 1, с. 492-493].

Я.В. Соколов відзначав: «Існує безліч визначень бухгалтерського обліку. Ця множинність викликана, з одного боку, амбіціями їх творців, що вважають за необхідне вписати нову сторінку в історію науки і показати, неспроможність всього, що було зроблене їх попередниками, а з іншої – складністю визначуваного об'єкту» [2, с. 11].

У вузькому сенсі, особливо у побутовому вжитку словоформа «облік» відповідає також терміну «бухгалтерія», співпадаючи з тим його значенням, яке означає процес ведення обліку. Саме це значення відповідає терміну «бухгалтерський облік», прийнятому в професійному середовищі економістів, і предмету наукового напрямку з тією ж назвою, прийнятому в класифікаторі наукових спеціальностей в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Провідні теоретики і практики бухгалтерського обліку обґрунтовували дефініції бухгалтерського обліку, виходячи з різних підходів : найчастіше він визначається як система та інформаційна система (В.Астахов; Н. Амаглобелі, Ю.Бабаєв, М.Бондар, Ф.Бутинець, Б.Валуєв, П. Безруких, Н. Гура, В.Івашкевич, М. Кондраков, М. Кулинич, Є.Ковальчук, І. Василюк; С. Голов; Н.Грабова; А. Ларіонов, С.Левицька; Г.Партін; В.Савич; Н.Чебанова, В.Швець, В.Панасюк та ін

Окрім вищевказаних науковців, баченню бухгалтерського обліку як системи присвятили свої праці Б.Валуєв, С.Грей, Н.Малюга, Н.Кондраков, Ю.Кузьмінський, Л.Г. Ловінська, Б. Нідлз, О.Петрук, М.Пушкар, Н.Ткаченко, А.Яругова та інші).

Відзначимо, що перші дефініції належать Адольфу Ентховену, який у 1973 р. стверджував, що бухгалтерський облік може бути визначений як «певна система кількісної інформації, що складається з підсистем, пов'язаних у зовнішньому середовищі з безліччю кореспондентів» [Цит. по: 3].

М.С. Пушкар зазначає, що облік можна вважати системою, тому що його можна визначити як впорядковану сукупність елементів, взаємопов'язаних між собою, якій притаманні певні закономірності [4, с. 24].

Колектив авторів під керівництвом Ф.Ф. Бутинця доводить, що облік є інформаційною системою, де первинна розрізнена інформація про господарські процеси перетворюється в інформаційні дані (сутності), необхідні для управління господарством, раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів, для інших цілей [5, с. 8].

Ще одне тлумачення поняття системи бухгалтерського обліку під іншим кутом зору міститься в бухгалтерському словнику за редакцією Ф.Ф. Бутинця, де система бухгалтерського обліку визначається як сукупність елементів методу обліку, пов'язаних між собою та об'єднаних у єдине ціле, що надають інформацію про стан, рух активів, пасивів і зобов'язань підприємства, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику [6, с. 166].

Н.М. Малюга [7, с. 27] вказує на відкритість системи і стверджує, що для системи бухгалтерського обліку характерні не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, а й нерозривна єдність із середовищем, у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність. Відкритість системи бухгалтерського обліку пояснюється її активною взаємодією із зовнішнім середовищем, що дозволяє зберегти високий рівень організованості системи та розвиватися в напрямі підвищення складності.

На думку Мачуги Р.І. бухгалтерський облік варто визначати як систему, оскільки він наділений ознаками системи – наявність зв'язків (у тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної структури в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність [8, с. 4].

Майже ідентичної позиції притримується і М.А.Проданчук, зауважуючи, що бухгалтерський облік можна представити як систему, оскільки вона має ряд ознак, які

властиві системі : наявність елементів та зв'язок між ними, цілеспрямованість і багатоаспектність.

**Мета.** Метою дослідження вважаємо систематизацію та огляд літературних джерел з питань дефініції поняття бухгалтерського обліку як системи та інституту, визначення характерних властивостей та окремих ознак.

**Методологія.** Результати досліджень досягнуто шляхом узагальнення, систематизації, контент-аналізу поняття системи обліку, бухгалтерського обліку як системи та бухгалтерського обліку як інституту, що передбачає конкретизацію складу, структури і механізмів функціонування на основі структурно-організаційної декомпозиції.

**Результати.** Узагальнення дефініцій бухгалтерського обліку як системи через огляд наукових бачень вчених подано табл. 1.

Таблиця 1

## Визначення бухгалтерського обліку як системи

Автор	Визначення
Азрилян А.Н. [9, с. 20]	Система бухгалтерського обліку – це комплекс реєстрів з обраної форми, групування аналітичних реєстрів обліку, первинних документів.
Барац С.М. [10, с. 12]	Під системою бухгалтерії розуміють сукупність торгових книг, які взаємно доповнюють одна одну і пов'язані між собою єдністю принципу, покладеного в основу самої бухгалтерії
Блатов Н.А [11, с. 18]	Система рахівництва – це закінчена організація облікових записів, що виступає логічним розвитком єдиного принципу і якій притаманні повнота, всебічність та універсальність
Боднар М.І. [12, с. 60]	Бухгалтерський облік – це економічна наука, яка володіє необхідними атрибутами: специфічною діяльністю, котра пов'язана з усіма видами господарської діяльності, містить власний категорійний апарат, упорядкований в теорію, методи та прийоми щодо формування інформаційних потоків для прийняття економічних рішень
Додонов А.А. [13, с. 58]	Система обліку – це певний порядок побудови синтетичного та аналітичного обліку
Жолнер І.В. [цит по :14]	Облік – це інформаційна система управління, яка постійно пристосовується до зростаючих потреб суспільства
Івахненко С.В. [15, с. 78]	Бухгалтерський облік – це складна трирівнева система. Перший рівень – методичний, другий – технічний (рівень форми обліку), третій – організаційний
Кіндрацька Л.М. [16]	Бухгалтерський облік – це система, що поєднує множину структурних елементів, які виконують різні функції, водночас пов'язані між собою єдиним інформаційним полем. Функціонування системи завершується корисним результатом – звітністю, отже, взаємодія компонентів системи завжди здійснюється за типом взаємодії, спрямованої на отримання цього результату
Кузьмінський Ю. [17, с. 9]	Бухгалтерський облік – це система обліку, що включає сукупність правил, методик та процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства зовнішнім користувачам, а також внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень
Ловінська Л.Г. [18, с. 19]	Бухгалтерський облік - це штучно створена система, знакова система, яка функціонує відповідно до встановлених правил (стандартів) на потребу певному колу користувачів
Палий В.Ф. [14, с. 152]	Бухгалтерський облік представляє собою систему інформації про стан і рух ресурсів підприємства, про характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські факти в єдиному вимірюнку [11, с. 152].

*Продовження табл. 1*

Проданчук М.А. [19]	Бухгалтерський облік є структурно-організована й упорядкована цілісна система, яка складається з підсистем, кожна з яких виконує функції окремих об'єктів обліку, налаштованих на конкретний результат
Пушкар М.С. [20]	Бухгалтерський облік – це велика й складна інформаційно-документна система, яка представляє собою сукупність елементів визначеного змісту й форми, пов'язаних між собою та об'єднаних регулярною взаємодією.
С.Кузнєцова [21, с. 15]	Система бухгалтерського обліку — це сукупність процесів збору, вимірювання, зберігання, аналізу, складання звітності (звітуння)
Саріків А.Н. [22, с. 174]	Під системою рахівництва розуміємо таку організацію рахункових записів, що цілком обґрунтовується логічно пов'язаними між собою певними принципами
Соколов Я.В., Палій В.Ф. [Цит по :23]	Це система спостереження і реєстрації, групування, зведення, аналізу і передачі інформації про факти господарського життя, що створена для управління господарськими процесами
Ткач В.І., Ткач В.М. [24, с.8]	Система бухгалтерського обліку — це певний логічний комплекс, який сформований на основі плану рахунків заданої оптики (виробничої, дохідної, прибуткової, витратної), що узагальнює процес виробництва, постачання та реалізації, вирішує чітко визначену мету на мікро- та макрорівні, забезпечує управління підприємством та його центрами відповідальності на основі реалізації тактичних та стратегічних рішень
Бутинець Ф.Ф. [6]	Система бухгалтерського обліку — це сукупність елементів методу обліку, які пов'язані між собою та об'єднані в єдине ціле і надають інформацію про стан, рух активів, пасивів та зобов'язань підприємства, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику
Шатохіна О. [25, с.28]	Бухгалтерський облік - це система безперервного й взаємопов'язаного спостереження за створенням національного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу, перерозподілу; за наявністю і рухом майна господарств та відображення цих процесів у грошовому вираженні з метою одержання інформації, потрібної для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу і рівня. Бухгалтерський облік є складовою частиною управлінської системи світової економіки
Бутинець Ф.Ф., Горєцька Л.Л. [26, с.28]	Система бухгалтерського обліку – це акумуляція та трансформація множини даних про факти господарського життя, які формують всебічну інформацію про господарсько-фінансову діяльність господарюючого суб'єкта, необхідну для прийняття ефективних економічних рішень певними колами користувачів.
Яругова А. [27, с.28]	Бухгалтерський облік – система (комплекс моделей), що сприяє ефективному функціонуванню господарства і забезпечує оцінку ступеня відповідальності осіб, дії яких впливають на його функціонування.

Окрім того, в науковій літературі пропонується [28] розглядати бухгалтерський облік як систему за такими рівнями:

- в абстрактному розумінні це те, що дозволяє однозначно ідентифікувати бухгалтерський облік серед інших понять та категорій як сукупність теоретико-методологічних засад побудови обліку, як система, що дозволяє кількісно відобразити господарську діяльність підприємств;

- національні системи бухгалтерського обліку в кожній країні, які мають свою специфіку, відрізняються принципами побудови, рівнем регламентації тощо; виділяють окремі групи національних систем бухгалтерського обліку, які визначають як різні моделі обліку в світі (англосаксонська, континентальна, південноамериканська, інтернаціональна); така система включає відповідні керівні органи, законодавчо-нормативну базу обліку та системи обліку підприємств;

- системи бухгалтерського обліку різних галузей і видів економічної діяльності,

а також різних організаційно-правових форм господарювання, які будуються в рамках національної системи обліку і залежать від особливостей відповідних галузей та форм господарювання;

– конкретно існуючі системи бухгалтерського обліку на окремих підприємствах; такі системи побудовано відповідно до вимог та особливостей національної системи бухгалтерського обліку, системи обліку відповідної галузі, особливостей організаційної форми підприємства та особливостей організації обліку на конкретному підприємстві. Склад елементів та підсистем таких систем розглянуто вище .

Слід зазначити, що дефініція бухгалтерського обліку як системи простежується і в законодавстві більшості країн пострадянського простору – Вірменії, Білорусі, Казахстані, Киргизстані, Молдові, Таджикистані, Туркменістані [29].

На нашу думку, система бухгалтерського обліку - це взаємозалежна взаємодія сукупності субінститутів та окремих їх норм, дотримання яких забезпечує повноту відображення господарських фактів, регламентування повноти їх відображення, взаємодії об'єктів і суб'єктів, а також контрагентів та суспільства та рівня наукового пізнання.

У зарубіжній науковій літературі та законодавстві поняття «бухгалтерський облік» має схожі дефініції. Так, у американських виданнях бухгалтерський облік характеризується як «система, яка здійснює вимір, обробку й передачу фінансової інформації про суб'єкт господарювання». Така інформація необхідна користувачам для того, щоб «приймати обґрунтовані рішення під час обрання альтернативних варіантів використання обмежених ресурсів в управлінні господарською діяльністю фірми» [23, с. 12].

Ловінська Л.Г. узагальнює висновки зарубіжних науковців у наступному визначенні: «бухгалтерський облік - це штучно створена система, знакова система, яка функціонує відповідно до встановлених правил (стандартів) на потребу певному колу користувачів» [24, с.19].

Отже, маємо різносторонній та невпорядкований емпіричний матеріал дослідження щодо визначення інституцій бухгалтерського обліку. Неминуче виникає питання про структуру інституту бухгалтерського обліку. Визначаючи структуру бухгалтерського обліку та її елементний склад, ми стикаємося з проблемою системи бухгалтерського обліку.

Баченню бухгалтерського обліку як інформаційної системи присвятили свої праці В.Астахов; Н. Амаглобелі, Ю.Бабаєв, М.Бондар, Ф.Бутинець, Б.Валуєв, П. Безруких, Н. Гура, В.Івашкевич, М. Кондраков, М. Кулинич, Є.Ковальчук, І. Василюк; С. Голов; Н.Грабова; А. Ларіонов, С.Левицька; Г.Партін; В.Савич; Н.Чебанова В.Швець, В.Панасюк та ін.

Спрощений варіант цього визначення належить Ю. Ідзірі (1967), який вважав бухгалтерський облік комунікаційною системою, призначеною для опису фактів господарського життя [Цит : по 30].

Менш істотне уточнення дав Н.М. Бедфорд (1970), стверджуючи, що бухгалтерський облік - це «інформаційна система динамічного характеру, її мета - вимір і передача економічних і фінансових відомостей про господарську діяльність підприємства, що забезпечує планування і контроль роботи на цих підприємствах» [Цит.: Там же]. Новим тут є підкреслення необхідності бухгалтерського обліку для цілей планування і контролю на підприємстві.

Такої позиції притримується і Н.О. Гура, резюмуючи у своїх дослідженнях, що бухгалтерський облік «є складною інформаційною системою, яка має усі риси систем і відповідні характеристики складності» [28].

Узагальнення дефініцій поняття бухгалтерського обліку як інформаційної системи подано в табл. 2.

Таблиця 2

**Дефініція бухгалтерського обліку як інформаційної системи**

Автор	Визначення
Валуєв, Б.І. [31, с. 27]	бухгалтерський облік як інформаційна система це «штучно створена інформаційна система, економічна модель підприємства, яка побудована відповідно до процесу кругообігу капіталу», і яка складається з підсистем, а саме облікових моделей грошових коштів, капітальних інвестицій, засобів праці і так далі
Височан О. [32, с.35]	інформаційна система бухгалтерського обліку з однієї сторони являється сукупністю засобів, методів та персоналу, а з іншої – комплексом інформаційних процесів (процедур), що функціонують з метою досягнення поставленої цілі, а також етапів (стадій) обробки інформації.
Грей, С., Нідлз, Б. [33, с. 3]	Бухгалтерський облік - це інформаційна система, яка вимірює, обробляє та передає інформацію про підприємство
Гура Н. [28]	Бухгалтерський облік є складною інформаційною системою, яка відображає діяльність підприємства та його фінансовий стан. Йому притаманні як зазначені вище риси систем, так і відповідні характеристики складності: багатомірність (багато елементів системи, потоки інформації), різноманітність природи елементів (облікові працівники, рахунки бухгалтерського обліку, об'єкти обліку тощо) і форм зв'язку між ними, багатокритеріальність, динамічність системи, різноманітність інформації, що циркулює в системі.
Свєдокимов В.В. [34, с.40]	Бухгалтерський облік є інформаційною системою, оскільки він має ознаки, властиві системі – наявність зв'язків (в тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів
Ковальчук С., Панасюк В. [35, с.40]	Система бухгалтерського обліку, як інформаційна система управління, яка повинна забезпечувати актуальність інформації, об'єктивність даних, повноту відображення, погодженість та інформаційну єдність показників має містити окремі підсистеми з тим, щоб в кожній із них диференційовано формувалась і оброблялась інформація.
Нарібаєв К.Н. [36,с.84]	Облікова інформаційна система включає в себе вісім функціональних елементів, які притаманні загальній інформаційній системі: сприйняття, реєстрація, пошук, зберігання, обробка, передавання, представлення і прийняття рішень
Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. [37, с.8]	Облік - це інформаційна система, де первинна розрізнена інформація про господарські процеси перетворюється в інформаційні дані (сутності), необхідні для управління господарством, раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів, для інших цілей, зумовлених завданням підприємницької діяльності
Уманців Г. [38, с.20]	Облік — це інформаційна система управління, яка пристосовується до зростаючих потреб суспільства

Очевидно, для будь-якої системи, в т.ч. й системи обліку, характерна не лише наявність зв'язків та відносин між елементами, що її утворюють, а й нерозривна єдність із середовищем, у взаємозв'язку з яким система проявляє свою цілісність.

Елементи бухгалтерського обліку змінюються з часом і зв'язки між ними не залишаються постійними, тому система обліку належить до динамічних систем. Як і всі складні динамічні системи, система бухгалтерського обліку характеризується великою кількістю різних показників, які відображають стан окремих її елементів, вхідів та виходів і вимірюються кількісно у вигляді конкретних чисел.

На сьогодні дедальшого поширення набуває дослідницька програма інституціоналізму, яка на початку і в середині 90-х перебувала на периферії наукових інтересів, стає одним з домінуючих напрямків сучасної економічної теорії.

Проблему поставлено у дослідженнях учених Ф.Ф. Бутинця, В.М. Жука, С.В. Бланка, Я.В. Соколова, В.І. Ткача, В.Метелиці та ін.

Водночас, слід зауважити, що у вітчизняній економічній і соціальній науці інституційна парадигма обліку не отримала належного поширення.

Однак облік як наука, що розвивається під впливом бізнесу, на сьогодні є вже не тільки системою, а й аналітичною доктриною, включаючи всі етапи від планування і прогнозування діяльності та контролю результативності окремих операцій і всієї діяльності, з розрахунком наслідків прийняття управлінських рішень, а розширенню інформаційного поля обліку сприяє постійне вдосконалення його технологій, базою яких є облікові теорії.

У процесах інституціалізації бухгалтерського обліку можна виділити традиційні та новітні аспекти. Традиційні інститути є невід'ємною частиною дій індивідів, вони створюються і посилюються соціальних діями. У новій же інституційній теорії інститути розглядаються як інструменти, що свідомо використовуються для вимірювання, та представлені, здебільшого, статичними теоріями. Взаємодоповнюючий характер даних підходів забезпечує становлення цілісної інституційної теорії бухгалтерського обліку.

Стара інституційна традиція в економіці склалася під впливом праць американського економіста Торстейна Веблена (1857-1929), Дж. Коммонса (1862-1945), Уеслі Мітчелла (1874-1948), в останні роки XIX і перші десятиліття XX ст. базові принципи старого (американського інституціоналізму) сформувалися під впливом робіт К. Маркса і німецької історичної школи (це претендує на інтелектуальну самостійність, оскільки використовує зовсім інші методи аналізу господарської реальності) [1].

В даний час дослідження, проведені Е. Дюверне, О. Фавор, К. Менаром, вилилися в русло неінституційної традиції. Практичний вихід полягає в розробці (на мікроекономічному рівні) проблем управління якістю продукції та систем управління інноваціями (макрорівень). Проте теорія регуляції має ряд концептуальних недоліків.

Зародившись в Північній Італії як система техніки відображення інформації про фінансові операції, інститут обліку до теперішнього часу суттєво змінився в бік збільшення прозорості процедур і результатів його функціонування, перетворившись в інформаційне середовище, що охоплює усі сфери - бізнесу, влади й управління, соціальні відносини в суспільстві. Його розвиток й постійна трансформація протягом тривалого часу є підтвердженням гіпотези про виживання тих інститутів, які найкраще сприяють вирішенню проблем, що постають перед економічними та соціальними системами.

На сьогодні інститут бухгалтерського обліку являє собою не хаотичний набір елементів, а взаємопов'язану систему.

При визначенні терміну вчені використовують найрізноманітніші критерії, в зв'язку з чим відправним методологічним підходом може бути визначення інституту обліку як «безлічі пов'язаних між собою компонентів тієї чи іншої природи, упорядкованих по відносинах, що володіють цілком визначеними властивостями і характеризується єдністю, вираженим в інтегральних властивостях і функціях безлічі» [2].

Водночас, варто ще раз зауважити, що в наукових джерелах дослідження сутності і дефініція поняття «бухгалтерський облік» даються більшою мірою з позицій процесно-системного підходу.

**Висновки.** Систематизація облікової літератури дозволили розглянути та узагальнити бачення науковців щодо дефініції поняття «бухгалтерський облік» крізь

призму теорії систем та інституційної теорії.

Проведене дослідження засвідчує, що систему бухгалтерського обліку не можна розглядати виключно як діяльність чи процес, оскільки діяльність не охоплює взаємозв'язки між підсистемами фінансового, податкового та управлінського обліку.

Бухгалтерський облік, з одного боку, є системою, що уявляє собою інформаційно-аналітичний комплекс всієї господарської діяльності будь-якої інституційної одиниці, і складається з взаємозв'язаних між собою елементів-підсистем, що функціонують на основі законодавства і призначених для надання зовнішньої і внутрішньої звітності конкретних категорій користувачів.

З позицій же інституціоналізму характерними ознаками інституту в цілому і соціально-економічного інституту, зокрема, бухгалтерський облік є інститутом, що складається з субститутів нижчого порядку. З огляду на вищевикладене та на підставі проведених досліджень, вважаємо за доцільне розширити сучасне бачення і розуміння інституту бухгалтерського обліку та його архітектоники, що й буде предметом подальших розвідок.

#### Список використаних джерел

1. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука [Текст] / Я.В.Соколов. — М. : 1С-Паблшинг, 2011. — С. 492–493.
2. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В.Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 496 с.: ил.
3. Как следует понимать бухгалтерский учет [Електронний ресурс] / Я.В.Соколов. – Режим доступу до джерела : [http://88.86.72.250/htmldb/492/chapter\\_70.html](http://88.86.72.250/htmldb/492/chapter_70.html) (дата звернення 21.11.2015 р.). — Назва з екрана.
4. Пушкар М.С. Розробка систем обліку [Текст] : навчальний посібник / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.
5. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / [Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидок та ін. ; под ред. Ф.Ф. Бутинця]. – [2-ге вид.]. – Житомир, 2002. – 544 с.
6. Бухгалтерський словник [Текст] / [авт. уклад. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир : ЖІПІ, 2001. – 224 с.
7. Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні : теоретико-методологічні основи [Текст] : дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04 / Малюга Наталя Михайлівна. — Житомир, 2006. — 365 с.
8. Мачуга, Роман Іванович Інформаційна система бухгалтерського обліку в управлінні підприємствами харчової промисловості [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Роман Іванович Мачуга. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 20 с.
9. Большой бухгалтерский словарь [Текст] / под ред. А.Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики. – 1999. – 574 с.
10. Барац, С.М. Курс двойной бухгалтерии [Текст] / С.М. Барац. – С.-П. : 1900. – 424 с.
11. Блатов, Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством [Текст] / Н.А. Блатов. – М. : 1926. – 531 с.
12. Бондар, М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/natural/Vnulp/Menugment/2012\\_721/11.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/Vnulp/Menugment/2012_721/11.pdf) (дата звернення 15.03.2016). – Назва з екрана.
13. Додонов, А.А. Организация учета в условиях АСУ [Текст] / А.А. Додонов. – М.: Легкая индустрия, 1973. – 210 с.
14. Палий, В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета [Текст] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.
15. Івахненко, С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С.В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.
16. Кіндрацька, Л.М. Фінансовий та управлінський облік у банках [Текст] : підручник / Л.М.Кіндрацька. – К.: КНЕУ, 2008. – 816 с.
17. Кузьмінський, Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? [Текст] / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8-11.



18. Ловінська, Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст] : монографія / Л.Г.Ловінська. — К. : КНЕУ, 2006. 256 с.
19. Проданчук, М.А. Облікова система як філософська сутність інформаційного підходу в управлінні економікою [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/Chem\\_Biol/Vkhnuu\\_ekon/2012\\_10/pdf/18.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vkhnuu_ekon/2012_10/pdf/18.pdf) (дата звернення 10.12.2013 р.).
20. Пушкар М.С. Філософія обліку [Текст] / М.С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
21. Кузнецова, С. Система БО : методологічні та правові аспекти формування [Текст] / С.Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 15.
22. Саріків, А.Н. Бухгалтерія [Текст] / А.Н. Саріків. – Харків : 1927. – 385 с.
23. Сухарева, Л.О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку [Текст] : [монографія] / Л.О. Сухарева, К.О. Закалінська; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : Вид-во “Вебер” (Донецька філія), 2009. – 236 с.
24. Ткач, В.І. Международная система учета и отчетности [Текст] / В.І.Ткач, В.М.Ткач. — М., 1991. — 160 с.
25. Шатохіна, О. Облік та інформаційне забезпечення управління господарською діяльністю підприємств [Текст] / О.Шатохіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С. 28-33.
26. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / Ф.Ф.Бутинець, Л.Л.Горецька. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 544 с.
27. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Алиция Ягурова; [пер. с польск.; предисл. Я.В. Соколова]. – М. Финансы и статистика, 1991. – С. 33.
28. Гура, Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://papers.univ.kiev.ua/ekonomika/articles/Accounting\\_as\\_a\\_complex\\_information\\_system\\_13882.pdf](http://papers.univ.kiev.ua/ekonomika/articles/Accounting_as_a_complex_information_system_13882.pdf) (дата звернення 25.11. 2015 р.). — Назва з екрана
29. Семенишена, Н.В. Бачення дефініції поняття “бухгалтерський облік” крізь призму інституційної теорії [Текст] / Семенишена Н.В. // Торговля, комерція, підприємництво : збірник наукових праць. – Випуск 15 / [редакц. кол.: Апопій В. В., Дайновський Ю. А., Скибінський С. В. та ін.]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2013. – Вип. 15. – С. 182.
30. Соколов, Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней [Текст] / Я.В.Соколов. — М. : ЮНИТИ, 1996.
31. Валуев, Б.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Б.И.Валуев. — Одеса : ОДЕУ ; «Принт-мастер», 2002. — 272 с.
32. Височан, О. Бухгалтерський облік як інформаційна система [Текст] / О.Височан // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 23 жовтн. 2014 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль : Крок, 2014. – С. 33—36.
33. Грей, С. Дж., Нидлз, Б.Е. Финансовый учет, глобальный подход [Текст] / С.Дж.Грей, Б.Е.Нидлз. — М. : Волтере Клувер, 2006. — 614 с.
34. Євдокимов, В.В. Бухгалтерський облік як інформаційна система: загальні методологічні підходи [Текст] / В.В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. — 2009. — № 1 (47). — С.35–40.
35. Ковальчук, С. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління [Текст] / С.Ковальчук, В. Панасюк // Економічний аналіз. — 2010. — Випуск 6. — С.77–80.
36. Нарібаєв, К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. – М. : Финансы, 1979. – 152 с.
37. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. — [2-е вид.] — Житомир, 2002. — 544 с.
38. Уманців, Г. Облік у системі мікро- та макроекономічного управління [Текст] / Г.Уманців // Бухгалтерський облік і аудит.— 2008. — № 4. — С. 17—24.
39. Волкова, О.Н. (2012). От ремесла к институту: эволюция бухгалтерского учета в Италии от Средневековья до Нового времени [Текст] / О.Н.Волкова // Вопросы экономики. – № 11. – С. 135–152.

#### References

1. Sokolov, Ja.V. (2011). Buhgalterskyj uchët – veselaja nauka [Accounting - a fun science]. Moscow : IS–Pablyshyng

2. Sokolov, Ja.V. (2003). *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow : Finansy i statistika.
3. Sokolov, Ja.V. *Kak sleduet ponymat' buhgalterskyj uchet* [As should be understood accounting]. Retrived from [http://88.86.72.250/htmldb/492/chapter\\_70.html](http://88.86.72.250/htmldb/492/chapter_70.html).
4. Pushkar M.S. (2003). *Rozrobka system obliku* [Development of accounting systems]. Ternopil' : Kart-blansh.
5. Butynec' F.F. (Ed.), Ivahnenkov, S.V. Davydjuk T.V. et al. (2002). *Informacijni systemy buhgalters'kogo obliku* [Information accounting system]. Zhytomyr.
6. Butynec' F.F. (2001). *Buhgalters'kyj slovnyk* [Accounting Dictionary]. Zhytomyr : ZhITI.
7. Maljuga, N.M. (2006). *Koncepcija rozvytku buhgalters'kogo obliku v Ukraini : teoretyko-metodologichni osnovy* [Concept of development of accounting in Ukraine: theoretical and methodological foundations] (Doctor's thesis). ZDTU, Zhytomyr.
8. Machuga, Roman Ivanovych (2009). *Informacijna sistema buhgalters'kogo obliku v upravlinni pidpryjemstvy harchovoi' promyslovosti* [Information system of accounting in the management of the food industry] : Abstract candidate theses. Ternopil' : TNEU.
9. Azrylyjan, A.N. (1999). *Bol'shoj buhgalterskyj slovar'* [Large accounting dictionary]. Moscow : Ynstytut novoj ekonomyky.
10. Barac, S.M. (1900). *Kurs dvojnoj buhgalteryy* [The course of double-entry bookkeeping]. Snt.-Peterburg.
11. Blatov, N.A. (1926). *Osnovy obshej buhgalterii v svjazi s togovym, promyshlennym i smetnym schetovodstvom* [Fundamentals of general accounting in connection with the commercial, industrial and estimated bookkeeping] Moscow.
12. Bondar, M.I. (2012). *Buhgalters'kyj oblik jak informacijna pidsistema systemy upravlinnja* [Accounting as an information subsystem management]. Retrived from [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/natural/Vnulp/Menegment/2012\\_721/11.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/Vnulp/Menegment/2012_721/11.pdf)
13. Dodonov, A.A. (1973). *Organizacija ucheta v uslovijah ASU* [Organization of the account in the conditions of AMS] / A.A. Dodonov. Moscow : Legkaja yndustryja.
14. Palyj, V.F., & Ja.V.Sokolov (1979). *Vvedenye v teoryju buhgalterskogo ucheta* [Introduction to Accounting]. Moscow : Fynansy.
15. Ivahnenkov, S.V. (2003). *Informacijni tehnologii' v organizacii' buhgalters'kogo obliku ta audytu* [Information technologies in the accounting organization]. Kiev : Znannja-Pres.
16. Kindrac'ka, L.M. (2008). *Finansovyj ta upravlins'kyj oblik u bankah* [Financial and management accounting in banks]. Kiev : KNEU.
17. Kuz'mins'kyj, Ju. (2006). *Shho take systema buhgalters'kogo obliku? [What accounting system?]. Buhgalters'kyj oblik i audyt, 6, 8-11.*
18. Lovins'ka, L.G. (2006). *Ocinka v buhgalters'komu obliku* [Tekst]. Kiev : KNEU.
19. Prodanchuk, M.A. *Oblikova sistema jak filosof'ska sutnist' informacijnogo pidhodu v upravlinni ekonomikoju* [The accounting system as a philosophical approach to the nature of the information management of the economy]. Retrived from [http://archive.nbu.gov.ua/portal/Chem\\_Biol/Vkhnau\\_ekon/2012\\_10/pdf/18.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vkhnau_ekon/2012_10/pdf/18.pdf)
20. Pushkar M.S. (2002). *Filosofija obliku* [Philosophy of accounting]. Ternopil' : Kart-blansh.
21. Kuznjecova, S. (2008). *Systema BO : metodologichni ta pravovi aspekty formuvannja* [Accounting system : methodological and legal aspects of the formation]. *Buhgalters'kyj oblik i audyt* [Accounting and Auditing], 4, 15.
22. Sarikiv A.N. (1927). *Buhgalterija* [Accounting]. Harkiv.
23. Suhareva, L.O., & Zakalins'ka, K.O. (2009). *Audyt: ocinka jakosti systemy buhgalters'kogo obliku* [Audit: evaluation of the quality of the accounting system]. Donec. nac. un-t ekonomyky i torgivli im. M. Tugan-Baranovs'kogo. Donec'k : Vyd-vo "Veber" (Donec'ka filija).
24. Tkach V.I., & Tkach V.M. (1991). *Mezhdunarodnaja sistema ucheta y otchetnosty* [International accounting and reporting system]. Moscow.
25. Shatohina, O. (2004). *Oblik ta informacijne zabezpechennja upravlinnja gospodars'koju dijial'nistju pidpryjemstv* [Accounting and information management software business activities of enterprises]. *Buhgalters'kyj oblik i audyt, 3, 28-33.*
26. Butynec', F.F., & Gorec'ka, L.L. (2003). *Buhgalters'kyj oblik u zarubizhnyh kraj'nah* [Accounting in foreign countries]. Zhytomyr: PP "Ruta".
27. Jagurova, Alycyja (1991). *Upravlencheskyj uchet: opyt ekonomychesky razvytyh stran* [Management accounting: the experience of developed countries]. Moscow : Fynansy y statystyka.
28. Gura, N. *Buhgalters'kyj oblik jak skladna informacijna sistema* [Accounting as a complex

information system]. Retrieved from [http://papers.univ.kiev.ua/ekonomika/articles/Accounting\\_as\\_a\\_complex\\_information\\_system\\_13882.pdf](http://papers.univ.kiev.ua/ekonomika/articles/Accounting_as_a_complex_information_system_13882.pdf)

29. Semenysheva, N.V. (2013). *Bachennja definicii' ponjattja "buhgalters'kyj oblik" kriz' pryzmu instyucijnoi' teorii'* [Vision definition of the concept of "Accounting" in the light of institutional theory]. *Torgivlja, komercija, pidpryjemstvo : zbirnyk naukovykh prac'*, Issue 15, 182.

30. Sokolov, Ja. V. (1996). *Buhgalterskyj uchet: ot ystokov do nashyh dnei* [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow : JuNYTY.

31. Valuev, B.Y. (2002). *Teoryja buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Odesa : ODEU ; «Prynt-master».

32. Vysochan, O. (2014). *Buhgalters'kyj oblik jak informacijna sistema* [Accounting as an information system] Buhgalters'kyj oblik, analiz i audyt ta upravlinnja ekonomichnymy procesamy v svitovij i nacional'nij ekonomici: istorija, suchasnist', perspektyvy : materialy mizhnar. nauk.-prakt. konf. 23 zhovtn. 2014 r., (SAEU in Podilya, Kam'janec'-Podil's'kyj). Papers presented at the international scientific and practical Conference «Accounting, analysis and management of economic processes in the world and national economy: Past, Present, Perspectives» of State Agrarian and Engineering University in Podilya, Kamenets-Podilsky.

33. Grej, S. Dzh., & Nydlz, B.E. (2006). *Finansovyj uchet, global'nyj podhod* [Financial accounting, global approach]. Moscow : Voltere Kluver [Walter Kluwer].

34. Jevdokymov, V.V. (2009). *Buhgalters'kyj oblik jak informacijna sistema: zagal'ni metodologichni pidhody* [Accounting as an information system: general methodological approaches] *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky [Herald ZHDTU. Economics]*, 1 (47), 35–40.

35. Koval'chuk, Je., & Panasjuk, V. (2010). *Buhgalters'kyj oblik jak informacijna sistema upravlinnja* [Accounting as a management information system] *Ekonomichnyj analiz*, Issue 6, 77–80.

36. Narybaev, K.N. (1979). *Organyzacyja buhgalterskogo ucheta v SShA* [Accounting organization in the USA]. Moscow : Fynansy, 1979.

37. Butynec', F.F., Ivahnenkov, S.V., Davydjuk, T.V., & Shahrachuk, T.V. (2002). *Informacijni systemy buhgalters'kogo obliku* [Information systems of accounting]. Zhytomyr.

38. Umanciv, G. (2008). *Oblik u systemi mikro- ta makroekonomichnogo upravlinnja* [Accounting for micro and macroeconomic management system]. *Buhgalters'kyj oblik i audyt* [Accounting and audit], 4, 17–24.

39. Volkova, O.N. (2012). *Ot remesla k institutu: jevoljucija buhgalterskogo ucheta v Italii ot Srednevekov'ja do Novogo vremeni* [From Craft to Institution: Accounting in Italy from the Middle Ages to the Early Modern Period]. *Voprosy jekonomiki*, 11, 135–152.

Дата надходження статті до редакції : 17.03.2016

1 рецензування 11.04.2016 Прийняття в друк : 19.04.2016

Received: 17.03.2016 1st Revision: 11.04.2016 Accepted: 19.04.2016

**Natalia Semenysheva**  
PhD. (Econ), Associate  
Professor

Department of Accounting and Audit  
Economic Faculty  
State Agrarian and Engineering University in Podilya  
Kamianets-Podilskyi, Ukraine  
E-mail: [natvik-73@mail.ru](mailto:natvik-73@mail.ru)

## ACCOUNTING FROM THE SYSTEM TO THE INSTITUTE (review definitions)

*Transformation of accounting in the conditions of modern globalization processes require the use of clear targets, set in the form of characteristic properties, acquired for a proper accounting system information and analytical accounting and control management software companies.*

*The research results achieved by compiling, organizing, content analysis system of accounting concepts, accounting as the accounting system and as an institute that involves specification of the composition, structure and functioning mechanisms on the basis of structural and organizational decomposition. In scientific studies the nature and sources of the concept definition of "accounting" are mostly from the standpoint of process-system approach. At the same time, the prevailing majority of scientists press on systematic accounting. Studies definiyu systematized the concept of "accounting system", "Accounting as a system." Ordering of accounting literature allowed to review and summarize*

*the vision of the scientists on the definition of the concept of "accounting" through systems theory and institutional theory.*

*The study shows that the accounting system can not be seen solely as an activity or process, because the activity does not cover the relationship between the subsystems of the financial, tax and management accounting, in addition, accounting, on the one hand, is a system that is an information analytical complex of all economic activity of any institutional unit, and consists of interconnected components, sub-systems, which operate on the basis of law and for providing external and internal reporting of specific categories of users. From the positions of the characteristic features of institutionalism of the Institute as a whole and the socio-economic institution, in particular, accounting is an institute consisting of a lower order of substitutes.*

*The studies consider it appropriate to extend the current vision and understanding of the accounting institute and its architectonic, which will be the subject of further research.*

**Keywords:** *accounting, accounting system, accounting system, institute, institute of accounting, information system.*

**Наталья Семенишена**  
к.э.н., доцент

кафедра учета и аудита  
Подольский государственный аграрно-технический  
университет  
Каменец-Подольский, Украина  
E-mail: [natvik-73@mail.ru](mailto:natvik-73@mail.ru)

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ОТ СИСТЕМЫ К ИНСТИТУТУ (обзор дефиниций)

*Трансформация учета в условиях современных глобализационных процессов требует использования четких целевых ориентиров, которые устанавливаются в виде характерных свойств, приобретаемых системой учета для надлежащего информационно-аналитического и учетно-контрольного обеспечения менеджмента предприятий.*

*Результаты исследований достигнуты путем обобщения, систематизации, контент-анализа понятия системы учета, бухгалтерского учета как системы и бухгалтерского учета как института, что предполагает конкретизацию состава, структуры и механизмов функционирования на основе структурно-организационной декомпозиции.*

*В научных источниках исследования сущности и дефиниции понятия «бухгалтерский учет» подаются в большей степени с позиций процессно-системного подхода. В то же время, превалирующее большинство ученых отмечают системность бухгалтерского учета. Исследованиями систематизированы дефиниции понятия «система бухгалтерского учета», «бухгалтерский учет как система». Систематизация учетной литературы позволили рассмотреть и обобщить видение ученых о дефиниции понятия «бухгалтерский учет» через призму теории систем и институциональной теории.*

*Проведенное исследование показывает, что систему бухгалтерского учета нельзя рассматривать исключительно как деятельность, поскольку деятельность не охватывает взаимосвязи между подсистемами финансового, налогового и управленческого учета, кроме того, бухгалтерский учет, с одной стороны, является системой, представляет собой информационно-аналитический комплекс всей хозяйственной деятельности любой институциональной единицы, и состоит из взаимосвязанных между собой элементов-подсистем, функционирующих на основе законодательства и предназначенных для предоставления внешней и внутренней отчетности конкретных категорий пользователей.*

*С позиций институционализма характерными признаками института в целом, и социально-экономического института в частности, бухгалтерский учет является институтом, состоящим из субститутов низшего порядка.*

*В результате исследований считаем целесообразным расширить современное видение и понимание института бухгалтерского учета и его архитектоники, что и будет предметом дальнейших исследований.*

**Ключевые слова:** *бухгалтерский учет, система учета, учет, система, институт, институт учета, информационная система.*