

УДК 657

ДОСЛІДЖЕННЯ ПРЕДМЕТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**EXPLORATION OF THE ACCOUNTING ISSUE****Ганна Михайлівна ЛЮТОВА***к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту Черкаського інституту банківської справи Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ)***Ganna M. LIUTOVA***Candidate of Economics, Associate Professor of Accounting, Analysis and Auditing Department of Cherkasy Institute of Banking of the University of Banking of the National Bank of Ukraine (Kyiv)***Сергій Володимирович МЕДВІДЬ***магістр кафедри обліку аналізу та аудиту Черкаського інституту банківської справи Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ)***Sergiy V. MEDVID***Master of Accounting, Analysis and Auditing Department of Cherkasy Institute of Banking of the University of Banking of the National Bank of Ukraine (Kyiv)*

Анотація. У статті розкрито поняття бухгалтерського обліку та його завдань, основні складові та головні напрямки розвитку.

Summary. In the article the concept of accounting and its objectives, the main components and key areas of its development are explored.

Ключові слова: бухгалтерський облік, предмет обліку, глобалізація, інформатизація, нові течії облікової думки.

Key words: accounting, accounting subject, globalization, informatization, new trends in accounting thought.

Постановка проблеми. Незважаючи на досить тривалий період становлення та розвитку, в теорії бухгалтерського обліку є ще низка питань, що залишаються об'єктами постійних дискусій та непорозумінь і потребують подальшого вивчення. Одним з головних – є визначення предмету обліку, що складає наріжний камінь функціонування будь-якої системи в цілому.

З розвитком економічних відносин трансформувалася і предмет бухгалтерського обліку. Проблема його пошуку і до сьогодні залишається актуальною, особливо враховуючи світові тенденції глобалізації та інформатизації, що беззаперечно впливають на розвиток теорії бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. На різних етапах становлення та розвитку теоретичних засад обліку особливу увагу вирішення його проблем приділяли видатні вчені свого часу як Вейцман Н. Р., Єзерський Ф. В.,

Гальперін Я. М., Леоте П., Сей Л., Курсель-Сенель Ж., д'Альвізе П., Пізані Е., Россі Д., Чербоні Дж., Кальмеса А., Фішер Р., Шер І., Діксі Л. Р.

Не менш важливий вклад зробили і дослідження сучасних вітчизняних та російських учених, таких як Азаренкової Г. М., Белової Н., Білухи М. Т., Бутинця Ф. Ф., Грабової Н. М., Гуцайлюка З. В., Деречина В. В., Загороднього А. Г., Задорожного З. В., Ждана В. І., Кужельного М. В., Кундрі-Висоцької О. П., Нікульникової Т. Г., Остапюка М. Я., Палія В. Ф., Соколова Н. В., Стельмашука А. М., Стражева Н. С., Усача Б. Ф., Швеця В. Г., Шепітка Г. Ф., Шевчука В. О. Однак, особливо слід відмітити вчених, які присвятили свої життя окремому напрямку облікової теорії – історії її розвитку – це Циганов К. Ю., Галаган А. М. та Соколов Я. В.

Мета статті розкрити поняття бухгалтерського обліку, його завдань та головні напрямки розвитку
Обґрунтування отриманих наукових

Загальні риси традиційних шкіл

Питання обліку	Вирішення питань			
	Італійська	Французька	Німецька	Англо-американська
Ціль	Контроль осіб, що беруть участь в госп. процесі	Ефективність використання ресурсів підприємства	Вироблення раціональних облікових процедур	Контроль адміністрації
Предмет	Права і обов'язки осіб	Ресурси	Процедури	Поведінка адміністраторів
Об'єкт	Документи	Цінності	Цінності	Цінності
Базова дисципліна	Право	Політична економія	Математика	Психологія

Джерело: [4]

результатів. Залежно від цілей, мети, завдань, предмету та об'єкту обліку сформувався чотири великі школи, які заклали основи його сучасної теорії, і які до нині мають ваговий вплив на її подальший розвиток – це італійська, французька, німецька та англо-американська школи (табл. 1).

Однак варто зауважити, що згадані відмінності є результатом того, що бухгалтерський облік розвивався не самостійно, а в рамках конкретних наук.

Історично першою можна вважати італійську школу, де бухгалтерський облік отримав передусім юридичне трактування. В італійському обліку існували дві тенденції: перша виводила облік з відносин, що виникають у зв'язку з рухом і зберіганням цінностей (юридичний напрям), і друга, заснована на обліку цінностей (економічний напрям) (табл. 2). На відміну від італійської школи, французька відкинула постулат про людину як предмет бухгалтерського обліку, поклавши в основу засоби та операційні процеси, а економічний ухил обліку зумовив розширення його рамок до кордонів політичної економії (табл. 3).

На противагу попередникам представники німецької школи обліковий сенс вбачали в тих документах і реєстрах, які надходять до бухгалтерії, визначивши, що облікова процедура є і метою, і предметом, і методом бухгалтерії (табл. 4).

Представники англо-американської школи вбачали справжню бухгалтерію головним чином у вивченні психології людей, що працюють у бухгалтерії на підприємстві. Саме представники цієї школи зіграли не останню роль у відриві практики обліку від її теорії (табл. 5).

Особливою віхою розвитку обліку з утворенням СРСР стало виокремлення соціалістичного обліку як окремої категорії. Однак, варто також зауважити, що більшість відмінностей були надуманими та насаджувались правлячою партією в бажанні відокремитись від Заходу (табл. 6).

Незважаючи на це, саме представники соціалістичної школи зробили вагомий внесок у подальший розвиток практики обліку: створення всебічної методологічної концепції обліку; уніфікація плану рахунків і типізація форм звітності; розвиток апарату аналізу господарської діяльності (табл. 7).

Визначення предмету обліку у наукових працях італійських вчених

№ з/п	ПІБ автора	Джерело	Визначення предмету обліку
1	2	3	4
1.	<i>Крпной Дж.</i>	Галаган А.М. Общественное коммунальное счетоведение. — М.: «Вся Россия», 1923.	Постійні зміни обсягу та складу майна, що пов'язане з визначенням результатів господарської діяльності.
2.	<i>Чербони Д.</i>	— М.: «Вся Россия», 1923.	Документальні відомості про права і зобов'язання агентів, а не самі цінності, контроль за якими, розчинившись в обліку, склав його сутність
3.	<i>Вилле Ф.</i>	Mel is F. Storia Delia Ragioneria. — Bologna, 1950	Не правові відносини, а матеріальні або грошові цінності, у зв'язку з якими виникають ці відносини, контроль за якими передбачає збереження та ефективність їх використання, розкриття резервів, забезпечення максимальних результатів при мінімальних витратах

Джерело: [4]

Таблиця 3

Визначення предмету обліку у працях французьких вчених

№ з/п	ПІБ автора	Джерело	Визначення предмету обліку
1	2	3	4
1	<i>Гілле</i>	Счетоводство, журнал, 1891	Рух рухомого і нерухомого майна, що входять до складу підприємств
2	<i>Ф. Карпентьє</i>	Коммерческое образование, т. III, журнал	Дослідження законів, які складають основу для його правил і які дають можливість передбачити на практиці багато явищ
3	<i>Е. Леоте</i> <i>А. Гільбо</i>	Леоте Е. Общие руководящие начала счетоведения. — М., 1924.	Економічні кількості, що належать до продуктів праці та до перетворень капіталу, за допомогою яких досягаються реєстрація, систематизація та координація фактів господарського життя

Джерело: [4, 5]

Таблиця 4

Визначення предмету обліку у працях німецьких вчених

№ з/п	ПІБ автора	Джерело	Визначення предмету обліку
1	2	3	4
1.	<i>Шер І.</i>	Шер И. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шер. — М. : Экономическая жизнь, 1925.	Реалізовані внутрішні і зовнішні господарські та правові факти, відображені за допомогою хронологічного і систематичного обліку, що фіксує рух речових (тілесних) і юридичних (безтілесних) благ
2	<i>Пенндорф Б.</i>	Пенндорф Б. Фабричная бухгалтерия в связи с калькуляцией и статистикой / Б. Пенндорф. — Л. : Наука и школа, 1928.	В торгівлі: зовнішні відносини підприємства, виявлення складу його майна та результати господарської діяльності В виробництві: виробничі операції всередині підприємства і відображення процесу виробництва
3	<i>Кальмес А.</i>	Кальмес А. Фабричное предприятие / А. Кальмес. — М., 1926(а).	Господарська діяльність підприємства в цілому з центральною ідеєю аналізу собівартості

Джерело: [5]

Таблиця 5

Визначення предмету обліку у працях англо-американських вчених

№ з/п	ПІБ автора	Джерело	Визначення предмету обліку
1	2	3	4
1.	<i>Ч. Шпруг</i>	Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета — М. : Финансы и статистика, 2004	Цінності, що описувались балансовим рівнянням $A = \Pi + K$, інтерпретуючи ці елементи так: А - те, що я маю, і те, кому я вірю (дебітри), так само Π - те, що я повинен, плюс К - що я стою.
2	<i>О. Мей</i>	Previts G.J., Merino B.D.A History of Accounting in America. — N.Y., 1979.	Актив, який є набором цінностей, що належать власнику, який використовує їх заради отримання доходу на свій капітал, а не капітал в загальному
3	<i>А. Белкаой</i>	A.Belkaoui Accounting theory/ Cengage Learning EMEA, 2004	Не окремо взяте підприємство, а визначений соціум, при впливі на який слід визначати соціально-економічні наслідки дій адміністрації.

Джерело: [3, 4, 9]

Таблиця 6

Відмінності між соціалістичним та капіталістичним обліком

	Капіталістичний облік	Соціалістичний облік
1	відображає процес відтворення, заснований на приватній власності	процес, що відбувається в умовах суспільної соціалістичної власності
2	облік обмежений рамками одного підприємства	облік є частиною єдиної системи народногосподарського обліку
3	облік є приватна справа окремих підприємців	облік ведеться за планом рахунків, єдиному для даної галузі народного господарства
4	завданням обліку стає виявлення прибутку	мета обліку – відображення виконання даним підприємством всього господарського плану
5	панує комерційна таємниця, а у звітності мають місце факти фальсифікації	в обліку виникає об'єктивна необхідність реально відобразити дійсність

Джерело: [5]

Таблиця 7

Визначення предмету обліку у працях соціалістичних вчених

з/п	ПІБ автора	Джерело	Визначення предмету обліку
1	2	3	4
1.	<i>К. Пергелов (НРБ)</i>	Пергелов К. Теория и анализ на баланси те / К. Пергелов. — С., 2002г.	Кошти підприємства, що представляють діалектичну єдність, споживчих вартостей (уречевлена конкретна праця) та вартості (матеріалізована абстрактна праця)
2	<i>Л. Стракова (ЧССР)</i>	Стракова Л. Бухгалтерский учт / Л. Стракова. — М.: Финансы и статистика, 1984.	Стан і рух господарських засобів в процесі розширеного соціалістичного відтворення.
3	<i>Е. Терехуха (ПНР)</i>	Интеграция системы бухгалтерского учета в странах — членов СЭВ. — Свиштов, 1986.	Сама методологія бухгалтерського обліку. Факти господарського життя, речі, цінності, тобто все те, що іманентно притаманне обліку та входить до його методології.

Джерело: [4]

Таблиця 8

Визначення предмету обліку у працях сучасних вчених

№ з/п	ПІБ автора	Напрямок облікової думки	Визначення предмету обліку
1	2	3	4
1.	<i>Палій В.Ф.</i>	французький	Капітал як величина коштів, вкладених у господарську діяльність, їх переміщення і трансформація в процесі обороту, включаючи збільшення або зменшення в результаті господарської діяльності
2.	<i>Бутинець Ф.Ф.</i>	німецький	Факти господарського життя, сукупність яких характеризує господарську діяльність підприємств (це власність підприємства, яка знаходиться в його розпорядженні і використанні у вигляді майна, рух такого майна в процесі господарювання і результати діяльності, узагальнені в грошовому вимірнику)
3.	<i>Голов С.Ф.</i>	англо-американський	Ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства і його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим органом (посадовою особою), з урахуванням запитів інституцій.
4.	<i>Соколов Я.В.</i>	італійський	інформація про факти господарського життя, (на практиці обліковці відтворюють не самі цінності й не самі факти, а інформацію про них, викладену в первинних документах)

Джерело: [5, 6, 7, 8]

Однак, з розпадом СРСР прийшла необхідність перегляду ряду нормативів обліку у зв'язку з новим економічним положенням країни. Таким чином, традиційну радянську систему бухгалтерського обліку змінює більш гнучка. Тим не менш, навіть на сьогодні серед науковців відсутнє єдине трактування предмету обліку (табл. 8) [4].

Виходячи з проблеми визначення предмету обліку, варто сказати, що він розвивається в рамках конкретних об'єктів, основними групами яких є [2]:

- господарські засоби;
- джерела їх утворення;
- господарські процеси та їх результати.

Крім того, слід зважати і на ті процеси, що відбуваються в світі, серед тих, що найбільш активно впливають на облікову теорію слід виділити такі [1]:

- глобалізація – розширення поля діяльності до світових масштабів, динамічний перерозподіл товарних, сировинних, грошових потоків усередині корпорацій і холдингових структур зумовили появу МСФЗ;
- лібералізація господарської діяльності призвела до зростання зовнішньоторговельних операцій і розвитку міжнародної кооперації, що зумовило необхідність обліку в різних валютах;
- розвиток міжнародних фінансових ринків призвів до утворення нових фінансових інструментів, зокрема похідних, які часто не

укладаються в традиційні національні правові рамки, що вплинуло на формування нових облікових практик, які відображають зміну в часі оцінки цих інструментів, а також до зростання позабалансових операцій;

– виникнення нових інформаційних технологій, яке, з одного боку, збільшило можливість організації контролю як основної функції обліку, з іншою – дозволило організувати обробку значних обсягів інформації, підвищити точність і аналітичність даних облікових реєстрів, а також збільшити швидкість обробки даних.

Висновки. Таким чином, незважаючи на досить тривалий і розгалужений шлях розвитку бухгалтерського обліку, на сьогодні не існує єдиного уявлення щодо його сутності з чого випливають і різні погляди щодо його предмету.

Глобалізація, інформатизація та нові течії облікової думки на сьогодні ставлять перед обліком проблеми, які не здатні повною мірою вирішити традиційним інструментарієм, з чого виникає і питання щодо його трансформації та необхідності у формуванні сучасної теорії, яка б базувалась на новітніх досягненнях суспільства.

Таким чином, найближчим завданням науковців з обліку полягає в інтеграції поглядів і напрямків, у створенні спільної (чистої) теорії бухгалтерського обліку – науки майбутнього, оскільки історично в його теорію закладено необмежений потенціал для подальшого розвитку.

Список використаних джерел

1. Давидюк Т. В. Зміна концепції бухгалтерського обліку під впливом дії постіндустріальної економіки / Т. В. Давидюк // Вісник ЖДТУ. — 2010. — № 2 (52)
2. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : Підручник / О. В. Лишиленко. — 3-тє вид., перероб. і доп. — Київ : Вид-во «Центр учбової літератури», 2009. — 670 с.
3. Родина Л. Н. Этапы развития бухгалтерского учета: учебное пособие / Л. Н. Родина. — Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. — 100 с.
4. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
5. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : Учебник / Я. В. Соколов, Соколов В. Я. — М. : Финансы и статистика, 2004. — 272 с
6. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий. — М., 2007. — 59 с.
7. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — №4
8. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : підруч. для студ. вищ. навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит». / 2-е вид., перероб. і доп. — Житомир : ПП «Рута», 2002. — 544 с.
9. Belkaoui A. Accounting theory / A. Belkaoui // Cengage Learning. — EMEA, 2004