

УДК 657

С. В. Свірко, д-р екон. наук, доц.,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

РОЗВИТОК ПРИНЦИПІВ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СВІТОВИЙ ІСТОРИЧНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНИ НАПРАЦЮВАННЯ СУЧАСНОСТІ

В умовах подальшої автоматизації бухгалтерського обліку в світі, організації бухгалтерського обліку відводиться ключові позиції у формування якісних, корисних, необхідних та оптимальних інформаційних потоків про діяльність різних суб'єктів господарювання. Побудови вискоєфективного механізму організації облікового процесу не можлива без створення науково-обґрунтованого теоретичного базису.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, принципи організації бухгалтерського обліку, організації технології облікового процесу, організація праці облікових працівників, організація розвитку та забезпечення бухгалтерського обліку

Як елемент напряму наукового вчення про бухгалтерський облік організація бухгалтерського обліку ідентифікується порівняно недавно, а саме з 60-х років минулого сторіччя. Фактично створення чіткої її методики було здійснене завдяки ідентифікації елементів, прийомів та засобів організації управління діяльністю суб'єкта господарювання у межах системи бухгалтерського обліку. У витоків наукового обґрунтування і створення теоретичних основ і механізму організації бухгалтерського обліку в СРСР та в Україні стояли радянські вчені-економісти: А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, П. С. Безруких, А. Д. Шмигель, Ю. Я. Литвин, В. П. Завгородній, В. О. Півторадня та ін.

Втім, витоки вихідних положень або принципів упорядкування і раціоналізації бухгалтерського обліку слід шукати з часів виникнення і становлення рахівництва, перші чітко сформульовані принципи організації бухгалтерського обліку належать до англійської бухгалтерської школи позитивізму XIX ст. [1, с. 190, 191]. Вони включали такі принципи:

- поділ праці, за яким робота бухгалтера має бути доведена до виконання простих маніпуляцій;
- локалізація інформації, відповідно до якої первинний облік здійснюють оперативні працівники;
- конкуренція в контролі, що передбачає зіставлення одного і того самого факту господарського життя за різними реєстрами і документами;
- дієвість бухгалтерії; методологічна незалежність або допустима множинність способів обліку;
- психологічний клімат, який, як не дивно, полягає у первісному припущенні професійної непорядності працівника.

Слід зазначити, що вказані вище принципи окреслюють більшою мірою можливі дії та заходи щодо організації роботи бухгалтерської служби, хоча поряд з цим містять і суто бухгалтерські принципи — принцип методологічної незалежності, а також принцип конкуренції в контролі, який, до речі, є опосередкованим наслідком усім відомого принципу двоїстості.

Представник німецької облікової школи Р. Штерн наприкінці XIX ст. запропонував своє бачення принципів раціонально організованого рахівництва, які полягали у:

- дотриманні принципу подвійної бухгалтерії; відповідності вимозі — бути постійно «а-жур»;
- наданні можливості моментального наведення довідок;
- наданні можливості повного контролю в будь-який момент; попередженні утворення помилок і здатності легко знаходити викривлення, прогалини та помилки в записах;
- вільному допуску спеціалізації рахунків до будь-якої межі;

- вільному допуску перегрупування рахунків за будь-якою ознакою;
- наданні на будь-який момент інформації про стан підприємства, яка правильно і чітко має бути відображена у невеликій кількості цифрових даних;
- скороченні процесу письма та рахування до мінімуму, без переписування та складання одного й того самого документа кілька разів;
- відповідності всіх рахункових належностей (книг, бланків, карток) вимозі зручності за форматом, вагою, обігом за одночасного збереження їх міцності та здатності до зберігання.

Незважаючи на присутність серед запропонованого складу принципів суто облікового принципу двоїстості, зазначені положення відображають основні організаційні вимоги щодо технології обліку тих часів, і саме завдяки їх повноті вони тривалий час сприймалися як справжні і діючі [2].

Представник руської бухгалтерської школи, що заснував на початку ХХ ст. комерційні бухгалтерські курси у Санкт-Петербурзі Ісаак Піменович Бабенко до принципів бухгалтерського обліку відносив [3, с. 71]:

- точність облікових записів, узгоджених зі справді здійсненими господарськими операціями та констатованими явищами і подіями;
- зрозумілість і чіткість записів господарських оборотів з погляду їх логічної узгодженості;
- правильна грошова оцінка як наявних засобів, так і здійснюваних операцій і оборотів, які спостерігаються;
- повнота та визначеність зареєстрованих фактів і явищ господарської діяльності, а також легальність, або законність, записів з погляду їх відповідності вимогам законодавства;
- правдивість і документальна обґрунтованість записів;
- відповідальність, спеціалізація і правильний вибір облікових книг для даного підприємства;
- належна класифікація, групування і систематизація фактичного обґрунтування облікового матеріалу, а також правильна номенклатура бухгалтерських рахунків;
- акуратність, своєчасність і впорядкованість записів з погляду їх хронологічної послідовності.

Власні положення щодо організації бухгалтерського обліку сформулювала французька бухгалтерська школа ХХ ст. Насамперед це принцип механізації обліку. У його контексті виникає питання доречності віднесення способу обробки та складання носіїв до основоположного принципу організації обліку. Вочевидь така позиція не є правильною, оскільки умові механізації не коректно надавати обов'язковий характер. Однак з огляду на активні процеси у сфері інформаційних технологій, що відбувалися з середини ХХ ст., а також їх упровадження в усі сфери діяльності людини, включення зазначеного положення до принципів пояснюється скоріше не обов'язковістю, а прагненням досягти ідеальної, економічної системи обліку. Наступні три положення, а саме економії часу, економії праці, скорочення строків виконання бухгалтерської роботи, скоріше розкривають суть вірогідних позитивів від впровадження першого принципу, аніж є самостійними принципами. Продовжуючи традиції англійців, французькі бухгалтери визначають принцип безпеки, який, до речі, забезпечується контролем, а також принцип чіткості уявлення і надання інформації чи комунікації [4].

Розробки вітчизняної школи бухгалтерського обліку з цього питання є знаменними тим, що саме представник української облікової школи відомий учений В. В. Сопко вперше сформулював у межах радянського облікового простору систему принципів організації бухгалтерського обліку. На сьогодні система принципів організації бухгалтерського обліку в Україні представлена двома варіантами (табл. 1):

- результат колективної праці відомих українських економістів А. М. Кузьмінського, В. В. Сопко, В. П. Завгороднього [5, с. 20—23];
- організаційні принципи, запропоновані професором М. Т. Білухою [6, с. 300—305].

Таблиця 1

**ВІТЧИЗНЯНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ,
ЩО ПРОПОНУЮТЬСЯ У СПЕЦІАЛЬНІЙ ЛІТЕРАТУРІ**

№	Принципи організації бухгалтерського обліку	Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. (1993 р.)	Білуха М. Т. (2000 р.)	Повторюваність
1	Адаптивність	+	-	1
2	Безперервність	+	+	2
3	Випереджувального відображення	+	-	1
4	Всебічність	+	-	1
5	Динамічність	+	-	1
6	Кооперування	-	+	1
7	Паралелізм	+	-	1
8	Паралельність	-	+	1
9	Пропорційність	+	+	2
10	Прямоточність	+	+	2
11	Ритмічність	+	+	2
12	Системоутворювальних відносин	+	-	1
13	Спеціалізація	-	+	1
14	Субординація	+	-	1
15	Цілісність	+	-	1

Як видно з таблиці, тільки чотири принципи збігаються в обох варіантах системи базових положень організації бухгалтерського обліку. До них належать:

- принцип безперервності, чи послідовної побудови облікового процесу при розв'язуванні конкретних завдань;
- принцип пропорційності полягає у раціональному співвідношенні засобів та предметів праці та безпосередніх її виконавців — працівників бухгалтерських підрозділів;
- принцип прямоточності наголошує на раціональній організації інформаційних потоків між учасниками облікового процесу;
- принцип ритмічності означає рівномірне надходження вхідних даних і видавання вихідної інформації.

Інші принципи є одиничними, однак їх характеристика є не менш важливою при вивченні даного питання. Отож:

- принцип цілісності передбачає розгляд системи бухгалтерського обліку як цілісну систему, якість якої не зводиться до властивостей будь-якої частки;
- принцип всебічності вимагає врахування всіх внутрішніх зв'язків і відносин системи, всіх факторів, які впливають на її функціонування;
- побудову ієрархії елементів та відносин за задалегідь чітко визначеними критеріями визначає принцип субординації;
- принцип динамічності означає, що всі характеристики системи слід розглядати не як постійні, а як такі, що змінюються до своєї протилежності.
- принцип випереджувального відображення означає наявність проблем, розв'язання яких продиктовано часом, що передбачає прогнозування найбільш вірогідного стану у майбутньому;
- визначення саме зв'язків між частинами системи, що забезпечують її цілісність, існування та розвиток вимагає принцип системоутворювальних відносин;
- принцип адаптивності означає пристосування побудови бухгалтерського обліку та функцій до конкретних умов управління;

- принцип паралелізму виявляється в обов'язковій наявності систем бухгалтерського обліку в усіх самостійних господарських підрозділах;
- принцип паралельності вимагає одночасного паралельного виконання облікових процедур для обліку різних за змістом господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання;
- і нарешті, принципи спеціалізації та кооперування, що мають традиційне значення щодо праці виконавців бухгалтерських функцій.

Ретельний аналіз наведених принципів, а також вивчення внутрішніх зв'язків запропонованих систем вказує на дещо хаотичний характер побудови як першої, так і другої системи. Аргументом на користь позиції автора є порядок чергування загальних і специфічних принципів. Крім того, перша система принципів має досить загальний характер і може бути застосована до будь-якої системи знань. І справді, якщо обрати за об'єкт вивчення практичну психологію, юриспруденцію чи будь-яку технічну науку і перевірити функціонування даних принципів у системі відповідних знань, припущення перетвориться в упевненість, оскільки принципи цілісності, всебічності, динамічності, системоутворювальних відносин та інші є повноцінними і правильними для всіх наведених об'єктів вивчення.

Автору другої концепції вдалося уникнути уніфікаційного характеру принципів організації бухгалтерського обліку, однак очевидне спрощене подання принципів організації праці виконавців облікових функцій (яка, до речі, за своєю природою є складною, оскільки поділяється на працю бухгалтерів та працю працівників установ, організацій, підприємств, що час від часу беруть участь чи забезпечують здійснення бухгалтерських операцій), не тільки не сприятиме кращому розумінню сутності організації бухгалтерського обліку, а й штучно нівелюватиме важливі напрями об'єкта дослідження в майбутньому вивченні. Крім того, недоречним є саме включення до принципів організації бухгалтерського обліку понять спеціалізація та кооперація, оскільки вони є формами організації праці.

Зважаючи на вказані вище аргументи, а також виходячи із запропонованого поділу об'єктів організації бухгалтерського обліку, пропонується система принципів [7, с. 188—189]. Вона передбачає поділ на загальні і спеціальні принципи з подальшим виокремленням другого рівня в розрізі спеціальних принципів (рис. 1).

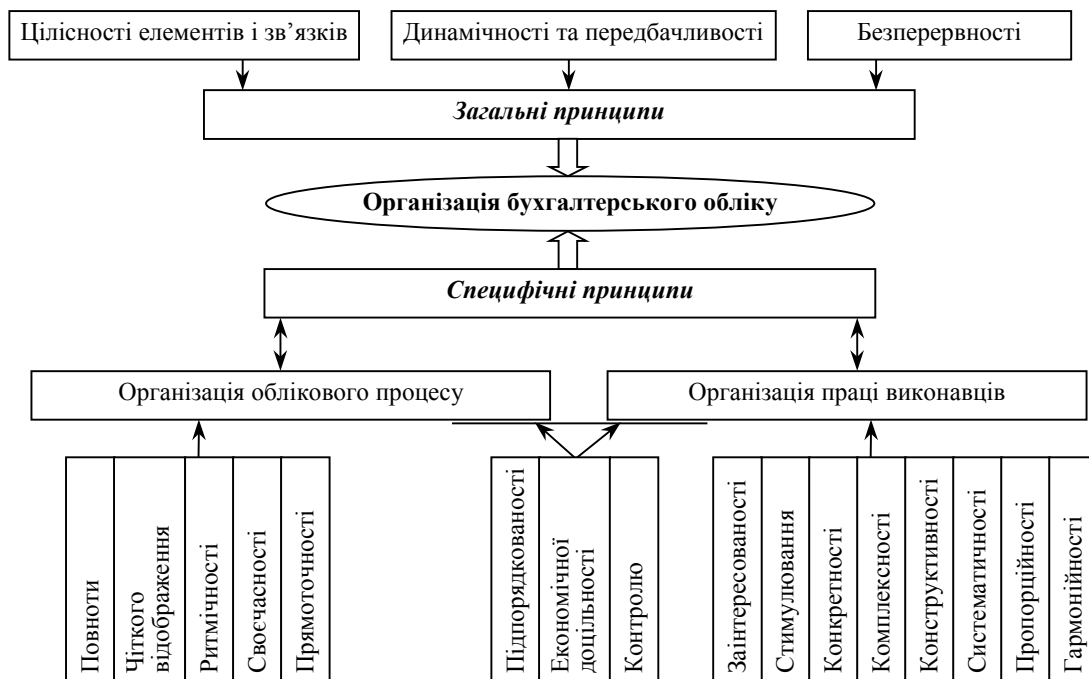


Рис. 1. Принципи організації бухгалтерського обліку

Слід зауважити, що дворівневий поділ спеціальних принципів пояснюється виокремленням двох первинних складових предмета організації бухгалтерського обліку — облікової системи як технологічного процесу та праці виконавців бухгалтерських операцій, характеристику яких наведено раніше. Такий підхід до формування специфічних принципів виправданий аналогічним природним поділом у практиці ведення організації бухгалтерського обліку

До загальних принципів віднесено принцип цілісності елементів та зв'язків, який передбачає одночасно вивчення об'єкта як з погляду єдиного цілого, так і з позиції внутрішніх зв'язків та відносин щодо загальної системи. Сутність принципу динамічності і передбачливості полягає в постійному розвитку відповідної системи знань — організації бухгалтерського обліку та в передбачливості, прогнозуванні й управлінні майбутніми кроками зазначеного розвитку. Принцип безперервності передбачає постійне подовжене в часі проведення організаційних заходів щодо процесу бухгалтерського обліку.

Специфічні принципи за відношенням до об'єктів організації бухгалтерського обліку поділено на три групи: принципи, що характеризують вихідні положення щодо організації облікового процесу; принципи, які є основою організації праці виконавців бухгалтерських функцій, та група принципів, що визначає закономірності обох запропонованих до розгляду об'єктів.

Перша група принципів представлена:

- принципом повноти визначення облікових номенклатур;
- принципом чіткого відображення трансакцій у системі матеріальних носіїв інформації;
- принципом ритмічності надходження та видачі інформації;
- принципом своєчасності її обробки;
- принципом прямоточності, який передбачає побудову стійких потоків руху інформації відповідно до технології процесу бухгалтерського обліку.

Друга група принципів включає:

- принцип заінтересованості працівників у поліпшенні стану бухгалтерського обліку;
- принцип стимулювання подальшого професійного зростання;
- принцип конкретності вироблення і прийняття рішень щодо вдосконалення організації апарату бухгалтерії, а також організації виконання цього рішення;
- принцип комплексності в розподілі потенціалу бухгалтерської служби;
- принцип конструктивності та ефективного використання критики в організації бухгалтерської служби;
- принцип систематичності оцінки обстановки й оцінки діяльності бухгалтерського підрозділу;
- принцип пропорційності засобів та предметів праці чисельності бухгалтерського персоналу;
- принцип гармонійності моральної атмосфери та фізичного стану працівників.

До третьої об'єднуючої групи віднесено принципи:

- підпорядкованості завдань організації облікового процесу та виконавців облікових функцій загальноуправлінським цілям;
- економічності доцільності запланованих заходів щодо організації бухгалтерського обліку чи зіставлення кінцевого результату та матеріальних, трудових витрат, що здійснюватимуться для його досягнення;
- контролю, що передбачає наявність самоконтролю та зовнішнього контролю первинних ланок бухгалтерської групи.

Запропонована система принципів, безумовно, не може бути прийнята як єдина правильна хоча б тому, що для вироблення максимально достовірної позиції з приводу будь-якого питання необхідна дискусія, оскільки саме «суперечка народжує істину». Однак концептуальний підхід (щодо виокремлення різних груп принципів

за відповідними ознаками) є правильним, що і підтверджують існуючі практичні схеми організації бухгалтерського обліку. Запровадження в теорію організації бухгалтерського обліку зазначених принципів допоможе завершити формування загально-теоретичних основ вітчизняного бухгалтерського обліку.

Література

1. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учёта: Учебник. — М.: Экспертное бюро, 1997. — 352 с.
2. «Счетоводы-автоматы» или социалистические работники//Счетная мысль. — Сентябрь 1928//<http://www.berator.ru/raschet/archiv>
3. Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — 528 с.
4. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебное пособие. — М.: Аудит, ЮНИТ, 1996. — 638 с.
5. Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу: Підручник. — К.: Вища школа, 1993. — 223 с.
6. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. — К.: КДТЕУ, 2000. — 692 с.
7. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація. — К.: КНЕУ, 2006. — 243 с.

Надійшла до редакції: 26.12.2007

УДК 657.221

О. Е. Кузьмінська, канд. екон. наук, доц.,
кафедра обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

РОЗКРИТТЯ ПИТАНЬ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ОБЛІКОВИХ СТАНДАРТАХ

У статті освітлено питання регулювання Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Міжнародними стандартами фінансової звітності процесу формування консолідованої фінансової звітності, розкрито вимоги облікових стандартів щодо консолідованої фінансової звітності банків.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності, банки, консолідована група, материнська компанія, дочірня компанія, асоційована компанія.

Консолідовану фінансову звітність банки України складають у відповідності до вимог Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків, затвердженої постановою Правління НБУ від 07.12.2004 р. № 598 (зі змінами) [1]. Формувати пакет консолідованої фінансової звітності має материнський банк, застосовуючи визначені методи консолідації стосовно статей фінансових звітів дочірніх і асоційованих компаній, які сформовані на основі вітчизняних облікових стандартів. Банки, які мають вихід на міжнародні ринки, повинні представляти пакет консолідованої фінансової звітності, складений за Міжнародними стандартами. Процес реформування системи бухгалтерського обліку в банках, який триває уже десять років, спрямований на впровадження в облікову практику банків вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), проте на сьогодні існують суттєві розбіжності між Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) і МСФЗ щодо питань консолідації фінансової звітності. Основні причини відмінностей між вимогами П(С)БО і МСФЗ стосовно консолідації фінансової звітності пов'язані, насамперед, з процесом удосконалення МСФЗ та представленням оновлених перформатованих стан-