

## **СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УКРАИНЕ**

**Лукин В.А., к.э.н., доцент, ХИБД УБД НБУ,  
Маляревский Ю.Д., к.э.н., доцент, ХНЭУ**

Систему бухгалтерского учета, как и любую другую искусственную систему, можно представлять по-разному в зависимости от задач, которые ставит перед собой исследователь. Поэтому любой взгляд на проблему формирования такой системы имеет право на существование.

По мнению автора, систему бухгалтерского учета можно рассматривать с трех точек зрения: как научную систему бухгалтерского учета, как систему практического учета и как информационную систему.

Цель научной системы бухгалтерского учета – разработка методов, принципов, правил и техники преобразования исходной информации о деятельности предприятия, зафиксированной в первичных документах, в показатели отчетности, позволяющих наиболее точно и быстро получить показатели отчетности для удовлетворения запросов внутренних и внешних пользователей.

Цель системы практического учета достаточно корректно отражена в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», это – «предоставление пользователям для принятия решений полной, правдивой и непредубежденной информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия».

Цель информационной системы бухгалтерского учета – предоставлять объективную информацию для информационной системы предприятия.

Система практического бухгалтерского учета является иерархической системой. В ней можно выделить три уровня иерархии: система практического бухгалтерского учета, которая существует на уровне отдельного предприятия, система практического бухгалтерского учета на уровне отдельного государства (национальная система учета) и система практического бухгалтерского учета на международном уровне.

Согласно общепринятому взгляду, закрепленному также и в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», бухгалтерский учет делится на две составные части: финансовый учет и управленческий учет. Такой подход дает

возможность рассмотреть еще один аспект деления системы бухгалтерского учета на подсистемы – в зависимости от пользователей информации или по функциональному назначению.

С научной точки зрения бухгалтерский учет не обязательно делить на две подсистемы: финансовый учет и управленческий учет. Как отрасль науки, как система научных взглядов бухгалтерский учет должен быть представлен тремя взаимосвязанными подсистемами, которые могут рассматриваться только в единстве, это подсистема «Методы учета», подсистема «Техника учета» и подсистема «Принципы, правила, требования учета»

В учебной деятельности при подготовке бухгалтеров две подсистемы бухгалтерского учета финансовый учет и управленческий учет трансформируются в учебные курсы, которые так и называются: «Финансовый учёт» и «Управленческий учёт».

В практической деятельности предприятий управленческий учет ведется управленческой бухгалтерией, а финансовый учет – финансовой бухгалтерией. Следует заметить, что в практической деятельности подавляющего большинства предприятий в нашей стране управленческий учёт пока не стал необходимостью. Не только малые предприятия (что естественно, ведь и в экономически развитых капиталистических странах малый бизнес обходится без управленческой бухгалтерии), но и большинство средних и крупных предприятий не формируют управленческих бухгалтерий и не ведут управленческий или хотя бы производственный учет. Однако введение в учебный процесс курса «Управленческий учет» решает важную задачу: ознакомление будущих бухгалтеров с методикой и практикой ведения управленческого учета.

Хотя управленческий учет и тесно связан с бухгалтерским учетом, и произошел от него, и ведется теми же специалистами-бухгалтерами, он не является в полной мере подсистемой бухгалтерского учета, потому что «...учетом эта экономическая система называется по традиции, поскольку она включает в себя действия, выходящие за рамки собственно учета» [1, с. 2]. В практическом плане финансовый и управленческий учет представляют собой две подсистемы в системе бухгалтерского учета.

На уровне предприятия (для тех предприятий, где управленческий учет ведётся) это две подсистемы единой учетной системы предприятия. Но базой управленческого учета является не только бухгалтерский учет, но и целый ряд других видов экономических знаний, из которых управленческий учет воспринял

приёмы исследования информации. Эта взаимосвязь исходя из исследований Н.Г. Чумаченко (см. [1], [2]), К. Друри [3] и других авторов может быть представлена следующим образом (см. рис. 1).

Схема, представленная на рис. 1, представляет интерес не только для иллюстрации взаимосвязей между различными видами учета. Она показывает, что управленческий учет настолько оторвался от своей «шуповины» – бухгалтерского учета, что его и в научном и в практическом плане нужно, по-видимому, рассматривать как обособленную сложную систему, которая использует методы исследования и преобразования информации, включающие как метод бухгалтерского учета, так и методы других научных дисциплин, «присоединенных» к нему в ходе его развития.

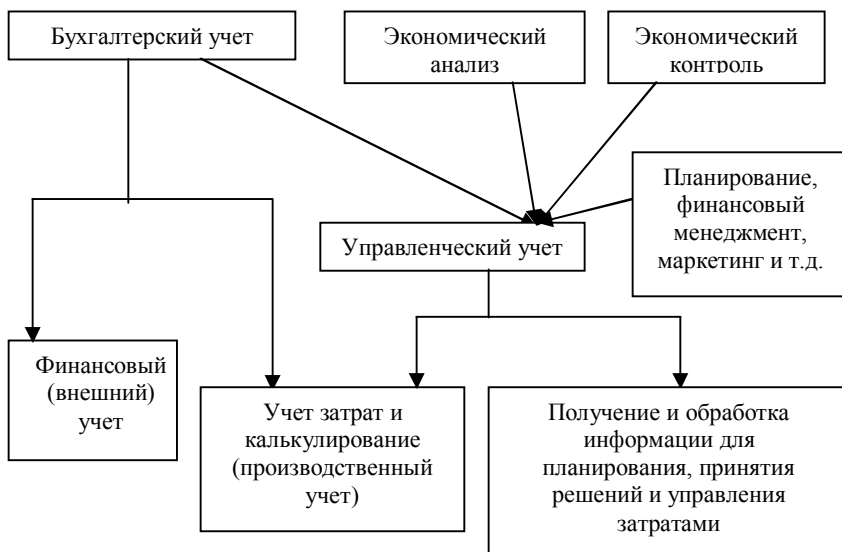


Рис. 1. Взаимосвязь между бухгалтерским, финансовым, управленческим учетом и другими видами экономических знаний

Исходя из того, что управленческий учёт представляет собой обособленную сложную систему связанную не только с бухгалтерским учётом, но и с другими отраслями экономических знаний, его исследование как системы лучше проводить отдельно. Взаимосвязь между бухгалтерским учётом и финансовым учётом более простая. Финансовый учет является подсистемой бухгалтерского учёта. Именно

той подсистемой, которая характеризует финансовое и имущественное состояние предприятия в его финансовой отчетности. То есть это та подсистема, которая включает весь бухгалтерский учет кроме учета затрат и калькулирования (см. рис. 1).

В настоящее время подготовка бакалавров в области бухгалтерского учета ведется в соответствии с отраслевым стандартом высшего образования, утвержденным Министерством образования и науки Украины в 2006 году (ОСВО – 2006). В соответствии с этим стандартом будущие бакалавры-бухгалтеры изучают в блоке нормативных дисциплин одну специальную дисциплину, отнесенную к циклу дисциплин общеэкономической подготовки – это «Бухгалтерский учет» и три базовые специальные дисциплины, отнесенные к циклу профессиональной подготовки – это «Финансовый учет I», «Финансовый учет II» и «Управленческий учет». Остальные нормативные бухгалтерские дисциплины цикла профессиональной подготовки рассматривают отраслевые аспекты бухгалтерского учета – это «Учет в банках» и «Учет в бюджетных учреждениях». Таким образом, базовая система бухгалтерского учета рассматривается в четырех нормативных дисциплинах: «Бухгалтерский учет», «Финансовый учет I», «Финансовый учет II» и «Управленческий учет». Рассмотрим содержание взаимосвязанных дисциплин: бухгалтерский учет и финансовый учет, составляющих единый цикл. В стандарте выделено две учебных дисциплины по финансовому учёту: «Финансовый учёт I» в объеме 5 кредитов и «Финансовый учёт II» – также 5 кредитов, но фактически это два модуля единой учебной дисциплины, которую следует называть «Финансовый учёт».

Судя по целям этих дисциплин – а они в ОСВО – 2006 практически не различаются, обе дисциплины (и бухгалтерский учет, и финансовый учет) должны составлять единое целое. Базовой теоретической дисциплиной является бухгалтерский учет (в нем, согласно ОСВО – 2006 только формируется система знаний по теории и практике ведения бухгалтерского учета на предприятиях), а его продолжением, прикладной практической дисциплиной является финансовый учет (в нем происходит овладение теорией и практикой ведения финансового учета на предприятиях разных форм собственности).

В таком прочтении становится понятным, почему в обе учебные дисциплины включены одинаковые (или почти одинаковые) темы, например, тема 10 в курсе «Бухгалтерский учёт» – «Учёт основных

средств» и тема 4 в курсе «Финансовый учёт I» – «Учёт основных средств», тема 17 в курсе «Бухгалтерский учёт» – «Учёт труда, его оплаты и социального страхования персонала» и тема 3 в курсе «Финансовый учёт II» – «Учёт труда и его оплаты» и т.д.

Но в каком виде учебная дисциплина «Финансовый учёт» развивает тематику дисциплины «Бухгалтерский учёт»? В стандарте нет ответа, каким образом учебная дисциплина «Финансовый учёт» развивает основные положения учебной дисциплины «Бухгалтерский учёт».

Судя по предмету изучения, как он представлен в ОСВО – 2006 в курсе «Бухгалтерский учёт» должна рассматриваться «Методология и методика ведения бухгалтерского учета на предприятии», то есть теоретические основы бухгалтерского учета. Курс «Финансовый учёт» в рамках двух учебных дисциплин «Финансовый учёт I» и «Финансовый учёт II» дает информацию о теории и практике учета активов и пассивов предприятия. Таким образом, согласно ОСВО 2006 цель обоих учебных дисциплин – рассмотрение теории учета, и практики учета. По мнению авторов, такой подход нельзя считать целесообразным.

Было бы логичным, если бы оба курса рассматривали систему бухгалтерского учета в такой последовательности. В курсе «Бухгалтерский учёт» рассматривается научная система бухгалтерского учета, может быть, с разделением на два модуля. В первом изучаются основы бухгалтерского учета, а во втором – рассматриваются основные объекты учета с точки зрения теории бухгалтерского учета. В курсе «Финансовый учёт» в этом случае должна рассматриваться практика учета, то есть национальная система учета конкретного государства – Украина.

#### **Литература.**

1. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине. // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 10. С.2-9.
2. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине. // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 11. С.2-8.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: [Учеб. пособие для вузов] / Пер. с англ. под ред Н.Д. Эриашвили. –3. изд. перераб. и доп. –М.:Аудит-ЮНИТИ, 1998.