

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

Михайло ЛУЧКО

РЕГУЛЮВАННЯ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ І РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ

Минув перший рік застосування національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні. З 1 січня 2001 р. застосування нового Плану рахунків і національних стандартів стало обов'язком кожного бухгалтера. Однак процес реформування бухгалтерського обліку не зупиняється і є необоротним. Лише комплексний підхід до практичного втілення організаційних і методологічних засад, закладених у національних стандартах, дасть значний позитивний ефект від застосування національних стандартів і національної програми з реформування системи бухгалтерського обліку. Неправомірне копіювання облікових ідей, що в достатній мірі опубліковані в економічних виданнях, призводить до спотворення позитивних ідей і напрямків у національному бухгалтерському обліку.

Останнім часом на сторінках економічних видань опубліковано велику кількість організаційних і методологічних праць з питань бухгалтерського обліку, його управлінського аспекту. Але питанням регулювання обліку не приділяється належної уваги. Аналіз зазначених праць дає змогу зробити висновки про те, що управлінські аспекти бухгалтерського обліку закладені в його функціях, і в основу ставиться інформаційна функція бухгалтерського обліку, що забезпечує його домінування у загальному циклі управління підприємства.

В умовах централізованої економіки механізм реалізації даної функції зводився до складання звітності підприємства, яка наростаючим підсумком відображала його фінансовий стан. Сьогодні ж на перший план слід поставити реалізацію бухгалтерським обліком завдань, що визначають правовідносини суб'єкта господарювання з бюджетом. Тому проблеми податкових розрахунків і кримінальна відповідальність за несплату податків найбільше турбують бухгалтерів-практиків.

Розглянемо системно вищезазначене питання.

За загальноприйнятим визначенням, система – це сукупність елементів (її структурних частин) у взаємозв'язку та взаємообумовленості. Будь-яку систему одночасно можна розглядати в одному певному розрізі (аспекті), можна подати комплексно в обмеженій кількості аспектів як класифікацію її елементів за конкретними ознаками. Тобто послідовність дослідження така: система – аспекти – ознаки – елементи.

У даній статті предметом дослідження є система господарського обліку в Україні. Тривалий час у колишньому СРСР вважалося, що він має три види: статистичний, бухгалтерський та оперативно-технічний.

Зарубіжна бухгалтерська наука на подібних проблемах взагалі не зупиняється. Але у нас вищезазначене твердження ніхто не піддавав сумніву, хоча з наукової точки зору воно доволі суперечливе і нічим не обґрунтоване. Можливо, проблема трактування поняття системи господарського обліку не постала б і тепер, якби сьогодні в Україні не з'явилися податковий, фінансовий та управлінський обліки. Не знаючи раніше “новоявлених”, спеціалісти та науковці почали називати їх “видами обліку” чи “видами бухгалтерського обліку”. Проте ніхто не дав чіткого визначення термінам. З наукової точки зору, вид обліку – це якийсь окремих елемент його системи. А щоб мати уяву про цілісну систему обліку, потрібно чітко виділити ознаки класифікації складових елементів (видів). Якщо ж ми хочемо описати систему в усіх можливих аспектах, то для цього знадобиться безліч громіздких класифікацій.

По-перше, з'ясуємо, що таке облік взагалі. За В. В. Сопком [3], – це процес (робота), що включає операції спостереження, сприйняття, вимірювання і фіксації (реєстрації) фактів, процесів, подій природи або суспільного життя. Якщо обліковуються об'єкти господарського характеру, то облік називається господарським. Але ці твердження справедливі лише для певного історичного етапу розвитку обліку.

Розглянемо систему в історичному аспекті. Ми можемо достеменно знати лише про розвиток письмового обліку. Господарська діяльність виникла з появою людини, але письмовий облік зародився значно пізніше. За Я. В. Соколовим [2], для його виникнення розвиток господарської діяльності повинен був набути досить великих розмірів (не вмщуватися у голові людини) і повинна була існувати писемність та елементарна арифметика.

За наявністю носія можна виділити усний облік та облік на носії. За способом відображення можна розділити на дописемний і письмовий облік. Дописемний – це зарубки на кістках тварин, облік за допомогою камінців, позначки на камені, глиняних і гіпсових дощечках і тому подібне. Письмовий облік – це облік на папері та інших носіях і безпаперовий (на магнітних носіях).

Історично за предметом і об'єктами можна виділити такі течії письмового обліку: господарський (мікро облік), який, у свою чергу, підрозділяється за парадигмами на уніграфічний, камеральний та диграфічний; бюджетний (державне рахівництво), який включає облік податків, що надходили у державну казну, та облік видатків з неї.

Уніграфічний (простий) облік виник з появою першого облікового прийому. Питання про те, який прийом був першим – інвентаризація чи контокорент – залишається невирішеним, але спочатку облік майна та розрахунків вівся у натуральних вимірниках. З появою грошового вимірника гроші стають об'єктом обліку, потім зливаються з контокорентом, а пізніше – з обліком інвентаря. На останньому етапі всі рахунки ведуться у грошовому вимірнику. Ці етапи пройшов у своєму розвитку уніграфічний (простий) облік [1].

Є думка, що диграфічний (подвійний) облік виник з уніграфічного після запровадження у систему інвентарних і контокорентних рахунків рахунка власника. З того часу облік став замкнутою диграфічною системою. Опоненти зазначають, що уніграфічний облік – це окремий випадок диграфічного. Проте в той час, коли була видана книга Луки Пачолі “Трактат про рахунки і записи” (1494 р.), вперше з'явився термін “бухгалтер”. Імператор Максиміліан наказав, щоб у його казначействі в Інсбруку був надійний та акуратний писар, який міг би належно вести книги і називався б “бухгалтером”, причому вперше бухгалтером був названий Христофор Штехер [1].

Першою літературною працею з бухгалтерського обліку була робота, написана в Неаполі в 1458 р. купцем Бенедиктом Котрульї “Про торгівлю і досконалого купця”. Однак надрукована ця праця була лише в 1573 р. Виклад порядку обліку в ній вже тоді був повністю зорієнтований на подвійний запис [1, 23]. У 1494 р. Лука Пачолі в своєму трактаті описав існуючий венеціанський спосіб бухгалтерського обліку. Існує думка (проф. Раймонд де Рувер), що подвійна бухгалтерія зародилася в Італії між 1250 – 1350 рр.

Таким чином, можна стверджувати, що бухгалтерський облік виник разом з появою подвійної бухгалтерії і ототожнюється з нею. Класичне його визначення [2, 168] описує бухгалтерський облік як мистецтво запису, класифікації і узагальнення у грошовій оцінці операцій, що мають хоча б частково вартісний (фінансовий) характер з наступною інтерпретацією результатів. Виходячи з цього, процес обліку складається не тільки з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання і фіксації, а й класифікації, узагальнення, передачі та інтерпретації фактів, подій, процесів природи і суспільного життя.

Разом з уніграфічною і диграфічною парадигмами, Я. В. Соколов виділяє камеральну, що акцентує увагу на обліку каси і руху грошей, виділенні кошторисних витрат. Тобто факти, що будуть і вже відбулися, обліковуються разом. Таким чином, можна вважати камеральну парадигму початком зародження управлінського та виробничого нормативного обліку.

Батьком статистичного обліку вважається У. Петті (Англія), який вперше у другій половині XVII ст. поставив питання про необхідність такого обліку та розробив деякі механізми його організації. Він бачив потребу у статистичному обліку національного доходу та національного багатства країни, населення, його розміщення, зростання, зайнятості.

Поняття синтетичного та аналітичного обліку сформулював Ж. Саварі (1622 – 1690). Він запропонував вести основні та допоміжні книги.

У 1707 р. П'єр Ленезан де Буагільбер опублікував два томи своїх творів, де розглядав питання про застосування пропорційних або нормальних цін. Побутує думка [1, 31 – 32], що його розробки покладені в основу управлінського обліку. Ці ж постулати закладено у систему виробничого обліку “стандарт-кост” і “директ-костинг”, що розвинулися на початку ХХ ст. у США.

У другій половині ХІХ ст. в різних країнах сформувалися національні бухгалтерські школи (італійська, французька, німецька, англо-американська), що вивчали ті чи інші аспекти бухгалтерського обліку (юридичний, економічний, процедурний, позитивістський, біхеовіористський). Батьком бухгалтерської науки вважається Франческо Вілла (1801 – 1884), який синтезував юридичний та економічний аспекти обліку [2]. Франція вважається батьківщиною макрообліку, тобто розширення застосування бухгалтерського обліку до рівня всієї економіки країни (політекономічний аспект бухгалтерського обліку). У Німеччині у 20-их рр. ХХ ст. виникло балансоведення. Ф. Скубіц виділяє у бухгалтерії два напрямки (види): споживчий (бюджетний) і продуктивний (госпрозрахунковий). На думку науковців [1, 41], це може бути неспівмірний поділ на фінансовий і управлінський облік. Англо-американська школа вважала, що справжня бухгалтерія вивчає психологію людей (систему стосунків між працівниками бухгалтерії і підприємства).

У 20 – 40-их рр. ХХ ст. починається бурхливий розвиток бухгалтерського обліку як знаряддя управління підприємством на основі німецького процедурного обліку. До речі, вперше бухгалтерський облік був визнаний знаряддям управління підприємством у Франції Ж. Саварі (1622 – 1690), а потім Ф. Кене.

Після революції 1917 р. в СРСР робляться спроби адаптації традиційних методів бухгалтерського обліку до нової системи господарювання. А. М. Галаган запропонував запровадити подвійний запис у макрооблік; вийшла постанова про торгові книги та інвентаризацію у грошовому вимірнику всього майна народного господарства; почав здійснюватися перехід від кошторисного обліку до подвійного. Проте ці заходи потерпіли фіаско і була прийнята постанова про створення нового соціалістичного обліку [2].

Період 1918 – 1921 рр. – час створення нових облікових вимірників (трєдів, ергів). Вважали, що грошовий вимірник непридатний для народного господарства, як і непридатна подвійна (диграфічна) бухгалтерія. Виникла думка, що бухгалтерський облік застарів і має бути замінений економічним. Економічний облік повинен бути в гавку, а на підприємстві – технічний облік (А. В. Чаянов). Або пропонували вести облік у натуральному вимірнику [2]. 1921 – 1929 рр. – неп. реставрація традиційної системи бухгалтерського обліку, випуск твердих грошей. Однак уже на початку 1929 р. з'являються зловісні думки, що люди обліку, мовляв, проповідують щось не те. Д. І. Савошинський писав, що результатні рахунки наче б то властиві тільки капіталістичному підприємству, соціалістичне господарство в своїй номенклатурі рахунків не буде мати ні рахунків результатів, ні капіталів [2, 298].

Поряд з бухгалтерським і статистичним обліком, у 30-ті рр. одержав широке розповсюдження новий вид обліку – оперативний або оперативно-технічний. Він виник ще в перші роки радянської влади.

Статистичний облік у той час був деформований. Багато хто із статистиків розвивав думку про використання у статистиці бухгалтерських даних і злиття бухгалтерського обліку й статистики. Провідні “вчені” проголосили єдність трьох видів обліку (статистичного, бухгалтерського та оперативно-технічного) і створення єдиного соціалістичного обліку. А. М. Галаган писав, що бухгалтерський облік зіллється зі статистикою шляхом уніфікації і стандартизації первинних документів. Р. Я. Вейцман вважав, що методи різних видів обліку створюють паралелізм і суперечливість даних, що вони повинні доповнювати один одного. С. Г. Струмилін трактував бухгалтерський облік як окремий випадок статистики. А. Ф. Масанов пропонував об'єднаний метод планування і обліку [2].

Злиття трьох видів обліку стало черговим міфом економічної ідеології. Я. В. Соколов [2] писав, що не можна говорити про інтеграцію видів обліку, якщо їх цілі різні, а, отже, по-різному трактувати значення одних і тих же показників.

У 30-их рр. ХХ ст. в СРСР сферою обліку було визнано все народне господарство, а не окреме підприємство. Почав зароджуватися централізований облік. У кінці 1931 р. був організований єдиний орган керівництва соціалістичним обліком – ЦУНГУ при Держплані СРСР. З тих пір наука “бухгалтерський облік” в країні перестала існувати.

А тим часом зарубіжна економічна наука інтенсивно розвивалась. У ХХ ст. сформувалися національні та міжнародні системи бухгалтерського обліку, виникає міжнародна. Облікові системи пройшли в своєму розвитку торговий, підприємницький, організаційний, оптимізаційний етапи і зараз перебувають на стратегічному етапі. Існує думка, що бухгалтерський облік як облік диграфічний пережив себе, і приблизно з 50-их рр. ХХ ст. відбувся синтез знань з обліку, аналізу, контролю, прогнозування. Цей момент характеризується появою в економічно розвинутих країнах нового сучасного виду обліку – еккаунтингу.

Враховуючи історію, сучасний стан і перспективи розвитку видів господарського обліку в Україні, ми поділяємо думку економістів про поділ господарського обліку на макрооблік і мікрооблік. Макрооблік передбачає на рівні регіонів і країни в цілому узагальнення даних бухгалтерських фінансових звітів і податкової звітності, а також статистичний облік, що формується на основі обліку органами влади та безпосередньо працівниками органів статистики (перепис, анкетування, опитування, підрахунки). Мікрооблік включає види, що здійснюються окремою господарською одиницею: бухгалтерський, оперативно-технічний і статистичний. На нашу думку, слід поділити бухгалтерський облік як галузь людської діяльності на фінансову та управлінську бухгалтерії.

Основою методології фінансової бухгалтерії є план рахунків бухгалтерського обліку. Фінансова бухгалтерія в Україні використовує подвійний запис господарських операцій. У нашій країні діють такі плани рахунків бухгалтерського обліку: господарюючих суб'єктів, затверджений Міністерством Фінансів у 1999 р.; НБУ та комерційних банків, затверджені НБУ в 1997 р.; бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України Міністерства фінансів України в 1999 р.; з виконання доходів і витрат Державного бюджету України, затверджені Головним управлінням Держказначейства в 1997 р.

На нашу думку, податковий облік реалізує свої функції через податкові розрахунки, а його результатом є податкова звітність. Він використовує інформацію, створену бухгалтерським обліком (фінансовою бухгалтерією), і є елементом методу бухгалтерського обліку. Наші висновки обґрунтовуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 17 “Податок на прибуток”.

Таким чином, в Україні створюється система господарського обліку, властива країнам з ринковою економікою. Далеко не всі проблеми її становлення будуть найближчим часом вирішені, але очевидним є те, що нова система сприятиме реалізації економічної політики держави і забезпечуватиме потреби всіх користувачів облікової інформації у нових ринкових умовах.

Література

1. Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. *Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки.* – Тернопіль: Зорепад, 1998. – 151 с.
2. Соколов Я. В. *Очерки по истории бухгалтерского учета.* – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
3. Сопко В. *Бухгалтерський облік. Навчальний посібник.* – К. – КНЕУ, 1998. – 448 с.