

## ВИЗНАЧЕННЯ МЕТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ УКРАЇНИ

### DETERMINING THE PURPOSE OF ACCOUNTING FOR ENTERPRISES AND BUDGETARY INSTITUTIONS OF UKRAINE

УДК 657 (477)

**Лукін В.О.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри обліку  
та оподаткування  
Харківський навчально-науковий  
інститут  
ДВНЗ «Університет банківської справи»  
**Малахов В.А.**  
к.е.н., доцент,  
доцент кафедри обліку  
та оподаткування  
Харківський навчально-науковий  
інститут  
ДВНЗ «Університет банківської справи»

*У статті розглянуто, як змінювалось трактування терміна «мета» на різних етапах розвитку бухгалтерського обліку, яким чином змінюються цілі обліку залежно від поділу системи обліку на підсистеми. Розглянуто, якою може бути мета бухгалтерського обліку для бюджетних та комерційних структур. Проаналізовано, як визначено мету бухгалтерського обліку на державному рівні, які співвідношення існують у зв'язку з цим між інтересами різних груп користувачів. Також визначено, як саме можна сформулювати мету бухгалтерського обліку для бюджетних установ та комерційних підприємств України.*

**Ключові слова:** система обліку, мета обліку, класифікація цілей обліку, ієрархія цілей, підсистема обліку.

*В статье рассмотрено, как менялись трактовки термина «цель» на разных этапах развития бухгалтерского учета, каким образом меняются цели учета в зависимости от разделения системы учета на подсистемы. Рассмотрено, какой может быть цель бухгалтерского учета для бюджетных и коммерческих структур. Проанализировано, как определена цель бухгалтерского учета на государственном уровне, какие*

*соотношения в связи с этим существуют между интересами различных групп пользователей. Также определено, как именно можно сформулировать цель бухгалтерского учета для бюджетных учреждений и коммерческих предприятий Украины.*

**Ключевые слова:** система учета, цель учета, классификация целей учета, иерархия целей, подсистема учета.

*The article discusses how the interpretation of the term "goals" changed at different stages of accounting development and how they change depending on the separation of the accounting system into subsystems. The purpose of accounting in the context of budgetary and commercial structures is considered. The integrated reporting and the global account in a cut of accounting are compared. According to the classification, the purpose of accounting is analyzed, as it is defined at the state level and what relationships exist between the interests of different user groups. It is also determined how it is possible to formulate the purpose of accounting for budgetary institutions and for commercial enterprises of Ukraine.*

**Key words:** accounting system, accounting purpose, classification of accounting purposes, hierarchy of goals, accounting subsystem.

**Постановка проблеми.** Сучасні умови діяльності підприємств вимагають забезпечення всіх внутрішніх та зовнішніх користувачів достовірними даними про фінансовий стан підприємства. Така інформація потрібна апарату управління підприємством та іншим користувачам для прийняття обґрунтованих рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В навчальних посібниках та підручниках з бухгалтерського обліку питання визначення мети бухгалтерського обліку є типовим. Звичайно, воно вирішується авторами з огляду на встановлене в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначення. Проте деякі дослідники розглядають його окремо у своїх наукових працях. До таких на пострадянському просторі можна віднести, наприклад, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.А. Кулик, С.Ф. Легенчука, В.Ф. Палія, М.А. Проданчука, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, Н.В. Фадейкіну, Ю.Г. Цветкову, К.Ю. Циганкова. Слід зазначити, що окремо мету бухгалтерського обліку досліджують небагато вчених, але їх більшість в результаті своїх досліджень щодо інших питань робить висновки про те, якою саме повинна бути мета обліку.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є визначення мети бухгалтерського обліку для підприємств та бюджетних установ України.

#### Виклад основного матеріалу дослідження.

Слід відзначити, що вже на рівні базового визначення (що саме потрібно розглядати: мету обліку або задачі обліку, тобто як формулювати питання) серед вчених немає єдності. Більшість науковців використовує ці терміни як синоніми. Однак, як стверджує Я.В. Соколов, мету може ставити перед собою лише людина, а «общественные институты, в том числе и наука, имеют задачи, которые должны решать люди, к этим институтам причастные, а они порой преследуют свои цели» [1, с. 16]. Приблизно так визначають цю думку К.Ю. Циганков і Н.В. Фадейкіна: «Цели могут быть у одушевленных субъектов, имеющих разум и волю, но не у инструментов/документов, которыми пользуются субъекты» [2, с. 137].

З цими висловлюваннями можна було би погодитися, проте в системних науках існує інший підхід. Там поняття «мета системи» є одним з базових. Його розглядають як окреме складне поняття, вивчають його закономірності [3, с. 182–187]. Хоча сама система не є «живим суб'єктом», використовується саме такий термін. Якщо виходити із системного підходу до вивчення нашої проблеми, то краще зупинитись на терміні «мета бухгалтерського обліку», передбачаючи, що така мета (або ціль, як інколи пишуть вітчизняні науковці) може бути різною для різних зрізів проблеми, що роз-

глядається, а також те, що паралельно в різних працях використовуються щодо бухгалтерського обліку різні терміни («ціль», «мета» й «задача»).

Розглянемо, які співвідношення повинні бути між термінами «мета» й «задача». Згідно з визначенням, яке надано у словнику С.І. Ожегова, мета – «то, к чому стремятся, что надо осуществить» [4, с. 758], задача – «то, что требует исполнения, разрешения» [4, с. 175]. Можна зробити висновок, що між цими категоріями існує таке співвідношення: мета – те чого треба досягти в майбутньому, колись в результаті вирішення низки задач.

Існують також різні погляди на те, як необхідно формулювати мету бухгалтерського обліку або його задачі, якими вони повинні бути. У кожній державі на різних етапах її розвитку мета бухгалтерського обліку сформулювалась по-різному. Можна виділити як найбільш істотні точки зору таких дослідників цього питання, як Я.В. Соколов [1; 5], Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [6], Ф. Обербрінкманн [7].

Проаналізувавши погляди авторів, можемо виділити такі основні етапи зміни мети бухгалтерського обліку:

1) виявлення наявності майна власника та забезпечення контролю за його збереженням (метою обліку є самоінформування власника);

2) виявлення фінансових результатів або приросту (убутку) капіталу за період (метою обліку є надання інформації про фінансовий стан підприємства);

3) підготовка та надання користувачам інформації для прийняття рішень; на цьому етапі бухгалтерський облік поділяється на зовнішній (фінансовий) та внутрішній (спочатку він визначався як виробничий, а потім як управлінський облік), мета обліку поділяється відповідно до його видів; у фінансовому обліку ця мета встановлюється, як правило, на рівні кожної країни залежно від її особливостей, а у виробничому (управлінському) обліку кожне підприємство самостійно встановлює пріоритети щодо ієрархії цілей та задач, які вирішує ця підсистема обліку.

Незважаючи на різноманітність варіантів визначення мети бухгалтерського обліку, їх все ж таки можна класифікувати за низкою ознак. Першою з таких ознак є історичний розвиток системи бухгалтерського обліку. Еволюцію цілей бухгалтерського обліку за етапами історичного розвитку можна простежити в роботі Я.В. Соколова [5, с. 22]. Причому Я.В. Соколов виділяє п'ять таких етапів. Розглянемо ці етапи більш докладно.

Щодо першого етапу, то він охоплює найбільший період часу, а саме від становлення найдавніших цивілізацій до того часу, коли у суспільстві з'явилося поняття про фінансовий результат за період. Цей етап у різних країнах охоплює різний

проміжок часу. Для більшості розвинених країн світу він закінчується на рівні XVI – XIX ст., хоча, деякі країни проходили його набагато раніше. Як зазначає К.Ю. Циганков, ще у стародавньому Римі (з VI ст. до н. е.) всі громадяни (крім тих, що належали до нижчого 6 класу, тобто пролетаріїв) повинні були проходити один раз на п'ять років процедуру цензу, за результатами якого визначалась сума не лише вартості їх майна у сестерціях за відніманням боргів, тобто капітал, але й приросту капіталу, тобто прибуток за період [8, с. 153–157]. Якщо це справді було так, як визначає К.Ю. Циганков, то маємо підставу стверджувати, що вже в той час у стародавньому Римі з'явилося поняття про фінансовий результат за період.

Практично це єдиний етап, однак Я.В. Соколов вважає, що його треба поділити на два: «Первоначально были только справки (констатации) о хозяйственной жизни, «узелки на память», затем следует выделить учет в целях контроля. Законченные формы он получил в немецкой факторной бухгалтерии, ее идеологом был И. Готлиб (1531 г.)» [5, с. 22]. Проте слід пам'ятати про те, що історично перша функція обліку – це контрольна функція, точніше, облік виник у зв'язку з потребою у контролі: «історически учет – дитя контролю» [9, с. 10]. Оскільки виявлення наявності майна є елементом контролю, можна сказати, що це складові єдиного етапу, який можна назвати так: «виявлення фактичної наявності майна власника та забезпечення контролю за його збереженням».

Після «темних років» Середньовіччя, коли більшість досягнень та здобутків древнього світу була спочатку загублена, а потім деякі з них були знову відкриті, а саме у XVI – XVIII ст. почався другий етап, а саме виявлення фінансових результатів або приросту (убутку) капіталу за період. Він продовжувався до кінця XIX ст. Як свідчать дослідники, фінансовий результат визначався і раніше, ніж у XVI ст., проте тоді він визначався на нерегулярній основі, а лише в ці роки визначення фінансового результату стало основною метою бухгалтерського обліку. Саме тоді «бухгалтерський учет стал рассматриваться как средство определения прибыли. Наиболее четко такой взгляд получил отражение в трудах Э. Леоте и А. Гильбо (1860 г.)» [5, с. 22]. Щоправда, далі у цьому ж абзаці Я.В. Соколов пише: «С середины XIX в. основное развитие бухгалтерской мысли подчинено тому, что такое доход и как его рассчитать. В результате этих исследований натуралистическое представление о том, что доход – это сумма денег в кассе и в банке, потеряло всякий смысл» [5, с. 22]. Тобто він поділяє цей етап на два, а саме окремо виділяє етап виявлення фінансових результатів та етап визначення сутності доходу.

Вже на цьому етапі мета бухгалтерського обліку формувалась залежно від запитів зовнішніх

користувачів. Відповідно, зовнішня звітність складалась або в оцінці за історичною вартістю, або в поточній (ринковій) вартості (відносно балансу це є динамічним або статичним балансом) [7]. На думку О.В. Іванової, із середини XIX ст. можна виділити декілька періодів, коли справедлива вартість грала суттєву роль під час формування фінансової звітності, а потім змінювалась на історичну вартість. Вона вказує також причини, з яких так сталося: «Причинами постепенного отказа от учета текущей стоимости послужили увеличивающийся размер и сложность бизнеса, а также неосуществимость ежегодной переоценки. Среди возможных причин можно назвать не только методологическую несогласованность, но и недобросовестность управляющих коммерческих предприятий» [10, с. 12]. Як бачимо, мета зовнішнього обліку періодично змінюється у зв'язку з дією різноманітних факторів, які впливають на інтереси як підприємств, так і зовнішніх користувачів звітності цих підприємств.

Останній на поточний час етап пов'язаний з поділом обліку на дві підсистеми та формуванням поряд з фінансовим обліком підсистеми виробничого (або управлінського) обліку.

Таким чином, можна виділити лише три відносно самостійні етапи визначення мети обліку. Безумовно, такий поділ змін мети бухгалтерського обліку на етапи є лише думкою авторів. Можуть бути й інші точки зору. Так, як було показано вище, Я.В. Соколов виділяє як мінімум п'ять таких етапів [5, с. 22].

Слід відзначити, що поява нової мети не приводить до повної відміни попередньої. Вона відходить на другий план, стає додатковою метою, тобто відбувається зміна в ієрархії цілей. Можна сказати, що нова мета поглинає попередню.

За підсистемами обліку можна виділити декілька складових, тому що системний підхід допускає різний поділ системи на підсистеми, з яких вона складається. На різних етапах розгляду один і той самий об'єкт дослідження може відображатися в різних аспектах та на різних рівнях його існування залежно від цілей та задач дослідження.

Залежно від його видів цілі обліку можна поділяти на такі, як мета фінансового обліку, мета податкового обліку, цілі та задачі управлінського обліку.

Є точка зору, що мета повинна бути єдиною для всього обліку, однак, на нашу думку, не можна погодитися з тим, що для системи бухгалтерського обліку повинна встановлюватися одна єдина мета, тобто «система бухгалтерського обліку не може бути багатоцільовою за визначенням, оскільки в усіх без винятку обставинах, якщо, звичайно, її не розглядати в складі всієї системи управління, що інтегрує сукупність функцій управління з різ-

ними цілями, яка переслідує у своєму «чистому» вигляді винятково одну ціль – побудову інформаційної моделі процесів, що вже відбулися в господарській системі, і реального його стану на певну звітну дату» [11, с. 8].

Так, можна вважати, що мета обліку загалом – це побудова інформаційної моделі процесів, що вже відбулися в господарській системі (або ще відбудуться залежно від того, мета якої підсистеми обліку розглядається, якою є мета дослідження), проте на рівні окремого виду обліку (окремої підсистеми обліку) ця мета може конкретизуватись по-різному. В управлінському обліку може бути не одна мета, а декілька. У цьому разі їх можна ранжувати залежно від того, які цілі та задачі ставить перед цією підсистемою обліку керівництво підприємства.

Мета податкового обліку формується податковим законодавством та встановлюється на рівні держави. Якщо податки нараховуються за результатами бухгалтерського обліку, то податкового обліку як окремої підсистеми в системі бухгалтерського обліку тієї чи іншої держави може зовсім не існувати.

Мета фінансового обліку також встановлюється на рівні держави та залежить від пріоритетів зовнішніх користувачів фінансової звітності. Вона може бути різною для комерційних структур та бюджетних установ.

У *бюджетних установ* основним зовнішнім користувачем звітності є держава. Саме в її інтересах повинна встановлюватися мета обліку для бюджетних установ. Відповідно до цієї мети держава в особі її центральних органів встановлює форми звітності, зокрема фінансової, бюджетної.

У комерційних структур таких користувачів багато, тому між ними може виникати конфлікт інтересів. Цей конфлікт може бути вирішений лише на рівні законодавства або нормативних актів більш низького рівня (положень, інструкцій, стандартів). Відповідно, в нормативних актах між інтересами зовнішніх користувачів повинна встановлюватися ієрархія цінностей (інформація в обов'язковій звітності та додаткова інформація, яку підприємства можуть надавати на запит). Звичайно, зовнішні користувачі хочуть отримати якнайбільше інформації, проте для підприємства, яке складає звітність, це становить, по-перше, додаткову трудомісткість з її підготовки, а по-друге, підвищення ймовірності розкриття комерційних секретів, адже кваліфікований аналітик за результатами зіставлення даних у різних формах звітності може багато що дізнатися або зрозуміти про діяльність підприємства.

Останнім часом в теорії бухгалтерського обліку розвиваються напрями щодо можливості та необхідності збільшення інформації, яку підприємства повинні надавати зовнішнім користувачам. Най-

більш цікавими щодо цього є пропозиції стосовно розроблення теорії глобального (або багатоцільового) обліку [12; 13] та пропозиції стосовно формування інтегрованої публічної звітності.

Автор першої теорії формулює її зміст таким чином: «глобальна система бухгалтерського обліку – це система збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі та майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища.

Парадигма глобального обліку має базуватись на паритетності потреб користувачів, об'єднувати ідеї уніграфічної, камеральної, діграфічної парадигм та враховувати надбання суміжних галузей знань» [12, с. 453]. Така система, на думку автора, дає змогу відійти від «створення окремих підсистем обліку для задоволення потреб окремих користувачів» [12, с. 429], коли існує ««привілейований користувач», задля якого будувалася система бухгалтерського обліку, а потім формувались додаткові (паралельні) підсистеми обліку» [12, с. 429]. Тобто система, про яку говориться, повинна, на думку автора, задовольняти в потрібній їй інформації всіх користувачів, і зовнішніх, і внутрішніх. Однак для того, щоби задовольняти такі різні потреби в інформації, в структурі системи необхідно виділити окремі підсистеми, тобто знову ж таки повертаємось до поділу обліку на податковий, фінансовий та управлінський.

Щодо формування інтегрованої публічної звітності, то її розробленням займається Міжнародна рада з інтегрованої звітності. Вона розробила у 2013 р. відповідний стандарт [14], у якому сформульовано фундаментальні концепції та принципи, а також елементи змісту звіту та вимоги до нього. Згідно з концепцією стандарту підприємства повинні надавати, крім фінансової звітності, нефінансову інформацію для зацікавлених сторін, зокрема «полезные мнения о фактах, важных для них, включая экономические, экологические и социальные вопросы, которые также влияют на способность организации создавать стоимость» [14, с. 19].

Згідно з визначенням, яке надане у стандарті, «интегрированный отчет – краткая информация о том, как стратегия, управление, результаты деятельности и перспективы организации в контексте внешней среды ведут к созданию стоимости на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периода» [14, с. 36], а основна мета такого звіту полягає в тому, щоб «объяснить поставщикам финансового капитала, как организация создает стоимость в течение долгого времени. Как следствие, он содержит соответствующую финансовую и прочую информацию» [14, с. 9]. З огляду на цю мету у стандарті визна-

чається, що такий звіт повинен бути «полезен для всех заинтересованных сторон, которым важна способность организации создавать стоимость в течение долгого времени, включая сотрудников, клиентов, поставщиков, бизнес-партнеров, местные сообщества, законодательные и регулятивные структуры и лиц, определяющих политику» [14, с. 9].

Як бачимо, інтегрована звітність, на відміну від глобального (багатоцільового) обліку, не претендує на охоплення всієї інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку. Тому автори вважають, що її впровадження в діяльність вітчизняних корпорацій буде мати позитивний ефект.

Крім виділення підсистем обліку залежно від його видів системний підхід допускає інші варіанти поділу системи на підсистеми. Найбільш суттєвими є два, а саме за науково-практичною спрямованістю та ієрархією підсистем обліку.

Поділ обліку на підсистеми за *науково-практичною спрямованістю* – це поділ на науку й практику обліку, тобто поділ на «бухгалтерский учет как мысль (наука) и как действие (практика)» [1, с. 9] (відповідно, визначення мети науки про облік та мету практики обліку). Щодо мети науки про бухгалтерський облік, то це є найменш досліджуваним питанням. У свій час це питання розглядав С.Ф. Легенчук [15]. Його висновок щодо мети науки про бухгалтерський облік, якщо облік розглядати як інформаційну систему, є таким: «основною метою науки про бухгалтерський облік є розробка бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку діяльності підприємства. Сутність бухгалтерської наукової діяльності полягає в побудові таких інформаційних моделей, використання яких сприяє вдосконаленню бухгалтерської практики відповідно до вимог розвитку економічної системи» [15, с. 44].

Проте бухгалтерський облік – це не лише розробка інформаційних моделей. Інформаційна підсистема – це лише одна з підсистем у системі бухгалтерського обліку. Крім неї, можна виділити підсистему облікових принципів та якісних характеристик, підсистему етичних вимог до бухгалтера, підсистему облікової освіти тощо. Тому у першому наближенні можна надати таке визначення мети науки про облік: *мета науки про бухгалтерський облік полягає в розробці теоретичних положень, які сприяють розвитку практики бухгалтерського обліку, адекватної рівню розвитку економіки у країні (або у світі)*.

Стосовно практики обліку існує багато визначень, які надають як науковці у своїх працях, так і законодавці в нормативних актах різного рівня. Слід визначити, що мета практичного обліку може встановлюватись не лише для всієї системи обліку, але й для його підсистем. Якщо поділяти цілі обліку за *ієрархією підсистем обліку*, то можна

виділити такі складові, як мета обліку, мета звітності (підсистема першого рівня), мета або задача балансу та інших форм звітності (підсистема другого рівня).

Такий поділ може бути пов'язаний з історичним розвитком бухгалтерського обліку або із завданнями, які ставляться перед дослідником.

Останнім часом мета фінансової звітності вийшла на перше місце. У Концептуальній основі фінансової звітності, яка була розроблена як теоретична основа міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначається не мета обліку, а саме мета звітності: «мета фінансової звітності загального призначення полягає в тому, щоб надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримання інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів» [16].

Більш нейтрально й коректно визначено мету фінансової звітності у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності»: «Метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів під час прийняття ними економічних рішень» [17]. Отже, фактично закріплено, що кожна країна може самостійно визначити, яка з груп користувачів є для неї основою.

Щодо мети окремих форм звітності, то як приклад можна навести монографію Ф. Обербрінкманна [7], в якій він розглядає в історичному аспекті розвиток уявлень про баланс у Німеччині, зокрема аналізує зміни мети балансу протягом більш ніж трьох століть.

Великою мірою ієрархічні рівні підсистем та їх цілей повинні бути взаємопов'язані, тобто мета підсистеми не має суперечити меті системи.

За результатами наведеної класифікації спробуємо проаналізувати мету бухгалтерського обліку, її визначення на державному рівні в Україні, співвідношення, що існують між інтересами різних груп користувачів саме в нашій країні.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) у статті 3, яка має назву «Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності», надане таке визначення у пункті 1: «метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності» [18].

Як бачимо, назва статті та зміст статті у Законі суперечать одне одному: у пункті 1 статті 3 Закону розкривається не мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а мета *ведення* бухгалтерського обліку й *складання* фінансової звітності. Це можна вважати уточненням змісту статті 3 Закону. Проте загалом визначення дає правильне уявлення про мету бухгалтерського обліку. Єдиний його недолік полягає в тому, що воно не є конкретним. Незрозуміло, з яких принципів виходять автори, коли говорять про «повну, правдиву та неупереджену інформацію». А це важливо, тому що залежно від того, які принципи закладено в основу системи обліку, які господарські структури надають фінансову звітність, результати у звітності можуть бути різними, тобто мета обліку, як вона визначена у Законі, встановлена правильно, вона начебто дає відповідь на запитання всіх користувачів.

Спробуємо визначити, як саме можна сформулювати мету бухгалтерського обліку для бюджетних установ та комерційних підприємств України.

Щодо бюджетних установ, то державу в особі її органів цікавлять перш за все збереження майна, яке виділено установам для виконання їх статутних вимог, ефективність та цільове призначення використання цього майна. Тому мету бухгалтерського обліку для бюджетних установ можна сформулювати так: *забезпечення контролю за збереженням, цільовим та ефективним використанням майна, яке виділене установі у користування*. Відповідно, *мета фінансової звітності полягає в тому, щоб відображати стан речей щодо збереження, цільового та ефективного використання майна, яке виділене установі в користування*.

Слід пам'ятати про те, що «тот учет, который ведут бухгалтеры, – это следствие компромисса интересов участников хозяйственных процессов» [1, с. 17]. Якась група користувачів при цьому може постраждати, тобто вона не отримує всієї інформації, яка її цікавить. Вирішити цей конфлікт можна лише на рівні стандартів (або положень, інструкцій). Такий підхід зафіксований і на міжнародному рівні. Так, у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) визначається, в чому полягає сутність фінансової звітності загального призначення: «це така фінансова звітність, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання скласти звітність згідно з їхніми інформаційними потребами» [17]. Тобто фінансова звітність загального призначення – це зовнішня звітність для всіх зовнішніх користувачів, «які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання скласти звітність згідно з їхніми інформаційними потребами», з чим треба змиритися.

Якою ж повинна бути мета бухгалтерського обліку, як її слід визначити у вітчизняних стандар-

тах? На думку В.Ф. Палія, мета обліку (задача, за його визначенням) має дві складові, а саме для фінансового та управлінського обліку. Для фінансового обліку це «обеспечение учета и контроля сохранности вложенного капитала во всех фазах кругооборота, его приумножения либо утраты в процессе хозяйственной деятельности» [19, с. 7].

Проте, крім капіталу, підприємство має відображати в обліку засоби, які вкладені в зобов'язання, а також активи, які перебувають на його відповідальному зберіганні, непередбачені активи та зобов'язання тощо. Тому інша точка зору, яку найбільш повно виразив Я.В. Соколов, полягає в тому, що мета бухгалтерського обліку полягає «в накопленні информации, необходимой для контроля сохранности собственности, принятия управленческих решений и оптимизации структуры производства и распределения в народном хозяйстве» [5, с. 570].

Це визначення охоплює всі рівні народного господарства (від підприємства до держави загалом) та дві підсистеми, а саме підсистеми фінансового та управлінського обліку. Якщо треба визначити мету бухгалтерського обліку на рівні підприємства, то її можна відобразити так: *забезпечення контролю за збереженням власності, а також підготовка та накопичення інформації, яка потрібна для прийняття управлінських рішень.*

Для остаточного визначення мети фінансової звітності треба спочатку встановити, яка група зовнішніх користувачів є для нас головною: кредитори чи інвестори.

Якщо кредитори, то є сенс взяти за основу якусь з континентально європейських країн, наприклад Німеччину. Як зазначає Ю.Г. Цветкова, «цели бухгалтерского учета и отчетности в Германии интерпретируются исходя из идеи защиты интересов кредиторов и заключаются в составлении отчетности для самого предприятия, но с целью получения информации об имущественном положении и рентабельности для внешних пользователей» [20, с. 121]. Виходячи з такого визначення, мету фінансової звітності можна сформулювати так: *відображення стану речей про майнове становище, фінансові результати та рентабельність підприємства в інтересах кредиторів та інших зовнішніх користувачів.*

Можна сказати, що формулювання цілей, яке наведено вище, не є остаточним, воно є визначенням лише в першому наближенні. Як вважають спеціалісти із системного аналізу, «по мере углубления исследований, познания объекта цель может сдвигаться в одну или другую сторону на шкале, а соответственно, должна изменяться и ее формулировка» [3, с. 183], тобто визначення остаточних формулювань – це справа наступних досліджень.

**Висновки з проведеного дослідження.** На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки.

1) Визначення мети бухгалтерського обліку та фінансової звітності для конкретного етапу розвитку будь-якої країни є не лише теоретичною, але й важливою практичною задачею.

2) Зі зміною умов розвитку економіки країни, умов розвитку бізнесу в країні та його потреб в інформації мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності може змінюватись.

3) У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» мету бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначено загалом правильно, її можна вважати головною метою обліку, однак її визначено недостатньо конкретно. Не визначено, як треба забезпечувати цю мету, тому її необхідно конкретизувати в нормативних актах нижчого рівня для конкретних груп підприємств, перш за все для комерційних підприємств та бюджетних установ, що краще за все зробити в національних стандартах.

4) Питання, які розглядаються у статті щодо визначення цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств, потребують подальшого обговорення з метою доведення їх до рівня окремих положень у стандартах обліку та інших нормативних документах.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
2. Цыганков К.Ю., Фадейкина Н.В. Концептуальные основы финансовой отчетности: введение, назначение, цель. Сибирская финансовая школа. 2016. № 3. С. 135–142.
3. Теория систем и системный анализ в управлении организациями: справочник: учеб. пособие / под ред. В.Н. Волковой, А.А. Емельянова. Москва: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2009. 848 с.
4. Ожегов С.И. Словарь русского языка / под ред. Н.Ю. Шведовой. 16-е изд., испр. Москва: Рус. яз., 1984. 797 с.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
6. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
7. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / пер. с нем.; под ред. Я.В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 2003. 416 с.
8. Цыганков К.Ю. Для чего и когда была изобретена двойная бухгалтерия. Сибирская финансовая школа. 2012. № 6. С. 150–157.
9. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. Москва: ФБК-ПРЕСС, 2004. 376 с.
10. Иванова О.В. Исторический обзор развития концепции справедливой стоимости. Международный бухгалтерский учет. 2012. № 43. С. 10–16.

11. Валуєв Б.В. Про багатоцільовий бухгалтерський облік: деякі необґрунтовані уявлення. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 5. С. 3–9.

12. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: Центр учбової літератури. 2007. 522 с.

13. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 4. С. 3–13.

14. Международный стандарт «ИО». URL: [http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf).

15. Легенчук С.Ф. У пошуках мети науки про бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 12. С. 39–44.

16. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009).

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності». URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013).

18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

19. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы. Общий обзор дискуссионных вопросов. Москва: Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.

20. Цветкова Ю.Г. Цели и задачи бухгалтерской отчетности в Германии. Бухгалтерский учет. 2013. № 10. С. 120–121.

#### REFERENCES:

1. Sokolov Ya.V. (2000) Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta [Fundamentals of Accounting Theory]. Moscow: Finance and Statistics (in Russian).

2. Tsygankov K.Yu. (2016) Kontseptual'nye osnovy finansovoy otchetnosti: vvedenie, naznachenie, tsel' [Conceptual bases of financial reporting: introduction, purpose, objective] Siberian Financial School, vol. 3, pp. 135–142.

3. Volkova V.N. (ed.) (2009) Teoriya sistem i sistemnyy analiz v upravlenii organizatsiyami : spravochnik: ucheb. Posobie [Systems theory and systems analysis in organizational management]. Moscow: Finansy i statistika. INFRA-M (in Russian).

4. Ozhegov S.I. (1984) Slovar' russkogo yazykap [Russian dictionary]. Moscow (in Russian).

5. Sokolov Ya.V. (1996) Bukhgalterskiy uchets: ot istokov do nashikh dney: Uchebn. posobie dlya vuzov [Accounting: from the source to our days: Textbook for high schools]. Moscow: UNITY (in Russian).

6. Khendriksen E.S., Van Breda M.F. (1997) Teoriya bukhgalterskogo ucheta. [Theory of Accounting]. Moscow: Finance and Statistics (in Russian).

7. Oberbrinkmann Fr. (2003) Sovremennoe ponimanie bukhgalterskogo balansa [Modern understanding of the balance sheet]. Moscow: Finance and Statistics (in Russian).

8. Tsygankov K.Yu. (2012) Dlya chego i kogda byla izobretena dvoynaya bukhgalteriya [For what and when double bookkeeping was invented] Siberian Financial School, vol. 6, pp. 150–157.

9. Sokolov Ya.V. (2004) Ocherki razvitiya audita. [Essays on the development of audit]. Moscow: FBK-PRESS (in Russian).

10. Ivanova O.V. (2012) Istoricheskiy obzor razvitiya kontseptsii spravedlivoy stoimosti [Historical overview of the development of the concept of fair value] International Accounting, vol. 43, pp. 10–16.

11. Valuiev B.V. Pro bahatotsilovoyi bukhgalterskiy oblik: deiaki neobgruntovani uiavlennia [About multi-purpose accounting: some groundless submissions] Accounting and auditing, vol. 5, pp. 3–9.

12. Holov S.F. (2007) Bukhhalterskiy oblik v Ukraini : analiz stanu ta perspektivy rozvytku [Accounting in Ukraine: an analysis of the status and prospects of development]. Kiev: Center for Educational Literature (in Ukraine).

13. Holov S.F. (2011) Teoriia bahatotsilovoho bukhgalterskoho obliku [Theory of multi-purpose accounting]. Accounting and audit, vol. 4, pp. 3–13.

14. Mezhdunarodnyy standart "IR". [International standard "IR"]. Electronic resource. Available at: [http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://ir.org.ru/attachments/article/108/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf).

15. Lehenchuk S.F. (2011) U poshukakh mety nauky pro bukhgalterskiy oblik [In search of the purpose of the science of accounting] Accounting and audit, vol. 12, pp. 39–44.

16. Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti [Conceptual basis of financial reporting]. Electronic resource. Available at: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009).

17. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 1 (MSBO 1) "Podannia finansovoi zvitnosti" [International Accounting Standard 1 (IAS 1) "Presentation of financial statements"]. Electronic resource. Available at: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013).

18. Pro bukhgalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]: Law of Ukraine of 16.07.1999 no. 996-XIV. Electronic resource. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

19. Paliy V.F. (2007) Teoriya bukhgalterskogo ucheta: Sovremennye problemy. Obshchiy obzor diskussionnykh voprosov [Accounting theory: Modern problems. A general overview of the discussion questions]. Moscow: Publishing: Bukhgalterskiy uchets (in Russian).

20. Tsvetkova Yu.G. (2013) Tseli i zadachi bukhgalterskoy otchetnosti v Germanii [Goals and objectives of accounting in Germany] Accounting, vol. 10, pp. 120–121.

**Lukin V.O.**

Candidate of Economic Sciences,  
Senior Lecturer of the Department of Accounting and Taxation  
Kharkiv Educational Institute  
State Higher Education Institution "Banking University"

**Malahov V.A.**

Candidate of Economic Sciences,  
Senior Lecturer of the Department of Accounting and Taxation  
Kharkiv Educational Institute  
State Higher Education Institution "Banking University"

#### **DETERMINING THE PURPOSE OF ACCOUNTING FOR ENTERPRISES AND BUDGETARY INSTITUTIONS OF UKRAINE**

Modern business conditions require the provision of all internal and external users with reliable data about the enterprise financial condition. Such information is required by the enterprise's hardware management and other users to make informed decisions.

The article examines how the term "purpose" changed at different stages of accounting development and highlighted three main ones:

- 1) identification of the owner's property and ensuring control over its preservation;
- 2) identification of financial results or capital gain (loss) for the period;
- 3) preparation and provision of information for decision makers.

It is analyzed how the accounting objectives change, depending on the division of the accounting system into the subsystems. Considered what may be the purpose of accounting for budget and commercial structures.

The relationship between the terms "purpose" and "task" is considered. It is analyzed how the purpose of accounting is determined at the state level and what correlations exist in a connection with this fact between the interests of different groups of users.

It is also defined how it is possible to formulate the purpose of accounting for budgetary institutions and commercial enterprises of Ukraine. As for budgetary institutions, the state structures are interested primarily in the preservation of property, which is allocated to institutions to fulfill their statutory requirements, and in the effectiveness and purpose of this property using. Therefore, the purpose of accounting for budgetary institutions can be formulated as: the purpose of accounting for budgetary institutions is to ensure control over the conservation, targeted and effective using of property, which is allocated to the institution for use. Accordingly to this, the purpose of financial reporting is a reflection of affairs state regarding the preservation, targeted and effective using of property, which is allocated to the institution for use.

So, we can assume that the goal of accounting in a whole is the construction of an information model of processes that have already occurred in the economic system, but this purpose can be specified in different ways at the level of a separate type of accounting (a separate subsystem of accounting). Management accounting may have several purposes instead of one. In this case, these purposes can be ranked depending on what goals and objectives are settled by the enterprise management for this accounting subsystem.

Therefore, the question of determining the accounting purpose and financial reporting for a specific stage of development in any country is not only a theoretical but also an important practical task.

According to this, the author identified the main issues in determining the accounting objectives and financial reporting of enterprises and budgetary institutions, which need further discussion in order to bring them to the level of individual provisions in accounting standards and other regulatory documents.