

та злочини, пов'язані з ними, – супутні злочини, які виступають як спосіб учинення основних злочинів.

До супутніх злочинів у сфері банківського кредитування слід віднести такі діяння, передбачені КК України [5]: привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем (ст. 191); незаконні дії з документами на переказ, платіжними картками та іншими засобами доступу до банківських рахунків, обладнанням для їх виготовлення (ст. 200); порушення порядку зайняття господарською та банківською діяльністю (ст. 202); фіктивне підприємництво (ст. 205); ухилення від повернення виручки в іноземній валюті (ст. 207); незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків (ст. 208); легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209); фіктивне банкрутство (ст. 218); доведення до банкрутства (ст. 219); приховування стійкої фінансової неспроможності (ст. 220); незаконні дії у разі банкрутства (ст. 221); викрадення, привласнення, вимагання документів, штампів, печаток, заволодіння ними шляхом шахрайства чи зловживання службовим становищем або їх пошкодження (ст. 357); підроблення документів, печаток, штампів та бланків, їх збут, використання підроблених документів (ст. 358); несанкціоноване втручання в роботу електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), автоматизованих систем, комп'ютерних мереж чи мереж електрозв'язку (ст. 361); несанкціоновані дії з інформацією, яка оброблюється в електронно-обчислювальних машинах (комп'ютерах), автоматизованих системах, комп'ютерних мережах або зберігається на носіях такої інформації, вчинені особою, яка має право доступу до неї (ст. 362); зловживання владою або службовим становищем (ст. 364); перевищення влади або службових повноважень (ст. 365); службове підроблення (ст. 366); службова недбалість (ст. 367); одержання хабара (ст. 368); давання хабара (ст. 369).

Крім того, слід враховувати, що виготовленню підроблених платіжних карток та їх використанню передують інші протиправні дії, які мають ознаки складів окремих злочинів. Можна виділити незаконний збір інформації про реквізити справжніх платіжних карток і стан карткових рахунків їх держателів, який можна кваліфікувати за наступними статтями КК України: ст. 231 (Незаконне збирання з метою використання або використання відомостей, що становлять комерційну таєм-

ницю); ст. 232 (Розголошення комерційної таємниці); а в окремих випадках можлива додаткова кваліфікація за КК України: за ст. 358 (Підроблення документів, печаток, штампів та бланків, їх збут, використання підроблених документів) – при підробленні та використанні посвідчень на ім'я держателя картки; за ст. 359 (Незаконне використання спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації) – при використанні технічного обладнання для скімінгу (копіювання вмісту магнітної стрічки), зняття інформації з каналів банкоматного зв'язку тощо.

1. Степанюк Р. Л. Особливості взаємодії при виявленні та розслідуванні злочинів у банківській сфері: п. 2.1 / Р. Л. Степанюк // Взаємодія при розслідуванні економічних злочинів: [монографія] / [А. Ф. Волобуєв, І. М. Осика, Р. Л. Степанюк та ін.]. – Х.: "Курсор", 2009. – С. 117–131.
2. Чернявський С. С. Методика розслідування злочинів у сфері банківського кредитування: автореф. дис. на здобуття вченого ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 "Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза" / С. С. Чернявський. – К., 2001. – 309 с. 3. Кримінальний кодекс від 28 груд. 1960 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2001-05>. 4. Буцан О. П. Криміналістическая характеристика и основные положения расследования преступлений, совершаемых посредством кредитных банковских операций: дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: 12.00.09 / Олег Петрович Буцан. – Харьков, 1995. – 210 с. 5. Кримінальний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25–26. – Ст. 131. 6. Рябко Л. Г. Правове регулювання кредитних відносин по законодавству України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 "Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право" / Л. Г. Рябко. – Харків, 2002. – 20 с. 7. Андросов С. М. Забезпечення виконання господарських зобов'язань у сфері банківського кредитування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.04 "Господарське право, господарсько-процесуальне право" / С. М. Андросов. – Донецьк, 2008. – 18 с. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dysertaciya.org.ua/dysertaciya_1_652.html. 8. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / [за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка]. – [3-тє вид., переробл. та доповн.] – К.: Атіка, 2004. – 1056 с. 9. Матышевский П. С. Преступления против собственности и смежные с ним преступления / Матышевский П. С. – К.: Юринком, 1996. – 232 с. 10. Бурлаков В. Н. Преступность в кредитно-денежной сфере / В. Н. Бурлаков // Криминология XX век; глава 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Pravo/burlak/12.php. 11. Поливанюк В. Д. Особливості розслідування злочинів, вчинених у банківській системі України з використанням сучасних інформаційних технологій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 "Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза" / В. Д. Поливанюк. – К., 2008. – 16 с. 12. Хилюта В. В. Криміналістические проблемы расследования мошенничества в сфере банковской деятельности: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 "Уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза" / В. В. Хилюта. – Минск, 2004. – 22 с.

Надійшла до редколегії 12.04.12

УДК 657.1:347.2

О. Орлова, здобувач

ПОНЯТТЯ ТА ЕЛЕМЕНТИ ГОСПОДАРЬСЬКОГО ОБЛІКУ, ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК

Статтю присвячено дослідженню правового регулювання господарського обліку, його елементів та їх взаємозв'язку. Визначено поняття господарського обліку, його завдання, а також вимоги до нього як єдиної облікової системи. Виконано аналіз відповідного нормативного забезпечення ведення господарського обліку, внесено пропозиції щодо його вдосконалення.

Ключові слова: облік, господарський облік, оперативний облік, статистичний облік, бухгалтерський облік.

Статья посвящена исследованию правового регулирования хозяйственного учета, его элементов и их взаимосвязи. Определено понятие хозяйственного учета, его задания, а также требования к нему как к единой учетной системе. Выполнен анализ соответствующего нормативного обеспечения ведения хозяйственного учета, внесены предложения относительно его совершенствования.

Ключевые слова: учет, хозяйственный учет, оперативный учет, статистический учет, бухгалтерский учет.

The paper deals with the legal regulation of economic accounting, the elements and their relationship. The concept of economic accounting is defined, as well as its task, and claims to it as a single accounting system. The analysis of the appropriate normative support of economic accounting is carried out and suggestions for its improvement are made.

Keywords: accounting, economic accounting, operative account, statistical accounting, accounting.

Ще з давніх-давен суспільство користувалося певними методами обліку та контролю. В період первісно-общинного ладу його підставою був страх людства перед стихіями природи, який змушував створювати від-

повідні запаси їжі, знаряддя для полювання та обробки добутих продуктів, а отже, якимось обліковувати все це. Зрозуміло, що такого роду облік міг бути тільки дуже примітивним (зарубки на паличках, вузлики, схематичні

© Орлова О., 2012

позначки на дощечках тощо), а дані, отримані внаслідок такого обліку, мали суто оперативний, а подекуди й випадковий характер. Важливим є те, що лише з появою держави, розвитком писемності, відкриттям перших правил арифметики, облік стає системою. На сьогоднішньому етапі розвитку державності об'єктом особливої уваги є господарська діяльність, основу якої становить виробництво матеріальних благ. Для нормального функціонування будь-якої ланки економіки необхідно, щоб суб'єкти господарювання мали правдиву, об'єктивну інформацію про стан матеріальних та фінансових ресурсів. Таку інформацію і дає господарський облік, який не тільки відображає реальні господарські процеси, а й активно впливає на них.

У економічній, фінансовій та обліковій літературі до визначення поняття, змісту, завдань, елементів та/або видів господарського обліку звертались такі автори, як: Л. Г. Ловінська, О. І. Васюта-Беркут, А. М. Кузьмінський, А. Г. Загородній, Г. О. Партин та ін. З прийняттям та набранням чинності ГК України, *обов'язок ведення господарського (оперативного, бухгалтерського обліку, складання статистичної інформації) обліку та складання звітності передбачено ч. 8 ст. 19*. Однак, господарсько-правовому аспекту вказаної проблематики все ще приділяється надзвичайно мало уваги в правових наукових джерелах, чим і зумовлюється потреба проведення даного дослідження.

Метою цієї публікації, відповідно, є визначення поняття господарського обліку, його завдань, а також вимог до нього як єдиної облікової системи, елементів та їх взаємозв'язку, аналіз відповідного нормативного забезпечення ведення господарського обліку, внесення пропозицій щодо його вдосконалення.

Господарський облік – це облік, що відображає процеси, пов'язані з господарською діяльністю. **Господарський облік** – це спостереження, сприймання, вимірювання та реєстрація господарських фактів, тобто реальних засобів господарювання (об'єктів нерухомості, обладнання) та/або реальних процесів господарювання (виконання роботи, надання послуги, виготовлення виробу тощо). Іншими словами, **господарський облік** – це облік господарської діяльності суб'єкта господарювання, виробництва, реалізації та розподілу матеріальних благ, необхідних для задоволення господарських потреб. **Господарський облік**, як свідчить сама назва, це облік господарювання, облік господарської діяльності як окремого суб'єкта господарювання, так і їх сукупності, що включає в себе виробництво, реалізацію та розподіл матеріальних благ, необхідних для задоволення відповідних потреб. Різні автори, щоправда, наводять різні визначення поняття господарського обліку. Так, за визначенням Л. Г. Ловінської, Л. Г. Сук, П. Л. Сук та ін., *господарський облік* – це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю та управління нею [1, 75; 6, 82-83]. Г. І. Мойсеєнко схожим чином визначає *господарський облік*, як кількісне відображення і якісну характеристику господарських явищ з метою контролю та управління ними [2]. На думку О. І. Васюта-Беркут, *господарський облік* – це облік господарської діяльності підприємства, суспільства, виробництва, реалізації та розподілу матеріальних благ, необхідних для задоволення матеріальних потреб [3]. Натомість такі автори, як А. М. Кузьмінський та Ю. А. Кузьмінський вважають, що *господарський облік* – це спосіб кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності підприємства [4, 9-11]. А. Г. Загородній, Г. О. Партин трактують *господарський*

облік як облік господарської діяльності підприємства та суспільства загалом, тобто як спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрацію господарських фактів і явищ (верстат, будівля, споруда тощо) та господарських процесів (виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація, розподіл фінансових результатів тощо) [7; 5]. Загалом же, аналіз літературних джерел дозволяє виділити наступні підходи до господарського обліку: а) як кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності; б) як способу кількісного відображення і якісної характеристик господарської діяльності підприємства; в) як обліку господарської діяльності підприємства; г) як кількісного відображення і якісної характеристики господарських явищ.

З викладеного вбачається, що поняття господарського обліку є дослідженим в економічній науці, а тим більше в правовій, недостатньо. Аналіз праць різних вчених дозволяє констатувати неоднозначність визначення поняття господарського обліку, наявність різномірних, подекуди суперечливих підходів до розуміння його сутності, змісту. Водночас, зміст тих чи інших понять має досить суттєве значення у будь-якому науковому дослідженні та практиці господарювання. Поняття вживаються саме у тому розумінні, як вони інтерпретуються їх користувачами. Якщо зміст певного поняття для різних користувачів є різним, то немає повного розуміння між тими, хто вживає ці поняття і хто їх сприймає. У цьому плані семантика мови має вагоме значення. Одним із таких понять є поняття "господарський облік". Однозначне визначення цього поняття на законодавчому рівні відсутнє, а різні автори вкладають у нього різний зміст.

Спільним практично для всіх визначень поняття "господарський облік" є присутність словосполучення "господарська діяльність". *Господарською*, в свою чергу, є *діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність* (ст. 3 ГК України). Звідси до *ознак господарської діяльності* належать наступні: а) вона здійснюється суб'єктами господарювання або негосподарюючими суб'єктами (відповідно до ч. 3 ст. 3 ГК України, діяльність негосподарюючих суб'єктів, спрямована на створення і підтримання необхідних матеріально-технічних умов їх функціонування, що здійснюється за участі або без участі суб'єктів господарювання, є господарчим забезпеченням діяльності негосподарюючих суб'єктів); б) сферою її провадження є сфера суспільного виробництва; в) спрямованість діяльності на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг; г) її результати мають вартісний характер і цінову визначеність. *Господарська діяльність* складається з *господарських процесів*, котрі, в свою чергу, поділяються на *господарські операції*. Так, наприклад, на виробничому підприємстві характерні операції із закупівлі сировини складають у своїй сукупності процес заготівлі; операції з виготовлення із сировини та інших матеріалів певних виробів утворюють процес виробництва; операції з продажу вироблених виробів належать до складу процесу реалізації. Основними стадіями кругообігу господарських засобів є такі процеси: постачання (купівлі), виробництва (витрачання/зберігання), реалізації (продажу). Самі господарські процеси в узагальненому вигляді – це взаємодія трьох складових: засобів праці (будівлі, обладнання, інструменти), предметів праці (сировина, матеріали, паливо, енергія), живої праці (робоча сила) [10, 112-115]. *Господарські процеси*

мають дуалістичну природу. З однієї сторони, вони представлені господарюючими суб'єктами, які їх здійснюють, а з іншого – ресурсами, які залучені в ці процеси і складають їх матеріальну основу. Дуалістична природа господарських процесів зумовлює й дуалістичну природу бухгалтерського обліку: правову природу бухгалтерського обліку, яка пов'язана також з контролем щодо діяльності господарюючих суб'єктів, та економічну природу, яка пов'язана з контролем щодо ефективності використання ресурсів. У результаті економічна сторона бухгалтерського обліку розкриває ефективність господарських процесів та явищ, а правова – законність та доцільність відповідних дій. Цим бухгалтерський облік встановлює зв'язок між економікою та правом у процесі здійснення господарської діяльності. Поняття "господарської операції" отримало нормативне закріплення в ст. 1 Закону України від 01.07.1999 р. "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", де *господарську операцію* визначено як дію або подію, що викликала зміни у структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства. Наведене визначення розроблено виключно для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання, адже зміни у структурі їх активів можуть бути викликані подіями, що жодним чином не пов'язані з суспільним відтворенням. *Господарська операція*, у вузькому розумінні – це комплекс дій господарюючого суб'єкта, що орієнтовані на вирішення конкретного завдання в межах загальної господарської мети діяльності такого суб'єкта. За вказаним підходом під *господарською операцією* розуміється вольовий акт (спільний вольовий акт), вчинений у межах однієї з трьох стадій суспільного відтворення – виробництва, розподілу, обміну. Всі господарські операції суб'єкта господарювання є окремими фрагментами його загальної господарської діяльності незалежно від того, чи утворюють вони безпосередній предмет його діяльності. У широкому розумінні *господарська операція* трактується не лише як вольова дія, але й як подія, яка викликає зміни в структурі активів, зобов'язань та власному капіталі суб'єкта господарювання. За цим підходом більшість господарських операцій є наслідком вольових дій юридичних та фізичних осіб – учасників господарських відносин, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції тощо [11, 182-211]. Разом із тим, господарські операції можуть мати місце в результаті певних подій, скажімо явищ реальної дійсності, що трапляються незалежно від волевиявлення суб'єкта господарювання (стихийне лихо, моральний знос, інфляційний вплив тощо). Ознакою господарської операції є те, що якісно відрізняє її від інших операцій і разом з тим дає можливість групувати однорідні господарські операції, наприклад, операції з реалізації продукції можуть відрізнитися залежно від умов поставок і покупців. Показники господарської операції забезпечують кількісну характеристику операції з допомогою відповідних вимірників (натуральних, трудових, грошових) [4, 15-18]. Отже, господарські операції в сукупності складають господарські процеси, які загалом формують кругообірот засобів господарювання (капіталу) відповідного господарюючого суб'єкта.

У ряді визначень господарського обліку присутнє словосполучення "якісна характеристика господарської діяльності (явищ)". Водночас, не можна вважати обліком виключно якісну характеристику господарської діяльності. Її можна отримати насамперед з аналізу даних бухгалтерського обліку, якщо це стосується економічної інформації чи шляхом співставлення поставлених цілей

і досягнутих результатів, або ж шляхом аналізу структурних зрушень тощо. Співставлення поставлених цілей і досягнутих результатів та аналіз структурних зрушень стосується як економічної, так й іншої інформації, що накопичується в процесі господарської діяльності. Одні автори під господарських обліком розуміють лише облік на підприємстві [11; 4], інші – й у суспільстві [3; 7]. Однак, у зв'язку з тим, що господарська діяльність є діяльністю передусім суб'єктів господарювання, а не суспільства в цілому, у визначенні господарського обліку недоречним видається вживання сполучення "у суспільстві". Окремі автори [8] поняття господарського та бухгалтерського обліку ототожнюють. Л. Г. Ловінська та ін. [6] взагалі дають визначення господарського обліку, яке по суті співпадає із загальноприйнятим визначенням внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Частина авторів [2; 6; 1] у визначенні господарського обліку наводять і його мету – контроль за господарською діяльністю та управлінням нею. О. І. Васюта-Беркут та ін. [3] метою господарського обліку вважають задоволення матеріальних потреб. Але ж господарська діяльність спрямована не завжди лише на задоволення матеріальних потреб, – вона може бути спрямована на досягнення різноманітних економічних та/або соціальних результатів. Тобто, включення до визначення господарського обліку його мети не дозволяє відмежувати його від бухгалтерського обліку. Загалом же, критичний аналіз існуючих визначень поняття "господарський облік" дозволяє зробити висновок про їх недостатню конкретність. У зв'язку з цим заслуговує на увагу визначення *господарського обліку*, запропоноване В. С. Лень [9, 65] – це фіксування фактів, пов'язаних з діяльністю суб'єкта господарювання, а також необхідних для її забезпечення, для надання інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам, згідно із законом та внутрішніми правилами для прийняття управлінських рішень.

У найбільш загальному вигляді облік – це реєстрація фактів. Факт (від лат. factum) – зроблено, дійсна подія, явище, випадок. Якщо говорити про господарську діяльність, то вона завжди супроводжується певними подіями. Частина цих подій належать до господарських операцій, а тому знаходять своє відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку. Інформація про господарські операції використовується для складання фінансової та податкової звітності, а також для управління господарюючим суб'єктом. Накопичується суб'єктом господарювання й інша внутрішня та зовнішня інформація необлікового характеру, зокрема про кадровий склад та його рух, наукова, технічна, технологічна, про стан та вплив на економічне середовище, нормативно-правового характеру тощо. Ця інформація також використовується господарюючим суб'єктом для управління у тій мірі, в якій вона впливає на показники господарювання. Частина цієї інформації у плановому порядку включається до статистичної звітності суб'єкта господарювання окремо, або в сукупності з економічною інформацією.

Діяльність кожного суб'єкта господарювання вимагає планування, управління та контролю. Здійснення у різноманітних формах державного регулювання економікою, господарською діяльністю суб'єктів господарювання різних форм власності і всім народним господарством країни в цілому, вимагає наявності відомостей про господарську діяльність кожного господарюючого суб'єкта: розміри й склад його засобів господарювання, оборотних коштів, розвиток окремих галузей економіки тощо. Всі ці відомості можуть бути одержані завдяки господарському обліку. Отже, *метою господарського обліку* є адекватне відо-

браження фактів господарської діяльності, надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень.

Господарський облік, аби бути ефективним повинен відповідати певним вимогам, найважливішими з яких є: 1) *порівнянність показників обліку з показниками плану*, – вона необхідна для контролю за виконанням планових завдань і для отримання даних для планування (облікові та планові показники повинні бути порівнюваними за методами обчислення і за обсягом); 2) *своєчасність обліку*, що є особливо важливим для оперативного управління виробництвом (оперативна робота кожного суб'єкта господарювання вимагає мати станом на початок кожного робочого дня відомості про залишки матеріалів, обсяги випущеної та/або реалізованої продукції тощо); 3) *точність і правдивість інформації*, тобто інформація повинна бути достовірною (приписки, зміна з корисливою метою відомостей, кількісних та/або якісних характеристик щодо предметів збуту тощо, спотворюють реальну картину, що в кінцевому рахунку призводить до прийняття помилкових управлінських рішень); 4) *повнота обліку*, яка забезпечується реєстрацією всіх господарських операцій; 5) *економічність обліку* означає, що при чіткій організації витрати на його ведення повинні бути мінімальними (наприклад, комп'ютеризація обліку).

Єдина національна система господарського обліку забезпечується трьома нерозривно пов'язаними між собою складовими: оперативним, статистичним та бухгалтерським обліком, кожен з яких згадується й у ст. 19 ГК України, ч. 8 якої вказує на обов'язок суб'єктів господарювання здійснювати *первинний (оперативний) та бухгалтерський облік* результатів своєї роботи, складати *статистичну інформацію*, а також надавати відповідно до вимог закону фінансову звітність та статистичну інформацію щодо своєї господарської діяльності, інші дані, визначені законом. Що правда, в економічній літературі оперативний, бухгалтерський та статистичний облік розглядаються переважно як самостійні види господарського обліку. Однак, вважаємо, що більш правильним буде розглядати кожен з них не як окремий та самостійний вид обліку, а саме як елемент, структурну складову єдиної системи господарського обліку. Система загалом, як і національна облікова система зокрема, є комплексом взаємодіючих елементів. Критеріальна властивість елемента – це необхідна й безпосередня участь у створенні системи. Власне, поняття "підсистема" й було виробленим для аналізу складноорганізованих систем, що здатні до саморозвитку, коли між елементами та системою є "проміжні" комплекси, більш складні, ніж просто елемент, та менш складні, ніж сама система. Вони поєднують у собі різні складові (елементи) системи, й у своїй сукупності здатні до виконання єдиного завдання системи. Будучи елементом системи, підсистема, в свою чергу, виявляється системою по відношенню до елементів, що її складають. Аналогічним є і співвідношення між поняттями "система" та "елемент": вони, так би мовити, переходять один в одного. Інакше кажучи, система та елемент відносні, оскільки кожна система має й свою структуру – сукупність сталих відносин та зв'язків між елементами системи. За своєю значимістю для системи зв'язки елементів, навіть сталі, не є однаковими: одні є несуттєвими, інші – суттєвими, закономірними. Структура, передусім – це закономірні зв'язки елементів. Природа та кількість елементів зумовлюють спосіб (структуру) їх взаємозв'язків. Одні елементи детермінують одну структуру, інші –

іншу. Елементи – матеріальні носії зв'язків та відносин, що складають структуру системи. Отже, якісні характеристики системи визначаються, по-перше, елементами (їх природою, властивостями, кількістю) та, по-друге, структурою, тобто їх зв'язком, взаємодією. Немає й, мабуть, не може бути "чистих" структур у матеріальних системах (вони можливі лише у теорії), як не може бути й "чистих" елементів. Матеріальні системи за своєю суттю є єдністю елементів і структури.

Оперативний облік (його ще інакше називають *первинним, оперативно-управлінським або ж оперативно-технічним*) – це спосіб спостереження, відображення та контролю щодо окремих технічних та/або господарських операцій безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного управління ними. Він провадиться безпосередньо на місці (цех, склад, відокремлений підрозділ тощо) й забезпечує негайне спостереження та реєстрацію визначених виробничих, комерційних операцій, а також інших факторів господарської діяльності окремого суб'єкта господарювання. Тобто, оперативний (первинний) облік ведеться не загалом по суб'єкту господарювання, а за окремими операціями в розрізі дільниць – цех, бригада, ланка, зміна тощо. Оперативні дані переважно лише фіксуються й не узагальнюються в цілому по суб'єкту господарювання. Подекуди в літературних джерелах висловлюються: а) сумніви щодо виділення такого обліку в окремий вид господарського обліку, без заперечення в принципі наявності такого обліку, оскільки від ведеться на кожному підприємстві; б) питання з приводу того, що якщо вже виділяється у вид господарського обліку оперативний, то чому при класифікації господарського обліку не виділяється стратегічний облік, який теж ведеться в тій чи іншій мірі на всіх підприємства й інформація за наслідками ведення такого обліку теж використовується для прийняття рішень [9, 66-67]. На жаль, нормативних визначень як господарського обліку загалом, так і оперативного зокрема, немає. Частіше такий облік ведеться в натуральних вимірниках, рідше – в трудових. Грошові вимірники не є узагальнюючими, а виступають лише як засіб обліку (наприклад, надходження грошових коштів до каси). Головним завданням оперативного обліку є швидке (оперативне, за короткий проміжок часу, протягом дня) накопичення оперативних даних, швидке одержання інформації про хід виробництва, реалізацію продукції (робіт, послуг). Оперативний облік призначений для оперативного планування й поточного спостереження за розвитком виробництва, виконанням робіт, наданням послуг. Він охоплює господарські операції, що не мають безпосереднього відображення на рахунках бухгалтерського обліку, не мають безпосереднього відображення й у статистичному обліку. За допомогою оперативного обліку одержують відомості про щоденний випуск продукції, щоденне відвантаження і реалізацію продукції, товарів, відомості про витрати сировини та інших матеріальних цінностей, трудові витрати, додержання умов договірних поставок тощо. Показники оперативного обліку використовують для забезпечення поточного контролю. В той же час, оперативний облік не лише характеризується швидкістю одержання облікових відомостей, а й передбачає використання статистичних методів, головним чином таких, як спостереження щодо господарських та технологічних операцій, їх реєстрація. Отже, дані для оперативного обліку одержують шляхом безпосереднього спостереження щодо фактів виробничо-фінансової та/або іншої діяльності суб'єктів господарювання. Саме

ж відображення господарських операцій безпосередньо у процесі їх здійснення дозволяє оперативного їх контролювати та управляти ними.

Статистичний облік – це спосіб планомірного вивчення масових економічних, соціальних, демографічних та інших явищ, виявлення закономірностей їх розвитку в конкретних умовах місця та часу з метою управління ними (перепис наявності обладнання, визначення середньої заробітної плати працівників суб'єкта господарювання за категоріями працюючих, кількість та якість виготовленої продукції, використання робочого часу тощо). Нормативного визначення поняття статистичного обліку також немає. В ст.1 Закону України від 17.09.1992 р. "Про державну статистику" наведено визначення *державної статистики*, як централізованої системи збирання, опрацювання, аналізу, поширення, збереження, захисту та використання статистичної інформації. Під *статистичною інформацією* розуміється документована інформація, що дає кількісну характеристику масових явищ та процесів, які відбуваються в економічній, соціальній, культурній та інших сферах життя суспільства. Статистична інформація є одним із видів інформації (ст. ст. 18, 19 Закону України від 2.10.1992 р. "Про інформацію"). Державна статистична інформація підлягає систематичному відкритому публікуванню. Забезпечується відкритий доступ громадян, наукових закладів та інших заінтересованих організацій до неопублікованих статистичних даних, які не підпадають під дію обмежень, встановлених законом. Система статистичної інформації, її джерела і режим визначаються Законом України "Про державну статистику". Статистична інформація, отримана на підставі статистичних спостережень, проведених органами державної статистики, існує у вигляді первинних даних щодо респондентів, статистичних даних, що пройшли одну чи декілька стадій опрацювання та накопичені на паперових, магнітних та інших носіях або в електронному вигляді, а також у вигляді аналітичних матеріалів, підготовлених на підставі цих даних.

Ряд науковців (А.М.Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський [4], А.Г.Загородній, Г.О.Партич та ін. [7]) взагалі не дають визначення статистичного обліку, а розкривають лише його мету, а окремі [3] визначають його як планомірне збирання й вивчення інформації про масові кількісні та якісні явища й закономірності загального розвитку за конкретних умов, місця й часу. По-перше, статистичну інформацію збирають безумовно планомірно, а, по-друге – збирання й вивчення цієї інформації покладено на державну статистику. У п. 2 ст. 3 Закону України від 01.07.1999 р. "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зазначено, що статистична звітність, в якій використовується грошовий вимірник, ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Водночас, слід зазначити, що в аналітичному бухгалтерському обліку використовуються й натуральні вимірники, які теж знаходять відображення у статистичній звітності суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим такий автор, як В.С.Лень заперечує наявність на підприємстві окремого виду статистичного обліку, спеціально призначеного для накопичення інформації для складання статистичної звітності. Він обґрунтовує свою позицію зокрема тим, що у 90 % форм статистичних звітів наводиться інформація виключно економічна, яка накопичується в системі бухгалтерського обліку, і лише 10 % статистичних звітів включають неекономічну інформацію (соціальну, науково-технічну, правову, про природне середовище тощо). Наприклад, подаються дані про

якісний склад науковців, про рух кадрів. Ряд установ подають звітність, пов'язану з виконанням покладених на них функцій. Така звітність згідно із Законом України "Про державну статистику" має назву *"адміністративні дані"*, тобто дані, отримані на підставі спостережень, проведених органами державної влади (за винятком органів державної статистики), органами місцевого самоврядування та іншими юридичними особами відповідно до законодавства та з метою виконання адміністративних обов'язків та завдань, віднесених до їх компетенції (ст. 1). До низки статистичних спостережень господарюючі суб'єкти взагалі відношення не мають і інформація збирається безпосередньо статистичними органами [9, 66-67]. Отже, так званий "статистичний облік" вивчає і узагальнює масові суспільно-економічні та окремі типові явища і процеси. При цьому, їхні кількісні аспекти статистика досліджує в нерозривному зв'язку з якісним змістом (наприклад, динаміка виробництва і собівартості продукції, продуктивності та оплати праці тощо) і виявляє закономірності їхнього розвитку. Об'єктом статистичного обліку можуть бути окреме підприємство, галузь, народне господарство в цілому. Його предметом є не тільки процеси матеріального виробництва, а й інші соціально-економічні явища. При дослідженні господарських явищ та процесів статистика застосовує різні вимірники (натуральні, трудові, грошові), а також властиві їй способи опрацювання інформації (масові та вибіркові спостереження, відносні та середні величини, динамічні ряди тощо). Для одержання зведеної інформації статистикою широко використовуються дані інших видів господарського обліку, тобто відомості про виробничі та інші господарські зміни статистичний облік одержує з оперативного та бухгалтерського. Наприклад, за даними статистичного обліку можна визначити зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції (робіт, послуг) тощо. На основі отриманих з допомогою статистичного обліку відомостей здійснюється перспективне планування і прогнозування галузевого і соціально-економічного розвитку країни в цілому. Ці відомості допомагають аналізувати результати різних господарських процесів і прогнозувати подальший їх розвиток. Таким чином, на основі статистичного обліку визначаються кількісні та якісні показники діяльності кожного суб'єкта господарювання.

Однак, для здійснення господарської діяльності та управління нею в сучасних умовах даних оперативного та статистичного обліку недостатньо. Необхідним є постійний, безперервний, абсолютно достовірний і юридично підтверджений облік господарських операцій, що охоплює всю господарську діяльність і який дозволяє на основі узагальнення результатів господарської діяльності приймати конкретні рішення щодо її здійснення як в цілому по суб'єкту господарювання, так і по окремих його підрозділах. Таким обліком є бухгалтерський.

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 являє собою також впорядковану систему збирання, вимірювання, обробки, інтерпретації та передачі інформації про господарську діяльність суб'єкта господарювання внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних управлінських та інших рішень. Відповідно до ст.1 Закону України "Про бухгал-

терський 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 видів обліку бухгалтерський облік забезпечує суцільну реєстрацію всіх господарських операцій на підставі документів, первинного обліку. Бухгалтерський облік базується на документуванні всіх господарських процесів і проведених періодичних інвентаризацій, забезпечує виявлення та мобілізацію резервів суб'єкта господарювання з метою зниження собівартості продукції (робіт, послуг). Основними умовами правильності організації бухгалтерського обліку є використання найбільш раціональних форм і методів обліку. Предметом бухгалтерського обліку є окремі сторони 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, зокрема, можна віднести наступні [5, 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).

Усі три елементи господарського обліку є нерозривно пов'язаними між собою і доповнюють один одного. Всі вони у сукупності складають єдину систему господарського обліку. Так, бухгалтерський облік, що є частиною господарського обліку, не ізольований від інших облікових систем, відображає всі здійснені суб'єктом господарювання господарські операції, виявляє фінансові результати роботи господарської організації, рух матеріальних цінностей тощо. Взаємодія всіх елементів господарського обліку підтверджується тим, що дані статистичного обліку, особливо результати спостережень за використанням основних та/або обігових засобів, трудових ресурсів, широко застосовуються в бухгалтерському обліку з метою підвищення його достовірності. В той же час, і дані бухгалтерського обліку використовуються як в оперативному, так і в статистичному обліку. Відтак між трьома структурними елементами господарського обліку існує прямий і зворотній зв'язок.

У зв'язку з викладеним видається за доцільне викласти ч. 8 ст. 19 ГК України в наступній редакції:

"Усі суб'єкти господарювання, а також відокремлені підрозділи юридичних осіб, виділені на окремий баланс, зобов'язані вести господарський облік (оперативний, статистичний, бухгалтерський) результатів своєї діяльності, складати та подавати відповідно до вимог закону фінансову та інші обов'язкові форми звітності, статистичну інформацію, інші дані, визначені законом.

Суб'єкти господарювання, що обрали для себе спрощену систему обліку та звітності, набули у встановленому законом порядку статусу платника єдиного податку, ведуть облік та подають звітність з урахуван-

ням особливостей, визначених Податковим кодексом, іншими законами.

Забороняється вимагати від суб'єктів господарювання, відокремлених підрозділів юридичних осіб, виділених на окремий баланс, подання фінансової та/або інших форм звітності, статистичної інформації та інших даних, не передбачених законом або з порушенням порядку, встановленого законом."

Вважаємо, що пропонується редакція ч. 8 ст. 19 ГК України дозволить достатньою мірою законодавчо врегулювати поняття, зміст та елементи господарського обліку результатів діяльності суб'єктів господарювання, вдосконалив та деталізує існуючі положення. Окрім того, на сьогодні застереження законодавця, що міститься в ч. 8 ст. 19 ГК України й яким встановлюється виняток із загального правила для громадян, іноземців та осіб без громадянства, які провадять господарську діяльність і зареєстровані відповідно до закону як підприємці щодо необхідності ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності, є таким, що суперечить вимогам ПК України (Глава 1 "Спрощена система оподаткування, обліку та звітності" Розділу XIV "Спеціальні податкові режими"). Не може бути на даний час ніяких винятків із загального для всіх суб'єктів господарювання обов'язку (ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності), які перебувають на загальній системі оподаткування, обліку та звітності, навіть якщо це й фізичні особи – підприємці. Потребує, на нашу думку, й деякого уточнення, розширеного тлумачення положення щодо заборони вимагати від суб'єктів господарювання подання "статистичної інформації та інших даних", не передбачених законом або з порушенням порядку, встановленого законом, зокрема в частині розширення переліку таких даних наступним чином: "...подання фінансової та/або інших форм звітності, статистичної інформації та інших даних, не передбачених законом або з порушенням порядку, встановленого законом". Оскільки передусім звітність не передбачена законом, яку чомусь забув згадати законодавець у відповідному переліку, повинно бути заборонено вимагати у суб'єктів господарювання, як власне в подання її з порушенням порядку, визначеного законом.

Висновки.

Господарський облік – це процес спостереження, сприймання, вимірювання та реєстрації господарських фактів, що є складовою господарської діяльності як окремого суб'єкта господарювання, так і їх сукупності (включає в себе виробництво, реалізацію та розподіл матеріальних благ, необхідних для задоволення господарських потреб). Господарська діяльність кожного суб'єкта господарювання складається з безлічі, так званих, фактів господарського життя. Під фактом розуміють дійсну, реальну подію, явище, тобто те, що відбулося. У господарському обліку виділяють три види фактів: *факт-стан*, *факт-дія*, *факт-подія*. Факти-дії – це спрямовані факти господарського життя (наприклад, оприбуткування сировини у результаті придбання, нарахування заробітної плати тощо), тобто це факти господарського життя, які виникають у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Факти-події – це непередбачувані факти господарського життя (наприклад, втрата майна внаслідок пожежі, повені, крадіжки тощо). Стани, є наслідком к дій, так і подій (прикладом стану можуть бути результати будь-якої перевірки, яка встановлює результати будь-чого). Фактом-станом може бути необхідність констатації, відображення у обліку будь-яких об'єктів (наприклад, внаслідок інвентариза-

ції). Однак, відображенню у обліку підлягають лише ті факти господарського життя, які призводять до зміни майнового стану суб'єкта господарювання. Останні, в свою чергу, називаються господарськими операціями. Кожна господарська операція, зафіксована у первинному документі, має грошове та кількісне вираження, дату здійснення та економічний зміст. Отже, *господарський облік – це кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю й управління нею; здійснення ефективної господарської діяльності, обліку її результатів, контролю за ходом виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг*. Здійснення господарського обліку передбачає наявність декількох етапів. Це насамперед спостереження за господарськими процесами та подальше їх обчислення в певних показниках, що реєструються за заздалегідь обумовленою науково обґрунтованою системою. Процес обліку завершується узагальненням отриманих даних. Практика господарювання свідчить, що, тільки з допомогою згрупованих і узагальнених показників, можна успішно управляти господарською діяльністю того і іншого суб'єкта господарювання. Серед дослідників склалась пануюча парадигма, що господарський облік складається з *оперативного, статистичного та бухгалтерського*. Підтверджується вказаний підхід й аналізом змісту ч. 8 ст. 19 ГК України, згідно з якою ведення згаданих структурних складових обліку (оперативного, статистичного та бухгалтерського), а також складання відповідної звітності й статистичної інформації є обов'язком усіх суб'єктів господарювання. Всі складові єдиної системи господарського обліку взаємопов'язані, але кожна з них має свої конкретні особливості. Отже, кількісне відображення та якісну характеристику господарської діяльності, з метою контролю і

управління нею, забезпечує система господарського обліку, що складається з трьох структурних елементів: статистичного, бухгалтерського, оперативного. *Бухгалтерський облік є основною складовою господарського обліку*. Крім того, господарський облік включає в себе накопичення і реєстрацію іншої необлікової інформації, соціального, екологічного, науково-технічного характеру тощо. Мета і завдання господарського обліку обумовлені способом суспільного відтворення і залежать від рівня продуктивних сил і виробничих відносин. На кожному етапі розвитку суспільства облік визначається особливостями того економічного ладу, процеси якого він відображає і контролює.

1. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К.: Знання, 2005. – 471 с.
2. Моисеєнко Г. И. Теория бухгалтерского учета: учебник / Г. И. Моисеєнко. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 232 с.
3. Васюта - Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / Васюта - Беркут О. І., Шепітько Г. Ф., Ромашевська Н. О.; [за заг. ред. В. Б. Захожая]. – К.: МАУП, 2001. – 179 с.
4. Кузміньський А. М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / А. М. Кузміньський, Ю. А. Кузьмінський. – К.: Вид-во "Все про бухгалтерський облік", 1999. – 288 с.
5. Партин Г. О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики / Г. О. Партин. – К.: Т-во "Знання", 2000. – 245 с.
6. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник / [Ловінська Л. Г., Жилкіна Л. В., Голенко О. М. та ін.] — К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.
7. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – К.: Знання, 2003. – 327 с.
8. Остап'юк М. Я. Історія бухгалтерського обліку / Остап'юк М. Я., Лучко М. Р., Даньків Й. Я. – К.: Знання. – 276 с.
9. Лень В. С. Господарський облік: дефініція та зміст / В. С. Лень // Чернігівський науковий часопис. Серія 1. Економіка і управління. – 2011. – № 1. – С. 62–68.
10. Сопко В. В. Фінансовий та внутрішньогосподарський облік затрат виробничої діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / В. В. Сопко. – Київ, 2001. – 24 с.
11. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник / Ф. Ф. Бутинець. Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 17–27.

Надійшла до редколегії 25.04.12