

кроме того, їх фіксація в системі рахунків і подвійної записи представляється складною або навіть неможливою. В даному питанні ми підтримуємо позицію С.Ф. Голова, який підкреслює, що коло охоплюваних об'єктів повинно розширюватися в відповідності з запитом користувачів, а використовувані елементи методу і принципи рахунку можуть розвиватися і налаштовуватися для отримання адекватної їх потребам інформації. В частині, автором пропонується внести певні корекції в рахункові принципи, побудувати систему рахунків, вводячи в неї рахунки перспективного рахунку, розширяючи сферу застосування збалансованих рахунків для відображення нефінансової інформації і т.д.

Найбільш вираженими тенденціями в області розвитку бухгалтерського рахунку є: більш широке бачення ролі рахунку в економічній середі як засобу інформаційного забезпечення всіх категорій користувачів і підтримки систем управління; зміна підходів до бачення предмету, принципів і методів рахунку для забезпечення його більшої гнучкості; перехід від директивного регулювання до регламентації засобами «м'якого законодавства», інтернаціоналізація і глобалізація рахунку; перехід від жорсткого розділення на зовнішній і внутрішній до зближення існуючих видів рахунку, а також спроби виділити його нові види — стратегічний, адаптивний, багатобачний, креативний, інтелектуальний і др.

При цьому, що багато затронуті питання залишаються дискусійними, розвиток бухгалтерського рахунку як науки і відхід від склястих стереотипів є необхідними в силу об'єктивних вимог економічної середі.

Озеран А. В.,

канд. екон. наук, доцент,

*докторант кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*

ВАЖЛИВІСТЬ ГРОШОВОГО ВИМІРНИКА В ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ (ПРИКЛАД ЕПОХИ «ВІЙСЬКОВОГО КОМУНІЗМУ»)

Принцип єдиного грошового вимірника при підготовці фінансової звітності важко переоцінити. Він припускає, що грошова одиниця, виступаючи «універсальним еквівалентом вартості інших товарів і послуг», може бути використана в якості масштабу

для порівнянності відносних вартостей різнорідних об'єктів обліку. За словами Л. Ловінської, за допомогою грошового вимірника реалізуються майже всі складові методу бухгалтерського обліку. Положення із концепцій фінансового обліку США 5 «Визнання та оцінка у фінансових звітах суб'єктів господарювання» (SFAC 5), Е.С. Хендриксен і М.Ф. Ван Бреда вказують, що використання грошового вимірника є найкращим, найзручнішим, особливо при необхідності агрегування.

Узагальнення всіх господарських операцій в обліку і звітності у грошовій одиниці є настільки звичним, що деякі дослідники (Н. Гура, В. Дубовая) вважають принцип грошового вимірника скоріше аксіомою, а О. Коробко пропонує розглядати його як обмеження до якісних характеристик звітної інформації. Інші вчені (С. Голов, А. Позов) наголошують на потребі поєднання грошових і негрошових вимірників з метою покращення оцінки ефективності діяльності підприємства. Відстоюючи свою точку зору, С. Голов посилається на П. Нівена, який зазначає, що «системи, які ґрунтуються на фінансових показниках, погано пристосовані для виявлення сучасних механізмів... що створюють вартість».

Можна погодитися, що грошова одиниця як товар «нестійка у часі» та схильна до постійної зміни своєї вартості, внаслідок чого втрачає ознаки надійного засобу вимірювання. В умовах зростання індексу споживчих цін і зменшення купівельної спроможності грошової одиниці постає проблема пошуку іншого загального облікового вимірника.

В роки громадянської війни та «військового комунізму» (1918—1921 рр.), які характеризуються спробою ліквідації товарного господарства та різким знеціненням рубля, радянські економісти намагалися знайти таку одиницю вираження цінності, яка б замінила рубль. Ця проблема умовно розділила спеціалістів на три групи: романтиків, натуралістів і реалістів.

Перші вважали, що грошовий вимірник при комунізмі та інфляції втрачає сенс, грошовий облік повинен поступитися місцем безгрошовому, матеріальному, і пропонували нові, на їх погляд, більш досконалі вимірники, в якості яких виступали трудові, енергетичні та предметні.

Найвпливовішою була концепція трудового вимірника, представники якої вважали, що трудовий вимірник в умовах падаючої валюти — єдиний можливий засіб для узагальнюючих розрахунків. За одиницю трудової цінності пропонували прийняти цінність продукту праці одного нормального дня робітника першого тарифного розряду при виконанні ним норми виробітку на 100 %

— «трєд» (трудова єдиница). Популярність цього напряму підтверджується тим, що у січні 1920 р. на III з'їзді Рад народного господарства пропонувалось встановлення «твердої облікової одиниці в господарстві та бюджеті країни, взявши за основу виміру одиницю праці».

Представники енергетичного напряму вважали, що в основу єдиного вимірника повинна бути покладена затрата умовної, приведенної одиниці енергії («єрг»), а представники предметного — що повинна застосовуватися умовна одиниця, яка відображає величину втіленої в предметі кількості сировини та засобів виробництва.

Натуралісти, визнаючи непридатність грошового вимірника, розглядали бухгалтерію тільки як матеріальний натуральний облік, що виправдовувалось практикою. Прийнята у липні 1918 р. Постанова про торговельні книги передбачала пряме управління з центра всіма багатствами країни не за «сумнівним» (грошовим) вимірником, а за вимірником справжнім, натуральним. Однак, облік в натуральних показниках не дозволяє виконувати узагальнень, необхідних для економічного аналізу, як на мікро-, так і на макрорівні.

Ідеї романтиків і натуралістів зводилися не лише до відмови від грошового вимірника, а й до заперечення подвійної (диграфічної) бухгалтерії, яка лежить в основі рахівництва, ставили під сумнів необхідність звітності. За їх поглядами бухгалтерський облік як буржуазна наука не відображав справжнього змісту господарських процесів і повинен бути замінений на економічний облік, завданням якого було виявлення народногосподарської ефективності замість розрахунку прибутку окремих підприємств. У 1921 р. В. Ленін визнає, що партією була допущена рокова помилка, і запропонував нову економічну політику (неп), яка відродила господарство та довіру до бухгалтерії.

Третя група — бухгалтери-реалісти — продовжували вести облік у грошовому вимірнику. Для боротьби із стрімким зростанням цін і падінням купівельної спроможності рубля більшість з них запропонували здійснювати переоцінку статей балансу на основі індексу цін. Їх опоненти, серед яких А.П. Рудановський, відстоювали оцінку за собівартістю, у той же час пропонуючи для порівняння вираження вартості майна у цінах 1914 року.

Отже, політичні та економічні обставини здійснюють сильний вплив на організацію та методологію бухгалтерського обліку. Хиткість та умовність грошової одиниці означає, що фінансовій звітності притаманні суб'єктивізм і відносність, що ускладнює її

підготовку та підриває до неї довіру користувачів. Однак, заміна грошей іншим вимірником порушує цілісність, повноту та вичерпний характер обліку. Тому для усунення негативного впливу зміни грошової одиниці перед економістами, зокрема бухгалтерами, постає завдання у пошуку інструментів оцінювання елементів фінансової звітності у грошовому вимірнику однакової купівельної спроможності.

Олійник Я. В.,
канд. екон. наук, доцент,
докторант кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЯК ГАЛУЗЬ НАУКОВОГО ПІЗНАННЯ

Зміст організації бухгалтерського обліку не можна викласти у предметній формі. Він складається з норм, вимог, розпоряджень. Оперуючи ними, суб'єкти організації обліку (власники, керівники, головні бухгалтери) будують специфічну структуру, спрямовану на раціональне ведення облікового процесу. Тому організація обліку є галуззю наукового пізнання, результати якої не спостерігаються у вигляді фізичних предметів, речей. У неї, як й у всіх облікових дисциплін, немає оречевленого втілення в оточуючому фізичному просторі. Спроби побудови її теоретичної моделі мають базуватися на наявний багатовіковий практичний досвід господарювання з урахуванням змін, що відбуваються у економіці та суспільстві.

Організація бухгалтерського обліку є предметом вивчення лише з середини ХХ століття. Враховуючи цей незначний термін, у неї дотепер залишається багато недосліджених та невіршених питань різного ступеня складності. Насамперед, це питання, що стосуються сутності, напрямів розвитку організації обліку як сфери наукового знання.

У всьому різноманітті проблем і завдань, що ставляться до організації обліку, має бути визначена певна наукова основа, яка окрім універсальності до спільних галузей науки водночас мала би конкретну сутність та яку можна було б визначити як предмет наукових досліджень у галузі організації обліку.

У організації обліку, як і будь-якого наукового знання, є причини виникнення, розвитку і функціонування. На сьогодні для їх