

**ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ГЛОБАЛЬНОЇ СИСТЕМИ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

У статті обґрунтовано основні підходи до визначення ролі та місця сучасного бухгалтерського обліку в системі управління, його видів, предмета й методу.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, господарський облік, методичні підходи обліку, кругообіг капіталу, предмет обліку, управлінський облік.

I. Вступ

Зростання вимог до бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та постіндустріального суспільства потребує перегляду його теоретичних основ.

На необхідності розробки сучасної концепції бухгалтерського обліку останнім часом неодноразово наголошували вітчизняні та російські вчені, зокрема Ф. Бутинець, В. Палій, М. Пушкар, Я. Соколов [1; 4; 6; 7].

Проте визначення бухгалтерського обліку, його видів і ролі в системі управління залишається найбільш дискусійним питанням. Аналіз спеціальної літератури свідчить, що різні автори визнають різні види обліку, пропонують різні визначення бухгалтерського обліку, висловлюють різні погляди щодо його предмета та методу.

II. Постановка завдання

Мета статті – проаналізувати сучасні підходи до визнання обліку, його видів, визначення предмета й методу і, як наслідок, ролі в системі управління.

Завдання дослідження:

- дослідити зміст та сутність поняття “господарський облік” як спеціальної економічної категорії;
- виявити види господарського обліку та класифікувати їх;
- адаптувати конкретні методи бухгалтерського обліку для цілей системи управління, насамперед кругообігом капіталу;
- конкретизувати предмет бухгалтерського обліку.

У статті використано історичний та логічний методи (для дослідження еволюції постановки проблеми та наступності її вирішення), порівняльного аналізу (для порівняння підходів вітчизняних і зарубіжних науковців до визначення поняття “господарського обліку” та його видів і предмета).

III. Результати

Більшість авторів дотримуються традиційного підходу, згідно з яким, бухгалтерський облік є видом господарського обліку.

На думку М. Пушкаря, замість наукового пошуку науковці традиційно пропонують тривіальний підхід щодо видів обліку, який склався ще в часи становлення соціалізму в нашій країні [6, с. 67].

На наш погляд, поділ господарського обліку на оперативний, бухгалтерський і статистичний є наслідком стереотипу, що виник у СРСР у 30-х рр. ХХ ст.

Така класифікація десятки років використовується в науковій літературі та нормативних документах, хоча до цього часу не має достатнього наукового обґрунтування.

Ю. Верига та С. Деньга стверджують, що система господарського обліку в Україні складається з макро- та мікрообліку.

В. Ластовецький вважає, що оперативний і статистичний облік як окремі види не існують й обґрунтовує наявність бухгалтерського та управлінського (виробничо-комерційного) обліку.

Водночас практичне застосування будь-якої класифікації можливе лише в тому разі, якщо вона відповідає основним вимогам класифікації. Передусім вона повинна мати єдину основу. У жодному із запропонованих підходів такої основи немає, а тому немає і чітких меж між елементами класифікації – видами обліку.

У результаті управлінський облік одночасно може бути оперативним і стратегічним; бухгалтерський і податковий облік одночасно є макро- та мікрообліком тощо.

Виходячи з цього, не можна погодитися, що система господарського обліку охоплює всі види обліку, які можна виділити в її складі.

У зв'язку з цим питання визначення бухгалтерського обліку, його предмета і методу набувають особливої актуальності.

Ю. Верига і С. Деньга вважають, що спочатку слід розібратися з визначенням бухгалтерського обліку, а вже потім говорити про його предмет і методологію.

З таким підходом не можна погодитись, оскільки визначення предмета бухгалтерського обліку уже дає змогу з'ясувати його місце і роль у суспільстві та в системі управління підприємством.

Предмет бухгалтерського обліку був і залишається тим питанням, яке періодично обговорюють вітчизняні вчені на сторінках професійних видань та наукових конференцій.

Огляд літератури, наведений Ф. Бутинцем, свідчить, що на різних етапах історичного розвитку в різних країнах різні автори по-різному визначали предмет бухгалтерського обліку [1, с. 24–28].

У колишньому СРСР остання гостра дискусія з цього питання відбулась у 50–60-х рр. ХХ ст. Її активними учасниками були відомі вчені, зокрема М. Дембінський, В. Макаров.

Проте підсумків цієї дискусії фактично не було підведено, а питання щодо визначення предмета бухгалтерського обліку залишилося відкритим.

Останнім часом поширюється думка, що предметом бухгалтерського обліку є капітал та його кругообіг.

Інтерес до кругообігу капіталу як предмета бухгалтерського обліку спостерігається також у працях японських учених.

Зокрема, Ю. Ішікава, ґрунтуючись на теорії К. Маркса, дослідив зміни в кругообігу капіталу в ХХ ст. На його думку, спостерігається перехід від парадигми обліку продуктивного капіталу до парадигми обліку позикового або фіктивного капіталу.

Недоліком схеми, яку наводить Ю. Ішікава, є відсутність у ній кругообігу інтелектуального капіталу, який стає головним чинником успіху в сучасних умовах економіки знань.

Існують різні точки зору щодо визначення інтелектуального капіталу та його складових.

З погляду бухгалтерського обліку, інтелектуальний капітал включає нематеріальні

активи, відображені на балансі підприємства (інтелектуальна власність), та знання, які не відображені в обліку – знання працівників, їх вміння, організаційна культура тощо.

У сучасній літературі розрізняють поняття “дані”, “інформація” та “знання”.

З. Рум'янцева підкреслює, що суттєва відмінність знань від даних та інформації полягає в тому, що знання містяться не в документах чи інформаційних технологіях, а в людях. При цьому отримання нового знання пов'язане з перетворенням інформації, у процесі якого спостерігається їх якісне та кількісне збільшення.

Виходячи з відмінності між формалізованими і неформалізованими знаннями, І. Нона розглядає чотири основні моделі трансформації знань у будь-якій організації: соціалізація, комбінація, екстерналізація, інтерналізація.

Спираючись на ці моделі, можна стверджувати, що в процесі кругообігу інтелектуального капіталу знання людини трансформуються в організаційне знання, доступне іншим членам організації.

Виходячи з цього, найбільш важливими стадіями кругообігу інтелектуального капіталу є перетворення неформалізованого знання у формалізоване (екстерналізація) і застосування цього формалізованого знання для збільшення бази неформалізованих знань (інтерналізація).

У зв'язку з цим управління знаннями потребує адекватної оцінки інтелектуального капіталу та інформації про його зростання й вплив на вартість бізнесу.

З урахуванням викладеного, схему Ю. Ішікави можна розширити (див. рис.).

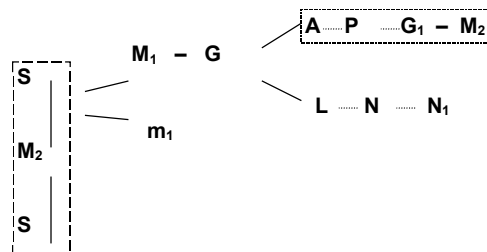


Рис. Кругообіг фізичного, фінансового й інтелектуального капіталу

S – акціонерний капітал; M – грошові кошти, m – дохід посередника;
G – товар; L – праця; N – знання; A – засоби виробництва; P – виробництво.

На цій схемі зв'язок L ... N означає екстерналізацію знань, а зв'язок N ... N₁ – інтерналізацію знань.

Отже, важливим завданням бухгалтерського обліку на сучасному етапі є повне відображення всіх аспектів кругообігу капіталу – фізичного, фінансового й інтелектуального.

Хоча капітал є важливою складовою предмета бухгалтерського обліку, він уже не визначає і не пояснює змісту бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Для управління

бізнесом недостатньо інформації лише про кругообіг капіталу. Зростає потреба в інформації про середовище підприємства, потенціал його конкурентів, альтернативні шляхи здійснення операцій тощо.

Тому слід погодитися з В. Палієм, що оборот капіталу є окремим випадком предмета бухгалтерського обліку, а його розширене тлумачення потребує подальшого дослідження [4, с. 56].

Для визначення предмета бухгалтерського обліку необхідно:

- 1) уникати “наукового антропоморфізму”;
- 2) чітко розуміти поняття “предмет” у цьому контексті;
- 3) розмежувати предмети науки та практичної діяльності.

Перша вимога зумовлена тим, що облік не виправдано наділяють людськими якостями. У спеціальній літературі широко застосовують визначення та твердження, що бухгалтерський облік “вивчає”, “контролює”, “реєструє”, “відображає”, “накопичує, групує і систематизує” тощо.

З таким підходом не можна погодитись, оскільки бухгалтерський облік – це не жива істота, що має свідомість, а діяльність, яку здійснюють люди, виходячи з власних потреб або потреб суспільства.

Отже, правила та способи цієї діяльності також визначають люди.

Друга вимога спричинена тим, що серед вітчизняних фахівців досить поширене отожднювання понять “предмет” і “об’єкт”.

Зокрема, В. Сопко вважає, що під об’єктом необхідно розуміти частину цілого, тобто частину предмета, що дасть змогу розібратися в такій складній науці, як бухгалтерський облік [8, с. 19].

З таким підходом не можна погодитись, оскільки предмет відображає певні якості або характеристики об’єкта. Наприклад, усі суспільні науки вивчають один об’єкт – суспільство, але мають різні предмети: історія – процес розвитку суспільства; філологія – мову народу; політична економія – економічні відносини тощо.

У зв’язку з цим О. Петрук зазначає, що предметом бухгалтерського обліку як науки є закономірності розвитку окремих методів, а як виду соціально-економічної діяльності – господарська діяльність окремого підприємства [5].

Ключем до істини можна вважати висновки Я. Соколова про те, що предмет бухгалтерського обліку не даний, а заданий йому. Відповідно, “бухгалтерський облік – це те, що, згідно з заданими правилами, робить бухгалтер” [7, с. 16].

Предмет бухгалтерського обліку як практичної діяльності задається насамперед нормативними документами, а частково – власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою).

У різні часи в різних країнах на різних підприємствах межі предмета бухгалтерського обліку можуть відрізнятися. Це означає, що предмет бухгалтерського обліку динамічний у часі та просторі. При цьому мінімальні вимоги до бухгалтерського обліку, які визначаються відповідними регуляторними органами, схожі в багатьох країнах, особливо в сучасних умовах посилення процесів

гармонізації та конвергенції національних систем обліку. Це створює уявлення, що можна визначити єдиний правильний предмет бухгалтерського обліку.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначає, що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Отже, законодавчо заданим предметом бухгалтерського обліку в Україні на сучасному історичному етапі є фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Поряд з тим підприємство має можливість самостійно розробляти систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Тому якщо підприємство має потребу в певній інформації додатково до обов’язкового бухгалтерського обліку, воно може створити таку інформаційну систему і дати їй будь-яку назву: “контролінг”, “внутрішньогосподарський облік”, “управлінський облік”.

Ця інформаційна система може існувати в межах загальної системи бухгалтерського обліку або окремо від неї.

Тому, наприклад, у корпораціях США управлінський облік, як правило, є функцією бухгалтерії, а в німецьких компаніях його нерідко реалізує служба контролінгу.

Отже, предмет бухгалтерського обліку в різних країнах може відрізнятися унаслідок відмін у законодавстві, традицій, а на рівні окремих підприємств – унаслідок відмінностей у масштабах діяльності, стратегій, філософії управління тощо.

IV. Висновки

Сучасний розвиток економіки, безумовно, потребує адекватних змін у бухгалтерському обліку. Адже в сучасній інформаційній епосі розвитку економіки радикальніше всього змінюватиметься найбільш традиційна з інформаційних систем – бухгалтерський облік. Проте першоосновою змін бухгалтерського обліку для нас має бути не чинник світової стандартизації звітності (при всій важливості цієї проблеми), а зростання ролі бухгалтерського обліку в управлінській системі.

Ідеальна система будь-якого управління завжди має чітку, струнку вертикаль – “піраміду”. Бухгалтерський облік в системі управління відіграє ключову функцію, здійснюючи процес висвітлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення та передачі інформації про господарську діяльність, капітал підприємства та запити зовнішніх і внутрішніх користувачів для прийняття рішень, а тому потребує визнання та відповідного сучасним вимогам часу визна-

чення самого поняття "бухгалтерський облік", його видів, предмета та методу.

Список використаної літератури

1. Бачинський В.І. Проблеми структури інформаційної системи господарського обліку та шляхи їх вирішення / В.І. Бачинський, В.С. Загорський // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Львівська комерційна академія, 2004. – С. 9–15. – (Серія: Економічна).
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2003. – Ч. 2. – 524 с.
3. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методичні основи / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 84 с.
4. Палий В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45–48.
5. Петрук М.О. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
7. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
8. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. Основи теорії та концептуальні засади побудови : навч.-метод. посіб. / В.В. Сопко, О.В. Сопко. – К. : Знання, 2002. – 231 с.

Стаття надійшла до редакції 21.02.2013.

Приходько И.П. Теоретические основы глобальной системы бухгалтерского учета

В статье обоснованы основные подходы к определению роли и места современного бухгалтерского учета в системе управления, его видов, предмета и метода.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовая отчетность, хозяйственный учет, методические подходы учета, кругооборот капитала, предмет учета, управленческий учет.

Prihodko I. Theoretical bases of the global system of record-keeping

Studies conducted in the article are directed to reasoning of main approaches of the role and place of modern accounting in management system, its types, object and method.

Key words: accounting, financial reporting, economic accounting, methodological approaches of accounting, circulation of capital, subject of accounting, management accounting.