

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 необлікової 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](http://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](http://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](http://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](http://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](http://www.minfin.gov.ua). – Назва з екрану.