

УДК 657.1

Сопко В. В.

## БУГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК - ОСНОВА УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІКОЮ

*У статті викладені основні поняття теоретичного, методологічного та організаційного аспектів бухгалтерського обліку як системи знань - науки і складової управління економікою. Показана об'єктивна необхідність виникнення бухгалтерського обліку як системи для вирішення проблем виробничих і суспільних відносин між учасниками ринку - економіко-правових відносин. Розкриті філософська сутність побудови бухгалтерського обліку на основі теорії двоїстості та методологічні засади побудови для управління конкретного господарства. Визначені напрями реформування діючої системи бухгалтерського обліку в Україні.*

*Економіка* (від гр. *oikonomia*) буквально означає "мистецтво ведення господарства". Коли Ксенофонт (490-425 р. до н.е.) використав це слово в літературі, йшлося тільки про домашнє господарство. Нині термін "економіка" використовується у різних значеннях. Ми будемо використовувати його тільки у значенні "мистецтво ведення господарства".

Будь-яке господарство - це суспільне явище. І хоча сьогодні за формами організації, розмірами, типами, видами, формами власності тощо господарства значно різняться, але як суспільні явища вони об'єднуються за проблемою виконання ними функції формування виробничих та суспільних відносин. Ці функції пов'язані з великим колом теоретичних і практичних питань. На першому місці серед цих питань є проблема про структуру та закономірності побудови вартісних відносин у суспільстві.

Проблема побудови вартісних відносин у суспільстві виникла внаслідок відокремлення вартості від своєї предметної сутності та її перетворення у ГРОШІ, де зникає будь-який слід вартості. Це найвразливіше місце проблем суспільних відносин.

Вартісні відносини в суспільстві формуються між суб'єктами господарювання, тобто фізичними особами (людина, сім'я) та юридичними особами (підприєм-

ствами, організаціями незалежно від форм власності і фондами - державними чи муніципальними - як юридичними особами).

Для ведення господарства і вирішення виробничих та суспільних відносин кожний учасник - фізична чи юридична особа - повинен мати саме ту інформацію господарського (економічного) та правового (юридичного) характеру про своє господарство, яка йому потрібна для прийняття ним рішень по веденню господарства в контексті виробничих і господарських відносин. Ця інформація має бути правдивою, об'єктивною, вірогідною, своєчасною про економіко-правові відносини господарства з оточуючими його (навколишніми) господарствами - суб'єктами господарювання. Така інформація повинна містити дані про майновий, грошовий і фінансовий стан господарства, про господарські процеси - затрати, доходи та результати діяльності, про розрахунки господарського характеру з іншими учасниками виробничих та суспільних відносин на підставі даних минулого часу.

Таку інформацію дає тільки бухгалтерська система обліку, система обліку, яка нині перетворилась у самостійну науку, яка має свою теорію, практику, ціль, предмет і метод, методологію та системну організацію (рис. 1).

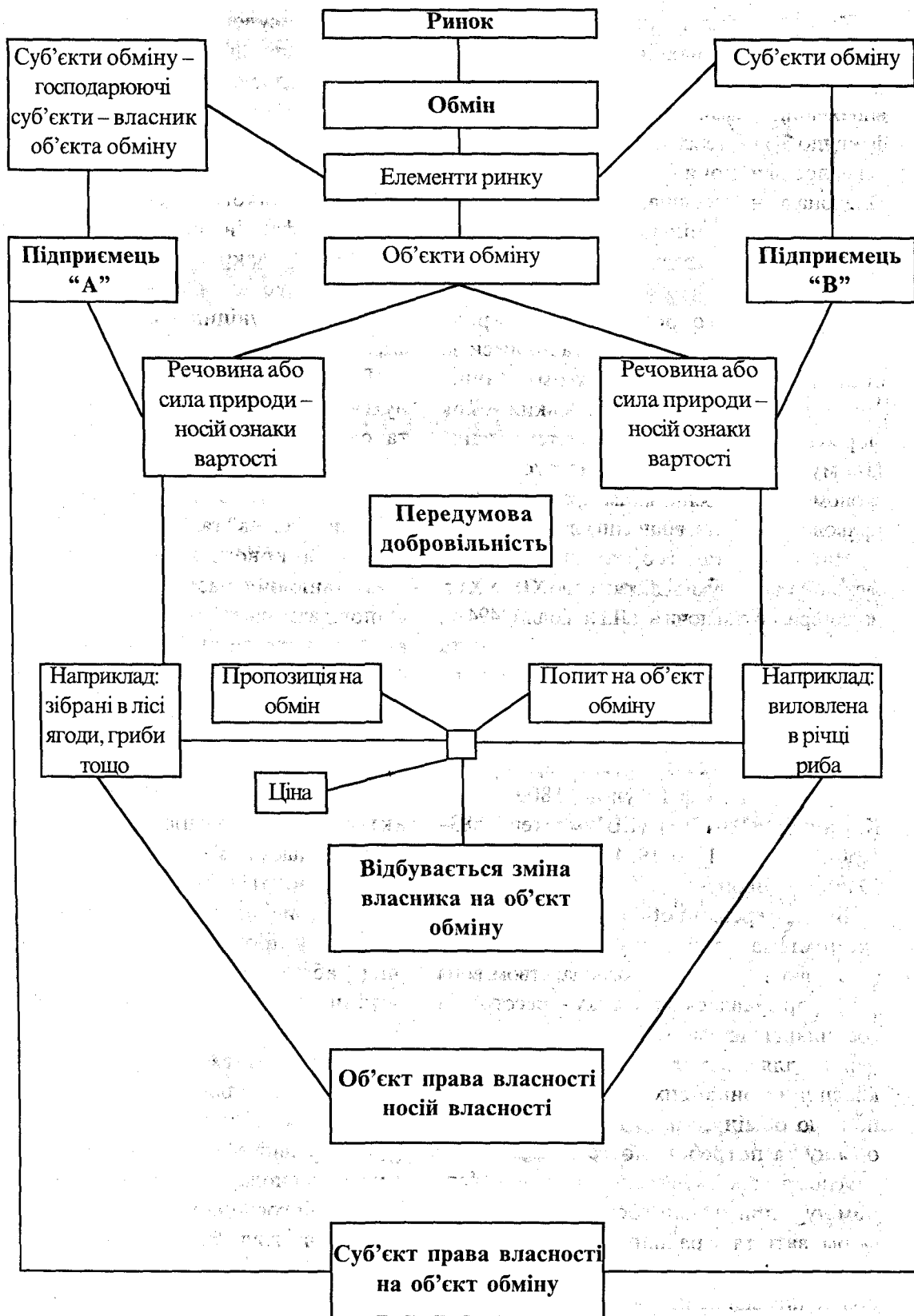


Рис. 1. Об'єкти і суб'єкти ринку та ринкових відносин

Коли і де виникла бухгалтерська система обліку? Хто її "винахідник" - це історична таємниця, аналогічно тому, як немає винахідника алфавіту, грошей тощо. Але той факт, що бухгалтерським обліком займалися усі філософи, починаючи з Ксенофона та Платона до наших днів, - свідчить про його значимість у суспільному житті. Історія засвідчує, що його ведуть уже більше десяти тисяч років усі власники, усі господарства.

Люди просто реєстрували окремі господарські факти - явища та процеси, їх стан і зміни стану. Але протягом останніх трьох тисяч років бухгалтерський облік формувався і як теоретична система знань. Цьому сприяли ускладнення суспільно-економічних відносин, насамперед економіко-правових відносин, відносин власності.

Найважливіші теоретичні розробки бухгалтерської науки відносяться до XIV-XX ст. нашої ери, починаючи від Л.Пачіоллі (1494 р.) Суттєвий внесок в економічну теорію та правове обґрунтування бухгалтерського обліку як науки зробили В.Петті (1623-1687), П.Буагільбер (1646-1714), Ф.Кене (1694-1774), А.Сміт (1723-1796), Д.Рікардо (1772-1823), П'єр Жозеф Прудон (1809-1865), К.Маркс (1818-1883), Й.Шумпатер (1883-1950), І.Ф.Шер (1846-1924), М.Кейнс (1883-1946), В.В.Леонтьєв (1906-1999) та інші.

Бухгалтерський облік - це насамперед економічна наука, наука про ведення (управління, керування) господарством, вона так і формувалася з початку - реєстрація господарських фактів в окремому господарстві для власних потреб. Але розвиток класичних ринкових відносин - тобто з появою обміну, зміни власника об'єкта обміну та потребою довести своє право власності на об'єкти господарювання після обміну - примусили господаря-власника формувати таке рахівництво, яке б відповідало вимогам відображення виробничих і суспільних відносин, тобто не тільки, що є в господарстві, а й мати доказову силу, чие воно на правах власності. Тобто не тільки про майно (господарські об'єкти), що знаходяться в його господарстві, а й за правом

власності, кому воно належить. Так з'явилася система реєстрації господарських фактів за принципом двоїстості (подвійності, балансового методу).

Усе, що було в господарстві, мало бути визначено, чие воно за правом власності. Вимоги до такого відображення господарських фактів майнового характеру законодавчо закріплено в усіх історично відомих суспільних формуваннях - державних, муніципальних тощо з часів фараонів.

Таким чином, другий етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується такою системою, яка дає двоїсту характеристику стану та змін стану господарства і право власника на майно. Так з'явилися два терміни - "актив" та "пасив". Господарські факти майнового характеру одержали узагальнюючу назву "актив" (яке має відповідати на питання: що?) Відносини виробничого та суспільного характеру одержали узагальнюючу назву "пасив" (яке має відповідати на питання: хто є власником майна?). Оскільки будь-який майновий об'єкт обов'язково належить комусь на правах власності, тому сумарне значення активу має дорівнювати сумарному значенню пасиву. У цьому сутність двоїстого (балансового) принципу бухгалтерської системи (рис. 2). Що стосується змін стану об'єктів у процесі господарювання (+) чи (-) або зміни власника (+) чи (-), то за остання століття ці процеси одержали специфічні назви "дебет" і "кредит", які мають суто математичні (алгебраїчні) значення, що впливають із алгебраїчного рівняння: актив=пасив (рис.3).

Подальший розвиток ринкових відносин змусив господарника покласти в основу реєстрації господарських фактів наукову теорію, яка ґрунтується не тільки на теорії двоїстості, а й на періодизації ведення записів та фіксування (визначення результатів діяльності за відповідний період - приріст або зменшення власності (капіталу)). Особливо це стало актуальним з введенням податку на майно (рис.4).

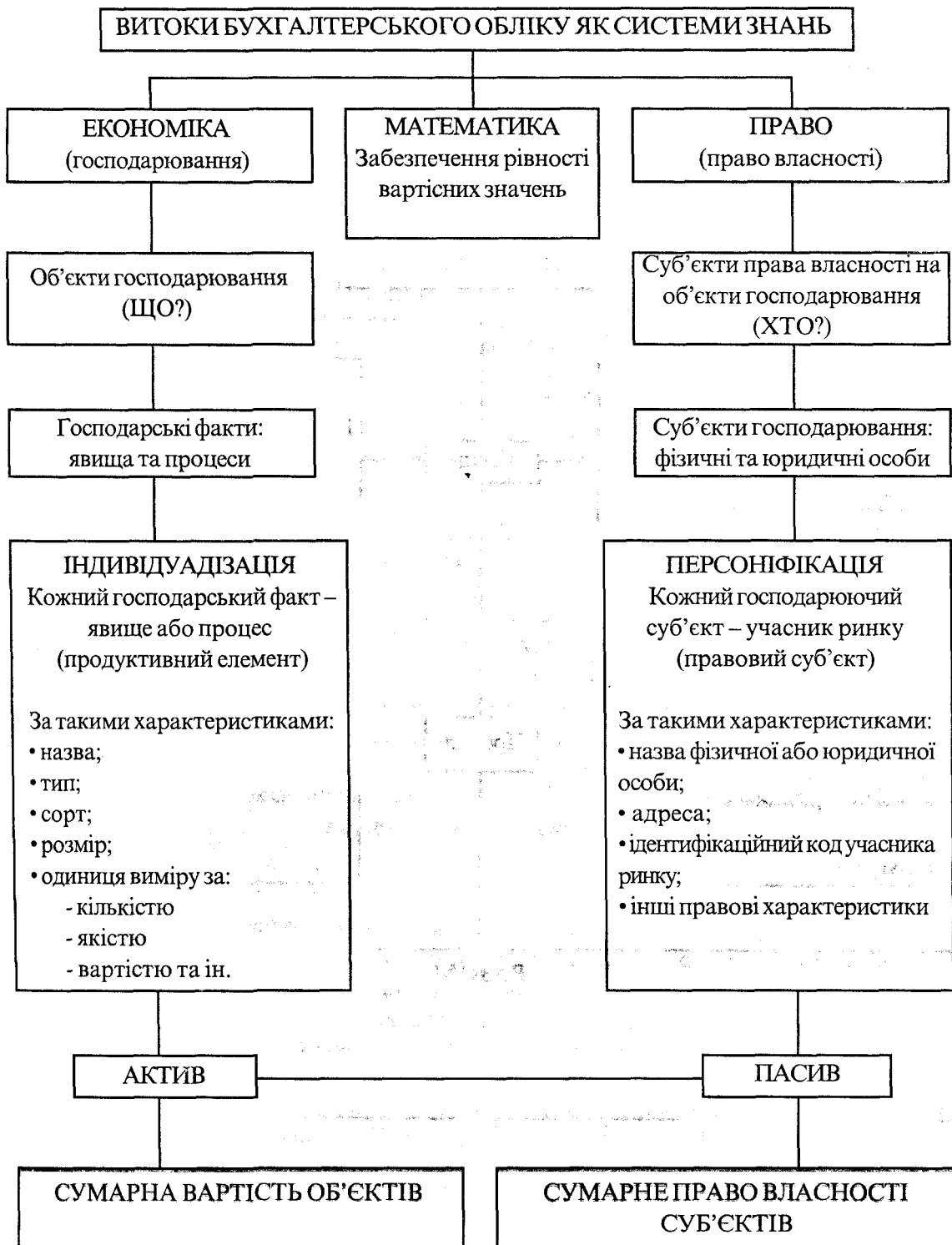


Рис.2. Бухгалтерський облік як система знань

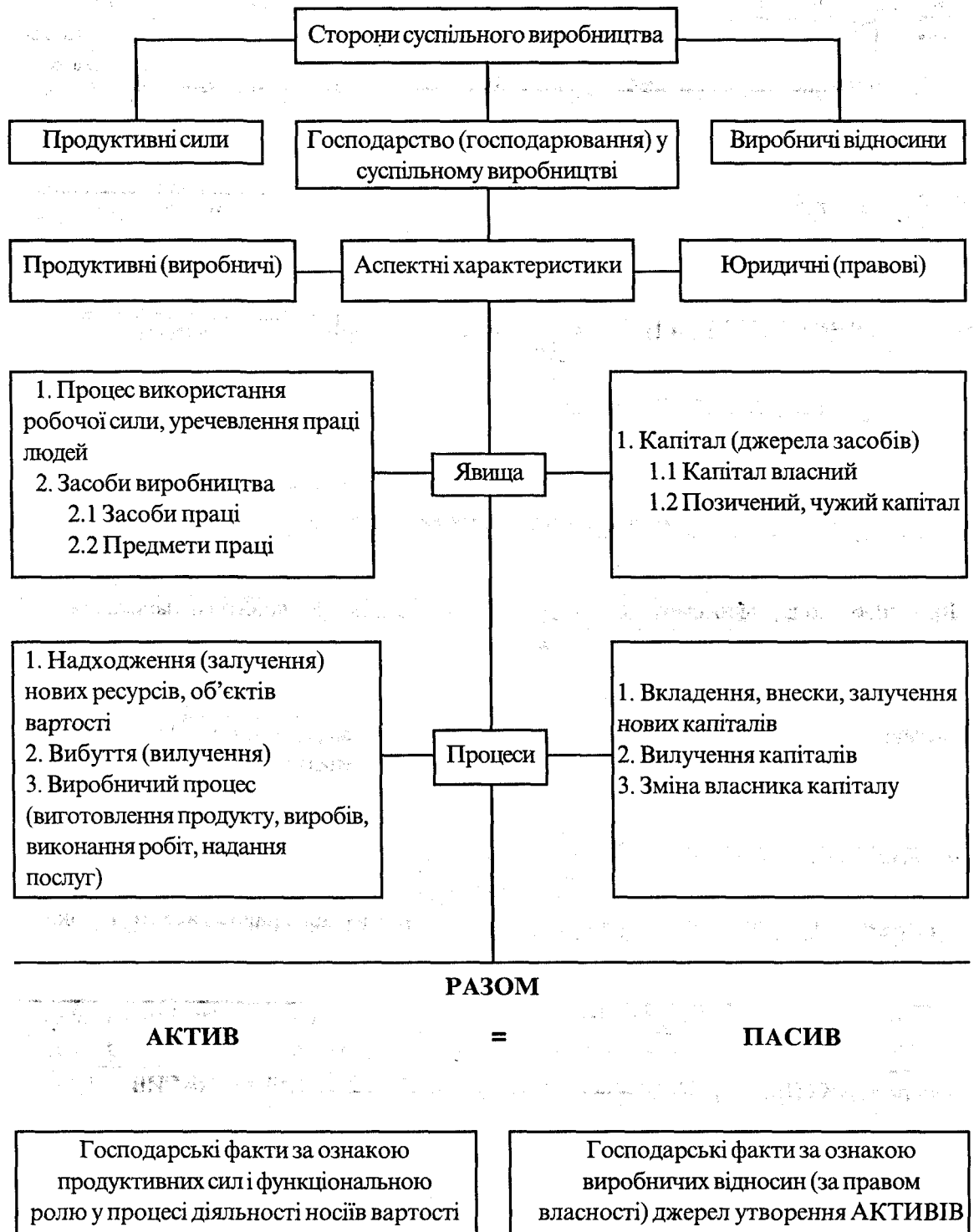


Рис.3. Двоїстість - дві сторони способу суспільного виробництва - предмет бухгалтерського обліку в межах окремого виробництва

Характеристика об'єкта бухгалтерського обліку	Актив	Пасив
Господарські факти – як явища	Кожний господарський факт, продуктивний елемент, об'єкт, носій ознак вартості	Кожний господарський факт, суб'єкт права власності (фізична або юридична особа)
Характеристика	Назва, тип, сорт, розмір – одиниця виміру за кількістю і вартістю	Прізвище (назва), ім'я, по батькові, адреса та ін. юридичні дані
Характеристики	Господарські факти – як процеси	
1. Збільшення стану	Надходження (+)	Набуття права власності (+)
2. Зменшення стану	Вибуття (-)	Припинення права власності (-)
3. Зміна структури активів	Зміна форми (-)(+)	Зміни не відбулися
4. Зміна структури пасивів	Зміни не відбулися	Зміна права власності (-)(+)

Рис.4. Взаємозв'язок складових елементів при побудові бухгалтерського обліку як процесу за теорією двоїстості

Розвиток промисловості в XIX ст., поява акціонерних компаній, акціонування капіталу і, особливо, введення в суспільні відносини попереднього оподаткування результатів у вигляді акцизного збору, податок на оборот, на додану вартість тощо, тобто введення податкової системи розподілу та перерозподілу заново створеної вартості (XX ст.), зумовили появу в бухгалтерській системі обліку ряду нових елементів теоретичного та практичного характеру. Особливо це стосується процесів формування вартісних характеристик результатів діяльності - обліку затрат, калькулюванню собівартості виготовлених продуктів (виробів, послуг, робіт), доходів, фінансових результатів. Перед бухгалтерським обліком як наукою постало багато питань теоретичного та практичного характеру.

З розвитком світового господарства управлінські функції бухгалтерського обліку весь час поглиблюються та розширюються. Нині бухгалтерський облік став засобом розумового узагальнення економіко-правових відносин у суспільстві, перетворився в об'єктивну необхідність сучасного способу життя на міжнародному рівні.

Сфера застосування бухгалтерського обліку сьогодні - це від приватного - особистого господарства, через підприємства, організації, установи виробничої, комерційної, банківської, страхової та будь-якої іншої діяльності, а через узагальнення даних бухгалтерського обліку в наведених господарствах у рамках муніципалітетів, корпорацій, компаній тощо та держави у різних формах звітності в цілому світової економіки.

Бухгалтерський облік сьогодні – це система безперервного, суцільного та взаємопов'язаного спостереження та відображення у грошовому виразі за створенням суспільного продукта і пов'язаних з ним процесів обміну, розподілу та перерозподілу, за наявністю та рухом майна господарства, його майнових відносин з метою одержання інформації і її систематизації, яка потрібна для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу та рівня. Сьогодні бухгалтерський облік – це складова частина світової економіки, “мова бізнесу” (рис.5).

Але саме головне: бухгалтерський облік вели, ведуть і будуть вести тільки власники в межах конкретного господарства. Об'єднання даних кількох господарств – це вже статистика. Потреба узагальнення даних вимагає узгодженості показників за методологією їх формування. Цю проблему і потрібно вирішувати через відповідні науково-методичні та правові інстанції (рис.6).

У різних країнах ці питання вирішуються по-різному. Але за будь-яких обставин потрібно розмежувати два питання: побудова бухгалтерського обліку на Україні та узгодженість національного бухгалтерського обліку з міжнародною стандартизацією, що викликана появою транснаціональних формувань і рухом вартості та капіталів (власності) через національні кордони.

Побудова бухгалтерського обліку в Україні вимагає вирішення ряду питань. Перше – розробку національних стандартів, друге – розробку національного рахівництва на двох рівнях – макроекономічному (система національних рахунків) та мікроекономічному (система бухгалтерських рахунків), третє – прийняття закону про бухгалтерський облік.

Система національних рахунків (статистична система зведення даних) і плану рахунків на мікрорівні (підприємстві) мають містити як рахунки внутрішньої економіки – продукти, речі, роботи тощо – виробництва, доходи, їх формування, розподіл, використання, затрати фінансові, нефінансові, а також рахунки зовнішньо-

економічних зв'язків – поточні операції. У системі національних рахунків має бути визначена секторна побудова економіки та методи оцінки показників економіки.

Якщо розробка плану національних рахунків відносно нескладне питання, то розробка національних стандартів бухгалтерського обліку й прийняття закону про бухгалтерський облік є складним і вимагає значної кількості людей та часу.

В основу вирішення цих двох питань потрібно покласти національну законодавчу систему з регулювання ринкових відносин, а її в Україні ще немає. Т, що є, – недостатнє ні за змістом, ні за формою. Приємно, що уже створена Методологічна Рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, в яку ввійшли основні фахівці. Рада розпочала роботу. Будемо сподіватися, що буде результат. Головним питанням залишається закон про бухгалтерський облік. Значення його наявності чи відсутності може оцінити тільки фахівець, обізнаний із системою бухгалтерського обліку як наукою та системою знань, що охоплює одночасно економіку, право, математику, статистику, фінанси, кібернетику, технологію та інші галузі знань.

Бухгалтерський облік, який нині здійснюють підприємства, організації та установи України, формувався в період командно-адміністративного регулювання економіки. Він відповідає в основному тим вимогам, що висувала до нього та система управління. Регулювали бухгалтерський облік з понад 400 інстанцій. Вони в основному діють і сьогодні. Ті, що зазнали незначних змін, видаються за “нові”, “сучасні”.

Але перехід до ринкових відносин потребує, щоб система бухгалтерського обліку забезпечувала всіх учасників ринку, і вітчизняних, і зарубіжних, необхідною їм інформацією. Йдеться про бухгалтерський облік, який відповідає умовам ринку, формування та поступове впровадження його – важливі інструменти, що сприяють інтеграційним процесам входженням України до світової економічної спільноти.



Рис.5. Загальна побудова бухгалтерського обліку як процесу системи пізнання та доказовості



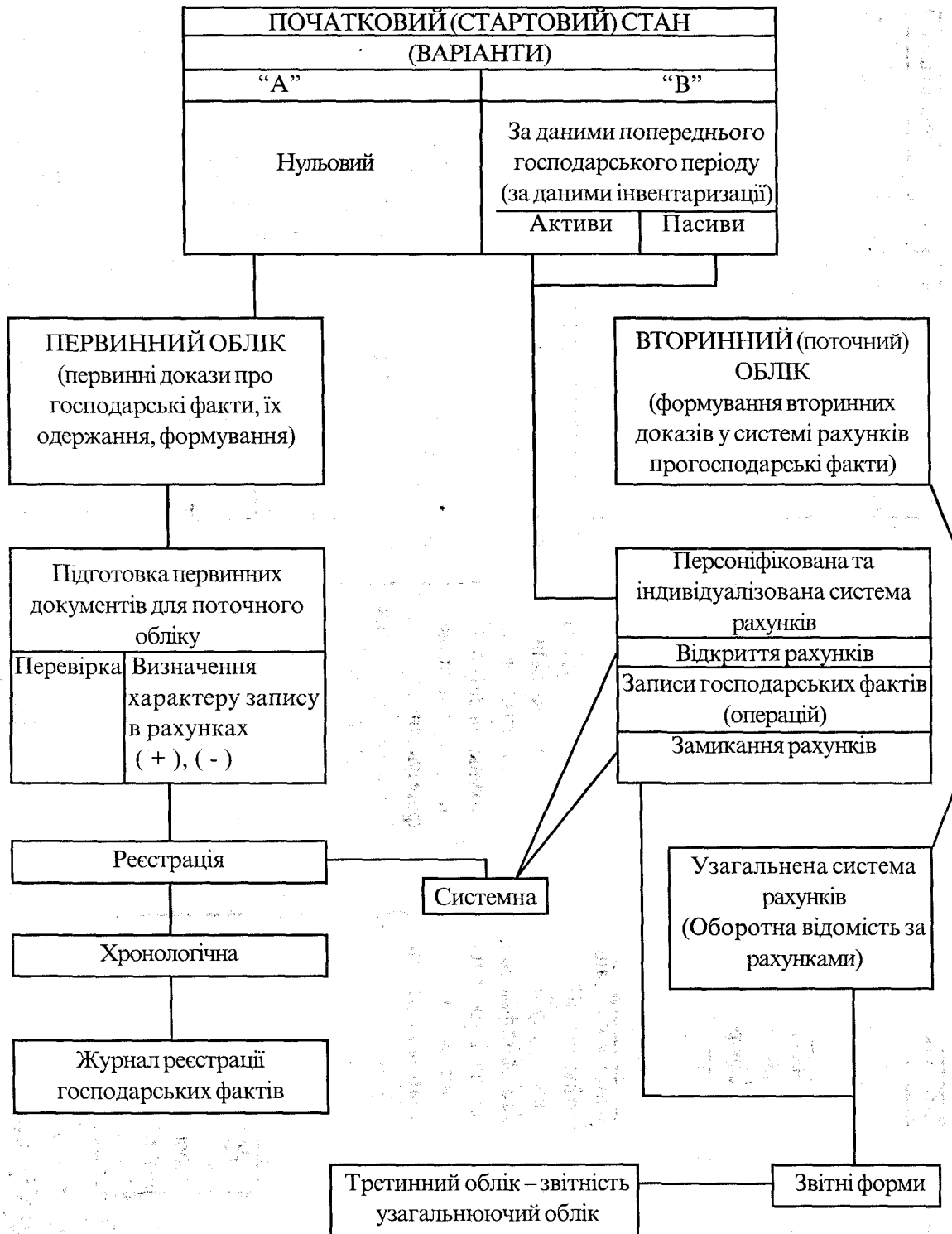


Рис.6. Загальна схема побудови бухгалтерського обліку як процесу на основі теорії двоїстості

Єдність формування майнових, фінансових, економіко-правових та інших показників підприємства сприятиме виробленню правильної облікової політики, розробці внутрішньогосподарської бухгалтерської системи.

Сучасний бухгалтерський облік може бути покладений в основу побудови нової Української бухгалтерської системи. Формалізація його має пройти законодавчу основу.

Мета закону - забезпечити учасникам ринку необхідну та корисну інформацію про вартісні характеристики дій - придбання ресурсів, переробку їх у новий продукт праці, надання послуг. Характер такого закону має стосуватись усіх суттєвих сторін бухгалтерського обліку.

Законом має бути передбачено, що практичне втілення (форма) залишається за підприємством - це сприятиме підвищенню відповідальності перед законом усіх причетних до організації бухгалтерського обліку.

Такий характер закону сприятиме тому, що в Україні буде забезпечено додержання основного принципу законного регулювання економіко-правових відносин а також надано можливість господарським структурам із своєю системою побудови (банки, кредитні спілки, страхові компанії тощо) за допомогою окремих спеціальних вказівок регулювати свою діяльність. Це дасть можливість підприємствам самостійно формувати свою внутрішньогосподарську систему обліку виробничого, комерційного тощо характеру.

Чинність закону має поширюватися на будь-яку підприємницьку діяльність незалежно від форм власності, усі бюджетні установи, усі суспільні, фондові організації тощо.

Законом мають бути врегульовані основні принципи побудови бухгалтерського обліку незалежно від розміру підприємства, організації чи установи, а також непідприємницька діяльність.

Закон має містити такі розділи:

1. Преамбула.

2. Загальні питання (положення): визначення суті обліку, мета, сфера дії, передумови та принципи побудови.

3. Організація бухгалтерського обліку: обов'язковість ведення, загальна методологія, доказовість, первинні документи (реєстри, звітні форми). Оцінка активів і пасивів, майна та зобов'язань (інвентаризація, амортизація).

4. Бухгалтерська (фінансова) звітність: правила складання, структура, повна та скорочена звітність, склад звітності підприємства, корпорації, консолідований звіт, звітний період, адреси подання.

5. Опублікування (оприлюднення) фінансової звітності та її аудит: опублікування відкритим друком, конфіденційність даних, обов'язковість аудиту незалежним аудитором.

6. Державне регулювання бухгалтерського обліку: мета, завдання, функції органу регулювання, його повноваження, форми та методи регулювання.

7. Заключні положення: законодавство, контроль за дотриманням, відповідальність за недотримання.

8. Додатки: форми річного бухгалтерського фінансового звіту про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, пояснення (примітки).

У законі мають визначатися принципові положення побудови бухгалтерського обліку без технічної деталізації.

У будь-якому господарстві побудова бухгалтерського обліку означає:

1. Усі господарські факти мають доказовість (документальне оформлення) відповідно до чинного законодавства. Без такого документу не може відбутися жодний бухгалтерський запис.

2. Кожний первинний документ має бути зареєстрований у спеціальному реєстрі - "Журнал реєстрації господарських фактів", де йому - документу - присвоюють порядковий номер реєстрації відповідного бухгалтерського періоду. Під цим номером документ фіксують у аналітичному рахунку Головної книги, де для кожного господарського факту має бути відкрито окремий рахунок.

3. Деталізація (аналітичність) та синтетизація (узагальнення) рахунків залежить від господарства - масштаба, складності,

структури тощо, але у всіх випадках має бути забезпечена індивідуалізація об'єктів майнового характеру та персоніфікація об'єктів - правовласників - засновників і позичальників.

4. Періодичне узагальнення в бухгалтерському балансі за відповідний період за ознаками: стан на початок, зміни стану за період та стан на кінець року та підтвердження кінцевого стану спеціальними доказами-інвентарними описами, актами звірки тощо.

Така система побудови забезпечує при будь-яких цінових змінах незалежно від чинників інформацію та контроль за наявністю майна та правових відносин.

Узагальнення такої інформації на основі вартісних параметрів за різними показ-

никами дасть можливість формування інформаційного банку даних для управління вартісними параметрами економіки на державному, муніципальному або інших рівнях.

Побудова такої бухгалтерської системи має супроводжуватися розробкою національних стандартів з бухгалтерського обліку, їх узгодженням з міжнародними стандартами. Тривалість цієї роботи - декілька років. Тому перше завдання - завершення формування закону про бухгалтерський облік та його прийняття Верховною Радою.

Прийняття закону-це початок роботи з його впровадження. Але це вже простіше. Бо основа частина робіт готується поступово.

1. Закони України: Про підприємництво; Про бухгалтерський облік та фінансова звітність.
2. Бауер О. О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. – М., 1911. – 216 ст.
3. Белов В. Д. Бухгалтерия в ряду других занятий // Счетоводство. – 1891. – №1,3,5,10.
4. Галаган А. М. Счетоводство в его историческом развитии. – М.–Л., 1927.
5. Гильде Э. К. Будущее бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1973. – №10, Ст.21
6. Кене Ф. Избранные экономические произведения. – М., Соцэкгиз, 1960. – 865 ст.
7. Маркс К. Капітал: Критика політичної економії. – К., Держ. вид. політ. літератури УРСР. – 1952.
8. Немчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977. – 240 ст.
9. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. – М.: Финансы, 1955. – 285 ст.
10. Пачиоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Статистика, 1974. – 160 ст.
11. Попов А. З. Счетное искусство. – Екатеринбург, 1909. – 220 ст.
12. Рувер Р. Как возникла двойная бухгалтерия (Пер. с англ. А. Ф. Мухина). – М., – 286 ст.
13. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения: 2-е изд. – М.: Макиз, 1925 – 180 ст.
14. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для ВУЗов. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1996. – 638 ст.
15. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: 1999. – 500 ст.
16. Чумаченко Н. Г. Проблема учета и экономического анализа в управлении промышленным производством: Дис... д.э.н. – К., 1970. – 480 ст.
17. Янковский И. Двойное счетоводство как зародыш грядущего научного метода. – Спб., 1913. – 168 ст.

*Сопко В.В.*

## ACCOUNTING - THE SKELETON OF ECONOMY MANAGEMENT

Article presents the basic definitions of theoretic, methodological and organizational aspects of bookkeeping as system of knowledge - science and feature of economy management. There has been shown objective necessity of appearing bookkeeping as system for solving the problems of productive and social relations between the market participants - economic and law relations. There has been shown philosophical essence of creating the bookkeeping on the basis of binomial theory and methodological directions of development for managing the defined household. There has been defined directions of reforming of the actual system of bookkeeping in Ukraine.