

*В.А. Шпак*  
*д.е.н., професор*  
*кафедри теорії бухгалтерського обліку*  
*Національної академії статистики,*  
*обліку та аудиту*

### **ПРЯМІ ТА ЗВОРОТНІ ЗВ'ЯЗКИ МІЖ ЕЛЕМЕНТАМИ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ**

**Постановка проблеми.** Серед проблем бухгалтерського обліку, які стримують його розвиток та обмежують можливості, є проблеми організаційного порядку. Організаційні обмеження бухгалтерського обліку досить складно виявити та усунути, але їхнє вирішення призводить до суттєвих та важливих позитивних змін у функціонуванні облікової системи. Розвиток бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності вимагає дослідження питань його організації і, зокрема, дослідження зв'язків між елементами облікової системи.

**Метою статті** є розкриття зв'язків між видами бухгалтерського обліку та обліковими процедурами в процесі оброблення інформації, які є проявом цілісності та єдності елементів системи бухгалтерського обліку.

**Аналіз публікацій з проблеми.** У науковій літературі домінують погляди на структуру бухгалтерського обліку як на систему, в якій між її елементами існують, насамперед, прямі зв'язки, підпорядковані основній меті – наданню користувачам повної, об'єктивної та достовірної інформації про діяльність суб'єктів господарювання. Що є спрощеним уявленням про складну, відкриту та динамічну облікову систему, якій крім інформаційної притаманна контрольна та аналітична функції.

**Виклад основного матеріалу.** Системний підхід як сучасний напрям методології досліджень, полягає в дослідженні об'єкта як цілісної множини елементів в сукупності відношень і зв'язків між ними, тобто розгляд об'єкта як системи. Тому, сприймаючи бухгалтерський облік як систему, що потребує організації, розглянемо ознаки "системності".

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

Поняття "система" використовується в усіх галузях науки. Найчастіше воно вживається там, де йдеться про разом зібране, упорядковане, організоване. Існують різні трактування системи:

- система (від грець. – поєднання, утворення, організм) – сукупність взаємопов'язаних об'єктів, організованих в єдине ціле;
- упорядкована сукупність взаємозв'язаних та взаємодіючих елементів;
- сукупність взаємопов'язаних об'єктів і процесів, що змінюються в часі;
- сукупність елементів, організованих для виконання певної множини функцій з метою досягнення бажаних результатів;
- сукупність елементів, які співвідносяться між собою і утворюють цілісність, єдність;
- упорядкована сукупність різного роду елементів чи частин, взаємозалежних між собою і з зовнішнім середовищем, об'єднаних в єдине ціле;
- комплекс елементів, які знаходяться у взаємодії;
- сукупність взаємопов'язаних та взаємозалежних елементів або процесів, які взаємодіють, цілеспрямовано перетворюючи вихідні компоненти (входи) у деякий результат (вихід).

На підставі наведених визначень поняття "система" виділені основні ознаки системності:

- велика кількість складових (елементів) системи;
- наявність зв'язку між елементами системи;
- наявність структури системи та її ієрархічність;
- цілісність та єдність елементів системи;
- єдність головної мети для всіх елементів системи;
- відносна самостійність елементів системи – кожен із них сам володіє властивостями системи;
- наявність середовища системи.

У запропонованій статті обмежимося першими трьома ознаками системності та екстраполюємо їх на бухгалтерський облік. У таблиці 1 наведено структуру системи бухгалтерського обліку, яка ілюструє вище сказане.

Таблиця 1

**Структура елементів системи обліку**

Ознаки класифікації елементів	Елементи системи бухгалтерського обліку	
	Перший рівень	Другий рівень
	1	2
Види обліку за метою та користувачами облікової інформації	Фінансовий облік	Облік необоротних активів
		Облік оборотних активів
		Облік власного капіталу
		Облік зобов'язань
		Облік виробництва
		Облік реалізації
	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік	Облік доходів, витрат та фінансових результатів
		Облік витрат за центрами відповідальності
		Облік доходів за центрами відповідальності
	Податковий облік	Облік результатів за центрами відповідальності
Облік податку на прибуток		
Облік податку на додану вартість		
Види обліку за ступенем узагальнення/деталізації облікової інформації	Податковий облік	Облік інших податків, зборів та платежів
	Синтетичний облік	Рахунки першого порядку Субрахунки
Види обліку за етапами облікового процесу	Аналітичний облік	Порядок не регламентується
		Первинний облік
	Поточний облік	Накопичення Систематизація
		Підсумковий облік

Наведена класифікація елементів системи бухгалтерського обліку не є повною, але вона відповідає поставленим завданням дослідження і дозволяє розкрити особливості системи бухгалтерського обліку, визначити об'єкти її організації з-поміж сукупності елементів системи та їхніх зв'язків. Для цього уточнимо ознаки класифікації, які охоплюють основний спектр особливостей бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

**Ознаки класифікації елементів облікової системи**

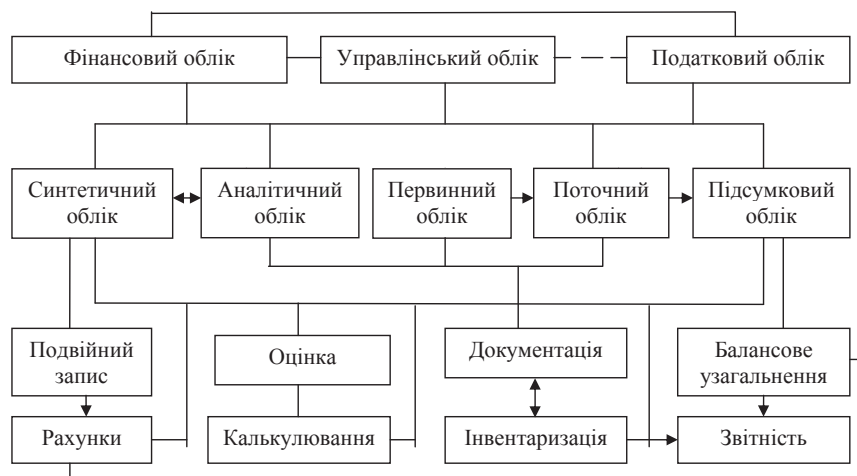
Ознаки класифікації	Класифікаційні групи		Приклад
1	2		3
За ступенем однорідності елементів	елементи однорідні (однотипні з іншими)		прикладом таких елементів є синтетичний та аналітичний облік, які є однотипними, але різними за ступенем деталізації інформації
	елементи неоднорідні (різномісні з іншими)		наприклад, види обліку за різними ознаками (за метою – фінансовий облік, за ступенем деталізації інформації – синтетичний облік, за етапами облікового процесу – первинний облік)
За ступенем самостійності елементів	елементи, що діють за жорсткою програмою		форми звітності
	елементи, що підлягають адаптації		облікова політика
За тривалістю існування	елементи, що мають відносно довгостроковий термін існування		принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності
	елементи, що існують тимчасово		тимчасові податкові різниці
За часовою приналежністю	елементи, що залишилися від минулого стану системи		звітність, оцінка за історичною вартістю
	елементи, що характеризують теперішній стан системи		оцінка за теперішньою вартістю, справедливою вартістю
	елементи, що з'являться у системі в майбутньому		доходи та витрати майбутній періодів
За ступенем важливості для системи	основні елементи		переважна більшість елементів системи бухгалтерського обліку
	неосновні елементи		невартісні вимірники об'єктів обліку
За характером впливу на систему	елементи, що мають чіткий та однозначний вплив на систему		подвійний запис
	елементи, що мають непередбачуваний вплив на систему		інвентаризація
За функцією в системі	вхідні елементи		сальдо початкове на рахунках, первинні документи
	вихідні елементи		сальдо кінцеве на рахунках, звітність
	елементи, що функціонують між входом у систему і виходом з неї та призначенні для здійснення певних перетворень		облікові реєстри
За спрямованістю зв'язків між елементами системи	з визначеним вектором напрямку	односторонній	первинний облік → поточний облік звітність →
		двосторонній	аналітичний облік ← синтетичний облік
	без визначеного вектору напрямку		баланс — рахунки
За суцільністю (безперервністю) зв'язку	безперервний		аналітичний облік — синтетичний облік
	дискретний		податковий облік - - - управлінський облік

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

Для бухгалтерського обліку характерна єдність його елементів, яка забезпечує цілісність облікової системи в процесі виконання нею інформаційної функції управління. Єдність, в свою чергу, характеризується наявністю зв'язків між елементами облікової системи. Між елементами системи бухгалтерського обліку існують як прямі, так і зворотні зв'язки, про наявність яких свідчать принаймні такі факти:

- інформація фінансового обліку використовується для здійснення управлінського і податкового обліку;
- дані первинного обліку на етапі поточного обліку систематизуються і на етапі підсумкового обліку узагальнюються;
- інформація аналітичного обліку деталізує інформацію синтетичного обліку і т.д.

На рис.1 наведено схему взаємозв'язку між видами та методами бухгалтерського обліку, яка засвідчує наявність односторонніх, двохсторонніх, безперервних, дискретних зв'язків між елементами системи бухгалтерського обліку.



**Рис. 1. Схема взаємозв'язку між елементами системи бухгалтерського обліку**

За спрямованістю зв'язків між елементами облікової системи:  
а) з визначеним вектором напрямку:

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

- односторонній (первинний облік → поточний облік звітність);

- двохсторонній (аналітичний облік ↔ синтетичний облік);

б) без визначення напрямку (баланс — рахунки).

За суцільністю (безперервністю) зв'язків між елементами облікової системи:

- безперервний (аналітичний облік — синтетичний облік);

- дискретний (податковий облік - - - управлінський облік).

За локалізацією зв'язків між елементами облікової системи:

- внутрішній (первинні документи, облікові реєстри);

- зовнішній (фінансова, податкова звітність).

За станом зв'язків між елементами облікової системи:

- вхідний (первинні документи, вступний баланс);

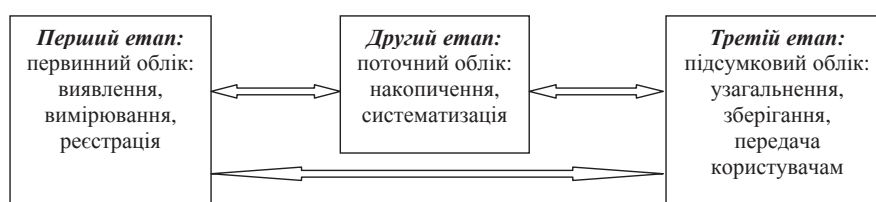
- вихідний (звітність).

Між фінансовим та управлінським обліком існує тісний зв'язок, як і між фінансовим та податковим обліком. Так інформація первинного і поточного обліку слугує основою для ведення фінансового, управлінського та податкового обліку. Цього не можна сказати про взаємозв'язок управлінського і податкового обліку, зв'язок між якими є дискретним (переривчастим, непостійним) та опосередкованим. Інформація управлінського обліку цікава для податкового обліку тільки з позиції мінімізації витрат та оптимізації розрахунків з бюджетом.

Крім логічних прямих зв'язків між елементами системи бухгалтерського обліку існують менш очевидні але не менш важливі зворотні зв'язки, завдяки яким бухгалтерський облік набуває властивостей самоорганізованої системи. Зворотні зв'язки дозволяють дещо по-іншому інтерпретувати функції бухгалтерського обліку: (облікову, контрольну, аналітичну, оцінювальну), а також доповнити їх функціями планування та забезпечення прийняття управлінських рішень, виходячи із сучасного розуміння змісту та місця бухгалтерського обліку в системі управління та на перспективу. Цей підхід дозволяє розширити перелік властивих бухгалтерському обліку процедур та виділити процедуру безпосередньої участі бухгалтерського обліку (підсистеми управлінського обліку) у виробленні та прийнятті управлінських рішень. Бухгалтерський облік не тільки надає

інформацію про господарську діяльність підприємства, а й пропонує шляхи вирішення конкретних питань господарської діяльності (куди здійснювати інвестиції; як оптимізувати обсяг та асортимент виробництва і реалізації продукції; як оптимізувати грошові потоки і т.д.).

На рис. 2. показано спрямованість зв'язків між обліковими процедурами в процесі обліку.



**Рис. 2. Зворотний зв'язок між обліковими процедурами в процесі обліку**

Зворотний зв'язок між процедурами в процесі обліку, є проявом облікової рефлексії. Рефлексія (пізньолат. – повертання, обернення, спрямування назад) є досить поширеним поняттям у філософії, психології, педагогіці, а останнім часом і у програмуванні. Кожна із зазначених наукових дисциплін вкладає свій зміст у цей термін. У філософії як науці, що започаткувала вживання терміну "рефлексія", розуміється під ним форма теоретичної діяльності людини, спрямованої на осмислення своїх власних дій та їх законів.

Під рефлексією обліку розуміється спосіб зворотного зв'язку між обліковими процедурами у формі контролю, аналізу, оцінювання облікових дій та їхнього результату (повноти, достовірності облікової інформації на всіх етапах облікового процесу). Прикладом такого зв'язку є інвентаризація – процедура фактичного контролю та документального оформлення раніше не задокументованих фактів господарського життя.

Облікова рефлексія є тим фактором, завдяки якому бухгалтерський облік набуває ознак самоорганізованої системи. Під самоорганізацією розуміють процес упорядкування системи за рахунок внутрішніх факторів. До цих факторів відносяться

*Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*

елементи методу бухгалтерського обліку: подвійний запис, бухгалтерські рахунки, інвентаризацію, документацію, балансове узагальнення, звітність, оцінку, калькулювання, які призначені не тільки для отримання інформації, а й для її контролю та аналізу. Це внутрішні запобіжники, способи протидії деструктивним процесам всередині облікової системи. Рефлексія обліку дає системі бухгалтерського обліку ті переваги, які виділяють бухгалтерський облік з-поміж інших інформаційних систем управління і роблять його обов'язковим та необхідним інструментом господарювання. Вона є внутрішнім фактором, що спонукає систему бухгалтерського обліку до саморозвитку. Завдяки обліковій рефлексії, яка проявляється через властиві бухгалтерському обліку функції контролю, аналізу, оцінювання, облікова система спроможна оперативно реагувати на її внутрішні проблеми, які звужують, обмежують можливості бухгалтерського обліку як інформаційної системи управління, а також усувати їх.

Наведемо більш конкретне пояснення цій властивості облікової системи. Так, розрахунок залишку готівки в касовій книзі забезпечує контроль ліміту готівки, а виконання видаткових ордерів (ордер – наказ) забезпечує контроль цільового використання грошових коштів.

Процедура складання бухгалтерського балансу передбачає закриття певних рахунків для визначення фінансового результату. Баланс, в свою чергу, дозволяє в експрес-режимі здійснювати аналіз ефективності діяльності (аналіз фінансового стану). Розподіл та списання загальновиробничих витрат для визначення виробничої собівартості продукції є проявом аналізу рентабельності виробництва і т.д..

Зв'язки між елементами облікової системи в процесі її функціонування проявляються, насамперед, через процедуру облікового процесу. Простежимо зв'язки між окремими процедурами бухгалтерського обліку. Зокрема, проаналізуємо зв'язок між процедурами виявлення, реєстрації та групування інформації в облікових регістрах, які належать до різних етапів облікового процесу. Логічне пояснення цього зв'язку таке: аби зареєструвати факт господарського життя у відповідному документі, його необхідно спочатку виявити. Існує й інше



пояснення: неможливо виявити господарський факт, не уточнивши його параметри і групувати – не зафіксувавши його у документах. Отже, процедура реєстрації як спосіб накопичення чи групування як спосіб систематизації даних, дозволяє виділити певний об'єкт з поміж інших.

Наступним прикладом є зв'язок між процедурами групування та узагальнення облікової інформації. На перший погляд, цей зв'язок є односторонньо спрямованим: групування облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку – це нижчий рівень систематизації облікової інформації, ніж її узагальнення у формах звітності. Отже, спочатку інформацію відображають в облікових регістрах, а потім її узагальнюють у формах звітності. Існує інша інтерпретація цього зв'язку: структура та зміст звітності безпосередньо впливає на вибір ознак систематизації інформації на етапі поточного обліку.

Отже, зв'язок між виявленням, вимірюванням (оцінюванням), реєстрацією, накопиченням, групуванням та узагальненням облікової інформації простежується в обох напрямках. Так, зафіксована у первинних документах інформація спочатку систематизується в облікових регістрах, а потім узагальнюється у сальдово-оборотній відомості та формах бухгалтерської звітності. Очевидно, що за даними бухгалтерського балансу чи сальдово-оборотної відомості при необхідності можна відкрити бухгалтерські рахунки, на підставі дебетових та кредитових оборотів за рахунками бухгалтерського обліку можна відновити первинні документи. Перелік статей та структура показників фінансової звітності є визначальними для організації поточного обліку, який, в свою чергу, впливає на вибір облікової номенклатури та документів на етапі первинного обліку.

Фінансова звітність формується з дотриманням відповідних принципів, які поширюються на бухгалтерський облік загалом і поточний та первинний облік зокрема. Тому вартісний вимірник, як узагальнюючий, є обов'язковим для відображення в бухгалтерському обліку фактів господарського життя.

**Висновок.** Застосування системного підходу до питань організації бухгалтерського обліку дозволяє зробити такий узагальнюючий висновок: кожна наступна процедура обліку є не

*Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*

тільки продовженням попередньої, а й її регулятором (встановлює правила та контроль за їх дотриманням).

**Список використаних джерел:**

1. Рефлекс [Електронний ресурс]. Режим доступу: [//uk.wikipedia.org/wiki/](http://uk.wikipedia.org/wiki/)
2. Философский словарь. Под ред. М.М. Розенталя. Изд. третье. – М.: Изд-во политической литературы, 1972. – 678 с.
3. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід [Текст]: монографія / В.А. Шпак. – К.: Бізнес медіа консалтинг, 2011. – с.312.