

їни щодо встановлення завдань і функціональних обов'язків бухгалтерських служб, повноважень керівників бухгалтерської служби у бюджетних установах і вимоги щодо їх професійно-кваліфікаційного рівня. Вказана позиція була деталізована у Постанові Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59 «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи», а також Наказах Міністерства фінансів України від 21.02.2011 р. № 214 «Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи» і від 01.12.2011 №1537 «Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень». Таким чином, можна стверджувати про виконання переважної більшості завдань Стратегії; вочевидь, додаткової уваги потребує питання створення уніфікованого програмного забезпечення бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, опрацювання якого відбувається повільно.

Загалом, слід зазначити, що вирішення перерахованих завдань Стратегії сприятиме вдосконаленню: управління державними фінансами; системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий і довгостроковий періоди; порядку складення та виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі; системи контролю за процесом виконання бюджету; інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами. Кінцевим наслідком реалізація Стратегії виступатиме економічне та соціальне зміцнення України.

Сопко В. В.,

д-р екон. наук, професор кафедри обліку підприємницької діяльності, академік АЕН та АНВШ України і НАН Угорщини, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК , КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ЯК ТРИЄДИНА ФУНКЦІЯ ІНФОРМАЦІОННОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОЇ НАУКИ ТА ПРАКТИКИ

Сьогодні бухгалтерський облік, контроль та аналіз (рахунковедення) є самостійним видом економічної науки та формує самостійну професію. Він є складною системою економічних, пра-

вових і математичних знань та основним інструментом управління економікою.

Бухгалтерським обліком люди займаються уже десяток тисяч років. Практично усі філософи в тому чи тому аспекті займалися питаннями бухгалтерського обліку. Ці факти засвідчують його велике значення у суспільному житті людей і перш за все в розвитку економічної науки — теорії і практики й управління економікою.

Поступове ускладнення ринкових відносин, поява грошей і виникнення проблеми побудови вартісних відносин у суспільстві як наслідок відокремлення вартості від своєї предметної сутності та її перетворення у гроші, де зникає будь-який слід вартості, стала найуразливішим місцем проблем суспільних відносин. Цю проблему і вирішує бухгалтерський облік для суспільства.

Упродовж тисячоліть бухгалтерський облік (рахунковедення), як наука, сформувала професію бухгалтера.

Один із філософів назвав бухгалтерський облік мовою бізнесу (практично мовою економіки). Про те, що це так, свідчать спільність основних загальних ознак науки про мову та бухгалтерського обліку (рахунковедення) як мови бізнесу. Усі аспекти бухгалтерського обліку (рахунковедення) підтверджують думку філософа. А історичний процес формування бухгалтерського обліку засвідчує це.

На першому етапі цивілізації і розвитку людини окремі господарські факти — явища та процеси — їх стан та зміни стану — просто реєстрували відкладанням камінців, зарубками на дереві, записами на папірусах — *реєстрах*, де для кожного господарського факту (явища, процесу) виділялася окрема *дільниця* (рахунок). Тобто фіксувалося, що є в господарстві та як воно змінюється. Таким чином, бухгалтерський облік виник, і формувався, спочатку як реєстрація господарських фактів в окремому господарстві для власних потреб, тобто, що є в господарстві (у одноосібного власника), які майнові ресурси.

Отже, бухгалтерський облік — це, насамперед, облік (тобто реєстрація) господарських (тобто економічних) фактів — явищ і процесів — для знання (ведення, організації, управління, керування) господарством відповідного власника. Кожний господарський факт реєструвався (фіксувався, записувався) індивідуально.

Перехід від натуральних господарств до ринкових відносин, (6—10 тисяч років тому) прийняття закону про власність та розвиток класичних ринкових відносин, тобто поява обміну, зміни власника, об'єкта обміну власності, **відстрочка** розрахунків по

обміну та потреба довести своє право власності на об'єкти господарювання після обміну, примусили господаря — власника формувати таке ведення рахунків (тобто обміну), яке б відповідало вимогам відображення виробничих і суспільних відносин, тобто мало доказову силу, що щось не лише є в господарстві, а й те, кому належить на правах власності.

Все, що було в господарстві, мало бути визначене, чиє воно за правом власності. Вимоги до такого відображення господарських фактів майнового характеру законодавчо закріплювались в усіх історично відомих суспільних формуваннях.

Наведене дає відповідь на перші два принципові питання: управління економікою: хто має вести бухгалтерський облік і як його треба вести. Тобто, були сформовані два вихідні принципи ведення бухгалтерського обліку як інструмента управління економікою: принцип автономності — хто веде бухгалтерський облік? відповідь: власник, і принцип економіко-правової двоїстості. — як ведуть бухгалтерський облік? відповідь: так, щоб у будь-який час можна було встановити, «що»: які об'єкти є в господарстві, та «хто»: хто є власником цих об'єктів. Сформувався два терміни «ЩО» — Актив і «ХТО» — Пасив.

Поява грошей призвела до подальшого ускладнення відносин у суспільстві, що викликало вартісне вимірювання об'єктів обміну у грошах за історичною собівартістю, яка утворилася на ринку. Так з'явився третій принцип — «вартісне вимірювання» та обов'язкова рівність «АКТИВУ» та «ПАСИВУ» у вартісному вимірі. Тобто, що є в господарстві (які ресурси) та хто має право власності на ці ресурси (власники).

Проблема побудови вартісних відносин у суспільстві як наслідок відокремлення вартості від своєї предметної сутності та її перетворення у гроші, де зникає будь-який слід вартості, стала найуразливішим місцем проблем суспільних тобто економічних відносин. Цю проблему і вирішує система бухгалтерського обліку.

У суспільстві товарно-грошового ринкового характеру для ведення господарства і вирішення виробничих і суспільних тобто економічних відносин кожний учасник — фізична чи юридична особа — повинна мати саме ту інформацію господарського (економічного) та правового (юридичного) характеру про своє господарство; яка йому потрібна для прийняття рішень для ведення господарства в контексті виробничих і суспільних відносин. Ця інформація повинна містити дані про майновий, грошовий і фінансовий стан господарства, про господарські процеси — затрати, доходи та результати діяльності, про розрахунки з іншими

учасниками виробничих і суспільних відносин, на підставі даних минулого часу.

Таку економічну інформацію дає тільки система бухгалтерського обліку.

Зростання ролі бухгалтерського обліку в економічному житті суспільства сформувало принципи юридичної доказовості господарських фактів, яка викликала появу таких принципів, як історизму (реєстрації господарських фактів у книгах (реєстрах, папірусах) у хронологічному порядку та індивідуалізації ресурсів (активів) і персоніфікації власників, осіб (пасивів) у системі аналітичних рахунків — реєстрів.

Розвиток ринкових відносин в останніх століттях і його ускладнення у зв'язку із введенням у суспільні відносини податкової системи на основі даних фінансових характеристик (майнового стану, фінансових результатів — прибутку та ін.) змусив господарника покласти в основу реєстрації господарських фактів наукову теорію, яка ґрунтується на принципі періодизації введення записів та фіксування (визначення результатів діяльності за відповідний період — приріст або зменшення власності (капіталу) на основі фінансової звітності). Особливо це стало актуальним із впровадженням податку на майно, розподілом і перерозподілом національного доходу на основі системи податків, різних обов'язкових платежів і внесків до державного, муніципального та інших бюджетів, різних суспільних, соціальних та інших фондів. Так було у побудову бухгалтерського обліку покладено принцип періодизації, за яким визначають період, за який повинні бути визначені фінансові результати, і дати, на які слід визначити фінансовий стан господарства та складати фінансову звітність.

Поступове ускладнення економіко-правових, тобто ринкових відносин у світовому аспекті, формування кожною державою своєї законодавчої бази для ведення бухгалтерського обліку (рахунковедення) призвели до появи різних (в окремих випадках несумісних) визначень об'єктів і методичних прийомів ведення бухгалтерського обліку. Особливо це стало відчутним у першій половині ХХ ст. з так званим «переливанням капіталу» інвестиційними процесами міжнародного характеру, коли інвестор хотів знати, як ведуть бухгалтерський облік на підприємстві другої держави, куди він вклав свій капітал. Так з'явилась потреба в органі, який би регулював побудову бухгалтерського обліку в міжнародному масштабі. І таке сталося з появою Міжнародних організацій з бухгалтерського обліку: спочатку бюро в Брюсселі, яке розробляло рекомендації по узгодженню бухгалтерського обліку

в ЄС у формі «директив», а потім — у Лондоні у формі комітету, яке розробляло рекомендації у формі «міжнародних стандартів». Так поступово сформувалися загальноприйняті у міжнародній практиці принципи бухгалтерського обліку, які формують його як інструмента управління економікою.

Сьогодні, базовими (загальноприйнятими, концептуальними) принципами побудови бухгалтерського обліку (рахунковедення) є такі: автономність; двоїстість (економіко-правова) (вартість активу має дорівнювати вартості пасиву); вартісне вимірювання; історична собівартість; історизм, на основі хронологічної реєстрації фактів господарювання; доказовість: первинного доказу (документу) про господарський факт; історичної, (хронологічної) реєстрації господарських фактів; індивідуалізації та персоніфікації господарських фактів — явищ і процесів у системі аналітичних рахунків; періодичність: складання балансу періоду за визначений період; стабільність, наявність наказу про обрану господарством облікову політику.

Розуміння та узгодженість цих принципів є одним із важливих завдань бухгалтерської науки на сучасному етапі. Директиви ЄС та сформовані за три останні десятиріччя Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, їх переклад різними мовами, розробка Національних стандартів у різних країнах (у т.ч. і в Україні) сприяли значному зближенню бізнесменів різних країн, які через систему бухгалтерського обліку отримали можливість розуміти одне одного.

Поступове ускладнення ринкових відносин вимагає від господаря (власника) відповідної структуризації системи управління господарством, тобто економікою. Сьогодні управляти господарством (економікою) можна тільки на засадах ринкової логічної системи. Вона полягає в дотриманні такої логічної структурної побудови бухгалтерської системи, як інструменту управління: що я хочу робити на ринку (бізнес-план); що я фактично зробив (дані аналітичних рахунків та інших записів у відповідності до вищенаведених принципів, чи так зробив, як хотів (система контрольних таблиць); що, як робити далі (система аналітичних таблиць).

Така система вимагає відповідної структурної побудови бухгалтерського обліку (рахунковедення) на підприємстві (рис.1).

З точки зору суспільства, до цієї схеми дії власника додається ще один процес — процес аудиту — перевірки суспільством його уповноваженим аудитором, чи так робить учасник ринку (власник), як це передбачають закони, нормативні документи або надані власникові суспільством права.

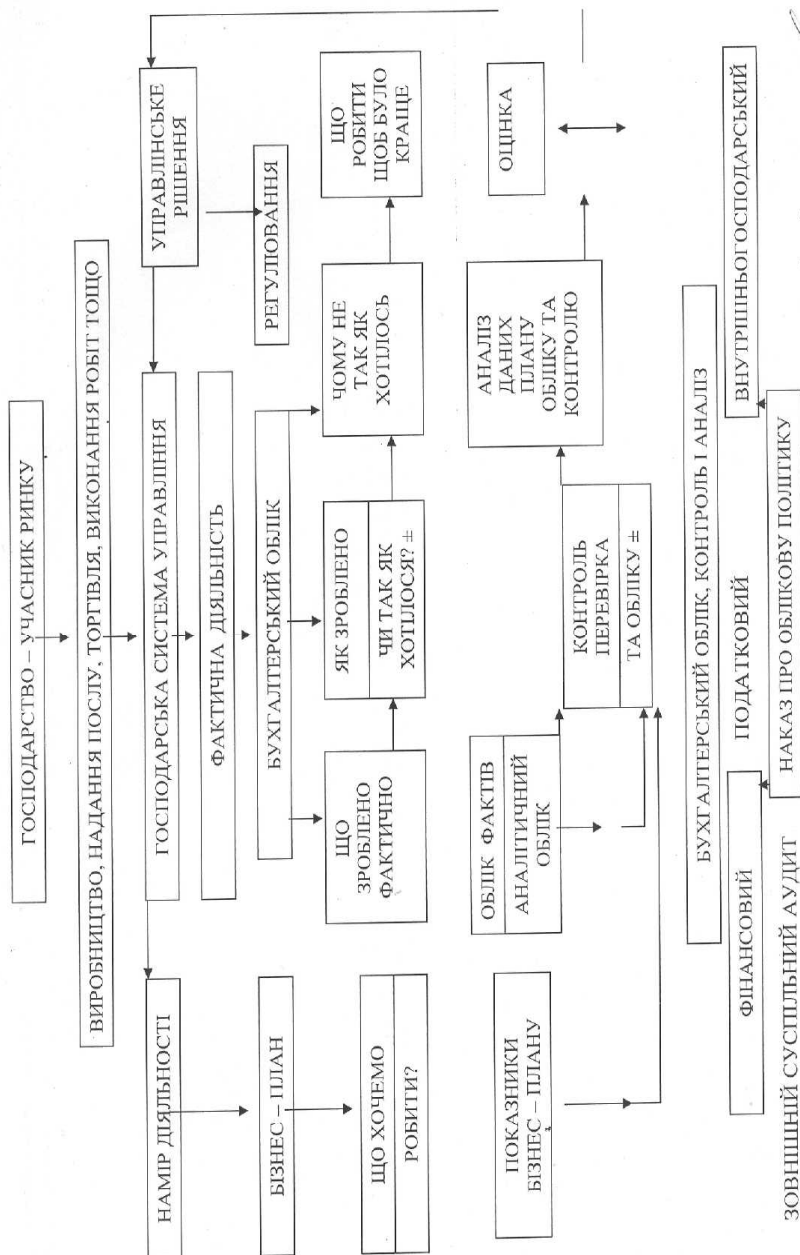


Рис. 1. Система бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в управлінні діяльністю економікою)