

## **ОБЪЕКТ И ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА – ГЛАВНЫЕ КАТЕГОРИИ В ЕГО ТЕОРЕТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ**

*Исследовано определение понятий предмет, объект бухгалтерского учета. Представлена характеристика понятия объект бухгалтерского учета как науки, практической деятельности, учебной дисциплины*

Успешное решение задач социально-экономического развития страны во многом зависит от эффективности действующей системы управления хозяйственной деятельностью, от всех ее управляющих функций, в том числе и бухгалтерского учета. Его основное назначение или роль – обеспечивать данную систему управления необходимой фактической экономической информацией.

Для выполнения бухгалтерским учетом этой роли необходимо, прежде всего, правильно понимать сущность общего понятия учета как объективной потребности количественного отражения фактического состояния и изменения реальной действительности в управлении жизнедеятельностью людей, а затем, опираясь на эту основу, определить сущность, место и роль бухгалтерского учета в системе экономического управления, его объект и предмет, цель и основные задачи во взаимосвязи с другими управляющими функциями (контролем, анализом, планированием и др.), а также его метод, методологию и методику.

От научно обоснованного понимания этих теоретических основ бухгалтерского учета зависит действующая практика бухгалтерского учета, его методологическое регулирование, пути и методы его дальнейшего совершенствования.

Поэтому в высших учебных заведениях, готовящих бухгалтерские кадры высшей квалификации, в учебных планах данной специальности имеется учебная дисциплина “Теория бухгалтерского учета”. Ее цель – дать этим студентам глубокие знания теоретических и методологических основ бухгалтерского учета, опираясь на которые в последующих специальных дисциплинах получать системно-комплексные знания, умения и навыки эффективного творческого ведения бухгалтерского учета в различных организациях.

Такой подход к подготовке бухгалтеров высшего уровня квалификации дает возможность таким специалистам не только правильно исполнять действующее законодательство на практике, но и вносить предложения по его совершенствованию в соответствии с меняющимися хозяйственными условиями, связанными с глобализацией, инновацией и быстро развивающимися информационными технологиями.

Действующие учебники по Теории бухгалтерского учета как в Республике Беларусь, так и в странах СНГ, пока не полностью обеспечивают подготовку бухгалтеров необходимыми знаниями такого уровня. В учебниках западных стран такие фундаментальные теоретические основы бухгалтерского учета по существу не рассматриваются.

Хотя все категории или общие понятия как элементы теоретической системы бухгалтерского учета являются необходимыми и взаимосвязанными, дополняющими и раскрывающими сущность и роль бухгалтерского учета. Однако среди них центральное место по важности и неоднозначности понимания авторами занимают объект и предмет бухгалтерского учета, их сущность, взаимосвязь и принципиальные различия, существенно влияющие на другие категории бухгалтерского учета (его метод, методологию и методики, место и роль в системе экономического управления, цель и основные задачи).

Подавляющее число авторов объектом и предметом бухгалтерского учета называют хозяйственные средства и их источники образования, а также хозяйственные операции, часто заменяя другими словами: имуществом, обязательствами, капиталом, активами и пассивами.

При этом объект и предмет либо открыто отождествляются, либо внешне по форме называются различными, а по существу и содержанию фактически остаются одним только объектом, но более детализированным.

В качестве примера приведем точки зрения авторов широко известных учебников и монографий по Теории бухгалтерского учета.

Палий В.Ф. в 1988 г.: “Объекты бухгалтерского учета выражаются в едином денежном измерителе, а в тех случаях, когда это необходимо и в других измерителях. К ним относятся производственные и финансовые средства и их кругооборот в процессе хозяйственной деятельности во всех звеньях народного хозяйства, то есть хозяйственные средства и хозяйственные процессы”. Далее: “Следовательно, предметом социалистического бухгалтерского учета является процесс воспроизводства общественного продукта в той его части, которая может быть представлена информацией в едином денежном измерителе, то есть состояние и использование средств и фондов в ходе хозяйственной деятельности, а также хозяйственные факты, как первичные элементы этого процесса” [1, с. 42,52].

По существу здесь предмет и объект бухгалтерского учета являются одинаковыми, только выражены несколько другими словами и оборотами. В 2007 году В.Ф. Палий уже открыто их объединяет: “Вполне допустимо вместо ныне применяемого термина “объекты бухгалтерского учета” ввести более точный термин “элементы предмета бухгалтерского учета”, созвучный давно применяемым понятиям элементов метода бухгалтерского учета” [2, с. 15].

Соколов Я.В. в монографии “Основы теории бухгалтерского учета” пишет на с. 48: “Факты хозяйственной жизни – объект бухгалтерского учета, то, что учитывает бухгалтер (более точное определение см. гл. 3)”, которая на с. 85 называется “Факты хозяйственной жизни как предмет бухгалтерского учета”. В Резюме к этой главе на с. 120 более определенно заключает, что “Факт хозяйственной жизни составляет предмет бухгалтерского учета”. [3, с. 48, 85, 120].

Белый И.Н.: “Предметом бухгалтерского учета являются имущество предприятий (организаций, учреждений), движение хозяйственных средств (активов) и источников их формирования (пассивов) в процессе их воспроизводства. Предмет бухгалтерского учета детализируется на его объекты [4, с. 14].

Папковская П.Я.: “содержание предмета бухгалтерского учета зависит от сущности учитываемых объектов, а состав объектов – от формы собственности и особенностей отраслей экономики” и далее излагает объекты бухгалтерского учета, как имущество (хозяйственные средства, активы), источники формирования имущества (средств) и хозяйственные процессы. [5, с. 15].

Снитко М.А. “Предметом бухгалтерского учета является имущество (средства производства) предприятий, организаций и учреждений, находящееся в их распоряжении и имеющее стоимостную (денежную) оценку”, “В реальной действительности этот предмет представлен множеством отдельных разнообразных объектов” [6, с. 23-29].

Примерно аналогичное понимание объекта и предмета бухгалтерского учета содержится и в другой литературе по Теории бухгалтерского учета или в первой части курса “Бухгалтерский учет”.

Встречаются и другие взгляды, которые также не дают четкости принципиального различия этих двух фундаментальных категорий бухгалтерского учета. Например, А.И. Сумцов в 1971 г. в своей монографии “Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета” писал: “Предмет науки бухгалтерского учета, как и практика его применения – едины; он включает реальные хозяйственные процессы и явления, которые в учете отражаются и контролируются” [7, с. 94].

Пушкар М.С.: “Предметом бухгалтерського обліку – не самі об’єкти (активи і пасиви) їх фізичному розумінні, а інформація про них, яка корисна для управління” [8, с. 152].

Чтобы дать научное обоснование объекта и предмета бухгалтерского учета, вначале необходимо обратиться к философии, ее теории научного познания, согласно которой под предметом любой науки понимается какая-то часть или сторона объективной действительности, которая изучается только данной наукой. Один и тот же объект может изучаться различными науками, каждая из которых находит в нем свои специфические стороны или отношения.

Хозяйственная деятельность как объект управления, изучается многими науками и подвергается воздействию в практике многими управляющими функциями: планированием, учетом, анализом и т.д.

Далее необходимо рассмотреть, раскрыть, что представляет собой хозяйственная деятельность, каковы ее специфические стороны (процессы), которые из них изучаются и отражаются только бухгалтерским учетом.

Хозяйственная деятельность в широком понимании представляет собой деятельность – отдельных хозяйств (хозяйствующих субъектов) или их совокупная деятельность по производству изделий, оказанию услуг, выполнению работ и созданию других возможных видов продукции, направленных на удовлетворение материальных и духовных потребностей. Народное хозяйство страны включает все виды деятельности хозяйств на ее территории в целом. В нее входит деятельность предприятий и организаций производственной сферы (промышленные, сельскохозяйственные, торговые, транспортные и другие), а также непромышленной сферы (бюджетные и кредитные учреждения, включая здравоохранение, образование, культуру, управление и другие отрасли), которые тоже создают потребительные стоимости, т.е. конкретные виды услуг и работ по удовлетворению не только материальных, но и духовных потребностей.

В системе управления хозяйственная деятельность занимает место в управляемой подсистеме, являясь объектом управления и, соответственно, объектом всех управляющих функций, в том числе и учета (См. рис. 1).



Рис. 1. Функциональный аспект любой системы управления

Чтобы эффективно управлять хозяйственной деятельностью, то есть активно воздействовать на нее, необходимо детально знать этот объект, его структуру, из каких элементов он состоит, каково их содержание, какова их природа, по каким законам они действуют. Для этого целесообразно и уже возможно с учетом научных достижений и потребностью практики управления выделить в хозяйственной деятельности следующие основные группы процессов, действующие по своим законам: функциональные, натуральные, экономические, социальные и экологические.

Функциональные процессы или функциональный аспект хозяйственной деятельности – это процессы по формированию потребительских свойств продуктов конкретного труда, которые называются функциями или качественными характеристиками этой продукции (изделий, работ и услуг).

Формирование и совершенствование этих функций или свойств конкретных продуктов труда осуществляется с целью повышения их рентабельности и более полного удовлетворения личных, коллективных, общественных и производственных потребностей в качественных параметрах этой продукции.

При этом оценивается современное состояние потребностей, их нормальный и ненормальный (в ущерб здоровью человека) характер, а также перспективы их развития и изменения.

Натуральные процессы хозяйственной деятельности – это процессы по созданию конкретных видов продукции в натурально-естественной форме с уже заданными свойствами (функциями). К таким процессам относятся: проектирование, конструирование, технология производства и потребления продукции, а также процессы

по обеспечению производства конкретными материальными и трудовыми ресурсами в натуральной форме. Результаты этих процессов осуществляются под воздействием естественных законов природы и выражаются в натуральных показателях и воспринимаются человеческими органами чувств.

Экономические процессы хозяйственной деятельности – это процессы по созданию, распределению и перераспределению стоимости продуктов труда, т.е. индивидуальных (через себестоимость) и общественно-необходимых (через цену) затрат абстрактного живого (через зарплату) и овеществленного прошлого труда (в ценах средств производства) на создание конкретных продуктов труда в денежном измерителе. Экономические (стоимостные) процессы, выражающиеся в денежной форме, по своей сущности очень просты – это затраты рабочего времени на целесообразную деятельность человека, т.е. труд. Но для изучения и управления этими процессами и их результатом в стоимостных показателях невозможно пользоваться человеческими органами чувств и усиливающими их приборами или инструментами. Их заменяет абстрактно-логический мыслительный анализ. Экономические процессы хотя протекают одновременно и в органической взаимосвязи с натуральными и другими процессами хозяйственной деятельности, но они имеют другую природу, сущность, содержание и форму выражения. Основу действия этих процессов определяют экономические законы и прежде всего основной экономический закон – закон экономии рабочего времени.

Социальные процессы хозяйственной деятельности – это процессы, связанные с обеспечением нормальных условий труда, отдыха и быта работников трудовых коллективов (предприятий, учреждений и других организационно-правовых форм), с сохранением и улучшением их физического здоровья, а также с формированием и развитием их духовного здоровья и прежде всего, общечеловеческого мировоззрения.

Экологические процессы хозяйственной деятельности – это процессы влияния жизнедеятельности трудового коллектива на жизнь окружающей природной среды (воздух, вода, почва, растительный и животный мир), сохраняя, нарушая и восстанавливая баланс их сосуществования.

Все выше перечисленные основные аспекты или процессы хозяйственной деятельности существуют, действуют и совершаются одновременно и в тесной взаимосвязи. Поэтому при глубоком комплексном управлении хозяйственной деятельностью необходимо их планировать, учитывать, анализировать и регулировать вместе и одновременно, а при управлении отдельными процессами хозяйственной деятельности – по возможности учитывать эту взаимосвязь и влияние их на результаты управляемого элемента хозяйственной деятельности.

Такой подход к хозяйственной деятельности, с точки зрения ее структуры и управления, позволяет определить объект не только хозяйственного учета, но и объекты других видов хозяйственного учета, в том числе и бухгалтерского. Из вышеизложенного видно, что объектом хозяйственного учета является вся хозяйственная деятельность, а объектом же бухгалтерского учета являются только экономические (стоимостные) процессы хозяйственной деятельности.

В специальной литературе явно недостаточно уделяется внимания раскрытию сущности объекта бухгалтерского учета, его структуры и содержания, которые влияют на характеристики других категорий бухгалтерского учета. Потребность в этом возрастает в современных быстро меняющихся рыночных условиях хозяйствования. Попытки раскрытия сущности объекта бухгалтерского учета были и раньше. Например, Ф. Шмидт в 1621 году в писал, что “в учете присутствуют как бы два слоя: 1) натуральный – реальное наличие учитываемых ценностей (отражается предпринимательский капитал в натуральном измерителе); 2) стоимостной – абстрактное наличие учитываемых ценностей (отражается предпринимательский капитал в денежном измерителе)” [9, с. 146]

В связи с этой потребностью заслуженное внимание объекту бухгалтерского учета уделено в монографии Я.В. Соколова “Основы теории бухгалтерского учета”. В ней рассматривается структура “факта хозяйственной жизни”, “уподобленная ядру, покрытому несколькими слоями”, а именно: натурально-вещественный, финансовый, вещно-правовой, обязательно-правовой, административно-правовой, информационный (в битах), временной и др. Из дальнейшего пояснения этих слоев видно,

что “факт хозяйственной жизни” автор рассматривает как хозяйственную деятельность, но не как деятельность всех ее составляющих взаимосвязанных частей по объективно существующим и действующим их законам. Так, три юридических слоя (3, 4 и 5) не могут изменить в факте хозяйственной жизни объективные, естественные, экономические, социальные и экологические законы, которые действуют независимо от воли и сознания человека, то есть независимо от светских законов. Эти юридические нормы в процессе анализа могут быть выявлены как факторы субъективного характера, нередко мешающие реально отразить в бухгалтерском учете данный его объект. Остальные слои также не входят в содержание и сущность хозяйственного факта, кроме объективно существующих первого – натурально-вещественного и второго – финансового. В примечании там не совсем точно добавлено что “слои (1) и (2) отражают экономические отношения и составляют экономическую мантию”, т.е. натуральные процессы, действующие по естественным законам природы (разным в зависимости от конкретной отрасли хозяйственной деятельности) объединены с экономическими законами. [3, с. 93].

Поэтому данное там определение “Бухгалтерский учет (счетоводство) – это практически организованный процесс наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи данных о фактах хозяйственной жизни” [3, с. 15] не отражает реального объекта бухгалтерского учета, специфики его технологии обработки информации, оно еще включает и относительно самостоятельную функцию управления – анализ. Если рассматривать самое общее широкое понятие анализа как разделение целого на части, то в этом смысле аналитические счета к соответствующему синтетическому счету говорят о наличии анализа в бухгалтерском учете. Но в практике управления хозяйственной деятельностью и специальной литературе анализ используется как самостоятельная управляющая функция для выявления, измерения и оценки факторов (причин), вызвавших отклонение факта хозяйственной жизни от запланированной программы (цели) и выработки вытекающих из анализа вариантов решений.

Таким образом, объектом бухгалтерского учета являются экономические (стоимостные) процессы в хозяйственной деятельности во взаимосвязи с ее другими процессами (и в первую очередь с натуральными), т.е. это процессы создания, распределения и перераспределения стоимости продуктов труда (изделий, работ и услуг) в денежном измерителе. Эта стоимость изменяется или содержится в хозяйственных операциях и в состоянии и изменении хозяйственных средств и их источников под воздействием хозяйственных операций.

Результаты экономических процессов выражаются в стоимостных показателях двух объектов бухгалтерского учета – стоимости хозяйственных средств и стоимости их источников образования.

Стоимость хозяйственных средств в процессе хозяйственного кругооборота в отраслях материального производства проходит следующие основные стадии: снабжение, производство и реализацию, меняя своего носителя или форму и свою величину.

Объектом бухгалтерского учета как науки являются те же экономические (стоимостные) процессы в хозяйственной деятельности по созданию, распределению и перераспределению стоимости продуктов труда (изделий, работ и услуг), но рассматриваемые под углом зрения более полного и достоверного отражения фактических результатов этих процессов в существующих или рекомендуемых методиках (положениях) для удовлетворения разных потребностей пользователей бухгалтерской информацией.

Далее рассмотрим предмет бухгалтерского учета.

Как теоретически, так и практически, предмет и объект как бухгалтерского учета, так и других наук и функций управления существенно различаются. Иначе они бы дублировали одни и те же действия и практически были бы излишними и ненужными.

Хозяйственная деятельность изучается многими науками и воздействуется многими управляющими функциями, которые имеют в ней свой предмет, то есть специфические ее стороны, изучаемые только данной наукой или подвергаемые воздействию определенной практической функции управления.

В системе управления, как показано на рисунке, хозяйственная деятельность является общим объектом всех управляющих функций. Она включает разные процессы (функциональные, натуральные, экономические, социальные, экологические и т.д.),

результаты которых с помощью планирования прогнозируются на будущие периоды, с помощью учета они фактически отражаются, с помощью анализа исследуются факторы их образования и изменения, а с помощью регулирования принимаются оптимальные управленческие решения по достижению ранее намеченной цели.

Значит, предметом хозяйственного учета являются фактические результаты всех процессов хозяйственной деятельности в целом, что практически отразить их в единой совокупности сейчас не представляется возможным.

Предметом бухгалтерского учета являются фактические результаты экономических (стоимостных) процессов в хозяйственной деятельности и фактическая величина стоимости хозяйственных средств и их источников в денежном измерителе. Или, используя понятия рыночной экономики, предметом бухгалтерского учета является: либо фактическое состояние и изменение капитала предприятия, либо фактическое состояние и изменение стоимости имущества предприятия и его источников (обязательств) в денежном измерителе.

Из всех практических функций управления хозяйственной деятельностью и элементов экономической информационной системы только бухгалтерский учет своими методиками отражает фактическую величину стоимости:

- фактическую себестоимость (первоначальную стоимость) приобретенных основных средств;
- фактическую себестоимость заготовленных материалов;
- фактическую себестоимость произведенной готовой продукции;
- фактический фонд заработной платы (фактическая стоимость рабочей силы);
- фактическую стоимость реализованной продукции;
- фактическую прибыль от реализации продукции;
- фактическую величину Капитала в виде стоимости хозяйственных средств, размещенных в активе, и источников их образования – в пассиве бухгалтерского баланса.

Этим практическим фактом формирования стоимости более наглядно подтверждается сущность категории предмета бухгалтерского учета и его связь со своим объектом.

Следует отличать предмет бухгалтерского учета как одной из управляющих функций системы управления и элемент экономической информационной системы и предмет бухгалтерского учета как науки. Здесь уже предметом науки о бухгалтерском учете выступают теория, методология, методика и организация бухгалтерского учета как практически применяемые, так и рекомендуемые в специальной экономической литературе и предписываемые в соответствующих нормативных документах. Научные исследования в этой отрасли науки направлены на совершенствование и развитие теоретико-методологических и организационно-методических основ бухгалтерского учета как практической функции управления.

На международной научной конференции, специально посвященной “Проблемам развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля” Н.М. Малюга было подчеркнуто, что “наиболее актуальной среди таких проблем является определение предмета бухгалтерского учета” [10, с. 141]. Ф.Ф. Бутынец также считает, что “...правильно сформулировать определение предмета науки бухгалтерского учета – значит ответить на вопрос о ее месте и роли среди других экономических наук и одновременно определить сферу использования бухгалтерского учета в единой системе народнохозяйственного учета, а также значение и возможности его использования в управлении хозяйственной деятельностью предприятий всех форм собственности” [11, с. 100].

В специальной литературе по теории бухгалтерского учета продолжается отождествление объекта и предмета бухгалтерского учета.

Так, В.Ф. Палий, как уже было отмечено, считает: “Вполне допустимо вместо ныне применяемого термина “объекты бухгалтерского учета” ввести более точный термин “элементы предмета бухгалтерского учета”, созвучный давно применяемым понятиям элементов метода бухгалтерского учета” [2, с. 15].

Я.В. Соколов заключает, что “Факт хозяйственной жизни составляет предмет бухгалтерского учета”. [3, с. 120]. Этим он вносит реальный научный вклад в определение предмета хозяйственного учета. Бухгалтерским же учетом фактически отражается не вся хозяйственная жизнь, не все представленные им ее слои на рис. 3.2 с. 93.

Таким образом, на основе вышеизложенного можно заключить:

– объектом бухгалтерского учета как практической функции управления хозяйственной деятельностью являются стоимостные (экономические) процессы в хозяйственной деятельности организаций;

– объектом бухгалтерского учета как науки являются те же стоимостные (экономические) процессы в хозяйственной деятельности по созданию, распределению и перераспределению стоимости продуктов труда (изделий, работ и услуг), но рассматриваемые под углом зрения более полного и достоверного отражения фактических результатов этих процессов в существующих или рекомендуемых методиках (положениях) для удовлетворения разных потребностей пользователей бухгалтерской информацией;

– предметом бухгалтерского учета является фактическая стоимость хозяйственных средств и их источников, а также фактические финансовые (стоимостные) результаты хозяйственных процессов;

– предметом науки о бухгалтерском учете являются теория, методология, методика и организация бухгалтерского учета как практически применяемые, так и рекомендуемые в специальной экономической литературе и предписываемые в соответствующих нормативных документах.

Если бухгалтерский учет как практическая функция управления отражает фактические результаты этих процессов по действующим методикам бухгалтерского учета, то бухгалтерский учет как наука исследует эти процессы для совершенствования действующих и рекомендуемых методик бухгалтерского учета для более полного и точного отражения тех же фактических результатов экономических (стоимостных) процессов.

Существует еще понятие бухгалтерского учета как учебной дисциплины. Его объектом являются действующие в практике методики бухгалтерского учета и рекомендуемые в научной литературе, а предметом – системно-комплексное, логически-методическое их изложение в развитии для формирования у будущих специалистов знания, умения и навыки ведения бухгалтерского учета с пониманием его дальнейшего совершенствования в меняющихся хозяйственных условиях и задачах управления.

Эти основные теоретические категории – объект и предмет бухгалтерского учета – являются фундаментальной базой формирования остальных его категорий, в частности: метода, методологии, методик, его цели и задач, которые будут рассмотрены в следующей статье.

#### **ЛИТЕРАТУРА:**

1. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1988.
2. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2007. – 88 с. 35.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
4. Теория бухгалтерского учета: учебник / И.Н. Белый, П.Я. Папковская, А.П. Михалкевич. – Мн.: ООО "Мисанта", 1998. – 154 с.
5. Папковская П.Я. Теория бухгалтерского учета: учеб. 5 изд. Мн.: "Информпресс", 2009. – 240 с.
6. Снитко М.А. Теория бухгалтерского учета: учебник. Мн.: Современная школа, 2006. – 312 с.
7. Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета. М.: Статистика, 1971. – 288 с.
8. Пушкар М.С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
9. Schmidt F. Die organische Tagejwertbilanz 4 AuFb. – Wiesbaden. 1951. – 317 с.
10. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: монография. – Брест-Житомир, ЖГТУ, 2004. – 256 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 100 с.