



О. С. Орлова
викладач кафедри господарського права
Ужгородського національного університету

УДК 346.3:657.1

ПОНЯТТЯ ТА СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ГОСПОДАРСЬКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

*Визначено поняття та системи бухгалтерського обліку.
Виконано аналіз відповідних нормативно-правових актів, внесено
пропозиції щодо їх вдосконалення. Особливу увагу приділено
проблемі співвідношення фінансового та внутрішньогосподарського
(управлінського) обліку як двох складових єдиної та цілісної
системи бухгалтерського обліку, що взаємопов'язані об'єктами,
методами, первинною документацією.*

Ключові слова: облік, бухгалтерський облік, фінансовий облік, внутрішньогосподарський
(управлінський) облік.

Для нормального функціонування будь-якої ланки економіки необхідно, щоб суб'єкти господарювання мали правдиву, об'єктивну інформацію щодо їх майнового стану. Таку інформацію і дає суб'єкту господарювання бухгалтерський облік, який не тільки відображає реальні господарські процеси, а й активно впливає на них.

В економічній, фінансовій та обліковій літературі до визначення поняття, змісту та завдань бухгалтерського обліку звертались такі автори, як Л. Г. Ловінська, О. І. Васюта-Беркут, А. М. Кузьмінський, А. Г. Загородній, Г. О. Паргин, Ф. Ф. Бутинець та ін. З прийняттям та набранням чинності ГК України, майновий стан та облік майна суб'єкта господарювання регулюються ст. 145 (поряд із цим обов'язок ведення господарського (оперативного, бухгалтерського, статистичного) обліку та складання звітності передбачено ч. 8 ст. 19, а визначення фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, основним показником яких є прибуток, — ст. 142 ГК України), однак господарсько-правовому аспекту вказаної проблематики все ще приділяється надзвичайно мало уваги в наукових джерелах. Лише окремі проблемні аспекти визначення майнового стану та ведення обліку суб'єкта господарювання побіжно згадуються у працях В. С. Щербины, В. О. Джуринського, В. В. Резнікової та ін., в той час як відповідні правові норми потребують ґрунтовного аналізу та дослідження, є надзвичайно важливими для сфери господарювання, яка немислима без бухгалтерського обліку результатів господарської діяльності кожного зі суб'єктів господарювання.

Метою дослідження є визначення поняття та системи бухгалтерського обліку, аналіз відповідного нормативного забезпечення ведення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, внесення пропозицій щодо його вдосконалення.

Бухгалтерський облік — це спосіб безперервного та суцільного документального спостереження, реєстрації, відображення й контролю за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, спосіб узагальнення та передачі інформації про діяльність господарюючих суб'єктів з метою використання її для прийняття економіко-правових рішень. Бухгалтерський облік є також впорядкованою системою збирання, вимірювання, обробки, інтерпретації та передачі інформації щодо діяльності суб'єкта господарювання внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних управлінських та інших рішень.



Викладене підтверджується, зокрема й тим, що відповідно до ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” *бухгалтерський облік* — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

На відміну від інших елементів (структурних складових) господарського обліку (первинного (оперативного) обліку та статистичної інформації), бухгалтерський облік забезпечує суцільну реєстрацію всіх господарських операцій на підставі первинних документів. Бухгалтерський облік базується на документуванні всіх господарських процесів і проведенні періодичних інвентаризацій, забезпечує виявлення та мобілізацію резервів суб'єкта господарювання з метою зниження собівартості продукції (робіт, послуг).

Відповідно до ч. 6 ст. 145 ГК України суб'єкти господарювання зобов'язані проводити інвентаризацію належного їм майна для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності. Основними умовами правильності організації бухгалтерського обліку є використання найбільш раціональних форм і методів обліку.

Предметом бухгалтерського обліку є окремі сторонні багатогранного процесу розширеного відтворення: господарські факти, явища і процеси (операції), що зумовлюють рух засобів господарювання, а також джерел їх утворення. Предмет бухгалтерського обліку охоплює весь процес відтворення, тобто виробництво, розподіл, обіг та споживання.

Отже, як вбачається з викладеного, бухгалтерський облік має *характерні особливості*, які відрізняють його від інших структурних складових господарського обліку.

До них належать такі [1, с. 112–117]:

а) безперервне, повне і послідовне відображення господарських засобів та операцій, що дозволяє отримати всебічну картину господарської діяльності підприємства, організації, установи;

б) обов'язкове документальне підтвердження наявності господарських засобів та здійснення господарських операцій (зазначене підтвердження здійснення господарської операції є єдиним джерелом облікової інформації);

в) узагальнення даних у грошовому виразі;

г) використання специфічних засобів та прийомів (оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис тощо).

У країнах з розвиненою ринковою економікою *бухгалтерський облік*, у свою чергу, методологічно й організаційно поділяється на *фінансовий та управлінський*. Це дві складові єдиної системи обліку, кожна з яких має своє призначення і відіграє свою роль в управлінні діяльністю суб'єкта господарювання, у забезпеченні необхідною інформацією різних груп користувачів.

В Україні виокремлення з фінансового обліку в самостійний елемент бухгалтерського обліку системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як такого відбулось з прийняттям Закону України від 01.07.1999 р. “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та із введенням у дію П(С)БО. До того, у вітчизняній теорії та практиці господарювання було не прийнято виділяти в рамках єдиного бухгалтерського обліку такі його структурні складові, як облік фінансовий та управлінський. Як наслідок, науковці (як економісти, так і правники) поділились на прибічників та противників виокремлення в межах єдиної системи бухгалтерського обліку таких двох його елементів, як облік фінансовий та облік управлінський (внутрішньогосподарський). Це привело до відсутності на сучасному етапі єдиного підходу до розкриття сутності вказаних складових бухгалтерського обліку.

Сьогодні питання щодо поділу на фінансовий та управлінський до того єдиного вітчизняного бухгалтерського обліку залишається дискусійним. Адже фактичний набір функцій, процедур, операцій, які виконував вітчизняний облік, мало чим



відрізняється від тих, що складають предметну основу фінансового та управлінського обліків. У нашій країні, не називаючись фінансовим, облік тим не менше, досить успішно забезпечував відображення на бухгалтерських рахунках необхідних фактів господарського життя, формував бухгалтерський баланс та інші форми звітності. Не називаючись управлінським, облік забезпечував управління підприємством необхідною оперативною та поточного інформацією про собівартість, фінансові результати, ефективність господарської діяльності, як в цілому по підприємству, так і за окремими підрозділами [2, с. 36–42].

Прихильники поділу обліку на фінансовий та управлінський (М. Чумаченко, В. Палій, І. Іващенко та ін.) вважають, що такий поділ не порушує єдності системи бухгалтерського обліку, оскільки йдеться не про методологічний поділ обліку, а про організаційні зміни.

Противники такого поділу (Я. Соколов, Б. Валуєв, О. Бородкін та ін.) вважають, що бухгалтерський облік є єдиним і неподільним, а управлінський — це облік витрат і калькуляція собівартості, які штучно намагаються відрівати від бухгалтерського обліку окремих, переважно молодих, фахівців, орієнтованих на західні традиції [3, с. 35–38]. На необґрунтованість виділення фінансового й управлінського обліку в окремі види бухгалтерського обліку вказує Б. І. Валуєв, звертаючи увагу на необхідність збереження цілісності системи обліку [4, с. 3–4]. На його думку, обліку приписуються невластивий йому якості, коли ототожнюються функції обліку і прогнозування. Фактично це визнають і прихильники виокремлення управлінського обліку. За переконанням М. І. Скрипника, в Україні не варто розділяти бухгалтерський облік на фінансовий та управлінський, оскільки такий поділ призводить до відображення недостовірної інформації про результати діяльності підприємства. Це, в свою чергу, призводить до неможливості порівняння господарської діяльності підприємств однієї галузі [5, с. 337–338]. В. Палій зазначає, що управлінський облік виходить, власне, за межі обліку. На його думку, це — не тільки і не стільки бухгалтерський облік, оскільки більшість з управлінських параметрів відображаються в оперативному обліку, отримуються методами статистичного спостереження; з цього випливає, що управлінський облік включає елементи бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку [6, с. 58–62].

Особливе місце у проблемі цілісності обліку займає концепція В. В. Сопка, в основі якої лежить ідея побудови внутрішньогосподарського обліку. Автор підкреслює, що так званий управлінський, виробничий облік не є окремим самостійним бухгалтерським обліком, а є продовженням, а точніше, подальшим поглибленням, деталізацією даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності підприємства [7, с. 7]. М. С. Пушкар поділяє бухгалтерський облік на три складові: фінансовий облік, управлінський облік та контролінг [8, с. 383], а С. Сухарева та С. Петренко вважають управлінський облік найважливішою складовою контролінгу [9].

Фінансовий облік — це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання в цілому та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку.

А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк та Т. С. Смовженко визначають **фінансовий облік** як складову бухгалтерського обліку, яка охоплює діяльність з підготовки формалізованої фінансової звітності для зовнішніх користувачів організації: партнерів, клієнтів, банків, державних податкових і статистичних органів та ін. Базується на дотриманні принципів бухгалтерського обліку, вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Ведення фінансового обліку є обов'язковим для всіх господарюючих суб'єктів [10, с. 304].

Функції фінансового обліку:

а) суцільне, повне і безперервне відображення всіх господарських операцій за звітний період;



- б) складання встановленої фінансової (бухгалтерської) звітності;
 в) надання необхідної та достовірної інформації користувачам [11, с. 298–301].

Управлінський облік — це сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації щодо складу господарських витрат, результатів господарської діяльності за сферами її здійснення (окремими структурними одиницями та підрозділами господарюючого суб'єкта) для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління суб'єктом господарювання.

А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк та Т. С. Смовженко визначають управлінський облік як складову бухгалтерського обліку, яка охоплює діяльність з підготовки інформації, висновків та оцінок, необхідних керівництву для прийняття управлінських рішень; здійснюється для потреб внутрішнього користування з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. У першу чергу передбачає облік та аналіз витрат ресурсів, собівартість продукції [10, с. 303–304].

Отже, синонім управлінського обліку — внутрішній облік, внутрішньогосподарський облік, виробничий облік. За визначенням Т. Сльозко, управлінський облік — це інтегрована система підготовки та забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень [12, с. 50–52].

Управлінський облік — це внутрішній облік, який ведеться для задоволення потреб в інформації органів управління суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів. Відповідно до ч. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” внутрішньогосподарський (управлінський) облік — система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. На думку К. Друри, сфера управлінського обліку є виключно внутрішньою справою окремого підприємства, що припускає в цьому контексті вибір для використання найбільш корисних правил бухгалтерського обліку. Останні можуть при цьому не відповідати загальноприйнятим нормам або юридичним вимогам [13].

На відміну від фінансового, в управлінському обліку узагальнюється планова, нормативна і прогнозна інформація, що є набагато ширшим за облікову процедуру спостереження, вимірювання та реєстрації. У ньому формується комплексна інформація, не тільки суверо оформлена первинними документами, багато прогнозної та розрахункової інформації, яка отримується на основі аналізу та експертних оцінок. Загалом же, основні відмінності між управлінським та фінансовим обліком можуть бути зведені до такого: управлінський облік спрямований на майбутнє, у зв'язку з чим поєднується з плануванням, а фінансовий, навпаки, реєструє факти і господарські операції, які вже відбулися; управлінський облік не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартами; в управлінському обліку зосереджується увага на конкретних сегментах господарської діяльності (тобто на окремих видах продукції, яку виробляють і реалізовують, на певних сферах ринку і території збути, а також на різних рівнях управління тощо), а не на всьому суб'єкті господарювання в цілому, як у фінансовому обліку; управлінський облік, на відміну від фінансового, не є обов'язковим, і керівництво суб'єкта господарювання самостійно вирішує, вести його чи ні; управлінський, як правило, децентралізований, а фінансовий — здійснюється в центральній (загальній) бухгалтерії господарюючого суб'єкта. Отже, управлінський облік повністю підпорядкований внутрішнім питанням самого суб'єкта господарювання. Його дієвість забезпечується орієнтацією на конкретні господарські завдання, вирішення яких ґрунтуються на відповідній інформації про витрати і доходи.

Досліджуючи проблему сутності управлінського обліку, Ф. Ф. Бутинець зазначив, що суро фінансового або управлінського обліку не буває. Бухгалтерський облік — єдина та нерозривна система, яка має умовний поділ на облікові підсистеми для виконання триєдиного завдання: забезпечення збереження майна власника,



надання інформації для управління, визначення фінансового результату та його розподілу. Автор наголошує, що облік базується на єдиній методологічній основі (документуванні, оцінці, подвійному записі, рахунках). Сприйняття обліку як єдиної системи спрощує розуміння його сутності [14, с. 3–10].

Ф. Ф. Бутинець також вважає, що спільність управлінського та фінансового обліку виражається в тому, що:

- a) вони ґрунтуються на даних єдиної інформаційної системи обліку;
- b) спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарюючими суб'єктами;
- c) їхня інформація служить прийняттю рішень, хоча й різної спрямованості [15].

У фаховій літературі прийнято виділяти декілька важливих причин, що не дають можливості остаточно розділити бухгалтерський облік на управлінський (внутрішньогосподарський) і фінансовий:

1) і у управлінському, і у фінансовому обліку обліковуються ті ж самі об'єкти: запаси та витрати сировини, матеріалів, палива, випуск та реалізація готової продукції, надані послуги, виконані роботи, понесені витрати та отримані доходи визначаються фінансові результати;

2) як зазначив О. Бородкін, ведення лише обліку витрат не дає змоги повноцінно керувати підприємством і приймати будь-які глобальні рішення без щоденного обліку грошових коштів і валютних операцій або не здійснюючи розрахунків з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками, з бюджетом по податкових платежах тощо [16, с. 45–53];

3) з точки зору Б. Валуєва:

(а) непереконливим є твердження, що основним завданням бухгалтерського обліку стає передбачення наслідків майбутніх господарських операцій, чим приписуються непритаманні обліку якості, коли ототожнюються функції обліку та прогнозування;

(б) автори ідеї розмежування єдиного бухгалтерського обліку на управлінський та фінансовий не врахували того, що інформація про платоспроможність та фінансову стійкість господарюючого суб'єкта, стан його активів та пасивів, прибутків і результатів роботи потрібна і органам управління такого суб'єкта, адже, щоб здійснити стратегічне управління, треба знати результати та чинники, що їх зумовлюють [4].

В основі розмежування обліку науковець вбачає лише інформаційне забезпечення. У той же час, більшість елементів фінансового обліку можна знайти і в управлінському обліку. Так, наприклад:

- в обох системах розглядаються однакові господарські операції;
- на основі виробничої чи повної собівартості, розрахованої в системі управлінського обліку, проводиться балансова оцінка виготовлених на підприємстві активів у системі фінансового обліку; загальноприйняті принципи фінансового обліку діють і в управлінському обліку;
- оперативна інформація використовується не тільки в управлінському обліку, але і для складання фінансових документів [19, с. 23];
- використання даних єдиної облікової системи, одним з розділів якої є облік витрат та доходів, є необхідним як в управлінському, так і у фінансовому обліку;
- інформація обох підсистем використовується для прийняття необхідних управлінських рішень.

Управлінський облік за інформаційним змістом і колом завдань, що вирішуються, є ширшим та різноманітнішим за фінансовий. Він повністю підпорядкований питанням органів управління суб'єкта господарювання і націленний на вирішення конкретних завдань, для чого необхідним є використання відповідної інформації щодо витрат і доходів такого господарюючого суб'єкта. Отже, обидва



елемента бухгалтерського обліку засновані на одному й тому ж масиві перинних даних (документів, які відображають зміст обліковуваних господарських операцій), проте передбачають різну їх інтерпретацію.

Фінансовий облік та управлінський як складові єдиної та цілісної системи бухгалтерського обліку взаємопов'язані об'єктами, методами, первинною документацією. У зв'язку з цим варто наголосити, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський за окремими об'єктами є, здебільшого, суттєвим, а тому розмежувати їх у межах одного конкретного суб'єкта господарювання у, так би мовити, “чистому вигляді”, неможливо.

За словами Н. Л. Нападовської, сучасний управлінський облік — це не облік як такий, а швидше оптимізація господарської діяльності [17, с. 340]. В. Мосаковський і Т. Кононенко вказують на те, що законом необґрунтовано поставлено знак рівності між внутрішньогосподарським та управлінським обліком, у той час як до функцій бухгалтерії не включено ні розробку планів, ні виконання робіт щодо збирання й обробки даних на аналізі господарської діяльності, тобто не визначено, хто повинен виконувати цю роботу [18, с. 12]. Це свідчить про необхідність внесення ясності на законодавчому рівні щодо місця управлінського обліку: є він складовою бухгалтерського обліку та/або етапом у процесі прийняття управлінських стратегічних рішень.

На думку О. Ф. Вербило, Т. П. Кондрицької, В. М. Ярошинської та ін., поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і на управлінський не є самоціллю, а випливає з необхідності інформаційного забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів в умовах ринку. Турсбота про збереження таємниці, секретів виробництва, технології формування собівартості та прибутковості окремого виду продукції, яка виробляється, примусила підприємців створити два автономні підрозділи бухгалтерії. Перший підрозділ — фінансова бухгалтерія — обліковує засоби підприємства за їхніми видами та джерелами формування, поточні витрати і доходи підприємства, розрахунки з дебіторами та кредиторами, банками, з державою за податками, з акціонерами чи іншими третіми особами. За даними цієї бухгалтерії в кінці року складається обов'язкова для публікації звітність, яка дає загальну уяву про фінансовий стан підприємства і результати його діяльності за звітний рік. Другий підрозділ — експлуатаційна (калькуляційна) бухгалтерія — обліковує виробничі витрати у місцях їх виникнення і за видами виробів, виявляє та відображає на рахунках відхилення витрат виробничих ресурсів від стандартних норм і коефіцієнтів, визначає (калькулює) собівартість окремих видів продукції, підсумовує результати від реалізації продукції за видами виробів і способами продажу, здійснює облік і контроль залишків і руху товарно-матеріальних цінностей у натурі [20, с. 15].

Управлінський і фінансовий облік тісно переплітаються між собою. Обидва види обліку забезпечують інформацією своїх користувачів, як зовнішніх, так і внутрішніх, визначають їх склад та зміст [19, с. 23]. Т. П. Карпова підкреслює, що взаємодія управлінського та фінансового обліку досягається на основі комплексного використання первинної інформації, єдності норм та нормативів, а також єдності нормативно-довідкової інформації одного виду обліку даними іншого, однократної фіксації всієї вихідної змінної інформації в первинному обліку, взаємопроникнення методів або їх елементів, наближення облікової інформації до місця прийняття рішень, єдиного підходу до розробки завдань управлінського та фінансового обліку виробництва при проектуванні або удосконаленні систем автоматизованого управління виробництвом [21, с. 14].

Водночас, за переконанням С. О. Левицької, види обліку не спричиняють поділу системи бухгалтерського обліку, яка для обслуговування управління є єдиною, а формують окремі підсистеми. У цьому випадку автор вважає, що універсальний для формування звітності фінансовий облік доповнюється внутрішньогосподарським обліком виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, що часто виконують функції планування, нормування, аналізу собівартості продукції і



підготовки проектів управлінських рішень, сприяють системному підходу до управління господарською діяльністю як основи збереження єдності бухгалтерського обліку [22, с. 253].

Окрім зазначеного, аналіз змісту чинного на сьогодні Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” свідчить також, що, в першу чергу, вимагає уточнення сфера застосування закону, а також визначення основних термінів. Так, за сферою своєї дії на сьогодні вказаний закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності (далі — підприємства), які зобов’язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством. Однак, чомусь поза правовим полем опинилися фізичні особи: підприємці, суб’єкти некомерційного господарювання тощо, які також ведуть бухгалтерський облік своєї господарської діяльності та складають фінансову звітність. На нашу думку, ч. 1 ст. 2 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” слід привести у відповідність зі ст. 55 ГК України, тим самим розширивши сферу дії відповідного закону на всіх без винятку суб’єктів господарювання. У такий спосіб відбудеться й взаємоузгодження відповідної норми з вимогами ч. 8 ст. 19 ГК України щодо загальнообов’язкового характеру ведення первинного (оперативного) та бухгалтерського обліку результатів своєї роботи всіма суб’єктами господарювання, у зв’язку з чим пропонується така редакція ч. 1 ст. 2 вказаного закону: “Цей Закон поширюється на всіх суб’єктів господарювання, які зобов’язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством”. Далі за текстом слово “підприємство”, на нашу думку, доцільно буде замінити на “суб’єкт господарювання”.

У ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” пропонуємо викласти в новій редакції визначення термінів “бухгалтерський облік” та “внутрішньогосподарський (управлінський) облік”, визначивши вказані терміни таким чином:

“... бухгалтерський облік — процес виявлення, обробки та передачі інформації про господарську діяльність суб’єкта господарювання відповідно до вимог чинного законодавства, стандартів бухгалтерського обліку та його облікової політики внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень;

внутрішньогосподарський (управлінський) облік — система збору, обробки та підготовки інформації про витрати, доходи та фінансові результати діяльності суб’єкта господарювання у їх аналітичному розрізі для внутрішніх користувачів у процесі управління його діяльністю...”

При цьому ми передбачаємо, що терміном “обробка” у запропонованому визначені бухгалтерського обліку охоплюватиметься *вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та/або передача відповідної облікової інформації*. На відміну від чинної на сьогодні редакції визначення терміна “бухгалтерський облік”, це не обтяжуватиме його змісту переліком дій, які можуть бути потрактовані як “обробка” інформації й відповідно перелік яких не може мати вичерпного характеру.

Підсумовуючи ж усе викладене, зазначимо, що облік є основою планування, нормування, стимулювання, контролю у сфері господарювання. Головною ознакою бухгалтерського обліку на сучасному етапі є інформаційне сприяння вирішенню завдань, пов’язаних з оптимізацією використання ресурсів, забезпечення ефективного функціонування капіталу в межах як окремої господарської одиниці, так і національної економіки загалом. Облік є основним джерелом інформаційного забезпечення, виступає в якості єдиної системи обліку та статистики, оскільки використовує дані оперативного і статистичного обліку, контролює їх достовірність і одночасно є джерелом облікової інформації для оперативного управління.



З часу прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” в літературі не віщають дискусії щодо трансформації бухгалтерського обліку у кілька його підсистем та/або видів: одні вчені та практики розподіляють бухгалтерський облік на *фінансовий* та *управлінський*, інші вважають, що існує дві автономні системи обліку для зовнішніх користувачів — фінансовий (у т.ч. управлінський) та податковий. З точки зору ж практиків, бухгалтерський (фінансовий) облік повинен забезпечити такий рівень аналітичного обліку операцій господарської діяльності суб’єкта, щоб бути надійним джерелом інформації для управлінського персоналу та для підготовки податкової звітності.

Список використаних джерел

1. *Партин, Г. О.* Бухгалтерський облік: основи теорії та практики [Текст] / Г. О. Партин. — К. : Знання, 2000. — 245 с.
2. *Бойко, С. В.* Виробничий облік, калькуляційна бухгалтерія чи управлінський облік? [Текст] / С. В. Бойко // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. — 2009. — № 21. — С. 36–42.
3. *Голов, С. Ф.* Тенденції та перспективи розвитку управлінського обліку [Текст] / С. Ф. Голов // Вісник Львівської комерційної академії. — Серія економічна. — Вип. 16. — Львів : Львівська комерційна академія, 2004. — С. 35–38.
4. *Валуев, Б.* Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета [Текст] / Б. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. — 1998. — № 1. — С. 2–10.
5. *Скрипник, М. І.* Порівняльна характеристика видів обліку / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжн. зб. наук. пр. — Вип. 3 (18) — 2010. — С. 331–339. [Електронний ресурс] Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського. — URL : http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_3/38.pdf.
6. *Палий, В. Ф.* Управленческий учет — новое прочтение внутрихозяйственного расчета [Текст] / В. Ф. Палий, В. В. Палий // Бухгалтерский учет. — 2000. — № 17. — С. 58–62.
7. *Сопко, В. В.* Фінансовий та внутрішньогосподарський облік затрат виробничої діяльності підприємств [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В. В. Сопко. — К., 2001. — 24 с.
8. *Пушкар, М. С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / М. С. Пушкар. — Тернопіль : Економічна думка, 1999. — 442 с.
9. *Сухарева, С. А.* Контроллинг — основа управління бизнесом [Текст] / С. А. Сухарева, С. Н. Петренко. — Донецьк : Норд–компьютер, 2001. — 210 с.
10. *Загородній, А. Г.* Фінансовий словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. — К. : Знання, КОО, 2000. — 860 с.
11. *Ткаченко, Н. М.* Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України [Текст] / Н. М. Ткаченко. — К. : А.С.К., 2000. — 784 с.
12. *Сльозко, Т.* Управлінський облік чи управлінська стратегія [Текст] / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 2. — С. 49–54.
13. *Друри, К.* Введение в управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 560 с.
14. *Бутинець, Ф. Ф.* Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку [Текст] / Ф. Ф. Бутинець // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. — 1998. — № 8. — С. 3–10.
15. *Бутинець, Ф. Ф.* Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець. — Житомир : ЖІТІ, 2000. — 380 с.
16. *Бородкін, О.* Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація [Текст] / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 2. — С. 45–53.
17. *Нападовська, Л. В.* Управлінський облік [Текст] : [монограф.] / Л. В. Нападовська. — Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. — 680 с.
18. *Моссаковський, В.* Концепція обліку в Україні [Текст] / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 11. — С. 12.
19. *Дзебко, И.* Сравниваем управленческий учет с финансовым [Текст] / И. Дзебко // Экспресс-анализ. — 2010. — № 21–22. — С. 21–25.



20. Вербило, О. Ф. Бухгалтерський облік в менеджменті : зміст та методика навчання [Текст] / О. Ф. Вербило, Т. П. Кондрицька, В. М. Ярошинська ; [за ред. О. Ф. Вербило]. — К. : НАУ, 2006. — 328 с.
21. Карпова, Т. П. Управленческий учет [Текст] / Т. П. Карпова. — М. : ЮНИТИ, 2003. — 350 с.
22. Левицька, С. О. Методика організації та перспективи розвитку управлінського (внутрішньогосподарського) обліку [Текст] / С. О. Левицька // Університетські наукові записки. — 2007. — № 3. — С. 245–253.

*Рекомендовано до друку кафедрою господарського права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка
(протокол № 5 від 22 грудня 2011 року)*

Надійшла до редакції 13.02.2012

Orlova O. S. Понятие и система бухгалтерского учета: хозяйственно-правовой аспект
Определено понятие и система бухгалтерского учета. Выполнен анализ соответствующих нормативно-правовых актов, внесены предложения относительно их совершенствования. Особое внимание уделено проблеме соотношения финансового и внутрихозяйственного (управленческого) учета как двух оставляющих единой и целостной системы бухгалтерского учета, которые взаимосвязаны объектами, методами, первичной документацией.

Ключевые слова: учет, бухгалтерский учет, финансовый учет, внутрихозяйственный (управленческий) учет.

Orlova, O. S. The Concept of Accounting and Accounting System: Economic and Legal Aspects
The article deals with the definition of concept of accounting and accounting system. The analysis of the relevant normative and legal acts is made and proposals for their improvement are submitted. Particular attention is paid to the problem of the relationship of financial and internal (management) accounting as two components of a single and coherent accounting system that are linked by objects, methods and primary documents.

Key words: accounting, financial accounting, internal (management) accounting.

