

ДІАЛЕКТИЧНА ЄДНІСТЬ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ

У статті розглянуто форми та зміст узгодження системи бухгалтерського обліку й системи національних рахунків, а також їх співвідношення та взаємозв'язок з метою виявлення шляхів гармонізації.

Ключові слова: облікові системи, система бухгалтерського обліку, система національних рахунків, інтеграція, конвергенція, узгодження.

Незалежно від суспільно-економічних відносин, дані бухгалтерського обліку завжди є джерелом вихідної інформації для всіх інших облікових систем на різних рівнях управління. Це пояснюється тим, що система бухгалтерської інформації на підприємстві досить повно охоплює явища і процеси, які аналізують, як на мезо- та макrorівні. Головною перевагою бухгалтерської звітності для аналітичних служб різних рівнів управління є надійність інформації та можливість її мобілізації.

Із багатьох облікових систем лише такі облікові системи як (система національних рахунків СНР – статистичний облік), бухгалтерський та податковий облік визнані на державному рівні, що закріплено відповідними законами України: “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про державну статистику” та нормативними документами Державних податкових органів.

Ці облікові системи є необхідними у роботі кожного підприємства, а податковий і бухгалтерський облік можна розглядати як джерело корисної інформації для побудови системи національних рахунків у рамках статистичного обліку. Офіційний статус цих систем обумовлює необхідність їх гармонізації з метою узгодження облікової інформації на різних рівнях управління економікою.

Наукові розробки у сфері взаємозв'язку статистики та бухгалтерського обліку у вітчизняній теорії та практиці досить незначні. Теоретичні проблеми, пов'язані з інтегрованою системою показників, розглядалися у працях, Р. Я. Вейцмана, А. В. Квітко, І. Г. Максимова, В. С. Немчинова, С. Г. Струмиліна. Проте потрібно відзначити, що дані дослідження в цілому не спрямовані на ведення обліку при умові побудови системи національних рахунків.

За кордоном економічні концепції макроекономічного обліку, розглянуті Х. Бартелсом, Д. Дерксеном, Дж. Мідом, В. Леонтьєвим, П. Студенським та іншими науковцями і на сьогоднішній день вони складають теоретичну та практичну базу дослідження у сфері системи національних рахунків.

Окремо потрібно виділити роботи таких російських вчених, як: А. С. Бакаєва, Ю. Н. Іванова, В. Д. Новодворського, М. В. Пушкіної, О. М. Рибаквої, Б. Т. Рябушкіна, А. Н. Хоріна, які вивчали взаємозв'язок системи національних рахунків та бухгалтерського обліку.

Мета дослідження полягає у визначенні співвідношення та взаємозв'язку системи національних рахунків та бухгалтерського обліку з метою виявлення шляхів їх гармонізації.

Дослідження у сфері взаємозв'язку різних облікових систем, зокрема, бухгалтерського обліку та статистики у вітчизняній та світовій теорії та практиці досить обмежені. Систематизацію ідей макрообліку у світовій практиці за період з XV сторіччя і до теперішнього часу здійснили П. Студенський [6] та Я. В. Соколов [5]. Ще у XVI сторіччі голландський вчений Симон Стевін вважав, що “метою бухгалтерського обліку є визначення всього багатства країни” [5, с. 85]. Французькі вчені Е. Леоте та А. Гільбо наполягали на веденні загального рахівництва на рівні народного господарства [5, с. 250]. Прообразом системи національних рахунків можна вважати розрахунки народного доходу у частині споживання в Англії, виконані В. Петті, які пізніше доповнив визначенням частки накопичення Г. Кінг” [6, с. 38-39].

Система національних рахунків як макрооблік безперечно є системою статистичного обліку. Як у бухгалтерському, так і в статистичному обліку об'єктом відображення є економічна діяльність господарської одиниці. Довгий час дискусія про взаємозалежність та роль видів обліку не припинялася. Вчені й економісти зарубіжних країн [4; 2, с. 5] вважають за доцільне створити лише єдину систему обліку і статистики, а вітчизняні вчені [1] – єдину систему економічної інформації, яка охоплювала б планування, усі види обліку (бухгалтерський, статистичний, оперативний), нормування, економічний аналіз та інші функції управління. Погоджуємося з думкою академіка С. Г. Струмиліна: “Побудова системи єдиного обліку не передбачає механічного злиття всіх облікових систем в одну з усуненням статистики та бухгалтерії. Мова йде лише про приведення їх до однорідності як самостійних, рівноправних, але в цілому узгоджених між собою елементів єдиної та цілісної системи обліку” [7, с. 9].

Економічні інтереси на мікро- та макrorівні повинні бути узгоджені у напрямку використання національних ресурсів, з однієї сторони, тобто максимально ефективного виробництва, а з іншого боку, з метою їх відтворення” [8]. На думку О. М. Петрука, “З цих позицій бухгалтерський облік виконує багато завдань, що стоять перед системою управління економікою країни в цілому” [3, с. 52].

Як зазначає В. Г. Швець, “близько 80 % інформації про економічний та соціальний розвиток держави статистика отримує через систему бухгалтерського обліку” [9, с. 388].

Виступаючи 26-27 квітня 2001 р. у Львові на конференції “Облік в Україні на початку XXI ст.”, Чумаченко М. Г. зазначив: “Для подальшого розвитку СНР в Україні важливо максимально наблизити методологію діючого бухгалтерського обліку до вимог

СНР... У зв'язку з впровадженням міжнародної СНР в Україні перед вченими і спеціалістами постає важлива народногосподарська проблема максимального зближення СНР з системою бухгалтерського обліку"[10, с. 12].

Під обліковими системами ми розуміємо збір, обробку та узагальнення інформації для цілей прийняття управлінських та фінансових рішень відповідальними особами на всіх рівнях економіки.

Оскільки з наукової точки зору відношення до податкового обліку не є однозначним, тому зосередимо основну увагу на порівняльному аналізі двох систем: бухгалтерського обліку та системи національних рахунків (табл. 1).

На перший погляд, може видаватися, що узагальнення СНР та системи податкового обліку (джерел для прийняття рішень на макrorівні – державному та міждержавному) з системою бухгалтерського обліку, яка апелює лише до одного підприємства (мікрорівень прийняття рішень), надумане та штучне. Однак, вважаємо, що таке узагальнення має право на існування, якщо взяти до уваги процеси глобалізації світової економіки, які призвели до того, що річний дохід від продажу товарів найбільших корпорацій перевищує ВВП багатьох країн. Звідси випливає обумовлена ризиком соціальних конфліктів необхідність добровільного прийняття корпорацією патарналістичних функцій, які є невід'ємною частиною державного управління.

Прикладом може бути концепція фінансової звітності Royal Dutch Shell, яка наглядно демонструє згадане вище відношення потенціалу держави та транснаціонального бізнесу. Філософія довговічності, заявлена Shell, декларує, що економічне зростання неможливо відокремити від його екологічних та соціальних наслідків. Із філософії довговічності випливає концепція "тривимірної" вартості, яка створюється компанією: вартості в економічному, соціальному та екологічному вимірах.

Гармонізація бухгалтерського обліку та системи національних рахунків повинна виходити з розуміння того, що у найближчій перспективі СНР та бухгалтерський облік збережуть свої специфічні особливості, які обумовлені у вихідних постулатах. Гармонізація СНР полягає, перш за все, у відношенні до трактування та класифікації окремих статей доходів, видатків, активів, податків та інше. Окрім того, для отримання вихідних даних, які використовуються при формуванні СНР, все більше необхідно використовувати вибіркові обстеження, економічні переписи, інформацію податкових установ, дані митної статистики, статистики зовнішньоекономічної діяльності, що повинно сприяти створенню єдиного інформаційного простору.

Виходячи з співвідношення бухгалтерського обліку та системи національних рахунків, на нашу думку, форма та зміст цих систем з теоретичної точки зору можуть бути такими:

- інтеграція на основі СНР;
- конвергенція (взаємопроникнення та взаємодоповнення) СНР та бухгалтерського обліку;
- взаємодія (доповнення) облікових систем СНР та бухгалтерського обліку;
- узгодження (гармонізація) СНР та бухгалтерського обліку як самостійних облікових систем.

Проте, враховуючи концептуальні розбіжності бухгалтерського обліку та СНР, вважаємо за необхідне на сучасному етапі шукати шляхи узгодження СНР та бухгалтерського обліку як самостійних облікових систем.

Список літератури

1. Боярский, А. Я. Некоторые вопросы построения единой системы экономической информации [Текст] / А. Я. Боярский // Вестник статистики. - 1966. - № 6. - С. 35.
2. Единая система учета и статистики в ГДР [Текст] : Сб. статей / Под. ред. А. В. Квитко. - М. : Статистика, 1968. - 276 с.
3. Петрук, О. М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика [Текст] : монографія / Олександр Михайлович Петрук. - Житомир : ЖДТУ, 2006. - 152 с.
4. Сенчак, М. Единство статистической информации и ее организационное обеспечение [Текст] / М. Сенчак. - Прага, 1967. - 222 с.
5. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов [Текст] / Я. В. Соколов. - М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
6. Студенский, П. Доход наций. Теория, измерение и анализ: Прошлое и настоящее [Текст] / П. Студенский. - М. : Статистика, 1968. - 710 с.
7. Струмилин, С. Г. Статистико-экономические очерки [Текст] / С. Г. Струмилин. - М. : Госстатиздат, 1958, с. 9.
8. Травін, В. В. Бухгалтерський облік і система національних рахунків: напрям гармонізації [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Віталій Вікторович Травін. - Житомир, 2010. - 21 с.
9. Швець, В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / В. Г. Швець. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К. : Знання, 2006. - 525 с.
10. Яремко, І. Й. Економічні категорії в методології обліку [Текст] : монографія / І. Й. Яремко. - Львів : Каменярь, 2002. - 192 с.

РЕЗЮМЕ

Краевский Владимир

Диалектическое единство учетных систем

В статье рассмотрено формы и содержание согласования системы бухгалтерского учета и системы национальных счетов, а также их соотношение и взаимосвязь с целью поиска путей гармонизации.

RESUME

Krayevskiy Volodymyr

Dialectical unity of accounting systems

The forms and content of negotiation accounting system and the system of national accounts are considered theoretically.

Таблиця 1. Порівняння концептуальних засад бухгалтерського обліку та системи національних рахунків

Система національних рахунків	Бухгалтерський облік
Визначення	
Облік при ринковій економіці, який завершується на макроекономічному рівні системою взаємопов'язаних синтетичних показників, що побудовані у вигляді визначеного ряду рахунків та балансних таблиць, що відображають стадії процесу відтворення, розподілу та споживання	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень
Мета, завдання	
Мета – інформаційне забезпечення державного регулювання економіки. Завдання: - моніторинг економічного стану як економіки в цілому, так і окремих її секторів та видів економічної діяльності - макроекономічний аналіз - прийняття рішень та розробка економічної політики - міжнародні порівняння	Мета - надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Завдання: - формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий стан; - забезпечення необхідною інформацією, внутрішніх та зовнішніх користувачів бухгалтерської звітності для контролю за дотриманням законодавства України при здійсненні господарських операцій та їх доцільності, наявності та рухом майна та зобов'язань, використанням ресурсів; - попередження негативних результатів господарської діяльності підприємства та виявлення внутрішніх резервів для його фінансової стійкості
Об'єкти обліку	
Потоки, запаси, економічні операції – характеристики макроекономічних процесів на всіх стадіях відтворення (виробництво, первинний розподіл доходів, вторинний розподіл доходів, кінцеве споживання та нагромадження)	Майно підприємства, зобов'язання та господарські операції
Користувачі інформації	
Коло використання не має обмежень, оскільки СНР є універсальною міжнародною економіко-статистичною мовою спілкування економістів, статистиків, політиків, фінансистів, дипломатів, менеджерів різних країн та наукових шкіл	Фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень (Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») Внутрішні користувачі (керівники, засновники та власники майна підприємства) Зовнішні користувачі (інвестори, кредитори, державні установи та інші) В Україні місце держави досі не визначено Коло використання облікової інформації не має обмежень (Згідно з принципами МСФО)
Якісні характеристики	
Подвійний запис - СНР ґрунтується на принципі подвійного запису операцій (як і бухгалтерський облік): - Кожна операція фіксується двічі. Якщо в операції беруть участь дві інституційні одиниці, то її записують чотири рази. Кожну операцію треба враховувати двічі, один раз як ресурс (або зміни в пасивах) і один раз як використання (або зміни в активах) - Операції відображаються на рахунках обох інституційних одиниць одночасно (за методом нарахування). - Кожна операція фіксується на всіх рахунках за однією вартістю (фактичною). - За агрегування даних на більш високому рівні використовується принцип консолідації (виключення операцій між одиницями однієї групи, а також виключення взаємних фінансових активів та пасивів). - З метою компактного подання даних в СНР використовується також принцип сальдування (методом заліку), наприклад: податки за виключенням субсидій.	Подвійний запис Принципи: - обачність; - повне висвітлення; - автономність; - послідовність; - безперервність; - нарахування та відповідність доходів і витрат; - періодичність; - єдиний грошовий вимірник; - історична (фактична) собівартість; - переважування сутності над формою.
Показники (елементи)	
Показники результатів діяльності на макроекономічному рівні: - випуск товарів та послуг; - проміжне споживання; - валова додана вартість; - споживання основного капіталу; - валовий внутрішній продукт	- необоротні активи; - оборотні активи; - зобов'язання; - капітал; - доходи; - видатки
Нормативно-правове забезпечення	
Державна програма переходу на міжнародну систему обліку і статистики, Програма реформування державної статистики, Стратегія розвитку державної статистики, Міжнародний методологічний стандарт СНР – 93, Європейська система національних та регіональних рахунків -95, Методологічні положення зі статистики Держкомстату України	Господарський та Цивільний кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Укази Президента України та Постанови Кабінету міністрів України, П(С)БО, інші нормативно-правові акти міністерств і відомств