

Лукін В. О.

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Харківський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків,
Україна; e-mail: lukin_v@bigmir.net*

Піскунов Р. О.

*к. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування,
Харківський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків,
Україна; e-mail: r.a.piskunov@gmail.com*

Малахов В. А.

*к. е. н., доцент кафедри обліку та оподаткування,
Харківський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків,
Україна; e-mail: malahovvaler@gmail.com*

МЕТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Анотація. В статті розглядаються питання визначення цілей, які повинні бути поставлені перед системою бухгалтерського обліку, яку сформовано на підприємствах України у поточний час. Розглянуто, як змінювалися цілі у часі, на різних історичних етапах розвитку бухгалтерського обліку і як вони змінюються у залежності від поділу системи обліку на підсистеми. Для цього цілі обліку класифікуються за двома основними ознаками: за етапами історичного розвитку системи бухгалтерського обліку та за підсистемами обліку. За результатами дослідження надані пропозиції щодо визначення цілей окремих підсистем бухгалтерського обліку.

Ключові слова: система обліку, мета обліку, класифікація цілей обліку, ієрархія цілей, підсистема обліку.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 0; бібл.: 12

Lukin V. O.

*PhD in economics., Kharkiv educational institute
State higher education institution "Banking University",
Ukraine; e-mail: lukin_v@bigmir.net*

Piskunov R. O.

*PhD in economics., Head of Accounting and Taxation Department,
Kharkiv educational institute State higher
education institution "Banking University",
Ukraine; e-mail: r.a.piskunov@gmail.com*

Malahov V. A.

*PhD in economics., Kharkiv educational institute
State higher education institution "Banking University",
Ukraine; e-mail: malahovvaler@gmail.com*

THE PURPOSE OF ACCOUNTING FOR UKRAINIAN ENTERPRISES

Abstract. The article deals with the issues of goals determining that should be set before the accounting system, formed at the Ukrainian enterprises at the present time. It is considered how the goals changed over time and at different historical stages of the accounting development, and how they change depending on the separation of the accounting system into subsystems. Accounting purposes are classified according to main characteristics: the stages of the accounting system historical development and accounting subsystems. The classification of accounting subsystems

allows the allocation of additional characteristics, depending on the accounting system structuring. Based on the results, suggestions are given for determining the objectives of individual accounting subsystems.

Keywords: accounting system, accounting purpose, classification of accounting purposes, hierarchy of goals, subsystem of accounting.

JEL Classification: M40, M41

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 0; bibl.: 12

Лукин В. А.

*к. э. н., доцент, доцент кафедры учета и налогообложения,
Харьковский образовательно–научный институт
ГВУЗ «Университет банковского дела», г. Харьков,
Украина; e-mail: lukin_v@bigmir.net*

Пискунов Р. А.

*к. э. н., доцент, заведующий кафедрой учета и налогообложения,
Харьковский образовательно–научный институт
ГВУЗ «Университет банковского дела», г. Харьков,
Украина; e-mail: r.a.piskunov@gmail.com*

Малахов В. А.

*к. э. н., доцент кафедры учета и налогообложения,
Харьковский образовательно–научный институт
ГВУЗ «Университет банковского дела», г. Харьков,
Украина; e-mail: malahovvaler@gmail.com*

ЦЕЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ УКРАИНЫ

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы определения целей, которые должны быть поставлены перед системой бухгалтерского учёта, сформированной на предприятиях Украины в настоящее время. Рассмотрено, как изменялись цели во времени, на разных исторических этапах развития бухгалтерского учёта и как они изменяются в зависимости от разделения системы учёта на подсистемы. Для этого цели учёта классифицируются по двум основным признакам: по этапам исторического развития системы бухгалтерского учёта и по подсистемам учёта. Причём классификация по подсистемам учёта допускает выделение дополнительных признаков в зависимости от структурирования системы учёта. По результатам исследования даются предложения по определению целей отдельных подсистем бухгалтерского учёта.

Ключевые слова: система учёта, цель учёта, классификация целей учёта, иерархия целей, подсистема учета.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 0; библи.: 12

Вступ. В основі будь-якої діяльності людини закладено поняття про мету, яку потрібно досягати в результаті направлених зусиль. У кожній науці, у кожному виді практичної діяльності існує своє поняття про мету, яку потрібно досягати в результаті таких зусиль. Існує таке поняття й у бухгалтерському обліку. В навчальних посібниках і підручниках з бухгалтерського обліку – це типові питання, проте деякі дослідники розглядають його окремо у наукових працях. До таких на пострадянському просторі можна віднести, наприклад, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, С.Ф. Легенчука, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, Ю.Г. Цветкову, К.Ю. Циганкова тощо.

Аналіз досліджень та постановка завдання. Існують різні погляди на те, як необхідно формулювати мету бухгалтерського обліку.

Як розвивалися та змінювалися уявлення про мету та задачі бухгалтерського обліку у світовій науці та практиці ґрунтовно розповів Я.В. Соколов [1]. Теж саме відносно американського обліку зробили Э.С. Хендриксен і М.Ф. Ван Бреда [2], а відносно німецького – Франк Обербринкманн [3].

Виходячи із перелічених джерел, можна виділити такі основні етапи зміни мети бухгалтерського обліку:

1 етап. Виявлення наявності майна власника та забезпечення контролю за його збереженням (самоінформування);

2 етап. Виявлення фінансових результатів або приросту капіталу за період;

3 етап. Надання користувачам інформації для прийняття рішень.

З поділом єдиного бухгалтерського обліку на зовнішній та внутрішній мета обліку поділяється відповідно до його видів, причому в фінансовому обліку ця мета встановлюється, як правило, на рівні країни, а у виробничому (управлінському) обліку кожне підприємство має можливість самостійно встановлювати пріоритети щодо ієрархії його цілей та задач.

Метою даного дослідження є визначення сутності поняття «мета бухгалтерського обліку», та виявлення, якою вона повинна бути для підприємств, які ведуть облік на сучасному етапі розвитку економіки України.

Результати дослідження. Не вважаючи на різноманітність варіантів визначення мети бухгалтерського обліку їх усе-таки можна класифікувати за рядом ознак. І перша з таких ознак – це **за етапами історичного розвитку системи бухгалтерського обліку**. Еволюцію цілей бухгалтерського обліку за етапами історичного розвитку можна простежити в роботі Я.В. Соколова [1]. Причому можна виділити декілька етапів такої зміни цілей, а саме три, які перелічені вище. Розглянемо ці етапи більш докладно.

Що до першого етапу, то він охоплює найбільший період часу – від становлення найдревніших цивілізацій до того часу, коли у суспільстві з'явилося поняття про фінансовий результат. Для більшості розвинених країн світу цей етап закінчується на рівні XVI – XIX ст., хоча, деякі країни проходили його раніше.

Практично це єдиний етап, однак Я.В. Соколов вважає, що його треба поділити на два: «Первоначально были только справки (констатации) о хозяйственной жизни, «узелки на память», затем следует выделить учет в целях контроля» [1, с.22]. Проте слід пам'ятати, що історично перша функція обліку – це контрольна функція, вірніше облік виник у зв'язку з потребою у контролі. Так як виявлення наявності майна – це і є елементом контролю, можна сказати, що це складові єдиного етапу, який можна назвати так: «Виявлення фактичної наявності майна власника та забезпечення контролю за його збереженням».

У XVI – XVIII ст. почався другий етап – виявлення фінансових результатів або приросту (убутку) капіталу за період. Він продовжувався до кінця XIX ст.

Відомо, що фінансовий результат визначався і раніше ніж у XVI столітті, проте тоді він визначався на нерегулярній основі, і лише у ці роки визначення фінансового результату стало основною метою бухгалтерського обліку. Як пише Я.В. Соколов, «бухгалтерский учет стал рассматриваться как средство определения прибыли» [1, с.22]. Щоправда далі у цьому ж абзаці Я.В. Соколов пише: «С середины XIX в. основное развитие бухгалтерской мысли подчинено тому, что такое доход и как его рассчитать» [1, с.22]. Тобто він поділяє цей етап на два: окремо виділяє етап виявлення фінансових результатів і окремо етап визначення сутності доходу.

Дослідження щодо сутності доходу – це дійсно серйозне питання, проте воно не є самостійним, воно є похідним від дослідження фінансового результату. Поки не ставилася задача виявлення фінансового результату не було сенсу окремо розглядати дохід і визначати його сутність. Тому цей етап на нашу думку не слід виділяти як окремий етап у розвитку досліджень про мету обліку.

Вже на цьому етапі мета бухгалтерського обліку формувалася у залежності від запитів зовнішніх користувачів – складати звітність або у оцінці за історичною вартістю, або у поточній (справедливій) вартості (відносно балансу – це динамічний або статичний баланс) [3]. Як вказує О.В. Іванова, починаючи із середини XIX ст. можна виділити декілька періодів, коли справедлива вартість грала суттєву роль при формуванні фінансової звітності, а потім змінювалася на історичну вартість. Вона вказує і причини, чому так сталося: складність бізнесу та проведення щорічних переоцінок майна, а також несумлінність бухгалтерів і управлінців підприємств [5, с. 12]. Таким чином, мета зовнішнього обліку

періодично змінюється у зв'язку з дією різноманітних факторів, які впливають на інтереси як підприємств, так і зовнішніх користувачів звітності цих підприємств.

Останній на поточний час третій етап пов'язаний з поділом обліку на дві підсистеми та формуванням поряд з фінансовим обліком підсистеми управлінського обліку. Як вже вказувалося, на цьому етапі у фінансовому обліку мета встановлюється, як правило, на рівні кожної країни окремо в залежності від її особливостей та дії різноманітних факторів, що впливають у цій країні на формування системи обліку. А в управлінському обліку кожне підприємство має можливість самостійно встановлювати пріоритети щодо ієрархії цілей та задач, які вирішує ця підсистема обліку.

Безумовно, такий поділ змін мети бухгалтерського обліку на етапи є лише думкою авторів. Можуть бути й інші точки зору. Так, як було показано вище, Я.В. Соколов виділяє, як мінімум, п'ять таких етапів [1, с.22]. Слід відзначити, що поява нової мети не приводить до повної відміни попередньої. Вона відходить на другий план, стає додатковою метою, тобто відбувається зміна в ієрархії цілей; можна сказати, що нова мета поглинає попередню.

За підсистемами обліку можна виділити декілька складових, тому що системний підхід допускає різний поділ системи на підсистеми, з яких вона складається. На різних етапах розгляду один і той же об'єкт дослідження може відображатися в різних аспектах і на різних рівнях його існування у залежності від цілей і задач дослідження.

Можна класифікувати цілі бухгалтерського обліку *у залежності від його видів*: фінансового, податкового та управлінського обліку.

В управлінському обліку може бути не одна мета, а декілька. У цьому випадку їх можна ранжувати у залежності від того, які цілі та задачі ставить перед цією підсистемою обліку керівництво підприємства.

Мета податкового обліку формується податковим законодавством держави і, відповідно, її встановлюють на рівні держави. Якщо податки нараховуються за результатами бухгалтерського обліку, то податкового обліку, як окремої підсистеми в системі бухгалтерського обліку може і зовсім не існувати.

Мета фінансового обліку також встановлюється на рівні держави і залежить від пріоритетів зовнішніх користувачів фінансової звітності.

Крім виділення підсистем обліку у залежності від його видів системний підхід допускає й інші варіанти поділу системи на підсистеми. Найбільш суттєвими є два: за науково–практичною спрямованістю та за ієрархією підсистем обліку.

Поділ обліку на підсистеми *за науково–практичною спрямованістю* – це поділ на науку та практику обліку, тобто поділ на «бухгалтерський учет как комплекс научных категорий» [1, с.6] (наука) та як дії (практика). Відповідно, повинна визначатися мета науки про облік та мета практики обліку. Щодо мети науки про бухгалтерський облік – то це найменш досліджуване питання. У свій час це питання розглядав С. Легенчук [5]. Його висновок щодо мети науки про облік, якщо його розглядати як інформаційну систему, наступний: «... основною метою науки про бухгалтерський облік є розробка бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку діяльності підприємства. Сутність бухгалтерської наукової діяльності полягає в побудові таких інформаційних моделей, використання яких сприяє вдосконаленню бухгалтерської практики відповідно до вимог розвитку економічної системи» [5, с. 44].

Проте бухгалтерський облік – це не лише розробка інформаційних моделей. Інформаційна підсистема – це лише одна із підсистем в системі бухгалтерського обліку. Крім неї можна виділити і підсистему облікових принципів та якісних характеристик, і підсистему етичних вимог до бухгалтера, і підсистему облікової освіти тощо. Тому у першому наближенні можна надати таке визначення мети науки про облік: *мета науки про бухгалтерський облік полягає у розробці теоретичних положень, які сприяють розвитку практики бухгалтерського обліку адекватної рівню розвитку економіки у країні.*

Стосовно практики обліку існує багато визначень, які надають як науковці у своїх працях, так і законодавці у нормативних актах різного рівня. Слід визначити, що мета практичного обліку може встановлюватися не лише для всієї системи обліку, а і для його підсистем. Якщо поділяти цілі обліку *за ієрархією підсистем обліку*, то можна виділити такі

складові: мета обліку, мета звітності (підсистема першого рівня), мета або задача балансу та інших форм звітності (підсистема другого рівня).

Останнім часом мета фінансової звітності вийшла на перше місце. У Концептуальній основі фінансової звітності [6], яка була розроблена як теоретична основа міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначається не мета обліку, а саме мета звітності.

Як пишуть більшість дослідників, інвестори та кредитори – це групи користувачів з протилежними інтересами щодо інформації, яку вони хочуть отримати у звітності, проте у Концептуальній основі питання щодо основної групи користувачів однозначно не встановлено. Тобто слід вважати, що це питання віддане на рівень конкретних держав.

Щодо мети окремих форм звітності то, як приклад, можна навести монографію Ф. Обербрінкмана [3], у якій він розглядає у історичному аспекті розвиток уявлень про баланс у Німеччині, у тому числі аналізує і зміни мети балансу протягом більш ніж трьох століть.

За ієрархією цілей можна виділити таку послідовність: основна (головна) мета – додаткова мета (або декілька цілей) – задачі. Виходячи з такого поділу, основну мету фінансового обліку та фінансової, а також і податкової звітності, потрібно затверджувати у нормативних актах найвищого рівня (закон або стандарт обліку).

Що вважати основною метою управлінського обліку вирішує керівництво кожного конкретного підприємства. Може бути так, що на рівні держави будуть розроблені стандарти управлінського обліку? – Так. Однак навіть тоді ці стандарти будуть грати роль методичних рекомендацій для підприємств, роль документів «до відома». Не можна визначити на рівні держави, що повинні робити підприємства на рівні своїх підрозділів. Які цілі для них встановлювати – це справа конкретного керівника або власника бізнесу.

Щодо додаткових цілей фінансового обліку та звітності, то вони повинні бути більш конкретними, ніж основна мета. Відповідно до цих цілей, то їх потрібно затверджувати в нормативних документах більш низького рівня. Якщо головна мета у законі, то додаткові у стандарті; якщо головна у стандарті – то додаткові у галузевих інструкціях тощо.

За результатами наведеної класифікації спробуємо проаналізувати мету бухгалтерського обліку, як її визначено на державному рівні в Україні та які співвідношення існують між інтересами різних груп користувачів саме у нашої країні.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі Закон) у статті 3, яка має назву: «Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності» надане таке визначення у пункті 1: «Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності» [7]. Єдиний його недолік – воно не конкретне. Не ясно з яких принципів виходять автори, коли ведуть мову про «повну, правдиву та неупереджену інформацію». А це важливо, тому що у залежності від того, які принципи закладено в основу системи обліку та які господарські структури надають фінансову звітність, результати у звітності можуть бути різними, тобто мета обліку, як вона визначена у Законі, встановлена вірно, вона неначебто дає відповідь на запитання всіх користувачів. Кожен з них хоче отримати «для прийняття рішень повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан та результати діяльності» конкретного підприємства або установи, як це визначено у Законі. Проте кожний із них має на увазі під такою інформацією щось своє, конкретне проте різне, а Закон на це не відповідає, тому що запити у різних користувачів різні.

Крім того, у фінансової звітності бюджетних установ і комерційних структур різні групи основних зовнішніх користувачів. Для бюджетних установ – це державні органи, а для комерційних – кредитори або інвестори. Відзначимо, що таке саме визначення, що і у Законі, продубльоване і у НП(С)БО 1 [8], а в аналогічному стандарті для державного сектору економіки [9], до якого відносяться бюджетні установи, мету обліку не визначено взагалі, тобто основна мета не конкретизується у стандартах, як можна було б сподіватися.

На нашу думку, саме у цих стандартах необхідно дати конкретне визначення мети фінансового обліку та фінансової звітності, а мету податкової звітності слід визначити у Податковому кодексі України.

Висновки. В статті розглянуті основні положення щодо визначення цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств, проте ця задача не може бути вирішена без глибокого обговорення проблеми та доведення її до рівня окремих положень у стандартах обліку та інших нормативних документах.

Визначення мети бухгалтерського обліку та фінансової звітності для конкретної країни виходячи із умов розвитку її економіки, особливостей розвитку бізнесу в країні, його потреб в інформації про діяльність підприємств та впливу інших факторів є важливою теоретичною та практичною задачею.

У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» мету бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначено у цілому вірно, її можна вважати головною метою обліку, однак її визначено не достатньо конкретно. Не визначено, як треба забезпечувати цю мету. Тому її необхідно конкретизувати у нормативних актах нижчого рівня для конкретних груп підприємств.

Література

1. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] : учебное пособие / Я. В. Соколов. – Москва : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
2. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
3. Обербринкманн, Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса [Текст] : пер. с нем. / Франк Обербринкманн ; под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
4. Иванова, О. В. Исторический обзор развития концепции справедливой стоимости [Текст] / О. В. Иванова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 43. – С. 10–16.
5. Легенчук, С. У пошуках мети науки про бухгалтерський облік [Текст] / С. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 39–44.
6. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] : концепція від 01.09.2010. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс] : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
9. Подання фінансової звітності [Електронний ресурс] : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 від 28.12.2009 № 1541. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
10. Подання фінансової звітності [Електронний ресурс] : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
11. Цветкова, Ю. Г. Цели и задачи бухгалтерской отчетности в Германии [Текст] / Ю. Г. Цветкова // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 10. – С. 120–121.
12. Теория систем и системный анализ в управлении организациями [Текст] : справочник / под ред. В. Н. Волковой, А. А. Емельянова. – Москва : Финансы и статистика : ИНФРА–М, 2006. – 848 с.

Стаття надійшла до редакції 22.03.2018

*©Лукін В. О.,
Піскунов Р. О., Малахов В. А.*

References

1. Sokolov, Ya. V. (1996). *Bukhhalterskii uchet: ot istokov do nashikh dnei*. Moskva: Audit: YuNITI.
2. Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1997). *Teoriia bukhgalterskogo ucheta*. Moskva: Finansy i statistika.
3. Oberbrinkmann, F. (2003). *Sovremennoe ponimanie bukhgalterskogo balansa*. Moskva: Finansy i statistika.
4. Ivanova, O. V. (2012). Istoricheskii obzor razvitiia kontseptsii spravedlivoi stoimosti. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 43, 10–16.
5. Lehenchuk, S. (2011). U poshukakh mety nauky pro bukhgalterskyi oblik. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 12, 39–44.
6. *Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti*. (2010, September). Available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
7. Zakon Ukrainy. (1999, July). *Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini*. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku. 1. (2013, July). *Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti*. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
9. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori. 101. (2009, December). *Podannia finansovoi zvitnosti*. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>
10. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 1. (MSBO 1). *Podannia finansovoi zvitnosti*. Available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_013/
11. Tsvetkova, Yu. G. (2013). Tseli i zadachi bukhgalterskoi otchetnosti v Germanii. *Bukhhalterskii uchet*, 10, 120–121.
12. Volkova, V. N., & Emelianova, A. A. (Eds.). (2006). *Teoriia sistem i sistemnyi analiz v upravlenii organizatsiiami*. Moskva: Finansy i statistika; INFRA–M.

Received 22.03.2018

*©Lukin V. O.,
Piskunov R. O., Malahov V. A.*