

НЕОБХІДНІСТЬ ПОДІЛУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ДОЦІЛЬНІСТЬ СТВОРЕННЯ ЄДИНОЇ ОБЛІКОВОЇ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ

Розглянуто поділ бухгалтерського обліку на різні види та обґрунтовано доцільність створення єдиної інтегрованої системи обліку з метою формування достовірних даних для своєчасного прийняття обґрунтованих управлінських рішень

Актуальність. Протягом останнього століття, що ознаменувалось бурхливим розвитком наукової облікової думки, проблема інтеграції різних видів обліку турбувала багатьох науковців. До найбільш дискусійних проблем бухгалтерського обліку сьогодні відноситься поділ бухгалтерського обліку на різні види. В умовах глобалізації економіки відбувається трансформація бухгалтерського обліку, що надає поштовху для розвитку теорії бухгалтерського обліку. З розвитком економіки та інформаційних технологій з'явилися нові, неординарні погляди на облік. Особливо варто виділити питання щодо визнання і визначення видів обліку з точки зору теорії і практичної діяльності.

Мета дослідження полягає у вивченні питання поділу бухгалтерського обліку на різні види та обґрунтуванні доцільності створення єдиної інтегрованої системи обліку з метою формування достовірних аналітичних даних для своєчасного прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій показав, що питання поділу бухгалтерського обліку на різні види активно обговорюється багатьма вченими як на сторінках періодичних видань, так і висвітлюється в науковій та навчальній літературі, а саме дане питання досліджували: Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, Н.М. Грабова, З.В. Гуцайлук, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, В.Г. Макаров, М.Р. Метьюс, К.М. Нарібаєв, В.Ф. Палій,

М. Перера, М.С. Пушкар, Б. Райан, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Я.В. Соколов, А.І. Сумцов, М.Г. Чумаченко та інші.

Виклад основного матеріалу. Що взагалі слід розуміти на сьогодні під бухгалтерським обліком? Бухгалтерський облік як наука має свої передумови, завдання, принципи, свій предмет, метод, які для більшості науковців уже стали постулатами. І хочемо ми цього чи ні, але, аналізуючи види обліку, не слід забувати, що саме предмет, метод, принципи обліку визначають його призначення як науки і як виду практичної діяльності, а також сферу його використання.

Відносно видів обліку, їх визнання і визначення існує багато різних точок зору науковців, які можна згрупувати наступним чином:

- 1) радянський період до 1991 р.;
- 2) пострадянський період з 1991 р.;
- 3) зарубіжний досвід.

Аналіз літератури з теорії бухгалтерського обліку свідчить, що різні автори визначають різні види обліку, окремі з них лише наводять види обліку, вказують на їх мету та завдання, а окремі наводять визначення.

У теорії бухгалтерського обліку радянського періоду розглядали єдиний народногосподарський облік, який поділяли лише на три види: оперативний, бухгалтерський, статистичний. Такий поділ з'явився в 30-х роках ХХ століття в умовах превалювання державної форми власності.

У період реформування економіки в Україні (з 1991 р.) відбувається

трансформація бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. У літературі цього періоду більшість науковців схильні до поділу обліку на оперативний, бухгалтерський і статистичний, але в межах бухгалтерського обліку стали виділяти фінансовий і управлінський, а в межах управлінського – оперативний і стратегічний.

Також виділяють такі види обліку як податковий, креативний, актуарний, динамічний, камеральний, патримоніальний, статичний та інші.

Виділяють досить значну кількість видів обліку. Однак, виникає питання, чи є зазначені види взагалі обліком? Чи, можливо, це є лише підходи до складання певних форм звітності та надання інформації в різних напрямках та розрізах для її користувачів?

Виникнення фінансового та управлінського обліку зумовлено тим, що на великих підприємствах на окремих ділянках додатково ведуть облік більш широко відповідно до потреб внутрішнього управління. За допомогою *фінансового обліку* здійснюється підготовка інформації про факти господарського життя з метою виявлення стану засобів і джерел їх утворення, а також виявлення наслідків господарської діяльності в цілому по підприємству.

Управлінський облік здійснює підготовку інформації, необхідної для діяльності управлінського характеру (прийняття рішень, планування, контроль, регулювання). Таким чином, чи варто розглядати фінансовий та управлінський облік як окремі види обліку, оскільки вони використовують всі необхідні дані із бухгалтерського обліку, відповідно і є його підсистемами.

У Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначено два види обліку – бухгалтерський та внутрішньогосподарський (управлінський) [14, с. 6]. *Внутрішньогосподарський (управлінський) облік* визначається як система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Відповідно,

управлінський облік ототожнюється з внутрішньогосподарським. Однак, про що все ж таки йдеться: про внутрішньогосподарський, управлінський чи бухгалтерський облік в системі управління? На наш погляд, це є недоліком діючого законодавства, оскільки необґрунтовано поставлено знак рівності між управлінським та внутрішньогосподарським обліком.

“Внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий контролінг), – пише проф. В.В. Сопко, – не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо. Цей облік становить комерційну таємницю підприємства. Він будується суто для конкретного підприємства виходячи з характеру технологій, організаційних рішень. Основними користувачами інформації внутрішньогосподарського обліку є керівники, власники, засновники, менеджери. Це конфіденційна, таємна бухгалтерська інформація власника.

Ось як це питання ставить проф. В. Ластовецький: “Навіщо вести облік будь-якого виду чи у будь-який спосіб, якщо він не потрібний для управління? Для чого ще може бути потрібний облік, як не для управління запасами сировини, матеріалів, знаряддями виробництва, витрачанням сировини і матеріалів, використанням знарядь праці, а також управління процесами постачання, виробництва та збуту продукції, реалізації товарів, відносинами з партнерами й державними органами, підрахунками доходів, витрат, результатів?” [9, с. 40].

Метою бухгалтерського обліку є підготовка достовірних аналітичних даних для своєчасного прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Таким чином, управлінський облік є частиною системи бухгалтерського обліку підприємства, що забезпечує управлінський апарат інформацією для планування діяльності, прийняття рішень, оперативного управління, контролю за

діяльністю організації, стимулювання робітників підприємства у виконанні завдань, оцінки діяльності підрозділів, окремих співробітників всередині організації.

Аналогічну точку зору поділяв д.е.н. проф. О.С. Бородкін. Деякі автори, відмічає він, перебільшують роль управлінського обліку в стратегічному управлінні виробництвом, надаючи йому розширюючи можливості, притаманні іншим функціям управління: управлінню виробництвом, якістю, матеріально-технічним постачанням тощо. Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, на його думку, ні в теоретичному, ні в прикладному відношенні неможливий. Не можна поділити бухгалтерський облік на фінансовий та управлінський, тому що він одночасно є і тим, і іншим. Бухгалтерський облік в цілому є управлінським обліком, так як є функцією управління [1].

На думку д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця управлінський облік на підприємстві може будуватись по-різному, але одне беззаперечно – це облік, частина загальної системи бухгалтерського обліку. Адже нікому не приходить в голову, що цілий ряд наукових галузей знань – від статистики до організації виробництва – широко використовують балансовий метод і оголошують ці науки складовою частиною бухгалтерського обліку. Взаємне проникнення економічних наук та використання їх методів вже давно стало безперечним фактом, що здійснився.

Поряд з управлінським обліком виник ще один вид обліку, який отримав назву стратегічного (прогнозного) обліку. Виникнення прогнозного обліку спрогнозував ще в 1990 р. д.е.н., проф. А. Кузьмінський [8, с. 15]. Він передбачав, що застосування в обліку універсальних ЕОМ у перспективі сприятиме розвитку в системі господарського обліку нових видів обліку, зокрема, “прогнозного обліку для визначення, вивчення та відображення господарських операцій, які можуть відбутися внаслідок відхилень від встановлених параметрів” [8].

Ідеї існування стратегічного обліку також підтримує С.В. Івахненко, який зазначає. Що ні фінансовий, ні тим більше управлінський облік не мають спеціальних методик, які б допомагали отримувати інформацію власникам для прийняття важливих інвестиційних рішень. З цього погляду необхідним є стратегічний облік, який використовуючи дані бухгалтерського обліку та спеціальні прийоми, видає таку інформацію. Іншою назвою стратегічного обліку є фінансовий менеджмент. Завданнями ж стратегічного обліку є дослідження зовнішнього економічного середовища, розробка фінансової стратегії підприємства, аналіз і планування фінансової діяльності, прийняття економічних рішень [7, с. 112-113].

Вивчення завдань цього виду обліку свідчить, що вони в основному стосуються прийняття рішень на перспективу через вивчення можливостей взяття підприємством зобов'язань та передбачення наслідків їх прийняття. Основою вирішення цих завдань є по суті вже існуючі інформаційні системи. Б. Райан з цього приводу зазначає: “В стратегічному обліку ці сфери розглядаються як єдине ціле” [15, с. 30]. Під сферами мається на увазі фінансова звітність і відповідно фінансовий облік та інформаційна система управлінського обліку [15, с. 27].

Уже самі висловлювання Б. Райана дають змогу вважати, що стратегічний облік – це окремий напрям фінансового менеджменту, інформаційною системою якого є фінансова звітність, система обліку та контролю витрат виробництва і планові розрахунки, тому стратегічний облік, як і управлінський, не можна розглядати як вид бухгалтерського обліку.

Одним із принципів бухгалтерського обліку є принцип повноти. Він потребує своєчасної і повної реєстрації всіх господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких пропусків чи вилучень. Іншими словами бухгалтерський облік має бути суцільним. Дотримання ж цього принципу у разі дослідження за допомогою стратегічного

обліку зовнішнього середовища господарюючих суб'єктів майже не можливе. По-перше, при цьому доведеться мати справу не з первинною інформацією, безпосередньо зафіксованою в первинних документах, а з інформацією із зовнішніх систем, за якість якої у такому випадку ніхто відповідальність не нестиме. По-друге, очевидно, що інформація про зовнішнє середовище не може бути повною (суцільною) через суто технічні проблеми її збирання [5, с. 16].

На думку М. Булатова, використовувати в економічній термінології терміни “прогнозний облік”, “стратегічний облік” навряд чи доцільно з двох причин. По-перше, ані перший, ані другий з них не формують своїх самостійних інформаційних систем, а використовують інформацію, зафіксовану з допомогою фінансового й управлінського обліку. По-друге, визнання зазначених вище понять має привести до зміни загальної “філософії” бухгалтерського обліку. Адже загальноприйнятим є те, що облік фіксує факти, явища, процеси, які вже відбулись, а не ті, котрі ще мають (можуть) відбутися [2, с. 40].

На наш погляд, стратегічний облік варто розглядати як один із напрямів управлінського обліку, зорієнтованого, насамперед, на опрацювання інформації, пов'язаної із зовнішніми чинниками виробництва.

Що стосується *креативного обліку*, то серед найважливіших причин, що викликають його появу, слід назвати такі:

1) зацікавленість виконавців (керівників підприємства) у формуванні результатів діяльності, що дає змогу отримувати цим особам якісь вигоди, причому в цьому випадку це може бути поліпшення результатів діяльності з метою отримання винагороди у вигляді премій, підвищення заробітку тощо;

2) погіршення результатів діяльності, що характерно для підприємств України, коли вони у звітності показуються як збиткові, що призводить до зменшення поточної вартості їх активів при продажу на аукціоні тощо; як правило, це здійснюється під впливом рекетирів та ін.;

3) некоректність облікових правил, зокрема, застосування принципу суттєвості, що досить

часто призводить до суб'єктивних висновків і дає свободу вибору. М. Метьюс та М. Перера зазначають, що з цієї причини (принцип суттєвості) у своїх опублікованих фінансових звітах автоматично закладено можливість 5-10 відсоткової погрішності [12, с. 470].

Ми погоджуємося з думками М. Метьюса та М. Перера, які зазначають: “Загальноприйнятого визначення креативного обліку не існує. Термін “креативний” (творчий) стосовно до бухгалтерського обліку часто вважається “брудним”, сприймається негативно, але взагалі творчий підхід може привести до позитивних результатів, якщо сприяє розвитку облікових методів” [12, с. 457].

Слід визнати, що подібні факти щодо прикрашання звітності зустрічалися в українських підприємствах за командної системи, але в умовах докладної регламентації бухгалтерського обліку вони розглядалися як порушення і могли каратися дуже жорстко. Після затвердження окремих положень в П(С)БО це призводить до виникнення явищ креативного характеру.

У розвинених країнах “...відсутність облікових стандартів і законодавчих норм в цей початковий період означало, що з виникненням нових методів і структур в сфері бізнесу творчий підхід до розвитку бухгалтерського обліку став необхідним. Однак межа між творчим підходом і відвертим шахрайством, як правило, розмита. Сьогодні на захисті інтересів інвесторів і власників стоять облікові стандарти та норми права” [12, с. 416].

Отже, саме порівняння в історичному плані впровадження облікових стандартів для українських і зарубіжних підприємств свідчить про відмінності в їх значенні. У країнах, де впроваджено систему СААР і окремі положення з обліку, реалізація стандартів дає можливість отримати низку позитивних моментів щодо поліпшення звітності. Для підприємств України через нечіткість окремих положень П(С)БО застосування креативного обліку, на нашу думку, є кроком назад, адже “прикрашання

звітності” не можна вважати позитивним результатом переходу на нову систему обліку.

Враховуючи можливості та передумови поширення креативного обліку в Україні, слід визнати, що для цього створено майже ідеальні умови. Це пояснюється низкою обставин: відсутністю та нечіткими вимогами достатньої повноти публікації наслідків господарювання, можливостями облікової політики підприємства; розбіжностями в тлумаченні окремих положень у бухгалтерському та податковому обліку, що ускладнює систему перевірки; недостатньою кваліфікацією аудиторів, які мають підтвердити обґрунтованість складання фінансової звітності; недостатньою конкретністю П(С)БО та відсутністю відповідних відомчих вказівок про особливості ведення обліку в окремих галузях народного господарства; відсутністю санкцій при відмові від використання П(С)БО.

Наслідками креативності обліку, що найчастіше трапляються в практичній діяльності слід назвати регулювання прибутку і рентабельності виробництва, що досягається багатьма чинниками: досягнення найкращого рівня окремих показників в необхідний момент (отримання кредиту, подання окремих форм звітності тощо); створення прихованих резервів, які можуть бути більшими чи меншими відповідно до потреб; створення спеціальних джерел, які за кордоном отримали назву забалансового фінансування, коли кредиторська заборгованість дійсно існує, однак в балансі підприємства не знаходить відображення, тобто відображається поза балансом [17, с. 29]. Крім того, застосування цього підходу під час формування звітних показників призводить до втрати довіри суспільства до бухгалтерського обліку.

Таким чином, вважаємо, що “креативний облік” не можна розглядати як вид обліку. Це лише підхід до обліку, який в сучасних умовах використовується під час ведення бухгалтерського обліку з метою складання фінансової звітності для надання певним користувачам залежно від очікуваного результату. Він виконується за допомогою

лише кількох специфічних операцій, що не може бути причиною, на нашу думку, виділення їх в окремий вид обліку.

В результаті змін в податковій політиці держави в Україні як і в багатьох економічно розвинутих країнах світу сформувався *податковий облік* як інформаційна система, призначена для розрахунку податкових зобов'язань та платежів.

Можна виділити три підходи щодо визнання і визначення податкового обліку:

1) податковий облік є складовою частиною бухгалтерського обліку;

2) податковий облік, як окремий його вид, показники якого формуються без участі даних бухгалтерського обліку;

3) змішаний податковий облік, показники частково накопичуються на рахунках бухгалтерського обліку, але з метою оподаткування застосовуються окремі методи.

Однак слід зазначити, що якщо в галузі бухгалтерського обліку існують певні теоретичні категорії та методологія, то теоретична база податкового обліку обмежується лише правилами його ведення. Податкова звітність компонується з даних, що зафіксовані на рахунках бухгалтерського обліку, шляхом спеціальних вибірок, розрахунків та коригування показників фінансової звітності. Таким чином, відсутні підстави для розгляду податкового обліку як окремого виду обліку.

Що стосується актуарного, динамічного, камерального, патримоніального та статичного видів обліку, то в сучасних умовах їх не варто розглядати як окремі види обліку про що детально буде викладено в наступних публікаціях.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Відмічаючи все зростаючу роль обліку для організації сучасної системи управління, вважаємо, що облік повинен бути єдиним, неподільним та виконувати свою основну функцію – своєчасно забезпечувати релевантною інформацією всі підрозділи підприємства. Одним із перспективних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку є створення інтегрованих систем обліку.

При дослідженні напрямів розвитку та шляхів інтеграції обліку вважаємо, що види обліку як такі перестануть існувати в умовах побудови єдиної інтегрованої облікової системи за умови впровадження та побудови інформаційних систем на підприємствах.

Бухгалтерський облік – це відображення фактів господарського життя у певній системі з метою збереження власності, надання необхідної інформації для управління та правильного визначення фінансових результатів. Якщо виходити з такого положення, то облік – єдине ціле. Отже, можна стверджувати, що ті неточності, які стосуються поділу системи бухгалтерського обліку на види, мають бути науково обґрунтованими фахівцями з бухгалтерського обліку та приведені у відповідність до практики ведення обліку на підприємствах України, що потребує проведення подальших наукових досліджень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бородкин А.С.* “Шоковая терапия” для бухгалтерского учета // *Світ бухгалтерського обліку*. – 1997. – № 1. – С. 41-46
2. *Булатова З.Г., Булатов М.А.* Теорія бухгалтерського учета: Учебное пособие. – М., 1997. – 148 с.
3. *Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л.* Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
4. *Верига Ю.А.* Види обліку в Україні: світовий і національний досвід // *Вісник Львівської комерційної академії*. – Серія економічна, випуск 16. – Львів: Львівської комерційної академії, 2004. – С. 22-25.
5. *Гуцайлюк З.* Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2006. – № 2. – С. 14-19.
6. *Гуцайлюк З.* Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб’єктів // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2004. – № 11. – С. 45-49.
7. *Івахненко С.В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. – К., 2003. – 349 с.
8. *Кузьминский А.Н.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Выща шк., 1990. – 311 с.
9. *Ластовецький В.* Який вид обліку не є управлінським // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2003. – № 4 – с. 40.
10. *Малюга Н.М.* Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, податковий та управлінський // *Вісник Львівської комерційної академії*. – Серія економічні, випуск 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2004. – С. 327-331.
11. *Моссаковський В.* Види обліку в сучасних умовах господарювання // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2002. – № 6. – С. 22-29.
12. *Мэтьюс М.Р., Перера М.Б.* Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
13. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.
14. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 180 с.
15. *Райан Б.* Стратегический учет для управления / М.Х. Розовский (пер. с англ.). – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
16. *Сумцов А.И.* Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета. – М.: Статистика, 1971. – 288 с.

ЄВДОКИМОВ Віктор Валерійович – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- побудова єдиної облікової інтегрованої системи;
- моделювання системи бухгалтерського обліку;
- комп’ютеризація бухгалтерського обліку