

**Левицька С.О.,**  
*д.е.н., професор Національного університету водного господарства та природокористування*

## **ОБЛІКОВІ ФОРМАТИ: ХАРАКТЕРИСТИКА, ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

*Статтю присвячено дослідженню питань інтеграції та гармонізації обліку в Україні. Розглянуто існуючі види обліку, їх характерні риси.*

*The publication is devoted to the study of integration and harmonization of accounting in Ukraine. The existing types of accounting and their characteristic features are considered.*

Розвиток ринкової економіки в Україні, формування нових господарських структур на основі різних форм власності, входження України в СОТ, а відтак, розширення міжнародних економічних зв'язків диктують необхідність подальшого удосконалення бухгалтерського обліку. На підтвердження сказаному: Світова організація торгівлі в одному із своїх регламентних документів визнає необхідність застосування членами СОТ міжнародних стандартів у сфері бухгалтерського обліку для дотримання встановлених вимог щодо подолання бар'єрів у торговельних операціях [18]. Питання *гармонізації вітчизняного та міжнародного обліку діяльності суб'єктів господарювання в Україні з урахуванням національних особливостей та потреб* – одне з визначальних напрямів економіко-правового регулювання на державному рівні.

Етапи формування ринкових відносин зумовлюють зміни в завданнях бухгалтерського обліку: в радянський період це був контроль за формуванням собівартості продукції в процесі виробництва, на даний час вітчизняні науковці визнають організацію бухгалтерського обліку як один із елементів адміністративного менеджменту. Раціональна організація бухгалтерського обліку – фактор достовірної, повної, об'єктивної інформації, що є основою для аналізу, контролю, прийняття внутрішньогосподарських управлінських рішень, здійснення оперативного та перспективного планування.

Тема класифікації господарського обліку досить актуальна.

Проте, серед науковців відсутня єдність у поглядах щодо доречності класифікації, виділення окремих видів (підсистем) обліку.

**Питанням розвитку господарського обліку**, його науково-теоретичній основі та практичній реалізації облікових принципів присвятили свої праці такі вітчизняні науковці: М. Чумаченко, Ф. Бутинець, Б. Валуєв С. Голов, В. Палій, В. Сопко, Я. Соколов, В. Івашкевич, Л. Нападовська, І. Білоусова, М. Пушкар та ін.

Перехід від планово-розподільчої до ринкової економіки вимагає перегляду методологічної основи господарського обліку як комплексної облікової системи (до складу якої входить не тільки бухгалтерський облік), уточнення його об'єктів, технології збору та обробки даних.

**Стаття передбачає** дослідження концептуальних основ наявних сьогодні видів господарського обліку.

Для досягнення цього поставлено перелік завдань:

– узагальнити сучасне бачення структурного змісту та взаємозв'язок видів господарського обліку;

– дослідити значення бухгалтерського обліку у господарській діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання (СГ);

– обґрунтувати основні взаємозв'язки та відмінності між бухгалтерським та управлінським обліком.

**На сьогодні господарський облік в Україні об'єднує:**

– **бухгалтерський** – призначений забезпечувати повне, комплексне відображення господарської діяльності за відповідний звітний період;

– **управлінський (внутрішньогосподарський)** – для забезпечення власних потреб в інформації усіх рівнів управління, і є комерційною таємницею конкретного підприємства

– **податковий** – це система накопичення інформації, необхідної для розрахунків податків та обов'язкових платежів, контролю за їх сплатою, наданням про них своєчасної звітності контролюючим органам;

– **динамічний** – система реєстрації фактів господарського життя, головною метою якої є вимірювання ефективності господарської діяльності;

– **актуарний** – система, що використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства;

– **соціальний** – розширення меж бухгалтерського обліку за двома напрямками – збільшення складу показників бухгалтерської звітності та концентрація уваги на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією (екологічно орієнтований облік);

– **креативний** – облік, в основі якого будь-який науковий метод, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановле-

ним стандартам і принципам; є результатом облікової політики та використовується без прямого порушення законодавства [5, с. 8];

– **стратегічний (прогнозний)** – фінансовий аналіз проблем, що пов'язані із зобов'язаннями, контролем, готівкою та потенціалом [7].

Паралельно функціонує статистичний облік – збір та узагальнення статистичної інформації:

– за показниками господарської діяльності суб'єктів (вид господарського обліку);

– за визначеними на державному рівні соціально-економічними явищами та процесами.

Очевидним є використання зазначеними видами господарського обліку даних бухгалтерського обліку, як гаранта достовірності, об'єктивності та співставності інформації.

Проаналізуємо визначення поняття “бухгалтерський облік” (табл.1).

Таблиця 1.  
Основні дефініції поняття “бухгалтерський облік”

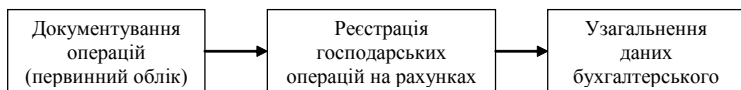
Джерело інформація	Визначення бухгалтерського обліку
1	2
	<i>Відповідно до правового поля</i>
Закон № 996-XIV [10]	Процес виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень
	<i>Відповідно до економічних тлумачень</i>
Фінансовий словник [8, с. 303]	Система збирання, обробки, інтерпретування інформації про господарську діяльність підприємства (організації, установи) і передавання цієї інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень
Економічна енциклопедія [9, с. 119]	Система документального, суцільного й неперервного спостереження та контролю за господарською діяльністю підприємств (установ, організацій) та їх об'єднань; виконує інформаційну та контрольну функції, спрямовані на забезпечення реалізації завдань управління та менеджменту
	З погляду вітчизняних науковців

Білуха М.Т. [1, с. 8]	Безперервне документально обґрунтоване відображення використання капіталу підприємства і процесів господарської діяльності на основі натуральних, трудових і грошових вимірників із метою контролю та активного впливу на них через систему управління
Швець В.Г. [25, с. 11]	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень
Сопко В.В., Сопко О.В. [23, с. 3]	Економічна наука господарювання. ...Як система знань, бухгалтерський облік містить значну кількість правових, математичних знань, поєднуючи в собі значну кількість елементів також економічних наук (статистики, фінансів, аналізу господарської діяльності тощо)
Кужельний М.В., Лінник В.Г. [12]	Система суцільного, безперервного та взаємопов'язаного відображення господарської діяльності підприємства, засіб узагальнення всіх господарських операцій у вартісному вираженні
Грабова Н.М. [5, с. 7]	Система безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення господарських засобів, їхніх джерел, господарських процесів і результатів діяльності в грошовому вираженні для забезпечення інформації, необхідної для управління і контролю
Бутинець Ф.Ф. [2, с. 29]	Упорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації у грошовому вираженні про майно, зобов'язання підприємства та їх рух шляхом суцільного, безперервного та документального відображення всієї господарської діяльності підприємства
Ткаченко Н.М. [24, с. 8]	Сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку, оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства, установи, організації та його фінансовий стан і відповідність вимогам законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку; це комплексний синтетичний облік усіх засобів і коштів та всієї економічної діяльності підприємства, фірми
Верига Ю.А., Деньга С.М. [3]	Це передусім економічна наука, наука про ведення господарства, керування, управління ним
Сопко В.В. [20]	Це мистецтво запису, класифікації та узагальнення у грошовій оцінці операцій, які мають хоча б частково вартісний (фінансовий) характер, з наступною інтерпретацією результатів

Узагальнюючи інформацію в таблиці, можна стверджувати, що бухгалтерський облік:

- за допомогою системи рахунків реєструє здійснені господарські операції;
- передбачає повне, послідовне документування операцій;
- забезпечує дотримання чинних облікових принципів, регламентованих П(С)БО 1 [19];
- передбачає узагальнення та збереження інформації про активи, зобов'язання, власний капітал та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання (СГ);
- застосовує загальні методи (документування, інвентаризацію, оцінку, калькування, рахунки й подвійний запис, баланс, узагальнення даних на звітну дату).

Ведення бухгалтерського обліку здійснюється в послідовності:



**За видами** бухгалтерський облік поділяють на облік підприємницької діяльності (діяльність підприємств, організацій, об'єднань, що фінансують діяльність власними коштами) та облік бюджетної сфери (діяльності бюджетних установ та організацій).

**За формами** бухгалтерський облік можна класифікувати:

- а) залежно від способу відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку: з використанням повного або спрощеного Плану рахунків;
- б) залежно від рівня деталізації інформації на рахунках бухгалтерського обліку: аналітичний, синтетичний;
- в) залежно від ступеня автоматизації обробки інформації: за допомогою ручної обробки, з частковою автоматизацією, автоматизований;
- г) залежно від періоду, за який узагальнюється інформація: бухгалтерський облік за звітний період, бухгалтерський облік за певний часовий проміжок (оперативний).

Досить дискусійною є думка вітчизняних науковців щодо взаємозв'язку та/або підпорядкованості бухгалтерського, статистичного, податкового та управлінського обліку (табл. 2). На наш погляд, узагальнення концептуальних основ зазначених видів обліку підтверджує їх самостійність.

Зупинимось на сучасному трактуванні поняття “управлінський облік”, який повністю підпорядковано запитам менеджерів підприємства. Його дієвість забезпечується орієнтацією на конкретні

господарські завдання, вирішення яких ґрунтується на відповідній інформації про витрати і доходи.

Таблиця 2

Критерії	Види обліку			
	Бухгалтерський облік	Статистичний	Податковий	Управлінський (внутрішньогосподарський)
1	2			3
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні
Відкритість даних	Доступні всім	Доступні всім, за виключенням певного переліку комерційної інформації	Доступні всім	Комерційна таємниця
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Обов'язковий	Обов'язковий для платників податків та обов'язкових платіжів	Необов'язковий
Базисна теорія	Подвійного запису	Документальне підтвердження операцій, явищ, подій	Відображення господарської операції в податковому законодавстві	Облік за центрами відповідальності
Звітність	Фінансова, затверджена на державному рівні	Статистична, затверджена на державному рівні	Податкова, затверджена на державному рівні	Внутрішня
Періодичність звітності	Місячна, квартальна, річна	Декадна, місячна, квартальна, річна	Місячна, квартальна, річна	Оперативна

Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Господарська діяльність суб'єкта, соціально-економічні явища та процеси	Господарська діяльність суб'єкта	Виробнича діяльність суб'єкта
Мета обліку	Складання фінансової звітності для потреб користувачів	Складання статистичної звітності для проведення державних статистичних спостережень	Складання податкової звітності для сплати податків та обов'язкових платежів	Надання інформації керівництву для здійснення ефективного управління діяльністю СГ
Принципи	Принципи обліку, регламентовані П(С) БО 1	Обов'язковість, систематичність, достовірність	Регламентовані чинною системою оподаткування	Обумовлені завданнями управлінського характеру
Базова структура	Балансове рівняння: Актив = Капітал + Зобов'язання	-----	-----	Залежить від поставленої мети
Залежність від статутної діяльності СГ	Залежить від економіко-організаційної структури СГ	Залежить від економіко-організаційної структури СГ	Залежить від економіко-організаційної структури СГ	Залежить від економіко-організаційної структури та технологічних процесів СГ
Відображення часу (націленість)	Здійсненні господарські операції	Здійсненні господарські операції, зареєстровані явища, процеси	Здійсненні господарські операції	Здійсненні операції виробничого циклу
Критерії точності	Абсолютна точність	Абсолютна точність	Абсолютна точність	Можливі відхилення

Ступінь відповідальності	Адміністративна відповідальність	Адміністративна відповідальність	Адміністративна відповідальність	Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо)
Елементи методу обліку	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання; додатково для статистичних спостережень за господарською діяльністю СГ – рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання – обов’язково; рахунки й подвійний запис – застосовуються в пріоритетному, але не обов’язковому порядку
Обмеження	Нормативні акти	Нормативні акти	Нормативні акти	Немає
Використання вимірників	Вартісні, натуральні (обмежено)	Вартісні, натуральні	Вартісні	Грошові, кількісні, якісні, трудові
Групування витрат	За елементами витрат	За елементами витрат, статтями калькуляції	За критеріями віднесення витрат до валових	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат та ін.
Порядок розрахунку результатів	Фінансовий результат від усіх видів діяльності	-----	Прибуток до оподаткування як різниця валових доходів та валових витрат, скоригована на амортизацію виробничих необоротних активів	Залежно від мети обліку, розраховують прибуток або маржинальний дохід як різницю діяльності окремого центру відповідальності



Відповідно до потреб підприємства, бухгалтери забезпечують кваліфіковану реалізацію методів бухгалтерського обліку, а обліковці — реєструють операцію на рахунках бухгалтерського обліку. Влучно відмінність між бухгалтерським та управлінським обліком охарактеризував С. Голов: "...Можна сказати, що бухгалтері-аналітики – це Нострадамуси бізнесу, а бухгалтері-рахівники – Нестори-літописці" [4, с. 20].

Узагальнюючи висновки вітчизняних науковців, можна виділити основні характеристики управлінського обліку:

– управлінський облік спрямований на майбутнє, у зв'язку з чим поєднується з плануванням;

– управлінський облік не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартами (хоча вони застосовуються на етапі збору інформації);

– в управлінському обліку зосереджується увага на конкретних сегментах господарської діяльності (тобто на окремих видах продукції, яку виробляють і реалізують на певних сферах ринку та території збуту, а також на різних рівнях управління тощо), а не на всьому підприємстві в цілому, як у бухгалтерському обліку;

– управлінський облік не є обов'язковим, і керівництво самостійно вирішує питання щодо його ведення;

– управлінський облік, як правило, ведеться децентралізовано.

До особливостей методології управлінського обліку сьогодні науковці зараховують:

– забезпечення вибору таких варіантів дій, які сприяли б скороченню затрат при одночасному максимальному задоволенні потреб споживачів;

– можливість безперервного удосконалення виробництва на усіх етапах життєвого циклу продукції;

– можливість постійного співставлення вартості кожної функції затрат з вигодами, отриманими внаслідок здійснення цих затрат;

– забезпечення удосконалення лише тих властивостей продукту, які споживач згоден оплатити [16, с. 28].

Методологія управлінського обліку ґрунтується на методах бухгалтерського обліку і виходить за його межі за рахунок поєднання в собі дисциплін економічного напрямку. Отже, **управлінський облік сам по собі не має специфічного методу, а є лише конгломератом, результатом еволюційного розвитку обліку, який спрямовується для задоволення потреб користувачів.**

За словами Н.Л. Нападовської, сучасний управлінський облік – не суто облік, а оптимізація господарської діяльності. Розширення впливу на господарську діяльність вимагає використання нових методів управлінського обліку, до яких слід віднести управлін-

ський облік, спрямований на управління якістю, облік по функціях, стратегічний управлінський облік [17, с. 340].

На нашу думку, управлінський облік активно розвивається, залишаючи внутрішньогосподарському роль невід'ємної складової. Бухгалтерський та внутрішньогосподарський облік взаємопов'язані об'єктами, методами, первинною документацією, розмежувати їх на конкретному підприємстві важко.

В. Моссаковський та Т. Кононенко вказують на те, що “Законом “...необґрунтовано поставлено знак рівності між внутрішньогосподарським та управлінським обліком... До функцій бухгалтерії не включено ні розробку господарської діяльності, тобто не визначено, хто має виконувати цю роботу...” [15, с. 12].

Це свідчить про необхідність внесення змін до Закону України про бухгалтерський облік, включення в методичні рекомендації з управлінського обліку до його складу планування та економічного аналізу собівартості продукції. Щоб запровадити управлінський облік потрібні відповідні фахівці, обізнані не лише в обліку, а й у таких дисциплінах, як стратегічний аналіз, оперативне планування, прогнозування, розробка управлінських рішень. На наш погляд, не слід усі ці функції покладати на бухгалтера.

*Управлінський облік у сучасному науково-практичному трактуванні є окремим елементом менеджменту діяльності, який в основі своєї використовує інформацію внутрішньогосподарського обліку і показники фінансової звітності в цілому.*

**Види господарського обліку не спричиняють поділ системи бухгалтерського обліку, яка для обслуговування управління є єдиною, а формують окремі облікові системи.** Можна вважати, що універсальний для формування звітності бухгалтерський облік доповнюється внутрішньогосподарським обліком виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, що часто виконують функції планування, нормування, аналізу собівартості продукції і підготовки проектів управлінських рішень виробничого характеру, сприяють системному підходу до управління господарською діяльністю як основи збереження єдності бухгалтерського обліку.

Цілком погоджуємось з поглядом вітчизняних науковців щодо гармонізації облікових систем, в основі яких – результати діяльності суб'єктів господарювання. Кінцевий результат діяльності бюджетної установи, підприємства, небюджетної неприбуткової організації, відображений у формах фінансової, податкової, статистичної звітності для співставлення, контролю та аналізу на мікро– і макрорівнях мають мати єдині методичні підходи щодо їх визначення.

Досягненню цього передують низка змін нормативного поля, що

регламентує економічне, обліково-аналітичне забезпечення діяльності СГ, реалізацію зовнішнього та внутрішнього контролю.

Реальним питанням на сьогодні є реалізація на державному рівні методологічних засад трансформації бухгалтерського обліку як напрямку розвитку інформатизації суспільства, зокрема в розрізі:

1. Формування наукової думки щодо критеріїв ефективного інформаційного джерела в процесі управління діяльністю СГ з урахуванням реалій економічного розвитку України.

2. Побудови уніфікованого з міжнародною практикою понятійного апарату бухгалтерського обліку (бюджетної сфери та підприємницької діяльності).

3. Науково-практичної діяльності державних, навчальних, професійних структур з обґрунтування концепції бухгалтерського обліку як базового інформаційного джерела систем управління.

4. Розробки концептуальних основ побудови організації обліку з урахуванням економіко-організаційних характеристик СГ різних галузей національної економіки.

### Література

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – К.: 2000. – 692 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. I: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 512 с.

3. Верига Ю.А., Деньга С.М. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. 4.1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: Монографія. – Полтава, 2002. – 355 с.

4. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій „ Україна – ЄС” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 7-17.

5. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник / За ред. М.В. Кужельного. – 6-те вид. – К.: А.С.К., 2002. – 266 с. – (Економіка. Фінанси, Право).

6. Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація // Бухгалтерський облік та аудит. – 2007. – № 10. – С. 11-17.

7. Гуцайлюк З. Прогнозний (статистичний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14-19.

8. Загородній А.Г. Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 3-те вид., випр. та доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 587с.

9. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1. / Ред. кол.: С.В. Мочерний та ін. – К. Видавничий центр “Академія”, 2000 – 864 с.

10. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями.

11. Ільченко Л., Системний підхід до обліку витрат на виробництво // Наукові записки. – № 4. – 2005.

12. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К., 2001. – 334 с.

13. Моссаковський В. Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 18-25.

14. Моссаковський В. Про управлінський облік // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 37-44.

15. Моссаковський В., Кононенко Т. Концепція обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11.

16. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни "Управлінський облік" / Державний комітет статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту: Уклад. Л.В. Нападівська. – К., 2006. – 296 с.

17. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

18. Пархоменко В. Принципи і підходи регулювання та регламентації бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 3-7.

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. – № 87. Зареєстроване в Міністерств юстиції України 21.06.99 р. за № 391/3684.

20. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К., 2000. – 578 с.

21. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.

22. Сльозко Т., Управлінський облік чи управлінська стратегія // Бухгалтерський облік і аудит. – № 2. – 2006. – 49-54 с.

23. Сопко В.В., Сопко О.В. Бухгалтерський облік: Основи теорії та концептуальні засади побудови: Навч.-метод. посібник. – К: Товариство "Знання" України, 2002. – 231 с.

24. Ткаченко Н.М. Терор етико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. – К.: А.С.К., 2001. – 348 с.

25. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. К.: Знання, 2004. – 447 с.

26. Spiceland J.D., Sepe J.F., Tomassini L.A. Intermediate Accounting, 2-nd ed. The McGraw-Hill Companies, Inc., 2001. – 1092 p.