

УДК 658.15

Ткаченко Н.М., д-р екон. наук, проф.,  
акад. АЕНУ України,  
Національний університет харчових технологій

## ПРОБЛЕМИ МЕТОДОЛОГІЇ І ПЕРЕДУМОВ ГАРМОНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

© Ткаченко Н.М.

Розглянуто витоки бухгалтерського обліку як науки; систему, розвиток в період становлення ринкової економіки в Україні; реформування і його вплив на фаховий рівень, методологічні засади і реформування методології на бухгалтерський облік, на процес його ведення; гармонізацію бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** наука, бухгалтерський облік, система, управлінський облік, фінансовий облік, теорія, методологія, гармонізація.

It was examined the background of accounting as science, system, development in the period of market economy formation in Ukraine, reforming, its impact on the professional level, methodological principles; impact of the methodology reforming on accounting process; accounting harmonization.

**Key words:** science, accounting, system, management accounts, fiscal accounting, theory, methodology, harmonization.

Рассмотрены истоки бухгалтерского учета как науки, систему, развитие в период становления рыночной экономики в Украине; реформирование и его влияние на уровень знаний, методологические основы; влияние реформирования методологии бухгалтерского учета на процесс его ведения; гармонизация бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** наука, бухгалтерский учет, система, управленческий учет, финансовый учет, теория, методология, гармонизация.

**Вступ.** Бухгалтерський облік як наука, система бухгалтерського обліку, її функції розвиваються, змінюються відповідно до змін і потреб суспільства, але проблеми методології і передумов гармонізації системи бухгалтерського обліку особливо в період становлення ринкової економіки в Україні залишаються.

**Постановка завдання.** Метою статті є обґрунтування витоків бухгалтерського обліку як науки, рівень системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства і системи інформації народного господарства. Вплив необхідності удосконалення обліку і контролю,

як складових частин економічної інформації, необхідної для управління як підприємством так і державою в період становлення ринкової економіки в Україні. Реформування бухгалтерського обліку, вплив кваліфікації бухгалтерських кадрів на стан бухгалтерського обліку, необхідність удосконалення методології бухгалтерського обліку та необхідність гармонізації бухгалтерського обліку.

**Результати.** Наука про ведення бухгалтерських книг стала основою форми і суті бухгалтерського обліку. Л. Пачолі, який відносив себе до розряду досвідчених торгівців [1, Трактат XI, гл. I. с. 1] помітив: друга головна річ у торгівельній справі — це хороша бухгалтерія і чітке ведення бухгалтерських книг. Подвійна бухгалтерія — це метод обчислення фінансових результатів. І не випадково подвійна бухгалтерія із Італії почала непереможний хід спочатку по Європі, а потім і по всьому світі. І, безперечно, що без неї ринкова економіка — капіталізм і той же соціалізм, при якому нам довелося жити, без подвійної бухгалтерії були би неможливі.

Пізніше Л. Пачолі основи його парадигми, методологічні ядра, залишалися і залишаються непорушними, але сама парадигма істотно розвивалась і продовжує розвиватися як і у чисто методологічному, так і в змістовному планах. Це потужна диференціація рахунків бухгалтерського обліку (результативні, збирально-розподільчі, контрарні, фондові, калькуляційні та інші) і звичайно їх розуміння. Із середини ХХ століття з'являється національне рахівництво, методи обчислення, що дозволяють використовувати матричну алгебру і математичний апарат, який лежить в основі міжгалузевих балансів. Оцінюючи ці потужні завоювання парадигми Л. Пачолі, ми природно повертаємось до її витоків. Річка починається із струмочка, а сучасна бухгалтерія — із “Трактату про рахунки та записи” [1, с. 7].

Основоположним бухгалтерського обліку є теорія бухгалтерського обліку, в якій викладені загальні для всіх облікових дисциплін поняття, категорії, методи, прийоми, основи організації бухгалтерського обліку тощо.

Управління господарством як в цілому, так і кожним окремим підприємством, організацією, установою (незалежно від форми власності) базується на інформації про наявність та рух коштів, матеріалів, витратах праці, використанні обладнання, собівартості продукції тощо. Зазначену інформацію надає один із найважливіших видів господарського обліку — бухгалтерський.

Бухгалтерський облік — це наука, яка має свій предмет і метод. Шляхом бухгалтерського обліку здійснюється суцільне взаємопов'язане відображення господарської діяльності підприємства на основі документів. Для ведення бухгалтерського обліку використовують облікові вимірники виміру за допомогою яких досягається кількісне, якісне і узагальнююче відображення як окремих господарських операцій так і господарської діяльності в цілому. Бухгалтерський облік є наукою про сутність та структуру сутності фактів господарської діяльності, де система спостереження, виміру і класифікації фактів господарської діяльності, яка об'єднує і передає інформацію для управління господарськими процесами. Наше завдання — ми повинні гідно оцінити авторитет бухгалтерської науки, прослідкувати шляхи її розвитку, винести урок із інтелектуальних пошуків наших далеких колег, щоб удосконалювати бухгалтерський облік на основі багатвікових досягнень.

Бухгалтерський облік як наука являє собою вчення про систему отримання, опрацювання, систематизацію та видачу облікової інформації з метою її використання в управлінні господарством [2].

Система бухгалтерського обліку — це поняття набагато ширше і передбачає в першу чергу формування такої системи даних, яка дозволяє не просто охарактеризувати фінансовий стан підприємства, а і підготувати інформацію, яка дозволить співставити ці дані і з даними іншого господарства та зібрати показники, які характеризують стан народного господарства України. Це вже зовсім інший рівень системи бухгалтерського обліку. Він має об'єднати систему обліку на рівні підприємства і систему інформації народного господарства. Тільки за цих умов система бухгалтерського обліку виконає свої функції [3, с. 8].

Становлення ринкової економіки в Україні, поява нових господарських структур різних форм власності, розвиток міжнародних економічних зв'язків зумовлюють необхідність удосконалення обліку і контролю як складових частин економічної інформації, необхідної для управління на всіх рівнях.

Бухгалтерський облік розвивається і змінюється відповідно до змін і потреб суспільства, але проблеми удосконалення методології обліку залишаються. Тому основним завданням є безперервне дослідження і обґрунтування існуючих методологічних засад розкриття проблем обліку.

Становлення в Україні ринкових відносин замість централізовано-планової системи обумовило кардинальні зміни в управлінні економікою. Офіційно самостійними видами бухгалтерського обліку визначилися два: фінансовий облік і управлінський облік. Замість назви “бухгалтерська звітність” законодавчо встановлено назву “фінансова звітність”.

Відносно бухгалтерського фінансового обліку можна стверджувати, що це обумовлено необхідністю забезпечення системи управління економікою та відповідною системою економічної інформації.

Управлінський облік у розвинених країнах — це атрибут розвиненої ринкової економіки з розвиненою конкуренцією, у якій управлінський облік є необхідністю. В Україні управлінський облік (поки що) — це первинний виробничий облік і звітність, який ведуть для управлінців, для оперативного управління і є він частиною бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Це пояснюється тим, що сьогодення практика нашого вітчизняного господарювання управлінського, тобто виробничого й комерційного обліку поки що знаходиться на невідповідному рівні.

Бухгалтерський фінансовий облік — це комплексний синтетичний облік усіх засобів та грошових коштів і всієї економічної діяльності підприємства, фірми, організації, установи. До його складу входять аналітичний облік розрахунків з постачальниками і покупцями, іншими організаціями та особами, а також аналітичний облік фінансових операцій, облік акцій, дивідендів, облігацій, векселів, кредитів, відсотків, інвестицій тощо.

Об'єктами бухгалтерського фінансового обліку, що підлягають обов'язковому відображенню, є активи підприємства; джерела власних засобів; зобов'язання підприємства; доходи підприємства за їх видами і витрати підприємства за їх економічними елементами; фінансові результати діяльності підприємства та їх розподіл; фінансові процеси й операції, що здійснюються з наведеними вище об'єктами.

Реформування бухгалтерського обліку продовжується.

Фінансовий облік уже поділено на два: “Фінансовий облік І” і “Фінансовий облік ІІ”.

До “Фінансового обліку І” виділено активи, до “Фінансового обліку ІІ” віднесено пасиви підприємства, зник предмет “Теорія

бухгалтерського обліку», який повинен ставити за мету — навчити основам бухгалтерського обліку [4].

Такий поділ фінансового обліку негативно впливає на одержані студентами фахові знання і вони не можуть зрозуміти суть різниці між “бухгалтерським” і “фінансовим обліком”. Ще незрозумілішим є зняття з навчального процесу дисципліни “Теорія бухгалтерського обліку”, яка отримала назву “Бухгалтерський облік”, а потім наступна дисципліна за планом “Фінансовий облік”.

В.Ф. Палій визнає, що негативно впливають на стан бухгалтерського обліку невисока кваліфікація бухгалтерських кадрів через низький фаховий рівень і недоступність наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку через тривалий компілятивний період нашої науки з численними перекладами західної літератури з питань обліку. Цей висновок є підтвердженням того негативного, що відбулося з бухгалтерським обліком. [5, с. 17–24].

Достатньо обгрунтований підхід до назв доктора економічних наук, професора В.О. Ластовецького [6]: “Назви “бухгалтерський і фінансовий” легко асимілюються. Назва “фінансовий облік” замінила назву “бухгалтерський облік”. Відповідно методологічні засади бухгалтерського обліку залишилися такими, якими вони були. А назву обліку пристосували, як це вже не раз було, до назви звітності “Фінансова звітність”, яка формувалася на його основі. Оперативна звітність дала назву облікові — “оперативний”, а від статистичної звітності запозичив назву “статистичний облік”.

Реформування методології бухгалтерського обліку стосується також і складу статей собівартості продукції. Собівартість продукції визначалася повною собівартістю (з урахуванням адміністративних витрат і витрат на збут), а в наслідок реформування собівартість продукції визначається виробничою собівартістю за прямими витратами. Статті: “Адміністративні витрати” і “Витрати на збут” вилучені зі складу собівартості. При чому до загальновиробничих витрат, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” віднесено не тільки виробничі накладні витрати на управління цехами, дільницями, а й витрати на утримання і експлуатацію засобів праці. Такий поділ витрат на прямі і загальновиробничі не відповідає формуванню інформації відповідно до потреб управління витратами, як технологічними, так і накладними [7].

Прийняття урядом України рішення щодо вступу до Європейського Союзу (ЄС) та світової організації торгівлі (СОТ) вимагає розгляду питань щодо гармонізації системи бухгалтерського обліку нашої країни відповідно до вимог цих організацій.

З погляду авторів М. Матьюс і М. Перера: “Необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні стала явною”. У подальшому вони стверджують, що в сучасних умовах цю роботу можна виконати за допомогою гармонізації, стандартизації і уніфікації обліку, з їх погляду:

- гармонізація — узгодження різних систем бухгалтерського обліку та звітності шляхом введення їх у межі загальної класифікації, тобто стандартизації форми із збереженням істотних відмінностей;

- стандартизація — обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку;

- уніфікація — вилучення альтернативних методів обліку господарюючих операцій, подій та обставин.

Застосування гармонізації, стандартизації та уніфікації бухгалтерського обліку дадуть змогу:

- активізувати оборот капіталу;
- оптимальніше розподіляти світові ресурси;
- підвищити загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку;

- зменшити витрати на складання бухгалтерської звітності;

- підвищити зіставність бухгалтерської звітності різних країн світу;

- посилити дієвість соціального контролю над міжнаціональними корпораціями [8, с. 564–565].

М. Матьюс і М. Перера зазначають, що гармонізація бухгалтерського обліку доцільна, якщо вона здійснюється у регіональній структурі, тобто в рамках групи країн зі схожими соціально-економічними та політичними умовами [8, с. 570-571].

Прикладом такого є група країн південно-східного району, де створено умови для виникнення подібних систем бухгалтерського обліку, що дає змогу спростити роз’язання проблеми гармонізації бухгалтерського обліку на світовому рівні завдяки:

- створенню міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для регіонального рівня;

- управлінню бухгалтерського обліку всередині групи країн;
- ознайомленню IASC та інших регіональних груп зі специфічними проблемами району.

**Висновки.** 1. “Фінансовий облік”, який загубив основу свого створення — “Бухгалтерський” — недоцільно поділяти на дві складові: “Фінансовий облік Г” і “Фінансовий облік П” тому, що вплив господарських операцій (а їх чотири типи) на статті балансу має свої особливості. Практично, на підприємствах щоденно здійснюються господарські операції, які торкаються як активних так і пасивних рахунків, створюючи між собою відповідну кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, тобто не тільки кореспонденцію рахунків між активними або тільки між пасивними рахунками

2. Доцільно логічно та й методологічно залишити назву “Бухгалтерський фінансовий облік” замість “Фінансовий” з поділом на “Фінансовий облік Г” і “Фінансовий облік П”. Підтвердженням цього є затверджений Міністерством фінансів України План рахунків бухгалтерського обліку (а не фінансового) активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. № 291, а також Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV; крім цього, “Національні стандарти бухгалтерського (а не фінансового) обліку — 34, затверджені Міністерством фінансів України за період 1999–2009 рр. Таким чином підтверджено, що методологія бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності регламентується державними органами та законодавством України. Крім цього: Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а не фінансового обліку.

3. Гармонізацію бухгалтерського обліку України здійснювати на міжнародному рівні, але у регіональній структурі, тобто в рамках групи країн зі схожими соціально-економічними та політичними умовами.

#### **Список використаних джерел:**

1. Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях. Издание подготовил профессор Михаил Кутер. Москва “Финансы и статистика” 2009. Краснодар ООО “Просвещение–ЮГ”. — 2009, 305 с.
2. А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. Київ. Редакція газети “Все про бухгалтерський облік” — 1999 рік, с. 27.

3. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Монографія. — К.: Інтерпрес ЛТД; 2009 — 326 с .
4. И.М. Грабова. Теорія Бухгалтерського обліку. “АСК”. 1998. — 223 с .
5. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета. / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. — М.: Финансы, 1979. — 304 с .
6. В.О. Ластовецький. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідності (Науково-практичний посібник). Чернівці, “МІСТО” — 2003, 154 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248.
8. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Перера-/Пер. с англ. под. ред. Я. В. Соколова. И.А. Смирновой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с .