

УДК 657.1

В.С. Лень, канд. екон. наук, доцент

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК: ДЕФІНІЦІЯ ТА ЗМІСТ

Проаналізовано дефініцію “господарський облік” та наведено її нове визначення. Доведено необґрунтованість поділу господарського обліку на 4 види: оперативний, статистичний, бухгалтерський та податковий. Матеріал публікується в порядку обговорення.

Постановка проблеми. У бухгалтерському обліку, як і в будь-якій іншій галузі науки, значна увага приділяється понятійному апарату. Зокрема, у науковій та навчальній літературі застосовують поняття господарський облік, який переважно поділяють на 3 види: оперативний (оперативно-технічний), статистичний та бухгалтерський. Однак поняття господарського обліку досліджене недостатньо і в нього вкладається різний зміст. Немає досить обґрунтованих досліджень і щодо видів господарського обліку. Спроба автора висловити свою позицію щодо вирішення зазначеної проблеми й обумовила вибір напрямку дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання господарського обліку розглядалися у працях таких учених, як Моїсеєнко Г.І. [1], Васюта-Беркут О.І. [2], Кузьмінський Ю.А. [3], Загородній А.Г., Партин Г.О. [4], Сук Л.К. та Сук П.Л. [5], Ловінська Л.Г. [6], Лишиленко О.В. [7], Грабова Н.М. [8], Гаценко О.П. та Стрибуль О.В. [9] та ряді інших. Аналіз праць цих науковців дозволяє констатувати неоднозначність визначення господарського обліку та недостатність обґрунтування його видів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Смісл понять має досить суттєве значення в будь-якому науковому дослідженні та в повсякденному житті. Поняття вживаються саме у тому смислі, як вони інтерпретуються їх користувачами. Якщо смісл певного поняття для різних користувачів є різним, то немає повного розуміння між тими, хто вживає ці поняття і хто їх сприймає. У цьому плані семантика мови, і в тому числі мови бухгалтерського обліку, має досить велике значення. Одним з таких понять, які застосовуються на підприємствах, установах і організаціях, є поняття “господарський облік”. Однозначне визначення цього поняття в нормативних документах України відсутнє, а різні автори вкладають у нього різний смісл та майже однаково класифікують види “господарського обліку”.

Мета статті. Обґрунтувати сутність поняття “господарський облік” та його складових.

Виклад основного матеріалу. Різні автори наводять різні визначення господарського обліку (таблиця).

Таблиця

Трактування поняття “господарський облік” та його види за окремими джерелами

| Джерело | Визначення господарського обліку | Види господарського обліку |
|--|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Моїсеєнко Г.І. [1] | Господарський облік – це кількісне відображення і якісна характеристика господарських явищ у цілях контролю та управління ними | оперативний, бухгалтерський і статистичний |
| Васюта-Беркут О.І. та ін. [2] | Господарський облік – це облік господарської діяльності підприємства, суспільства, виробництва, реалізації та розподілу матеріальних благ, необхідних для задоволення матеріальних потреб | |
| Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. [3] | Господарський облік – це спосіб кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності підприємства | оперативний, бухгалтерський і статистичний |

Продовження таблиці

| 1 | 2 | 3 |
|--------------------------------------|--|--|
| Загородній А.Г., Партин Г.О. [4] | Господарський облік – це облік господарської діяльності підприємства та суспільства загалом, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація господарських фактів і явищ (верстат, будинок, пісок тощо) та господарських процесів (виготовлення продукції, надання послуг, реалізація, розподіл фінансових результатів тощо) | оперативно-технічний, бухгалтерський, статистичний |
| Сук Л.К., Сук П.Л [5] | Господарський облік – це кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю та управління нею | оперативний (оперативно-технічний), статистичний, бухгалтерський |
| Ловінська Л. Г. та ін. [6] | Господарський облік – це кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності з метою виявлення відхилень у реалізації планів виробничо-господарської діяльності підприємства та їхнього усунення | оперативний, статистичний, бухгалтерський |
| Лишиленко О.В. [7] | Не наводять | оперативно-технічний, бухгалтерський, статистичний |
| Грабова Н.М. [8] | Не наводить | оперативний, бухгалтерський і статистичний |
| Гаценко О.П. та Стрибуль О.В. [9] | Не наводять | оперативний, статистичний та бухгалтерський |

Аналіз літературних джерел дозволяє виділити такі визначення господарського обліку:

- 1) як кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності;
- 2) як способу кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності підприємства;
- 3) як обліку господарської діяльності;
- 4) як кількісного відображення і якісної характеристики господарських явищ.

Спільним для більшості визначень є присутність у них словосполучення “господарська діяльність”. Визначення господарської діяльності наведено в Господарському кодексі України [10]. Під господарською діяльністю у цьому Кодексі розуміється діяльність суб’єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

Господарська діяльність складається з господарських процесів: постачання, виробництво, збут. Але господарські процеси є об’єктами бухгалтерського обліку. А раз однакові об’єкти обліку, так у чому ж тоді полягає різниця між господарським та бухгалтерським обліком?

У більшості визначень присутній також вираз “кількісне відображення господарської діяльності”, але кількісне відображення господарських операцій у грошових та натуральних вимірниках здійснюється в системі бухгалтерського обліку.

У ряді визначень господарського обліку присутнє словосполучення “якісна характеристика господарської діяльності (явищ)”. Водночас, не можна вважати обліком якісну характеристику господарської діяльності. Якісну характеристику господарської діяльності можна отримати насамперед з аналізу даних бухгалтерського обліку, якщо це стосується економічної інформації, або шляхом співставлення поставлених цілей і досягнутих

результатів, або шляхом аналізу структурних зрушень тощо. Співставлення поставлених цілей і досягнутих результатів та аналіз структурних зрушень стосується як економічної, так й іншої інформації, що накопичується в процесі господарської діяльності.

Окремі автори під господарським обліком розуміють лише облік на підприємстві [3; 6], інші – й у суспільстві [2; 4]. На наш погляд, у зв'язку з тим, що господарська діяльність є діяльністю суб'єктів господарювання, у визначенні господарського обліку не мають бути присутніми слова “у суспільстві”.

Окремі автори [11] поняття господарського та бухгалтерського обліку ототожнюють. Ловінська Л.Г. [6] взагалі дають визначення господарського обліку, яке по суті співпадає з загальноприйнятими визначенням внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Частина авторів [1; 5; 6] у визначенні господарського обліку наводить і його мету – контроль та управління господарською діяльністю. Саме визначення бухгалтерського обліку у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [12], як процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передання інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, включає в себе необхідність прийняття рішень на основі облікової інформації. Законом визначена також мета бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності – надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Васюта-Беркут О.І. та ін. [2] метою господарського обліку вважають задоволення матеріальних потреб. Але ж господарська діяльність спрямована незавжди лише для задоволення матеріальних потреб, а й інших, зокрема – духовних.

Тобто, додавання до визначення господарського обліку його мети не дозволяє відрізнити його від бухгалтерського обліку.

У найбільш загальному плані облік – це реєстрація фактів. Факт (від лат. *factum* – зроблено, дійсна подія, явище, випадок). Якщо говорити про господарську діяльність, то вона завжди супроводжується певними подіями. Частина цих подій належать до господарських операцій, а тому знаходять своє відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку. Інформація про господарські операції використовується для складання фінансової та податкової звітності, а також для управління господарюючим суб'єктом. Накопичується на підприємстві й інша внутрішня та зовнішня інформація необлікового характеру, зокрема про кадровий склад та його рух, наукова, технічна, технологічна, про стан та вплив на зовнішнє середовище, нормативно-правового характеру тощо. Ця інформація також використовується господарюючим суб'єктом для управління у тій мірі, в якій вона впливає на показники господарювання. Частина цієї інформації у плановому порядку включається також до статистичної звітності підприємств окремо або в сукупності з економічною інформацією.

Критичний аналіз існуючих визначень поняття “господарський облік” дозволяє зробити висновок про їх недостатню конкретність, а тому пропонуємо таке визначення господарського обліку: **господарський облік** – це фіксація фактів, пов'язаних з діяльністю підприємства та необхідних для її забезпечення для надання інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам згідно із Законом та внутрішніми правилами для прийняття управлінських рішень.

Більшість авторів виділяють такі види бухгалтерського обліку: оперативний, статистичний, бухгалтерський.

Розглянемо ці види господарського обліку з критичної точки зору. Більшість науковців під оперативним обліком розуміють спосіб спостереження, відображення та контролю за окремими господарськими та технічними операціями безпосередньо в

процесі їх здійснення з метою оперативного управління. Безумовно, такий облік ведеться на кожному підприємстві і наявність його заперечувати некоректно. Однак є сумніви, щодо виділення такого обліку в окремий вид господарського обліку. Якщо вже виділено як вид господарського обліку оперативний, то чому при класифікації господарського обліку не виділяється стратегічний облік, який теж ведеться в тій чи іншій формі на всіх підприємствах й інформація з такого обліку теж використовується для прийняття рішень.

Почнемо з того, що нормативних визначень оперативного обліку немає. У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [12] наведено визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як системи обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства в процесі управління підприємством. У визначенні управлінського обліку йдеться про обробку і підготовку інформації для управління взагалі. Тобто, це може бути як бухгалтерська (облікова) інформація, так і інформація, що не знаходить відображення в бухгалтерському обліку. В процесі управління використовують як оперативну, так і стратегічну інформацію, причому як отриману всередині підприємства, так і ззовні. Отже, оперативний облік є складовою частиною управлінського обліку і виділяти його як окремий вид господарського обліку недоречно.

Немає в Україні нормативного визначення і статистичного обліку. В Законі України “Про державну статистику” [13] наведено визначення державної статистики як централізованої системи збирання, опрацювання, аналізу, поширення, збереження, захисту та використання статистичної інформації. Під статистичною інформацією (даними) у Законі розуміється офіційна державна інформація, яка характеризує масові явища та процеси, що відбуваються в економічній, соціальній та інших сферах життя України та її регіонів.

Ряд науковців взагалі не дають визначення статистичного обліку, а розкривають лише його мету [3; 4; 6], а окремі [2] визначають його як планомірне збирання й вивчення інформації про масові кількісні та якісні явища й закономірності загального розвитку за конкретних умов, місця й часу. По-перше, статистичну інформацію збирають, безумовно, планомірно, а по-друге, збирання і вивчення цієї інформації покладено на державну статистику. У п. 2 ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначено, що статистична звітність, в якій використовується грошовий вимірник, ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Водночас слід зазначити, що в аналітичному бухгалтерському обліку використовуються й натуральні вимірники, які теж знаходять відображення у статистичній звітності підприємства.

У 90 % форм статистичних звітів наводиться інформація виключно економічна, яка накопичується в системі бухгалтерського обліку. І лише 10 % статистичних звітів включають неекономічну інформацію (соціальну, науково-технічну, про природне середовище тощо). Наприклад, подаються дані про якісний склад науковців, про рух кадрів. Ряд установ подають звітність, пов'язану з виконанням покладених на них функцій, яка має назву адміністративні дані. До ряду статистичних спостережень господарюючі суб'єкти взагалі відношення не мають і інформація збирається безпосередньо статистичними органами.

У цьому плані не може йти мови про наявність на підприємстві окремого виду статистичного обліку, спеціально призначеного для накопичення інформації для складання статистичної звітності.

Окремі автори виділяють і четвертий вид господарського обліку. Зокрема, Сердюк В.М. [14] виділяє 4 види обліку: бухгалтерський (фінансовий); внутрішньогосподарський

(управлінський), податковий, статистичний. При цьому не вказується, що це види господарського обліку. Податковий облік він визначає як систему накопичення інформації, необхідної для розрахунку податків і контролю за їхньою сплатою. Враховуючи те, що інформація, необхідна для розрахунку податків накопичується в системі бухгалтерського обліку, однією з функцій якого є контрольна, це визначення податкового обліку співпадає лише з частиною роботи, яку здійснює бухгалтерська служба підприємства, установи, організації. У класифікації видів господарського обліку, поданій цим автором, оперативний облік відсутній, а його місце зайняв внутрішньогосподарський (управлінський) облік. Що вказує на зміну парадигми видів обліку.

Швець В.Г. [15] виділяє у господарському обліку 3 його види: оперативний, бухгалтерський та статистичний, але податковий облік розглядає як складову частину бухгалтерського обліку. Окремі автори [16] виділяють навіть бухгалтерський податковий облік.

Насамперед слід зазначити, що нормативного визначення податкового обліку немає. У Податковому кодексі України [17] застосовуються поняття податковий облік, правила податкового обліку, але їх сутність не розкривається. Наприклад, у пп. 14.1.180 зазначено, що “податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб – юридична особа ... зобов’язані ... вести податковий облік ...”. Але вся необхідна інформація щодо податку на доходи фізичних осіб накопичується у системі бухгалтерського обліку, а як вести податковий облік цього податку у Податковому кодексі України й інших нормативних документах роз’яснень немає.

Вірніше було б говорити про облік податків у системі бухгалтерського обліку, який повинен вестись з урахуванням вимог податкового законодавства, а не про податковий облік. Тим більше, що Міністерством фінансів України затверджена Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість [18]. Аналогічні інструкції можуть бути розроблені і щодо обліку інших податків.

Про відсутність податкового обліку як такого свідчить і Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, в п. 2 ст. 3 якого зазначено, що податкова звітність ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Тобто, є **облік податків, але немає такого виду обліку, як податковий**.

Висновки. Серед науковців наразі не існує єдиного розуміння поняття господарський облік. Проведене дослідження дозволяє запропонувати визначення господарського обліку як фіксацію фактів, пов’язаних з діяльністю підприємства та необхідних для її забезпечення для надання інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам згідно із Законом та внутрішніми правилами для прийняття управлінських рішень.

Серед дослідників з бухгалтерського обліку без достатніх обґрунтувань склалась пануюча парадигма, що господарський облік має три види: оперативний, статистичний та бухгалтерський.

Основною складовою господарського обліку є бухгалтерський облік. Крім того, господарський облік включає в себе накопичення і реєстрацію іншої необлікованої інформації, соціального, екологічного, науково-технічного характеру.

Список використаних джерел

1. Моисеенко Г. И. Теория бухгалтерского учета: учебник / Г. И. Моисеенко. – 2-е изд., перераб. и дополн. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 232 с.
2. Васюта-Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітько, Н. О. Ромашевська; за заг. ред. В. Б. Захожая. – К.: МАУП, 2001. – 179 с.
3. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
4. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – 2-ге вид. перероб. і доповн. – К.: Знання, КОО, 2003. – 327 с.

5. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К.: Знання, 2005. – 471 с.
6. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.
7. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: підручник / О. В. Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 528 с.
8. Грабова Н. М. Бухгалтерський облік у торгівлі: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Н. М. Грабова, В. М. Добровський; за ред. М. В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2004. – 800 с.
9. Гаценко О. П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для дистанційного навчання за спеціальністю “Облік і аудит” / О. П. Гаценко, О. В. Стрибуль. – К.: Ун-т “Україна”, 2005. – 197 с.
10. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. – Назва з екрану.
11. Остап'юк М. Я. Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / М. Я. Остап'юк, М. Р. Лучко, Й. Я. Даньків. – К.: Знання, 2005. – 276 с.
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. – Назва з екрану.
13. Про державну статистику [Електронний ресурс]: Закон України від 17.09.92 року № 2614-XII. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. – Назва з екрану.
14. Сердюк В. М. Податковий облік: навч. посіб. / В. М. Сердюк. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 312 с.
15. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В. Г. Швець. – 2-ге вид., перероб. і доповн. – К.: Знання, 2006. – 525 с.
16. Бухгалтерський податковий облік: навч. посіб. / за ред. д-ра екон. наук, проф. Ф. Ф. Бутинця, канд. екон. наук С. Л. Берези. – Житомир: ЖІТІ, 2004. – 384 с.
17. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. – Назва з екрану.
18. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: затверджена наказом Міністерства фінансів України від від 01.07.97 № 141 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua. – Назва з екрану.