БУТИНЕЦЬ
Тетяна Анатоліївна

д.е.н., професор, провідний науковий співробітник Наукової лабораторії з проблем протидії злочинності Національної академії внутрішніх справ, аудитор

УДК 657.432

ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ПОДВІЙНОГО ЗАПИСУ ФАКТІВ ГОСПОДАРСЬКОГО ЖИТТЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

ECONOMIC AND LEGAL ASPECTS OF DOUBLE ENTRY OF ECONOMICS LIFE FACTS IN ACCOUNTING

***BUTYNETS Tetiana Anatoliivna** – Doctor of Economics, leading researcher of the Scientific Laboratory for crime prevention problems of the National Academy of Internal Affairs of Ukraine, auditor*

У статті висвітлюється питання змісту економічної та юридичної інформації про факти господарського життя, які відображаються в бухгалтерському обліку. Проведено аналіз досліджень, трактувань сутності подвійного запису з позиції економіко-правового підходу сучасних та видатних вчених в ретроспективі. Наведено приклади розрізів інформації про факти господарського життя, які впливають на визначення подвійного запису та кореспонденцію рахунків, що мають важливе значення для користувачів якісної облікової інформації. Визначено актуальні проблеми, щодо наявності неузгоджень та протиріч в нормативно–правовому регулюванні ведення бухгалтерського обліку, ведення господарської діяльності згідно цивільного та господарських кодексів, відповідальності юридичних та фізичних осіб.

* * *

В статье освещается вопрос содержания экономической и юридической информации о фактах хозяйственной жизни, которые отражаются в бухгалтерском учете. Проведен анализ исследований, трактовок сущности двойной записи с позиции экономико-правового подхода современных и видающихся ученных в ретроспективе. Приведены примеры разрезов информации о фактах хозяйственной деятельности, которые влияют на определение двойной записи и корреспонденцию счетов имеющих важное значение для пользователей качественной бухгалтерской информации. Определено актуальные проблемы о наличие противоречий и нестыковок в нормативно-правовом регулировании ведения бухгалтерского учета, ведения хозяйственной деятельности согласно гражданского и хозяйственного кодексов, ответственности юридических и физических лиц.

* * *

In the vast majority of scientific publications double entry is considered from the standpoint of history as an element of the accounting method and only a small part of the scientists are trying to find out in general, due to the relationship of accounting and law, the essence of double entry and its importance for obtaining qualitative accounting information in making effective managerial decisions.

The purpose of the paper is to identify and review the main approaches of scientists regarding the interpretation of the economic and legal aspect of the double entry of economic life facts. Finding the existence of the relationship between accounting and law through the processing of the accounting and legal information array that important for users by accountants in reflecting the economic life facts in accounting.

The paper covers the issue of the content of economic and legal information about the economic life facts, which are reflected in the accounting. The analysis of researches, interpretations of double entry essence from the standpoint of the economic and legal approach of modern and outstanding scientists in the retrospective is done. The examples of information sections about the economic life facts, that affect on determination of double entry and accounts correspondence, which are important for users of qualitative accounting information are given. The actual problems regarding the presence of disagreements and contradictions in the legal regulation of accounting, economics activity in accordance with the civil and commercial codes, liability of legal entities and individuals are identified.

According to the research results in the paper the following conclusions are formed:

1. The interaction and interconnection of the economic and legal components of the economic life facts with a double entry and overall with the accounting have historically been shaped by objective reality.

2. With the help of a double entry the interconnection between the economic and legal relations of the enterprise are fixed and revealed.

3. The economic and legal cuts of information about economic life facts affect the double entry definition and accounts correspondence that are important for users of qualitative accounting information.

The question of the interconnection of accounting and law remains the subject of discussions for a long time. The ignoring of the economic and legal aspects of the double entry of the economic life facts in accounting leads to the separation of scientists' researches on this subject and contradictions, ambiguous interpretation of the legal regulation of accounting and economic activities of enterprises.

***Ключові слова:** актив, бухгалтерський облік, право, подвійний запис, факти господарського життя, майно, право власності, теорія двоїстості, якість облікової інформації*

***Ключевые слова:** актив, бухгалтерский учёт, право, двойная запись, факты хозяйственной деятельности, имущество, право собственности, теория двоистости, качество бухгалтерской информации*

***Keywords:** asset, accounting, law, double entry, facts of economic life, property, property right, duality theory, accounting information quality*

ВСТУП

У переважній частині наукових публікацій подвійний запис розглядається з позиції історії, як елемент методу бухгалтерського обліку і тільки незначна частина вчених намагається з'ясувати в цілому, через взаємозв'язок обліку та права, сутність подвійного запису та його важливе значення для отримання якісної облікової інформації при прийнятті результативних управлінських рішень. На думку І.А. Брюханенко, з розвитком економічних та цивільно-правових відносин на перший план виходить той аспект бухгалтерського обліку – економічний чи юридичний, який є найбільш важливий для суспільства.

Запит на проведення комплексного дослідження, в тому числі з позиції економіко-правового підходу, вимагають як сучасний стан вимог управлінського персоналу до вичерпного змісту облікової інформації про активи та пасиви, господарські процеси суб'єктів господарювання, так і результати судової практики розгляду економічних злочинів в Україні.

Відповідно до відомостей державної статистичної звітності 1 СЛ, яку веде Генеральна прокуратура України, у 2016 р. правоохоронними органами розслідувалось 9735 кримінальних проваджень, внесених до ЄРДР за вчинення економічних злочинів.

Крім того, ігнорування існуючого взаємозв'язку бухгалтерського обліку і права призвело до деформованого державного регулювання, як ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності, так і визначення та встановлення міри відповідальності юридичних та фізичних осіб.

МЕТОЮ СТАТТІ є виявлення та огляд основних підходів вчених стосовно трактування економіко-правового аспекту подвійного запису фактів господарського життя (ФГЖ). З'ясування наявності взаємозв'язку між бухгалтерським обліком і правом через опрацювання масиву важливої для користувачів бухгалтерської та юридичної інформації бухгалтерами при відображенні фактів господарського життя в обліку.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретичною та методологічною основою дослідження виступають наукові тематичні праці українських та зарубіжних вчених, в тому числі авторефераті та дисертації, ресурси Internet. У ході проведення дослідження та для досягнення поставленої у статті мети використовувались: діалектичний метод, логікний та історичний підходи, а також порівняння та узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Як правило, подвійний запис пояснюють нормальним визначенням того, що кожна господарська операція у хронологічній послідовності знаходить своє відображення як мінімум на двох взаємопов'язаних бухгалтерських рахунках на одну і туж саму суму: на одному – по дебету, та на іншому – по кредиту. Таке визначення подвійного запису відображає лише технічну її складову, є описом процесу запису і не розкриває в повні мірі значення подвійного запису та його вплив на відображення в обліку фактів господарського життя.

З урахуванням стрімкого розвитку ринкових відносин, ускладненням господарських процесів, розширення об'єктів обліку, та потреби у швидкому темпі прийняття позитивно-результативних управлінських рішень необхідно, враховуючи накопичений науковий досвід, проблеми практичної діяльності, комплексно, на сучасному етапі розвитку, дослідити сенс подвійного запису.

До відображення в бухгалтерському обліку факту господарського життя (наприклад, придбання комп'ютерної техніки у спеціалізованого підприємства на умовах 50 % попередньої оплати), бухгалтер у першу чергу має справу з масивом інформації про нього як економічної (визнання активу – необоротний актив – основний засіб – сума грошових коштів – потребує / не потребує монтажу – чи виникає заборгованість, тощо), так і юридичної (вид договірних відносин – договір купівлі – продажу – зміна права власності на об'єкт). Крім того, масив інформації про факт господарського життя об'єднує нормативно-правове регулювання. Таким чином, бухгалтер враховує або зобов'язаний враховувати юридичну сторону ФГЖ, принаймі у частині положень Цивільного та Господарського кодексів. Без врахування правового аспекту, подвійний запис з подальшим визначенням кореспонденції рахунків, складання фінансової звітності не має сенсу.

На думку вчених Я.В. Соколова, М.Л. Пятова, господарські факти мають правові та економічні прошарки інформації. Це різні характеристики, які дозволяють побачити окремі аспекти господарської операції в реальності. При виборі однієї з характеристик користувачі звітності автоматично обмежені у повній достовірній інформації.

Комплексний економіко-правовий підхід стосовно сучасного трактування подвійного запису зустрічається у невеликій кількості публікацій. Професор Т.В. Давидюк звертає увагу на ті обставини, що сам подвійний запис слід розуміти як спосіб відображення в обліку економічної подвійності фактів господарської діяльності та їх юридичної форми. На її думку, всебічний аналіз фактів господарського життя показав, що використання подвійного запису в бухгалтерському обліку випливає із дії закону подвійності. Природа закону подвійності фактів господарського життя в системі бухгалтерського обліку обумовлена комплексною економіко-правовою оцінкою фінансового стану підприємства.

Досить переконливо, щодо правового аспекту подвійного запису у своїй дисертації наголошує білоруський вчений А.В. Бугайов. На його погляд будь-які зміни вартості майна обумовлюють зміни майнових прав на це майно, що знаходять своє відображення на рахунках майна і рахунках зобов'язань підприємства.

Також, стосовно економіко-правового аспекту зазначив у своїй праці О.В. Пилявець. На думку вченого, економіко-правовий підхід у поясненні подвійного запису утворює фундаментальні засади для пояснення природи існування та необхідності застосування в обліку цього способу реєстрації операцій. Подвійний запис, полягаючи у взаємозалежному відображенні

господарських процесів на бухгалтерських рахунках, має правову основу зв'язків і відображає економічний та правовий змісти фактів господарського життя».

Найбільш послідовними з цієї проблематики є праці професора В.В. Сопка. У них робиться наголос на тому, що предметом бухгалтерського обліку є не тільки майно суб'єкта господарювання і його рух у процесі суспільного виробництва, а й правові відносини що виникають при цьому між суб'єктами господарювання. Такий підхід стосовно визначення предмету бухгалтерського обліку обґрунтовується тим, що в основі ринкових відносин лежить теорія двоїстості, згідно з якою кожна величина бухгалтерського обліку одночасно відображається в двох значеннях, як вартість і як власність. За висновками професора В.В. Сопка слово "облік" взагалі означає роботу (процес), яка (який) складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксування (реєстрації) запису фактів, (явищ, процесів, подій природи або суспільного життя). Кожна із цих операцій відображає економіко-правові відносини.

Взаємозв'язок економічних та юридичних відносин досліджував в своїх працях А.П. Рудановський. Він вважав, що у просторі господарських явищ наявні дві взаємодоповнюючі одна другу області. Суто економічна, яка уречевлюється технічними процесами та область юридичних відносин. Під юридичною слід розуміти нормативно-правові (указні) організаційні особисті відносини. Жодна з цих областей не є окремою, тому що похідні функції як економічних відносин, так і юридичних виходять за свої межі. Таким чином, вчений підтверджував існування взаємозв'язків між цими двома категоріями і вважав, що вони об'єктивно існують.

За результатами проведеного дослідження сутності подвійного запису к.ю.н. В.В. Головач у своїй праці «Правова природа бухгалтерського обліку та її значення для його вдосконалення», звертає увагу на факт, що Лука Пачолі з використанням математичного моделювання виклав подвійний запис господарських операцій у вигляді правочинів, а його рахункова теорія цілком справедливо отримала назву правової рахункової теорії та бере свої витоки з римського приватного права. На думку вченого, юридичний аспект присутній в будь-якій господарській діяльності. Майно, яке оформлюється відповідними документами і відображається у бухгалтерському обліку в обов'язковому порядку має власника з чітко визначеними повноваженнями стосовно володіння, користування і розпорядження певним майном. Без права власності та його відображення у конкретних документах бухгалтерський облік втрачає свій сенс.

Насправді важко сьогодні уявити відображення у бухгалтерському обліку формування статутного капіталу або придбання/продаж необоротного активу чи отримання кредиту в банку відірвано, без врахування юридичного аспекту змін права власності на об'єкт. Стосовно ФГЖ, пов'язаних з приміщенням товарно-матеріальних цінностей в межах підприємства, списанням собівартості готової продукції на реалізацію, нарахуванням амортизації на необоротні активи та інші, існують різні погляди вчених. На їх думку, такі ФГЖ прямо не впливають на зміну права власності на майно і в результаті не можуть бути пов'язані з правом. Виходить, що за здійснення таких ФГЖ (внутрішнє переміщення запасів, товарів, зменшення первісної вартості необоротного активу при нарахуванні амортизації, визначення та списання собівартості готової продукції та інші), відображення в бухгалтерському обліку таких ФГЖ ніхто не несе відповідальності, вони не мають відношення до власності або матеріальні цінності нікому не ввірені. Вважаємо такі погляди хибними. Навіть у бухгалтера із власником або директором підприємства є економіко-правові відносини, які проявляються через трудовий договір або контракт.

Також В.В. Головач наголошує на наявність розбіжностей стосовно регулювання господарських операцій у цивільному і податковому законодавстві, а також у стандартах бухгалтерського обліку, які завдають значної шкоди як окремим підприємствам, так і економіці країни. Такі розбіжності тією чи іншою мірою спонукають до застосування різного роду тіньових схем з метою ухилення від оподаткування.

Кримінологічні дослідження підтверджують про наявність тенденції постійного зростання обсягів економічної злочинності в нашій державі. При цьому звертають увагу на той факт, що криміналізація економіки негативно позначилась на всій правовій системі України. Нормотворчі процеси набули викривленого змісту і здійснюються при повному ігноруванні реальної ситуації.

Для вирішення такої ситуації, Г.П. Єригіна у своїх наукових працях пропонує розробити єдину і не суперечливу термінологію як для бухгалтерів, юристів, так і для користувачів. На її думку не повинно бути суттєвих протиріч між поняттями права і бухгалтерського обліку. І хоча процес становлення правового забезпечення бухгалтерського обліку далекий до завершення, необхідно звернутися до історії розвитку бухгалтерського обліку. Удосконалення регламентації бухгалтерського обліку слід розглядати як економіко-правову задачу. Повністю погоджуємося з такою думкою.

ВИСНОВКИ

Отже, враховуючи основні підходи науковців стосовно трактування економіко-правового аспекту подвійного запису фактів господарського життя, аналіз практики застосування розрізів інформації, що містить ФГЖ, сформовано наступні висновки:

1. Взаємодія та взаємозв'язок економічної та правової складової інформації ФГЖ з подвійним записом та в цілому з бухгалтерським обліком склалися історично і обумовлені об'єктивною реальністю.

2. За допомогою подвійного запису фіксується і розкривається взаємозв'язок економіко-правових відносин підприємства.

3. Економіко-правові розрізи інформації про факти господарського життя впливають на визначення подвійного запису та кореспонденцію рахунків, що мають важливе значення для користувачів якісної облікової інформації.

4. Питання взаємозв'язку обліку та права залишається предметом дискусій тривалий час. Ігнорування економіко-правового аспекту подвійного запису фактів господарського життя у бухгалтерському обліку призводить до роз'єднання (розриву) досліджень науковців

за цією тематикою та протиріч, неоднозначного тлумачення правового регулювання бухгалтерського обліку та господарської діяльності підприємств.

Список використаних джерел

1. Бугаев А.В. Бухгалтерский учет имущественных обязательств в системе гражданско-правовых отношений предприятий: теория, методология, методика: дисс. ... доктора экон. наук. Минск, 2003. 246 с.

2. Головач В.В. Правова природа бухгалтерського обліку та її значення для його вдосконалення. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 10. С. 13-22.

3. Давидюк Т.П. Подвійний запис в бухгалтерському обліку: теорія і практика застосування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата екон. наук. Київ, 2003. URL: irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64

4. Єригіна Г.П. Право бухгалтерського обліку як інститут господарського права. URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/5122/15-Erigina.pdf

5. Мельник В.І. Кожен п'ятий. Як в Україні карають за економічні злочини та що з цим робити? URL: http://h.ua/story/442946/

6. Пилявець О.В. Подвійний запис як методологічний прийом в забезпеченні якості бухгалтерської інформації // Збірник наукових праць ВНАУ. № 2 (53). Т. 3. 2011. С. 84-88.

7. Пятов М.Л. Теория и практика бухгалтерского учета: научная школа Я.В. Соколова. URL: https://cyberleninka.ru/article/v/teoriya-i-praktika-buhgalterskogo-ucheta-nauchnaya-shkola-ya-v-sokolova;

8. Рудановский А.П. Теория балансового учета: введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. М.: Макиз, 1928. 429 с.

9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2006. 525 с.

10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік – базовий інструмент державної регульованої політики забезпечення фінансово-економічної стабільності та економічного розвитку. URL: http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/2256/Sopko_Sopko_Bukhhalterskyi_oblik_bazovyi.pdf?sequence=1

References

1. Buhaev A.V. Accounting of property obligations in the system of civil-legal relations of enterprises: theory, methodology, methodology: diss. ... doctor econ. sciences. Minsk, 2003. 246 p. (in Russian)

2. Holovach V.V. Legal nature of accounting and its importance for its improvement. Accounting and auditing. 2014. № 10. pp. 13-22. (in Ukrainian)

3. Davydiuk T.P. Double entry in accounting: theory and practice of application: abstract of dis. for the science degree of candidate of economics sciences. Kyiv, 2003. URL: irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64 (in Ukrainian)

4. Yeryhina H.P. The right of accounting as an institute of economic law. URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/5122/15-Erigina.pdf (in Ukrainian)

5. Melnyk V.I. Every fifth. How are Ukraine punished for economic crimes and what to do with it? URL: http://h.ua/story/442946/ (in Ukrainian)

6. Pylyavets O.V. Double entry as a methodological method for ensuring the quality of accounting information // Collection of scientific works of VNAU. № 2 (53). Vol. 3. 2011. pp. 84-88. (in Ukrainian)

7. Pyatov M.L. Theory and practice of accounting: scientific school of Ya.V. Sokolov. URL: https://cyberleninka.ru/article/v/teoriya-i-praktika-buhgalterskogo-ucheta-nauchnaya-shkola-ya-v-sokolova (in Russian)

8. Rudanovskii A.P. Theory of the balance of the account: introduction to the theory of the balance of the account. The balance sheet as an object of the account. Moscow: Makiz, 1928. 429 p. (in Russian)

9. Sopko V.V. Accounting in the management of the enterprise. Kyiv: KNEU, 2006. 525 p. (in Ukrainian)

10. Sopko V.V. Accounting is the basic instrument of the state regulated policy of ensuring financial and economic stability and economic development. URL: http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/2256/Sopko_Sopko_Bukhhalterskyi_oblik_bazovyi.pdf?sequence=1 (in Ukrainian)