

ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ТА ІНТЕГРАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

Резюме. У статті піднята проблема інтеграції системи обліку та виділення в ній окремих підсистем.

The summary. In the article heaved up the problem of integration of the system of account and selection in it of separate subsystems.

Ключові слова. Система обліку, інтеграція, диференціація, бухгалтерський, фінансовий, внутрішньогосподарський облік, контролінг.

Постановка проблеми.

Досить часто при обговоренні проблем обліку, обґрунтуванні теоретичних основ обліку як науки вчені оперують поняттям «система обліку». Проте зміст, який вони вкладають в це поняття, а особливо складові такого утворення як «система обліку» можуть бути діаметрально протилежними.

У загальному розумінні система – це ціле, яке складається з частин. У науковому розумінні система – це сукупність взаємопов'язаних та взаємодіючих елементів, кожен з яких робить свій внесок до характеристики цілого. Системою називають будь-який цілісний комплекс, який охоплює визначену сукупність об'єктів довільної форми і змісту, що взаємопов'язані між собою і об'єднані регулярною взаємодією. У результаті утворення системи спрацьовує синергетичний ефект, коли сукупність об'єктів внаслідок об'єднання набуває властивостей, відмінних від властивостей кожного з об'єктів, які розглядають окремо.

Облік має ознаки властиві системі: 1) наявність зв'язків (в тому числі зворотних); 2) поділ на частини; 3) наявність структури (упорядкованих елементів); 4) цілеспрямованість; 5) збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність.

Майже ціле ХХ сторіччя від часу постанови Ради народних комісарів СРСР «Про організацію обліково-статистичних робіт» від 9 травня 1931 року бухгалтерський облік проіснував у вигляді моносистеми. Тріщина в непорушній скалі з'явилася у 1997 році, коли були введені в дію два законодавчих акти: 1. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств”. 2. Закон України „Про податок на додану вартість”. Саме з того часу починає широко застосовуватися серед бухгалтерів-практиків словосполучення «податковий облік». А науковці – з іншого боку – захопилися ідеєю запозичення зарубіжного досвіду і один наперед одного почали пропагувати поділ бухгалтерського обліку на дві підсистеми: фінансовий і управлінський, подаючи їх порівняльну характеристику, вказуючи на суттєві відмінності. У той час з'являється перше в Україні перекладне видання з фінансового і управлінського обліку [1]. Так тривало, аж до поки у 1999 році з'явився в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» термін внутрішньогосподарський (управлінський) облік. Це ознаменувало остаточний законодавчо закріплений поділ єдиної обліково-аналітичної системи на декілька підсистем і додало сили вченим до розгортання нових дискусій, які тривають й досі. Існування різних, діаметрально протилежних підходів до структурування системи обліку призводить до того, що вона є малоефективною стосовно інформаційної підтримки у прийнятті управлінських рішень; залишається багато нелогічностей, неузгодженостей у побудові навчальних планів при підготовці фахівців за напрямом Облік і аудит, значних повторів при викладанні навчальних дисциплін; виникненні хибних напрямків наукових досліджень. Вважаємо, що доцільно було б вже розставити всі акценти, чітко визначити складові системи обліку окремих суб'єктів господарювання, щоб припинити цю наукову дискусію і зосередити все ж увагу на змістовому наповненні визначених облікових підсистем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Серед наукової спільноти України, представники якої займаються дослідженням проблем обліку немає такого вченого (чи то зрілого, чи молодого, чи теоретика, чи практика), який би залишився байдужим і не окреслив свого бачення поділу (диференціації) системи обліку на підсистеми.

Представниками консервативного підходу до диференціації обліково-аналітичної системи підприємства є, як правило, «аксакали» наукового облікового співтовариства: Б. Валуев, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, В. Ластовецький. Вони наполягають на існуванні єдиної неподільної системи бухгалтерського обліку.

На думку О.С. Бородкіна «розділити систему бухгалтерського обліку ... не можна, такий поділ ... немає ні наукового, ні практичного значення. Які з підсистем, що становлять бухгалтерський облік, необхідно віднести до управлінського, а які до фінансового обліку, визначити неможливо» [2, с. 46].

М.Т. Білуха також відкидає існування такої підсистеми як управлінський облік, стверджуючи, що він «немає системності, предмета і методу, власної методології облікового відображення господарської діяльності, його об'єкти аналогічні до об'єктів бухгалтерського обліку» [3, с. 201].

Проти виділення в системі обліку управлінського виступав і В. Ластовецький, який вважав, що «всі без винятку дані обліку і звітності є потрібними для управління, тобто є управлінськими» [4, с. 41].

Проте, не зважаючи на намагання, засновників облікової школи в Україні зберегти цілісність облікової системи, більшість сучасних вчених (Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.М. Добровський, З.В. Задорожний, В.С. Лень, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, П.Я. Хомин) схильні все ж таки виділяти в ній окремі підсистеми. Що ж стосується питання, які саме, то спостерігається цілий калейдоскоп думок.

Формулювання цілей статті.

Тому метою написання статті є систематизація поглядів на проблему диференціації системи обліку, обґрунтування виділення певних підсистем, опис основних завдань, які повинна вирішувати кожна підсистема та характеристика інформаційних взаємозв'язків між ними.

Виклад основного матеріалу.

Найрадикальніших поглядів притримується М.С. Пушкар, який по-перше взагалі заперечує поділ господарського обліку на три види: статистичний, оперативний і бухгалтерський, стверджуючи, що статистика – це не вид обліку, а сукупність специфічних способів обробки даних обліку; завдання ж, які стояли перед оперативним обліком поглинула підсистема управлінського обліку, а бухгалтерський облік – це взагалі атавізм. Вважаємо, що твердження щодо статистичного й оперативного обліку є справді обґрунтованими.

М.С. Пушкар [5, с. 84] вважає, що систему обліку поділяють на підсистеми, які мають особливі функції, мету, структуру, але їх об'єднує те, що вони генерують інформаційні ресурси для різних ієрархічних рівнів менеджменту:

- фінансовий облік – дає інформаційні ресурси для тактичного рівня;
- управлінський облік – для операційного рівня;
- контролінг – для стратегічного рівня (рис. 1).

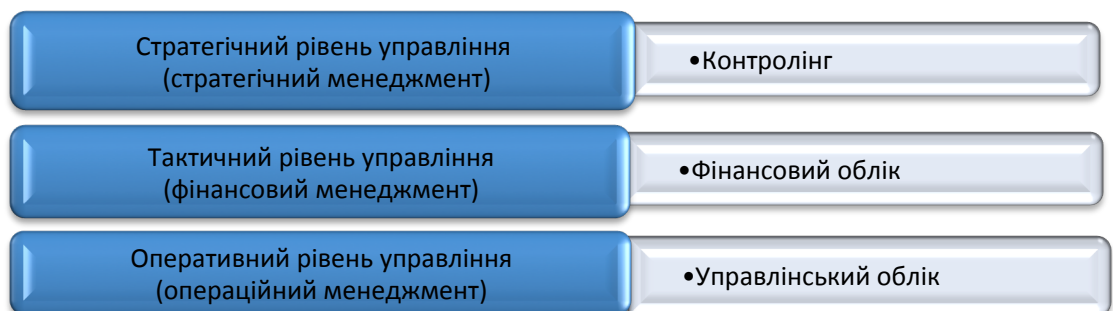


Рис. 1. Диференціація системи обліку за М.С. Пушкарем

Проте все ж таки найпоширенішим є погляд на поділ системи господарського обліку на підприємстві на три види: оперативний, статистичний, бухгалтерський, а системи бухгалтерського обліку на: фінансовий, управлінський, податковий (рис. 2).

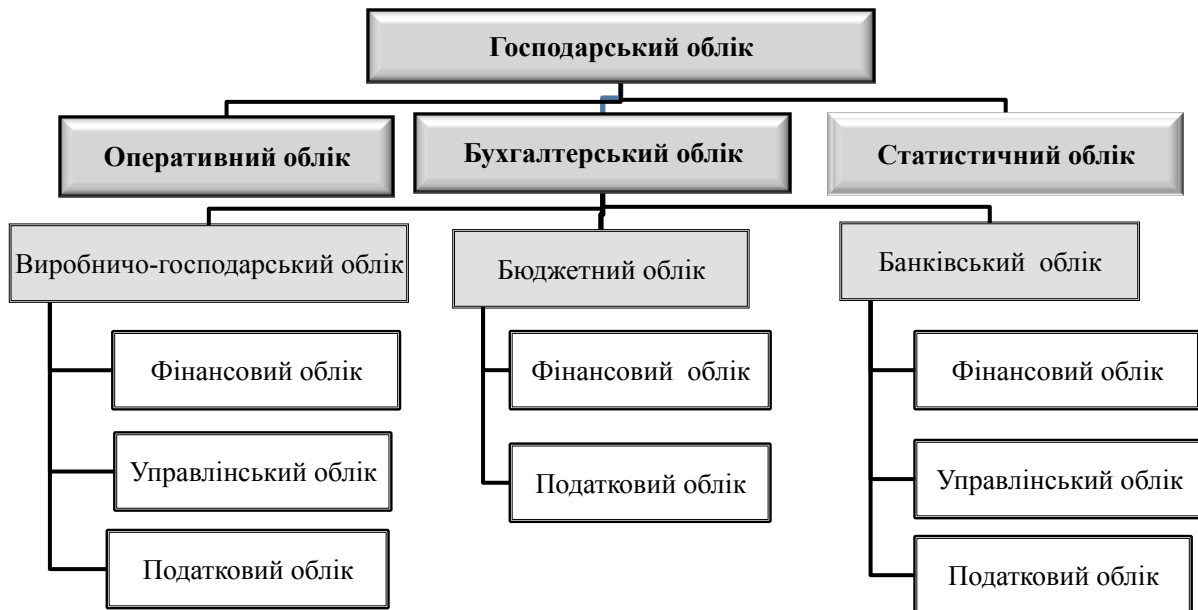


Рис. 2. Традиційний підхід до поділу системи обліку [6, с. 17]

Вважаємо все ж, що доцільною є інтеграція системи обліку. Оскільки облік є системою, то до нього можна застосувати кібернетичний підхід і побудувати модель «чорного ящика» (рис. 3). На вході в облікову систему ми матимемо факти господарської діяльності. Факт означає подію, явище, процес, які відбулися у реальній дійсності, у процесі господарської діяльності підприємства. Господарська діяльність пов'язана з функціонуванням підприємств, з виробництвом продукції, робіт чи послуг. Процеси спостереження та реєстрації фактів господарської діяльності на підприємстві формують, так звану, підсистему первинного обліку.



Рис. 3. Кібернетична модель системи обліку

Первинний облік є системою збору, вимірювання, реєстрації, накопичення, зберігання інформації, а також передачі її для подальшої обробки. Інформація первинного обліку забезпечує зворотний зв'язок в бухгалтерській інформаційній системі. У зв'язку з цим при створенні БУІС на великому підприємстві *первинний облік* доцільно також виділяти в окрему підсистему.

Дослідження проблем взаємодії облікових систем підприємства дає змогу стверджувати, що на вітчизняних підприємствах виникла об'єктивна необхідність у формуванні інтегрованої облікової системи, яка б максимально сприяла задоволенню інформаційних потреб всіх споживачів, і створенню на її основі інформаційних систем, необхідних для задоволення потреб в інформації конкретних користувачів. Інтеграція дасть змогу забезпечити цілісність і несутеречність всієї інформації, уникнути дублювання введення даних, а також поліпшити своєчасний обмін інформацією між всіма підрозділами. У цілому, завдяки інтеграції може бути істотно підвищена ефективність всієї інформаційної інфраструктури підприємства.

Сьогодні переважає думка, що основою обліку і, відповідно, обґрунтуванням для прийняття управлінських рішень, мають бути не бухгалтерські проводки, а первинні документи, які реєструються або створюються самою комп'ютерною інформаційною системою [7, с. 113].

У процесі комп'ютерної обробки даних відбувається інтеграція різних видів первинної економічної інформації, яку використовують у окремих функціях управління: облікової, планової, нормативної, технологічної, виробничої, оперативно-технічної та ін. Це і є основою створення єдиної інформаційної бази, дані з якої потім можуть багаторазово використовувати всі служби та підрозділи підприємства. Якщо в умовах ручної обробки даних різні служби створювали й обробляли необхідну інформацію, що зумовлювало різнобій, то в КІСП така обробка є єдиним технологічним процесом, що приводить до уникнення паралелізму і дублювання, до принципу однократної фіксації, а також до єдності й уніфікації (форм документації, показників, класифікації інформації, системи кодування тощо).

Після відповідного опрацювання дані, зафіксовані в первинних документах підлягають певній трансформації в підсистемах обліку.

Вивчення як друкованих видань, так і електронних ресурсів дало змогу нам систематизувати підходи щодо диференціації підсистем обліково-аналітичної системи підприємства:

1. Існує єдина система бухгалтерського обліку (Б. Валуєв, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, В. Ластовецький).
2. Система бухгалтерського обліку включає підсистеми фінансового, управлінського, податкового обліку (Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов., Гуцайлюк З.В., В.М. Добровський, З.В. Задорожний, В.С. Лень, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, П.Я. Хомин).
3. Система бухгалтерського обліку включає облік розрахунків за податками і платежами і поділяється на дві підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік.
4. Система внутрігосподарського обліку включає підсистеми фінансового, оперативного, статистичного (О. Бородкін).
5. Бухгалтерський облік включає підсистеми внутрішньогосподарського та фінансового обліку (ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»).
6. Управлінський облік є системою, яка включає бухгалтерський, оперативний і фінансовий облік.

Необхідно зауважити, що досить часто науковці ототожнюють поняття бухгалтерський та фінансовий облік. Законодавчо закріпленим є термін бухгалтерський облік як «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, загальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [8]. Тобто існує Закон про бухгалтерський облік, Положення стандарти бухгалтерського обліку, професія бухгалтер. У той же час при підготовці фахівців з обліку і аудиту передбачена дисципліна «Фінансовий облік», яка за змістом і наповненням є фактично заміником дисципліни «Бухгалтерський облік», що фігурувала в навчальних планах до 2000 року. У Програмі підготовки до складання кваліфікаційного іспиту для одержання сертифікату аудитора України подано перелік питань у розділі «Бухгалтерський облік», які фактично відповідають змісту підручників з фінансового обліку. Термін фінансовий облік в Україні з'явився, на наш погляд, знову ж таки на догоду зарубіжній практиці, де виділяється дві облікових системи фінансова та управлінська. Тому з 2000 року з'являються підручники під назвою «Бухгалтерський фінансовий облік»

В.В. Сопко визначає бухгалтерський фінансовий облік як комплексний системний облік усіх засобів та усієї господарської (економічної) діяльності відповідно до вимог чинного законодавства [9].

Ф.Ф. Бутинець характеризує бухгалтерський фінансовий облік як «сукупність правил та процедур, які забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та фінансового стану відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку» [10, с. 23].

На думку М.С. Пушкар: «Не потрібно підкреслювати слово бухгалтерський у фінансовому обліку, бо фінансовий облік і є тим звичним для бухгалтерів старшого покоління, традиційним бухгалтерським обліком» [11, с. 13].

Проте в останній час багато російських науковців і практиків приходять до думки, що фінансовий облік не є сурогатним заміном бухгалтерського, хоча і бухгалтерський, і фінансовий облік базуються на основних міжнародних і російських стандартах обліку. Окрім основного завдання бухгалтерського обліку, а це отримання і узагальнення адекватної економічної інформації про діяльність компанії, групи компаній або холдингових структур, незалежно від роду діяльності, фінансовий облік цікавить ще і виявлення тенденцій на основі обробленої ним інформації, ефект від різних альтернатив, що не властиве бухгалтерському обліку в принципі [12].

У такому сенсі фінансовий облік слід розглядати як складову фінансового менеджменту. За функціональною ознакою фінансові служби управління підприємством можуть поділятися за функціями фінансового управління: фінансовий аналіз, фінансове планування, фінансове прогнозування, фінансовий облік, фінансовий контроль.

Сучасний досвід організаційного забезпечення фінансового менеджменту в компаніях США і Західної Європи показує, що в структурі фінансових служб обов'язково є бухгалтерія.

В Україні немає єдиної концепції побудови організаційної структури фінансової служби. Через взаємини фінансового директора і головного бухгалтера можна виразити три варіанти побудови концепції: головний бухгалтер підпорядкований фінансовому директорові (західна концепція); існують головний бухгалтер і фінансовий директор, внаслідок чого відбувається постійний конфлікт інтересів (еклектична концепція); фінансовий директор – головний бухгалтер – одна посада (вітчизняна концепція).

В Україні застосування західної концепції протирічить Закону «Про бухгалтерський облік», згідно з яким головний бухгалтер підпорядкований безпосередньо керівникові організації. Окрім того, саме головний бухгалтер несе відповідальність за рух майна і виконання зобов'язань, що підтверджується його підписом на документах. Фінансовий директор не несе ніякої відповідальності, оскільки під фінансовими документами не вимагається його підпису, а значна частина прав і обов'язків, які йому передані, вже закріплена за головним бухгалтером.

У західній концепції головний бухгалтер відповідає тільки за ведення обліку, тобто він є технічним працівником, а організовує облік і проводить контроль фінансовий директор. Складання звітності відбувається за участю аудиторів.

На нашу думку, виходом із ситуації, що утворилася, є поєднання посади головного бухгалтера і фінансового директора. Фінансова служба повинна складатися з двох підрозділів: бухгалтерської служби і фінансового відділу, можливе виділення з бухгалтерської служби відділу внутрішнього фінансового аудиту і методології бухгалтерського обліку (рис. 4).

Завдання фінансового відділу – пошук шляхів надходження грошових коштів та напрямків вкладення тимчасово вільних грошових коштів.

Завдання бухгалтерської служби – це ведення бухгалтерського обліку і як результат надання фінансової звітності.

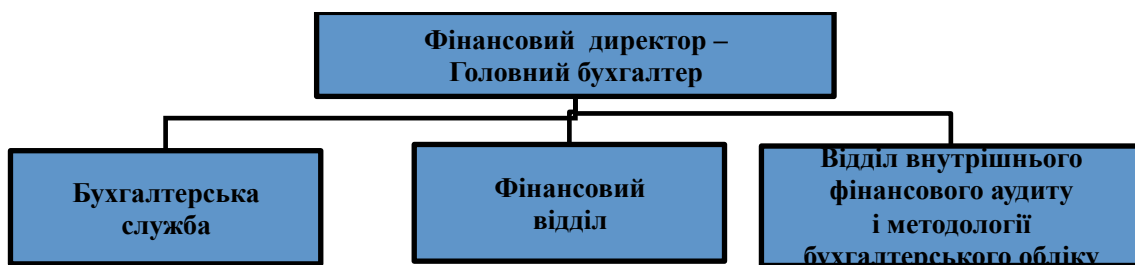


Рис. 4. Структура фінансової служби

Тобто бухгалтерська служба відповідає за ведення бухгалтерського обліку, методологію якого встановлюють зовнішні органи управління, а інформацію якого використовують (здебільшого) зовнішні споживачі. Можна вести мову про ведення *зовнішнього фінансового обліку*.

Фінансовий відділ на основі даних бухгалтерського обліку, їх опрацювання за допомогою загальноприйнятих методів фінансового менеджменту формує інформацію для внутрішніх споживачів. Тобто формується фактично система *внутрішнього фінансового обліку*.

Що стосується управлінського обліку, то необхідно сказати, що він вже давно вийшов за межі суто обліку як метрологічної системи. За словами Н. Л. Нападовської сучасний управлінський облік – не суто облік, а оптимізація господарської діяльності [13, с. 34]. Система управлінського обліку – це комплексна багатоступінчата і багатопланова система. Ядром цієї системи має стати планування і облік, а процес інтеграції повинен стосуватись всіх функцій управління: планування, нормування, обліку, калькулювання, контролю, економічного аналізу, регулювання і стимулювання [13, с. 49-51]. Тобто все, що зараз розуміють під управлінським обліком – це, на наш погляд, фактично є економічна інформаційна система підприємства, оскільки інформаційна система – це сукупність видів діяльності, які забезпечують збір, передачу, зберігання, відбір, обробку, видачу і подання інформації для потреб управління [7, с. 15]. У такому сенсі слушними є зауваження В. Ластовецького, що всі підсистеми обліково-аналітичної системи формують певні дані, які можуть бути використані в управлінні для прийняття рішень, тобто є фактично управлінськими.

Ф.Ф. Бутинець зазначає, що управлінський облік не можна вважати обліком, оскільки він включає декілька дисциплін економічного напрямку. Але має право на існування бухгалтерський управлінський облік, що надає інформацію для прийняття управлінських рішень на основі облікових даних [14, с. 17].

Вважаємо, що потрібно все ж таки дотримуватися принципу: «богові – богове, кесареві – кесарево». Хоча й вчені намагаються критикувати те, що в Законі про бухгалтерський облік управлінський облік прирівняний до внутрішньогосподарського [15, с. 12]. Проте це не випадково. Завдання бухгалтерів повинні обмежуватися внутрішньогосподарським обліком, під яким розуміють процес збору та обробки інформації для планування, прогнозування, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень з питань планових і фактичних витрат, доходів і фінансових результатів від всіх видів діяльності в розрізі структурних підрозділів, відповідальних осіб, окремих видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів для внутрішніх користувачів.

Чому управлінський облік так називають залишається загадкою. По-перше, якщо виходити з пояснення, яке дає тлумачний словник, то облік – це система реєстрації процесів якої-небудь діяльності в її кількісному та якісному виявах з метою спрямування, контролю і т. ін. Визначення бухгалтерського обліку дає Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність». Облік – це інформаційна функція системи управління, яка не передбачає здійснення планування, аналізу і прийняття рішень, а спрямована лише на реєстрацію, накопичення і узагальнення даних для прийняття таких рішень.

По-друге, термін «account» можна перекласти як: 1) рахунок; 2) звіт; 3) підстава, «accounting» – бухгалтерська справа. Закордоном досить часто облік пов'язують з основною його категорією – рахунком – *accounting* (англ.), *rechnungswesen* (нім.), *счетоводство* (рос.). Переклад «management accounting» як управлінський облік, на наш погляд, не зовсім відповідає економічній суті цього утворення. Те, що вкладають на сучасному етапі в поняття управлінський облік – це вже не облік – це економічна інформаційна система підприємства, для якої обліковці можуть представити ті дані, які формує внутрішньогосподарський облік.

Система управління виконує функції: планування, організації, мотивації, контролю, координації (регулювання). Система управління може ефективно функціонувати лише при належному інформаційному забезпеченні. Побудова економічної інформаційної системи пов'язана з процесами прийняття управлінських рішень. Економічна інформаційна система включає: планування, облік, аналіз, контроль, прийняття рішень, регулювання (рис. 5).



Рис. 5. Взаємозв'язок системи управління та економічної інформаційної системи

Отже, облік – це лише одна із складових економічної інформаційної системи управління підприємством. Для системи управління повинні поставляти інформацію різні облікові підсистеми. Які саме? На основі проведеного дослідження пропонуємо виділяти підсистеми бухгалтерського, фінансового, внутрішньогосподарського, податкового обліку. Стосовно податкового обліку скажемо лише те, що він є невід'ємним атрибутом реалізації державою функції перерозподілу ВВП. Всі згадані облікові підсистеми використовують дані первинного (базового) обліку про факти господарської діяльності, зафіксовані в документах (рис. 6).

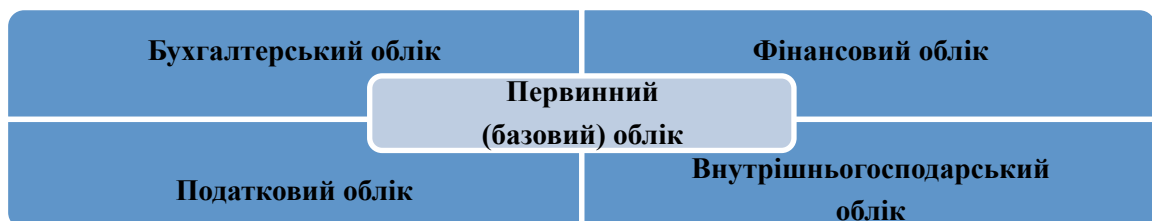


Рис. 6. Диференціація системи обліку

Хоча, зауважимо, що всі підсистеми обліку взаємопов'язані між собою, взаємопереплітаються: на перетині бухгалтерського і фінансового обліку виникає зовнішній фінансовий облік, на перетині бухгалтерського і податкового – облік розрахунків за податками і платежами, фінансовий і внутрішньогосподарський пов'язані через облік витрат, доходів і фінансових результатів, на основі аналітичних даних первинного і бухгалтерського обліку формуються показники динаміки і використання ресурсів підприємства.

Часто зараз пропагується ідея виділення підсистеми стратегічного управлінського обліку. До завдань стратегічного обліку включають надання і аналіз фінансової інформації про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства і стратегій конкурентів на цих ринках на протязі ряду періодів. Фактично це завдання маркетингового аналізу. Якщо виникнути в завдання стратегічного обліку, то вони ідентичні тим, які входять до завдань контролінгу. Основними завданнями контролінгу є: 1) ліквідація проблемних зон, які визначають на основі даних планування, обліку (інформації), аналізу, контролю і використання методів оперативного та стратегічного менеджменту; 2) орієнтація на отримання результату, для чого створюється система планування, збору інформації про використання ресурсів, аналізу та прийняття управлінських рішень. Контролінг – це швидше аналітична підсистема підприємства, яка на основі даних обліку виконує функції створення, обробки, аналізу і передачі системної інформації системі управління для прийняття рішень.

Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.

Отже, на основі проведеного аналізу можна зробити такі висновки:

1. У сучасних умовах господарювання, використання комп'ютерних систем обробки економічної інформації доцільною є інтеграція системи обліку. Явними перевагами інтегрованої системи обліку є:

- ✓ ефективного управління фінансовими і матеріальними ресурсами організації;
- ✓ створення єдиної бази первинних документів і фактів фінансово-господарської діяльності;
- ✓ повна і оперативна звітність за всіма фінансово-господарськими операціями;
- ✓ формування схем оптимізації оподаткування;
- ✓ забезпечення прозорості і доступності всіх видів обліку;
- ✓ надання даних про результати роботи окремих напрямів;
- ✓ зниження витрат, пов'язаних з організацією збору інформації.

2. Інтеграція системи обліку не означає, що в ній не можуть бути виділені підсистеми. На основі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що такими підсистемами повинні бути: первинний (базовий), бухгалтерський, фінансовий, податковий, внутрішньогосподарський облік. Доцільно в подальшому чітко визначити їх межі та завдання.

3. Необхідно домагатися чіткості та логіки при виділенні підсистем обліково-аналітичної системи. Це сприятиме як уникненню дублювань при викладанні навчальних дисциплін, так і при організації інформаційної системи на підприємстві. Доцільно чітко усвідомити, що економічна інформаційна система виконує функції планування, обліку, аналізу, контролю. Намагання всі ці функції надати обліковій системі, як це зараз відбувається з управлінським обліком і контролінгом, є неправомірними.

Використана література

1. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік [Текст] / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
2. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 46-47.
3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.
4. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит [Текст]. – 2003. – №4. – С.40-44.
5. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [Текст]: моног./ М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
6. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. пос./ В.Г. Швець. – Київ: Знання-Прес, 2003. – 216с.
7. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту [Текст]: навч. пос. / С.В. Івахненко. – [2-е вид., випр.] – К.: Знання, 2004. – 348 с.
8. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16. 07. 99 р. № 996 XIV [Текст] // Галицькі контракти. – 1999. – № 36. – С. 54–59.
9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / В.В.Сопко. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/47/3229.html>.
10. Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст]: підруч. / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; за ред. Ф.Ф. Бутиця. – [2-е вид., перероб. і доп.] – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
11. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підруч. [Текст] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
12. Корнеева Е.И. Организуем учет финансовой информации [Електронний ресурс] / Е.И. Корнеева // Финансовый менеджмент. – 2007. – №3. – Режим доступу: <http://www.ipnpu.ru/article.php?idarticle=004098>.
13. Нападовська Л. В. Управлінський облік [Текст]: моног. / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – 544 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст]: підруч./ Ф.Ф. Бутинець, Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В.; за ред. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир, 2002. – 480с.
15. Моссаковський В. Концепція обліку в Україні [Текст] / В. Моссаковський В., Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 12.

№ 4 (25), 2009

ГАЛИЦЬКИЙ економічний вісник



Galician
Economic Bulletin

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський державний технічний університет
імені Івана Пулюя

ГАЛИЦЬКИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ ВІСНИК

№4 (25) 2009

Науковий журнал

Тернопіль
2009

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський державний технічний університет
імені Івана Пулюя

ГАЛИЦЬКИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
ВІСНИК

Науковий журнал

Друкується за рішенням Вченої ради
Тернопільського державного технічного
університету імені Івана Пулюя
(протокол № 3 від 24 березня 2009 р.)

Затверджено Президією
ВАК України як фахове
(наукове) видання (Бюлетень
ВАК України. – 2004. - № 8)

№ 4 (25), 2009

Заснований у січні 2004 року

Головний редактор *Зіновій Володимирович Гуцайлюк,*
д.е.н., професор

Редакційна колегія Гуцайлюк Зіновій Володимирович, д.е.н., професор,
головний редактор
Оніщук Ліна Георгіївна, відповідальний секретар
Андрушків Богдан Миколайович, д.е.н., професор, член редколегії
Загорський Володимир Степанович, д.е.н., професор, член
редколегії
Кирич Наталія Богданівна, д.е.н., доцент, член редколегії
Козюк Віктор Валерійович, д.е.н., професор, член редколегії
Кузьмін Олег Євгенович, д.е.н., професор, член редколегії
Рогатинський Роман Михайлович, д.т.н., професор, член редколегії
Федорович Роман Володимирович, к.е.н., професор, член редколегії

Свідоцтво про реєстрацію друкованого засобу масової інформації
КВ №8633 від 14.04.2004р.

Адреса редакції:

46024, м.Тернопіль
вул. Танцорова,2
Телефон 23-54-26; (0951892057)
Zinoviyn.tee@gmail.com

©Галицький економічний вісник, 2009

Очевидно, що використання даних бухгалтерської інформаційної системи для моделювання варіантів управлінських рішень в господарюючих суб'єктах України має ту ж актуальність, що й для підприємців розвинутих зарубіжних країн. Причому, ініціатива мала б йти і від облікових працівників. Бо, як справедливо зазначає С. Івахненко, у бухгалтерів є вибір – або залишитись у межах традиційного розуміння свого фаху, пов'язаного передусім із складанням фінансової звітності та розрахунком податків, або опанувати нові знання і взяти активну участь у реформуванні економічних систем власних підприємств [3, с.]. Про це винятково правильно сказав відомий російський вчений Я.В. Соколов: "Люди мають зрозуміти, що бухгалтерський облік – це велика наука. Бухгалтер не фотограф, бухгалтер – художник, творець! Не робітники, як вчив Карл Маркс, не капітани індустрії, начальники й адміністрації, як вчив Шумпетер, створюють прибуток – прибуток створюють бухгалтери. Тому, вибираючи методологічні варіанти, вони тим самим формують або прибуток, або збитки" [4].

Тобто, при цьому очевидна необхідність ініціативи саме з боку бухгалтерів, які найкраще знають як ціну втрат чи упущень, так і можливості бухгалтерської інформаційної системи.

Визначення теоретичних підходів, напрацювання методичних та організаційних засад процесу формування облікової інформації необхідно починати з визначення чіткого переліку ризиків на рівні господарюючих суб'єктів, об'єктивних і суб'єктивних причин їх виникнення, факторів (чинників), котрі впливають на величину перших.

Що стосується конкретних причин, то вони виникають безпосередньо у ході фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта. Для формування належної інформаційної бази, послідовне використання якої як для оперативного аналізу, так і для прогнозного аналізу ефективності заходів, направлених на усунення наслідків негативних ризиків, доцільно, як на наш погляд, розробити спеціальний класифікатор причин ризиків. Для їх фіксації та контролю й необхідна окрема система бухгалтерського обліку.

Висновки. Таким чином, реалізація функції бухгалтерського обліку в системі забезпечення економічної безпеки господарюючих суб'єктів вимагає проведення комплексу робіт, пов'язаних як з інформаційним забезпеченням управління економічними ризиками, так і з ризиками у самій системі бухгалтерського обліку.

Використана література

1. Економічна енциклопедія. Т. 3. – К.: Видавничий центр "Академія". – 2002. – 952 с.
2. Савицкая Г.В. Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности: методологические аспекты. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 272 с.
3. Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 52-58.
4. gaap.ru/news/gaap_ifrs.

УДК 657.002.5

Наталія ГУДЗЬ

ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ТА ІНТЕГРАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

Резюме. У статті піднята проблема інтеграції системи обліку та виділення в ній окремих підсистем.

The summary. In the article heaved up the problem of integration of the system of account and selection in it of separate subsystems.

Ключові слова. Система обліку, інтеграція, диференціація, бухгалтерський, фінансовий, внутрішньогосподарський облік, контролінг.

Постановка проблеми. Досить часто при обговоренні проблем обліку, обґрунтованні теоретичних основ обліку як науки вчені оперують поняттям «система обліку». Проте зміст, який вони вкладають в це поняття, а особливо складові такого утворення як «система обліку» можуть бути діаметрально протилежними.

У загальному розумінні система – це ціле, яке складається з частин. У науковому розумінні система – це сукупність взаємопов'язаних та взаємодіючих елементів, кожен з яких робить свій внесок до характеристики цілого. Системою називають будь-який цілісний комплекс, який охоплює визначену сукупність об'єктів довільної форми і змісту, що взаємопов'язані між собою і об'єднані регулярною взаємодією. У результаті утворення системи спрацьовує синергетичний ефект, коли сукупність об'єктів внаслідок об'єднання набуває властивостей, відмінних від властивостей кожного з об'єктів, які розглядають окремо.

Облік має ознаки властиві системі: 1) наявність зв'язків (в тому числі зворотних); 2) поділ на частини; 3) наявність структури (упорядкованих елементів); 4) цілеспрямованість; 5) збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність.

Майже ціле XX сторіччя від часу постанови Ради народних комісарів СРСР «Про організацію обліково-статистичних робіт» від 9 травня 1931 року бухгалтерський облік проіснував у вигляді моносистеми. Тріщина в непорушній скалі з'явилася у 1997 році, коли були введені в дію два законодавчі акти: 1. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств”. 2. Закон України „Про податок на додану вартість”. Саме з того часу починає широко застосовуватися серед бухгалтерів-практиків словосполучення «податковий облік». А науковці – з іншого боку – захопилися ідеєю запозичення зарубіжного досвіду і один наперед одного почали пропагувати поділ бухгалтерського обліку на дві підсистеми: фінансовий і управлінський, подаючи їх порівняльну характеристику, вказуючи на суттєві відмінності. У той час з'являється перше в Україні перекладне видання з фінансового і управлінського обліку [1]. Так тривало, аж до поки у 1999 році з'явився в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» термін внутрішньогосподарський (управлінський) облік. Це ознаменувало остаточний законодавчо закріплений поділ єдиної обліково-аналітичної системи на декілька підсистем і додало снаги вченим до розгортання нових дискусій, які тривають й досі. Існування різних, діаметрально протилежних підходів до структурування системи обліку призводить до того, що вона є малоефективною стосовно інформаційної підтримки у прийнятті управлінських рішень; залишається багато нелогічностей, узгодженостей у побудові навчальних планів при підготовці фахівців за напрямом Облік і аудит, значних повторів при викладанні навчальних дисциплін; виникненні хибних напрямків наукових досліджень. Вважаємо, що доцільно було б вже розставити всі акценти, чітко визначити складові системи обліку окремих суб'єктів господарювання, щоб припинити цю наукову дискусію і зосередити все ж увагу на змістовому наповненні визначених облікових підсистем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед наукової спільноти України, представники якої займаються дослідженням проблем обліку немає такого вченого (чи то зрілого, чи молодого, чи теоретика, чи практика), який би залишився байдужим і не окреслив свого бачення поділу (диференціації) системи обліку на підсистеми.

Представниками консервативного підходу до диференціації обліково-аналітичної системи підприємства є, як правило, «аксакали» наукового облікового співтовариства: Б. Валуєв, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, В. Ластовецький. Вони наполягають на існуванні єдиної неподільної системи бухгалтерського обліку.

На думку О.С. Бородкіна «розділити систему бухгалтерського обліку ... не можна, такий поділ ... немає ні наукового, ні практичного значення. Які з підсистем, що становлять бухгалтерський облік, необхідно віднести до управлінського, а які до фінансового обліку, визначити неможливо» [2, с. 46].

М.Т. Білуха також відкидає існування такої підсистеми як управлінський облік, стверджуючи, що він «немає системності, предмета і методу, власної методології облікового відображення господарської діяльності, його об'єкти аналогічні до об'єктів бухгалтерського обліку» [3, с. 201].

Проти виділення в системі обліку управлінського виступав і В. Ластовецький, який вважав, що «всі без винятку дані обліку і звітності є потрібними для управління, тобто є управлінськими» [4, с. 41].

Проте, не зважаючи на намагання, засновників облікової школи в Україні зберегти цілісність облікової системи, більшість сучасних вчених (Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.М. Добровський, З.В. Задорожний, В.С. Лень, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар,

П.Я. Хомин) схильні все ж таки виділяти в ній окремі підсистеми. Що ж стосується питання, які саме, то спостерігається цілий калейдоскоп думок.

Формулювання цілей статті. Метою написання статті є систематизація поглядів на проблему диференціації системи обліку, обґрунтування виділення певних підсистем, опис основних завдань, які повинна вирішувати кожна підсистема та характеристика інформаційних взаємозв'язків між ними.

Виклад основного матеріалу. Найрадикальніших поглядів притримується М.С. Пушкар, який по-перше взагалі заперечує поділ господарського обліку на три види: статистичний, оперативний і бухгалтерський, стверджуючи, що статистика – це не вид обліку, а сукупність специфічних способів обробки даних обліку; завдання ж, які стояли перед оперативним обліком поглинула підсистема управлінського обліку, а бухгалтерський облік – це взагалі атавізм. Вважаємо, що твердження щодо статистичного й оперативного обліку є справді обґрунтованими.

М.С. Пушкар [5, с. 84] вважає, що систему обліку поділяють на підсистеми, які мають особливі функції, мету, структуру, але їх об'єднує те, що вони генерують інформаційні ресурси для різних ієрархічних рівнів менеджменту:

- фінансовий облік – дає інформаційні ресурси для тактичного рівня;
- управлінський облік – для операційного рівня;
- контролінг – для стратегічного рівня (рис. 1).

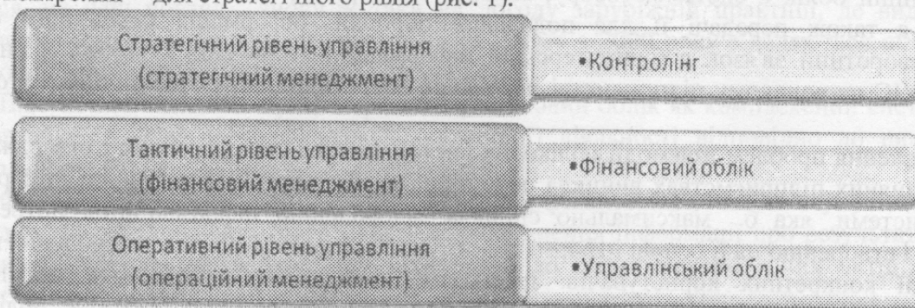


Рис. 1. Диференціація системи обліку за М.С. Пушкарем

Проте все ж таки найпоширенішим є погляд на поділ системи господарського обліку на підприємстві на три види: оперативний, статистичний, бухгалтерський, а системи бухгалтерського обліку на: фінансовий, управлінський, податковий (рис. 2).



Рис. 2. Традиційний підхід до поділу системи обліку [6, с. 17]

Вважаємо все ж, що доцільною інтеграція системи обліку. Оскільки облік є системою, то до нього можна застосувати кібернетичний підхід і побудувати модель «чорного ящика» (рис. 3). На вході в облікову систему ми матимемо факти господарської діяльності. Факт означає подію, явище, процес, які відбулися у реальній дійсності, у процесі господарської діяльності підприємства. Господарська діяльність пов'язана з функціонуванням підприємств, з виробництвом продукції, робіт чи послуг. Процеси спостереження та реєстрації фактів господарської діяльності на підприємстві формують, так звану підсистему первинного обліку.

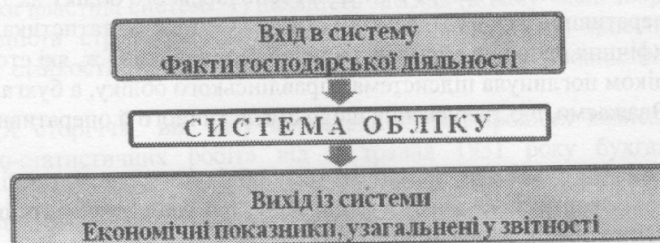


Рис. 3. Кібернетична модель системи обліку

Первинний облік є системою збору, вимірювання, реєстрації, накопичення, зберігання інформації, а також передачі її для подальшої обробки. Інформація первинного обліку забезпечує зворотний зв'язок в бухгалтерській інформаційній системі. У зв'язку з цим при створенні БУІС на великому підприємстві *первинний облік* доцільно також виділяти в окрему підсистему.

Дослідження проблем взаємодії облікових систем підприємства дає змогу стверджувати, що на вітчизняних підприємствах виникла об'єктивна необхідність у формуванні інтегрованої облікової системи, яка б максимально сприяла задоволенню інформаційних потреб всіх споживачів, і створенню на її основі інформаційних систем, необхідних для задоволення потреб в інформації конкретних користувачів. Інтеграція дасть змогу забезпечити цілісність і несутеречність всієї інформації, уникнути дублювання введення даних, а також поліпшити своєчасний обмін інформацією між всіма підрозділами. У цілому, завдяки інтеграції може бути істотно підвищена ефективність всієї інформаційної інфраструктури підприємства.

Сьогодні переважає думка, що основою обліку і, відповідно, обґрунтуванням для прийняття управлінських рішень, мають бути не бухгалтерські проводки, а первинні документи, які реєструються або створюються самою комп'ютерною інформаційною системою [7, с. 113].

У процесі комп'ютерної обробки даних відбувається інтеграція різних видів первинної економічної інформації, яку використовують у окремих функціях управління: облікової, планової, нормативної, технологічної, виробничої, оперативної-технічної та ін. Це і є основою створення єдиної інформаційної бази, дані з якої потім можуть багаторазово використовувати всі служби та підрозділи підприємства. Якщо в умовах ручної обробки даних різні служби створювали й обробляли необхідну інформацію, що зумовлювало різнобічність, то в КІСП така обробка є єдиним технологічним процесом, що приводить до уникнення паралелізму і дублювання, до принципу однократної фіксації, а також до єдності й уніфікації (форм документації, показників, класифікації інформації, системи кодування тощо).

Після відповідного опрацювання дані, зафіксовані в первинних документах підлягають певній трансформації в підсистемах обліку.

Вивчення як друкованих видань, так і електронних ресурсів дало змогу нам систематизувати підходи щодо диференціації підсистем обліково-аналітичної системи підприємства:

1. Існує єдина система бухгалтерського обліку (Б. Валуєв, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, В. Ластовецький).
2. Система бухгалтерського обліку включає підсистеми фінансового, управлінського, податкового обліку (Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов., Гуцайлок З.В., В.М. Добровський, З.В. Задорожний, В.С. Лень, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, П.Я. Хомин.).

3. Система бухгалтерського обліку включає облік розрахунків за податками і платежами і поділяється на дві підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік.
4. Система внутрігосподарського обліку включає підсистеми фінансового, оперативного, статистичного (О. Бородкін).
5. Бухгалтерський облік включає підсистеми внутрішньогосподарського та фінансового обліку (ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»).
6. Управлінський облік є системою, яка включає бухгалтерський, оперативний і фінансовий облік.

Необхідно зауважити, що досить часто науковці ототожнюють поняття бухгалтерський та фінансовий облік. Законодавчо закріпленим є термін бухгалтерський облік як «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, загальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [8]. Тобто існує Закон про бухгалтерський облік, Положення стандарти бухгалтерського обліку, професія бухгалтер. У той же час при підготовці фахівців з обліку і аудиту передбачена дисципліна «Фінансовий облік», яка за змістом і наповненням є фактично заміником дисципліни «Бухгалтерський облік», що фігурувала в навчальних планах до 2000 року. У Програмі підготовки до складання кваліфікаційного іспиту для одержання сертифікату аудитора України подано перелік питань у розділі «Бухгалтерський облік», які фактично відповідають змісту підручників з фінансового обліку. Термін фінансовий облік в Україні з'явився, на наш погляд, знову ж таки на догоду зарубіжній практиці, де виділяється дві облікових системи фінансова та управлінська. Тому з 2000 року з'являються підручники під назвою «Бухгалтерський фінансовий облік»

В.В. Сопко визначає бухгалтерський фінансовий облік як комплексний системний облік усіх засобів та усієї господарської (економічної) діяльності відповідно до вимог чинного законодавства [9].

Ф.Ф. Бутинець характеризує бухгалтерський фінансовий облік як «сукупність правил та процедур, які забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та фінансового стану відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку» [10, с. 23].

На думку М.С. Пушкаря: «Не потрібно підкреслювати слово бухгалтерський у фінансовому обліку, бо фінансовий облік і є тим звичним для бухгалтерів старшого покоління, традиційним бухгалтерським обліком» [11, с. 13].

Проте в останній час багато російських науковців і практиків приходять до думки, що фінансовий облік не є сурогатним заміником бухгалтерського, хоча і бухгалтерський, і фінансовий облік базуються на основних міжнародних і російських стандартах обліку. Окрім основного завдання бухгалтерського обліку, а це отримання і узагальнення адекватної економічної інформації про діяльність компанії, групи компаній або холдингових структур, незалежно від роду діяльності, фінансовий облік цікавить ще і виявлення тенденцій на основі обробленої ним інформації, ефект від різних альтернатив, що не властиве бухгалтерському обліку в принципі [12].

У такому сенсі фінансовий облік слід розглядати як складову фінансового менеджменту. За функціональною ознакою фінансові служби управління підприємством можуть поділятися за функціями фінансового управління: фінансовий аналіз, фінансове планування, фінансове прогнозування, фінансовий облік, фінансовий контроль.

Сучасний досвід організаційного забезпечення фінансового менеджменту в компаніях США і Західної Європи показує, що в структурі фінансових служб обов'язково є бухгалтерія.

В Україні немає єдиної концепції побудови організаційної структури фінансової служби. Через взаємини фінансового директора і головного бухгалтера можна виразити три варіанти побудови концепції: головний бухгалтер підпорядкований фінансовому директорові (західна концепція); існують головний бухгалтер і фінансовий директор, внаслідок чого відбувається постійний конфлікт інтересів (еклектична концепція); фінансовий директор – головний бухгалтер – одна посада (вітчизняна концепція).

В Україні застосування західної концепції протирічить Закону «Про бухгалтерський облік», згідно з яким головний бухгалтер підпорядкований безпосередньо керівникові організації. Окрім того, саме головний бухгалтер несе відповідальність за рух майна і

виконання зобов'язань, що підтверджується його підписом на документах. Фінансовий директор не несе ніякої відповідальності, оскільки під фінансовими документом не вимагається його підпису, а значна частина прав і обов'язків, які йому передані, вже закріплена за головним бухгалтером.

У західній концепції головний бухгалтер відповідає тільки за ведення обліку, тобто він є технічним працівником, а організовує облік і проводить контроль фінансовий директор. Складання звітності відбувається за участю аудиторів.

На нашу думку, виходом із ситуації, що утворилася, є поєднання посади головного бухгалтера і фінансового директора. Фінансова служба повинна складатися з двох підрозділів: бухгалтерської служби і фінансового відділу, можливе виділення з бухгалтерської служби відділу внутрішнього фінансового аудиту і методології бухгалтерського обліку (рис. 4).

Завдання фінансового відділу – пошук шляхів надходження грошових коштів та напрямків вкладення тимчасово вільних грошових коштів.

Завдання бухгалтерської служби – це ведення бухгалтерського обліку і як результат надання фінансовій звітності.

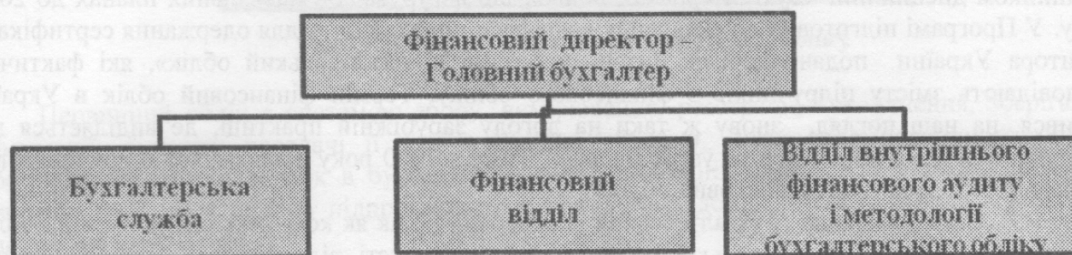


Рис. 4. Структура фінансової служби

Тобто бухгалтерська служба відповідає за ведення бухгалтерського обліку, методологію якого встановлюють зовнішні органи управління, а інформацію якого використовують (здебільшого) зовнішні споживачі. Можна вести мову про ведення *зовнішнього фінансового обліку*.

Фінансовий відділ на основі даних бухгалтерського обліку, їх опрацювання за допомогою загальноприйнятих методів фінансового менеджменту формує інформацію для внутрішніх споживачів. Тобто формується фактично система *внутрішнього фінансового обліку*.

Що стосується управлінського обліку, то необхідно сказати, що він вже давно вийшов за межі суто обліку як метрологічної системи. За словами Н. Л. Нападовської сучасний управлінський облік – не суто облік, а оптимізація господарської діяльності [13, с. 34]. Система управлінського обліку – це комплексна багатоступінчата і багатопланова система. Ядром цієї системи має стати планування і облік, а процес інтеграції повинен стосуватись всіх функцій управління: планування, нормування, обліку, калькулювання, контролю, економічного аналізу, регулювання і стимулювання [13, с. 49-51]. Тобто все, що зараз розуміють під управлінським обліком – це, на наш погляд, фактично є економічна інформаційна система підприємства, оскільки інформаційна система – це сукупність видів діяльності, які забезпечують збір, передачу, зберігання, відбір, обробку, видачу і подання інформації для потреб управління [7, с. 15]. У такому сенсі слушними є зауваження В. Ластовецького, що всі підсистеми обліково-аналітичної системи формують певні дані, які можуть бути використані в управлінні для прийняття рішень, тобто є фактично управлінськими.

Ф.Ф. Бутинець зазначає, що управлінський облік не можна вважати обліком, оскільки він включає декілька дисциплін економічного напрямку. Але має право на існування бухгалтерський управлінський облік, що надає інформацію для прийняття управлінських рішень на основі облікових даних [14, с. 17].

Вважаємо, що потрібно все ж таки дотримуватися принципу: «богові – богове, кесареві – кесарево». Хоча й вчені намагаються критикувати те, що в Законі про бухгалтерський облік управлінський облік прирівняний до внутрішньогосподарського [15, с. 12]. Проте це не випадково. Завдання бухгалтерів повинні обмежуватися внутрішньогосподарським обліком, під яким розуміють процес збору та обробки інформації для планування, прогнозування, аналізу,

контролю і прийняття управлінських рішень з питань планових і фактичних витрат, доходів і фінансових результатів від всіх видів діяльності в розрізі структурних підрозділів, відповідальних осіб, окремих видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів для внутрішніх користувачів.

Чому управлінський облік так називають залишається загадкою. По-перше, якщо виходити з пояснення, яке дає тлумачний словник, то облік – це система реєстрації процесів якої-небудь діяльності в її кількісному та якісному виявах з метою спрямування, контролю і т. ін. Визначення бухгалтерського обліку дає Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність». Облік – це інформаційна функція системи управління, яка не передбачає здійснення планування, аналізу і прийняття рішень, а спрямована лише на реєстрацію, накопичення і узагальнення даних для прийняття таких рішень.

По-друге, термін «account» можна перекласти як: 1) рахунок; 2) звіт; 3) підстава, «accounting» – бухгалтерська справа. Закордоном досить часто облік пов'язують з основною його категорією – рахунком – *accounting* (англ.), *rechnungswesen* (нім.), *счетоводство* (рос.). Переклад «management accounting» як управлінський облік, на наш погляд, не зовсім відповідає економічній суті цього утворення. Те, що вкладають на сучасному етапі в поняття управлінський облік – це вже не облік – це економічна інформаційна система підприємства, для якої обліковці можуть представити ті дані, які формує внутрішньогосподарський облік.

Система управління виконує функції: планування, організації, мотивації, контролю, координації (регулювання). Система управління може ефективно функціонувати лише при належному інформаційному забезпеченні. Побудова економічної інформаційної системи пов'язана з процесами прийняття управлінських рішень. Економічна інформаційна система включає: планування, облік, аналіз, контроль, прийняття рішень, регулювання (рис. 5).

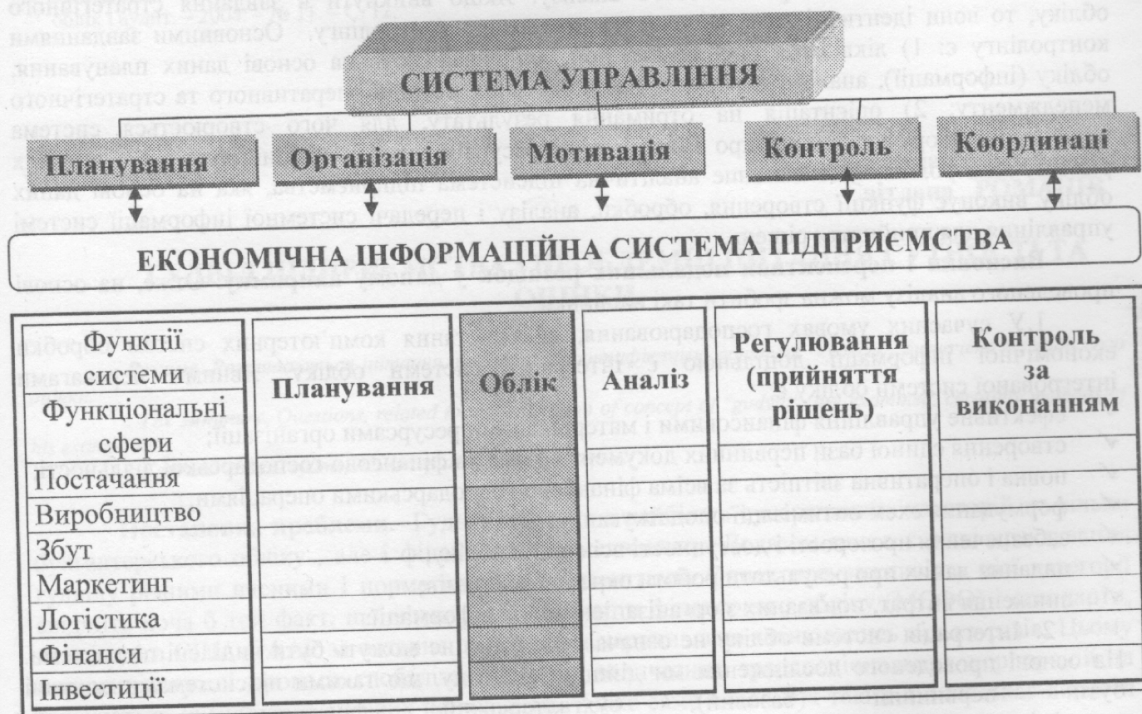


Рис. 5. Взаємозв'язок системи управління та економічної інформаційної системи

Отже, облік – це лише одна із складових економічної інформаційної системи управління підприємством. Для системи управління повинні поставити інформацію різні облікові підсистеми. Які саме? На основі проведеного дослідження пропонуємо виділяти підсистеми

бухгалтерського, фінансового, внутрішньогосподарського, податкового обліку. Стосовно податкового обліку скажемо лише те, що він є невід'ємним атрибутом реалізації державою функції перерозподілу ВВП. Всі згадані облікові підсистеми використовують дані первинного (базового) обліку про факти господарської діяльності, зафіксовані в документах (рис. 6).

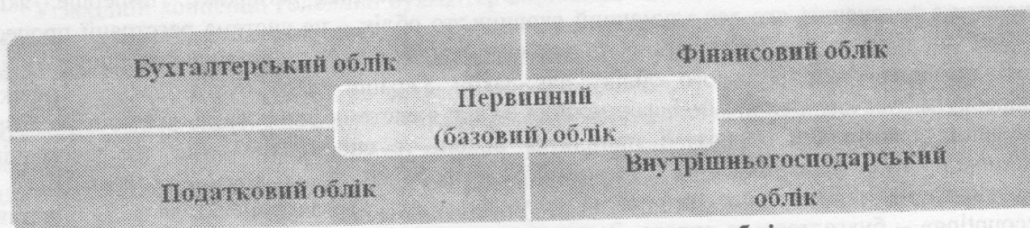


Рис. 6. Диференціація системи обліку

Хоча, зауважимо, що всі підсистеми обліку взаємопов'язані між собою, взаємопереплітаються: на перехресті бухгалтерського і фінансового обліку виникає зовнішній фінансовий облік, на перехресті бухгалтерського і податкового – облік розрахунків за податками і платежами, фінансовий і внутрішньогосподарський пов'язані через облік витрат, доходів і фінансових результатів, на основі аналітичних даних первинного і бухгалтерського обліку формуються показники динаміки і використання ресурсів підприємства.

Часто зараз пропагується ідея виділення підсистеми стратегічного управлінського обліку. До завдань стратегічного обліку включають надання і аналіз фінансової інформації про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства і стратегій конкурентів на цих ринках на протязі ряду періодів. Фактично це завдання маркетингового аналізу. Якщо виникнути в завдання стратегічного обліку, то вони ідентичні тим, які входять до завдань контролінгу. Основними завданнями контролінгу є: 1) ліквідація проблемних зон, які визначають на основі даних управління обліку (інформації), аналізу, контролю і використання методів оперативного та стратегічного менеджменту; 2) орієнтація на отримання результату, для чого створюється система планування, збору інформації про використання ресурсів, аналізу та прийняття управлінських рішень. Контролінг – це швидше аналітична підсистема підприємства, яка на основі даних обліку виконує функції створення, обробки, аналізу і передачі системної інформації системі управління для прийняття рішень.

Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, на основі проведеного аналізу можна зробити такі висновки:

1. У сучасних умовах господарювання, використання комп'ютерних систем обробки економічної інформації доцільною є інтеграція системи обліку. Явними перевагами інтегрованої системи обліку є:

- ✓ ефективне управління фінансовими і матеріальними ресурсами організації;
- ✓ створення єдиної бази первинних документів і фактів фінансово-господарської діяльності;
- ✓ повна і оперативна звітність за всіма фінансово-господарськими операціями;
- ✓ формування схем оптимізації оподаткування;
- ✓ забезпечення прозорості і доступності всіх видів обліку;
- ✓ надання даних про результати роботи окремих напрямів;
- ✓ зниження витрат, пов'язаних з організацією збору інформації.

2. Інтеграція системи обліку не означає, що в ній не можуть бути виділені підсистеми. На основі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що такими підсистемами повинні бути: первинний (базовий), бухгалтерський, фінансовий, податковий, внутрішньогосподарський облік. Доцільно в подальшому чітко визначити їх межі та завдання.

3. Необхідно домагатися чіткості та логіки при виділенні підсистем обліково-аналітичної системи. Це сприятиме як уникненню дублювань при викладанні навчальних дисциплін, так і при організації інформаційної системи на підприємстві. Доцільно чітко усвідомити, що економічна інформаційна система виконує функції планування, обліку, аналізу, контролю. Намагання всі ці функції надати обліковій системі, як це зараз відбувається, з управлінським обліком і контролінгом, є неправомірними.

Використана література

1. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік [Текст]/ С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
2. Бородин О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 46-47.
3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]/ М.Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.
4. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит [Текст]. – 2003. – №4. – С.40-44.
5. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [Текст]: моног./ М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
6. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. пос./ В.Г. Швець. – Київ: Знання-Прес, 2003. – 216с.
7. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту [Текст]: навч. пос. / С.В. Івахненко. – [2-е вид., випр.] – К.: Знання, 2004. – 348 с.
8. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16. 07. 99 р. № 996 XIV [Текст] // Галицькі контракти. – 1999. – № 36. – С. 54–59.
9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / В.В.Сопко. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/47/3229.html>.
10. Бутинєць Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст]: підруч. / Ф.Ф. Бутинєць, С.В. Івахненко, Т.В. Давидок, Т.В. Шахрайчук; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – [2-е вид., перероб. і доп.] – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
11. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підруч. [Текст] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
12. Корнеева Е.И. Организуем учет финансовой информации [Електронний ресурс] / Е.И. Корнеева // Финансовый менеджмент. – 2007. – №3. – Режим доступу: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=004098>.
13. Нападowska Л. В. Управлінський облік [Текст]: моног. / Л. В. Нападowska. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – 544 с.
14. Бутинєць Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст]: підруч./ Ф.Ф. Бутинєць, Давидок Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В.; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир, 2002. – 480с.
15. Моссаковский В. Концепція обліку в Україні [Текст] / В. Моссаковский В., Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 12.

УДК 657.01

Ростислав РОМАНІВ,
Світлана РОМАНІВ

ГУДВІЛ ПІДПРИЄМСТВА : ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ СУТНОСТІ ТА ОЦІНКИ

Резюме. Розглядаються питання, пов'язані з ідентифікацією поняття "гудвіл", визначено методи його оцінки.

The summary. Questions, related to authentication of concept of "gudvill", are examined, certainly methods of his estimation.

Ключові слова: гудвіл, нематеріальні активи, оцінка

Постановка проблеми. Гудвіл є однією з найбільш суперечливих категорій не тільки бухгалтерського обліку, але і фінансового менеджменту. Доказом цього є різні трактування гудвілу різними вченими і нормативними документами. Однак про важливість цієї категорії свідчить хоча б той факт, що міжнародні стандарти фінансового обліку (МСФО) і стандарти, які діють в США GAAP за останнє десятиріччя кардинально змінювались кілька разів. Цьому сприяли потужні процеси глобалізації, злиття величезних транснаціональних корпорацій та поглинання ними більш слабких конкурентів. Адаже саме внаслідок таких дій виникає поняття «гудвіл». На наше переконання перегляд стандартів буде продовжено, оскільки кризові явища в економіці загострили питання перегляду основних постулатів теорії бухгалтерського обліку, а саме питання оцінки активів, яка виявилась такою, що абсолютно не відповідає ринковим критеріям. Проводячи аналіз сучасного стану теорії бухгалтерського обліку, В.Ф. Палий відзначає, що та теорія, яка зараз викладається, переважно пояснює техніку обліку, а сутність і зміст майже не розглядає. «Розробки в області теорії обліку відстають від практичних проблем,