

UDC 657.01

JEL: M41



РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ: ЕЛЕМЕНТИ КОНЦЕПЦІЇ

Гуцайлук З.В.,

д.е.н., професор кафедри обліку у виробничій сфері, Тернопільський національний економічний університет

- A** *Аргументовано необхідність реформування системи бухгалтерського обліку в Україні в органічній єдності з формуванням ринкового середовища. Доведено, що цей процес торкається облікової системи не лише як виду практичної діяльності, а й бухгалтерського обліку як науки, котра розвивається за своїми об'єктивними законами. На перший план при цьому виходять питання удосконалення способів і прийомів збирання, узагальнення та сегментації в необхідних розрізах управлінської інформації. Описано об'єктивні причини необхідності розробки попередньої концепції реформування, яка повинна стати основою для вирішення актуальних проблем бухгалтерського обліку, серйозним підґрунтям під час розробки перспективних програм розвитку суб'єктів господарювання.*
- B** *Система бухгалтерського обліку, ринкове середовище, концепція, концептуальні підходи, концепція розвитку бухгалтерського обліку.*

РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УКРАИНЕ: ЭЛЕМЕНТЫ КОНЦЕПЦИИ

Гуцайлук З.В.,

д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета в производственной сфере, Тернопольский национальный экономической университет

- A** *Аргументирована необходимость реформирования системы бухгалтерского учета в Украине в органическом единстве с формированием рыночной среды. Доказано, что этот процесс затрагивает учетную систему не только как вид практической деятельности, но и бухгалтерский учет как науку, которая развивается по своим объективным законам. На первый план при этом выходят вопросы совершенствования способов и приемов сбора, обобщения и сегментации в необходимых разрезах управленческой информации. Описаны объективные причины необходимости разработки предварительной концепции реформирования, которая должна стать основой для решения актуальных проблем бухгалтерского учета, серьезным основанием при разработке перспективных программ развития хозяйствующих субъектов.*
- B** *Система бухгалтерского учета, рыночная среда, концепция, концептуальные подходы, концепция развития бухгалтерского учета.*

REFORMING OF ACCOUNTING UKRAINE: ELEMENTS OF THE CONCEPT

Hutsaylyuk Z.V.,

Doctor of Economics, Professor of Department of Accounting in the Manufacturing Sector, Ternopil National Economic University

- A** *And the need to reform the accounting system in Ukraine in organic unity with the formation of the market environment is argued. It is proved that this process affects the accounting system not only as a kind of practice, but also an accounting as a science that develops according to objective laws. Issues of improvement of methods and techniques to collect, synthesize and segmentation of management information in necessary angles come to the fore. The objective reasons for the need to develop a preliminary concept of reform are described, which must be the foundation for solving urgent problems of accounting, a good reason in drawing prospective programs for the development of business entities.*
- B** *Accounting system, market environment, concept, conceptual approaches, concept of the accounting development.*

Постановка проблеми

Нове індустріальне суспільство (за висловом Дж.К. Гелбрейта), побудоване на інформації, вимагає підходів до формування та критеріїв її якості. При цьому об'єктом особливої уваги стає бухгалтерський облік як центр інформаційного забезпечення виробничої та комерційної діяльності суб'єктів господарювання. Зафіксована в ньому за допомогою спеціальних методичних і технічних прийомів інформація після певного переформування є основою інформаційного забезпечення управління економікою на макрорівні.

Реформування чинної системи бухгалтерського обліку, яка існувала в часи адміністративно-командної системи управління і для задоволення інформаційних потреб практично була непридатною, розпочалося ще в перші роки становлення повноцінних ринкових відносин. Однак при цьому основні зусилля економістів спрямовувалися на аналіз зарубіжних систем обліку й контролю з метою запозичення позитивного досвіду. Реальні дослідження з питань удосконалення способів і прийомів збирання, узагальнення та сегментації інформації

в необхідних для управління розрізах ні в Україні, ні в більшості країн – республік колишнього Радянського Союзу практично не проводилися.

Таким чином, розвиток теорії бухгалтерського обліку в Україні відбувався, по-перше, повільно, по-друге, спонтанно й, по-третє, безсистемно. Намагання економістів розглядати окремі теоретичні аспекти, на жаль, швидше нагадують інтерпретацію відомих істин. Насамперед йдеться про уточнення принципів, предмета, методу чи об'єктів бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питаннями напрацювання концептуальних засад формування нової інформаційної системи, яка б максимально відповідала вимогам ринкового середовища, почали займатися ще в часи адміністративно-командної системи управління народним господарством корифеї бухгалтерської науки – російські вчені В.Ф. Палій, Я.В. Соколов і український економіст Б.І. Валусь. Саме вони аргументовано довели, що в будь-якій суспільно-економічній формації бухгалтерський облік – це насамперед інформаційна система, основним призначенням якої є забезпечення процесу формування як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень. Після переходу економіки України на ринкові відносини вагомий внесок у розв'язання зазначеної проблеми зробили С.А. Кузнецова, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, С.Ф. Легенчук, Ю.Я. Литвин, Л.Г. Ловінська, В. Моссаковський, О.М. Петрук, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та інші.

Мета статті полягає в обґрунтуванні потреби напрацювання єдиних правил формування інформаційної облікової системи та норм і правил фіксації інформації з наступним її узагальненням в інформаційні потоки для максимально можливого задоволення потреб оперативного й стратегічного управління суб'єктами господарювання.

Виклад основного матеріалу

Питання розвитку теорії бухгалтерського обліку слід розглядати в контексті його загального трансформування як системи, відповідно до вимог ринкової економіки.

Однак думки економістів щодо практичної реалізації цієї ідеї були не лише різними, а й в окремих випадках діаметрально протилежними. Зокрема, деякі з них взагалі вважали будь-яку реформу бухгалтерського обліку недоцільною, інші виступали за зважені при цьому дії, переважно пов'язані з переходом на міжнародні стандарти.

Щодо представників першої позиції, то, по-перше, їх було небагато, оскільки лише окремі з українських вчених – фахівців з бухгалтерського обліку¹ вважали систему збору, опрацювання та використання облікової інформації, сформовану в умовах адміністративно-командної системи управління державною формою власності, такою, що має право на існування й у ринковому середовищі.

Що стосується інших позицій, то автор цих рядків із самого початку був проти поспішності в розробці й тим більше введенні в дію національних стандартів бухгалтерського обліку, хоч обома руками «за» перехід на міжнародні принципи обліку: не можна, нехай і власною, але вузькоколією виїхати на широку дорогу! На жаль, ідеального в реальному світі не існує – від помилок не застрахований ніхто. Але поспішність, з якою приймалися національні положення (стандарти), вплинула на їх якість і призвела до численних змін та уточнень.

Зазначене вище дає нам підстави стверджувати про неповну готовність як наукової громадськості, так і Міністерства фінансів до облікової реформи. При цьому основним прорахунком, на наш погляд, стала відсутність попередньо розробленої концепції.

Для чого потрібна попередня концепція реформування бухгалтерського обліку? Насамперед для того, що йдеться не про просту формальність, а про вдосконалення (переформатування) в масштабах держави цілої й цілісної інформаційної системи. Реформування зачіпає систему обліку не лише як вид практичної діяльності, а й бухгалтерський облік як науку, котра розвивається за своїми об'єктивними законами. Про це правильно сказав відомий російський вчений Я.В. Соколов: «Люди мають зрозуміти, що бухгалтерський облік – це велика наука. Бухгалтер не фотограф, бухгалтер – художник, творець! Прибуток створюють не робітники, як вчив Карл Маркс, не капітани індустрії, начальники й адміністрації, як вчив Шумпетер, – прибуток створюють бухгалтери. Тому, вибираючи методологічні варіанти, вони формують або прибуток, або збитки».

Із запровадженням реальних ринкових відносин в економіці України цілком закономірно постала проблема формування для потреб управління інформаційної системи, яка б якнайповніше відповідала його цілям та основним завданням. На перший план при цьому виходять питання удосконалення способів і прийомів збирання, узагальнення та сегментації в необхідних розрізах управлінської інформації.

¹ Автор не вважає за потрібне називати конкретні прізвища, оскільки більшість з них, на жаль, вже відійшла в кращі світи й, очевидно, не має змоги відстояти свою позицію.

Оскільки концепції розвитку обліку в Україні немає, то виникає питання стосовно його майбутнього, логічне вирішення якого пропонують Валерій Моссаковський і Тетяна Кононенко: «На нашу думку, настав період, коли слід проаналізувати сучасний стан обліку, уточнити організаційні та методологічні аспекти функціонування існуючої облікової системи в Україні та в інших країнах, визначити досягнення та розробити шляхи поліпшення й напрями подальшого вдосконалення інформаційного забезпечення управління економікою України та його окремих ланок» [7, с. 8].

Однак починати такий аналіз, на наш погляд, потрібно з можливостей запозичення при цьому основних облікових теорій. Найпоширеніше трактування зазначеного поняття пов'язане з формуванням такої послідовності міркувань, яка обґрунтовує та пояснює закон подвійності відображення господарських операцій і безпосередньо метод подвійного запису. Оскільки бухгалтерський облік розвивається в органічній єдності з розвитком технічних можливостей комп'ютерної техніки, то й технічна первинна фіксація даних, їх подальше формування в систематизовані інформаційні потоки з метою подальшого використання в підготовці обґрунтованих управлінських рішень лягає на останню. Однак методологія, методика й організація процесу формування інформаційної облікової системи є одним з основних напрямів розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Часто складно встановити, що саме слід розуміти під поняттям «теорія» в такій науці, як бухгалтерський облік. Можливо, саме тому в економічній літературі є чимало різних трактувань цього поняття. Детальне вивчення їх суті, незалежно від періоду появи, може бути корисним при формуванні нових концепцій облікових інформаційних систем.

Очевидно, що поняття «теорія» може використовуватись для пояснення систематичного розкриття правил чи системи ідей і тверджень, що пояснюють групу фактів і явищ або суб'єкта знання стосовно мистецтва, на відміну від його практики [17, с. 590]. Теорія (з грец. – розгляд, дослідження) – вчення, система ідей чи принципів. Розглядаючи сутність теорії обліку, передусім слід визначити, що розуміють під цим поняттям, оскільки аналіз праць вітчизняних та зарубіжних дослідників дав можливість встановити, що їх погляди стосовно розуміння сутності теорії обліку значно відрізняються. Так, М.В. Глаутье та Б. Андердоун зазначають, що слово «теорія» використовується в обліковій літературі як різні рівні, а згадування про «теорію обліку» може означати лише спекулятивні інтерпретації чи емпіричні пояснення без зазначення конкретного рівня теорії [18, с. 19].

Автор взяв на себе сміливість сформулювати власну, суб'єктивну думку про те, що на відміну від першого глобального поняття, облікові теорії є не чим іншим, як локальними елементами (частинами) загальної теорії. Як правило, вони об'єднують певні групи невирішених наукових проблем.

Російський корифей бухгалтерської науки професор Я.В. Соколов вважав, що XIX століття – це час, коли згасла наївна віра в бухгалтерський облік як засіб виховання нового й досконалого покоління людей [13, с. 108]. Разом із тим саме в XIX столітті народилася наука бухгалтерії – рахунковедення. Облік з набору емпіричних і догматично регламентованих правил перетворився на засіб дослідження господарської діяльності та власної методології. Батьком бухгалтерської науки, за визнанням більшості тогочасних економістів, став засновник ломбардської школи Франческо Вілла (1801–1884). Сутність своїх поглядів Вілла сформулював так: «рахівництво включає в себе серію економічних і адміністративних знань, необхідних для мистецтва вести книги: мета рахівництва полягає в тому, щоб контролювати рух господарських цінностей, які знаходяться в господарстві до початку будь-якого періоду; далі мета рахівництва полягає в тому, щоб відзначити передбачувані доходи й витрати у зв'язку із заповненими доходами та витратами». Вілла, не без впливу д'Анастасіо, перейшов від персоніфікації до персонілізації рахунків, замість ототожнення рахунків з особою він вводив рахунок для особи. При цьому об'єктом обліку Вілла вважав не правові відносини, а матеріальні або грошові цінності, у зв'язку з якими виникають ці відносини. Бухгалтерський облік був для нього комплексною економіко-правовою дисципліною, водночас він підкреслював, що йдеться не просто про юриспруденцію, а про адміністративне право [1].

Принагідно зазначимо, що саме італійська бухгалтерська школа в XIX столітті була найактивнішою в розвитку його теорії.

Необхідно звернути увагу на тезу представників Тосканської школи – розробників логісмографії (логос – розум, графія – опис) про те, що облік кошторису та облік майна на бюджетних підприємствах не може вестися за принципами традиційної подвійної комерційної бухгалтерії. Тому потрібен синтез, який би й вирішив це, як казав видатний італійський вчений Дж. Чербоні, невирішене для нього завдання [13, с. 118–119].

Більш того, осмислення напрямів трансформації системи бухгалтерського обліку в контексті з дослідженням облікових теорій має базуватися не лише на автоматичному перенесенні основних

його принципів, які діють у країнах зі сталою ринковою економікою, а й на критичному аналізі пропозицій провідних вчених-економістів з колишнього Радянського Союзу, а також тих, чия наукова діяльність припадає на дорадянський період.

Насамперед йдеться про основні облікові теорії, під якими, за твердженням А.М. Галагана, розуміють «...сукупність роздумів, які пояснюють ті чи інші технічні прийоми облікової практики, звідси випливає, що обліковою теорією є саме вчення, мета якого полягає в тому, щоб дати принципове обґрунтування певним технічним прийомам, використовуваним у практиці рахівництва; відповідно, до завдань тієї чи іншої облікової теорії завжди входить пояснення та принципове обґрунтування таких технічних прийомів, як записи на рахунках, складання перевірного балансу, записи за колективними та елементарними рахунками і т. д.» [2, с. 13].

Очевидно, що в цій публікації неможливо дати повну характеристику всіх наукових теорій. У першу чергу пропонується звернути увагу на вчення Ф.В. Єзерського, Е.Е. Фельдгаузена, М.У. Попова, А.К. Рощановського, Л.І. Гомберга та ін.

Ф.В. Єзерський мав би зацікавити сучасних вчених не лише як автор так званої «потрійної бухгалтерії» (надходження – витрати – залишок), а насамперед формуванням нових завдань бухгалтерського обліку: визначення за допомогою облікових записів результатів господарської діяльності на будь-яку дату, органічна єдність синтетичного й аналітичного обліку, досягнення внутрішнього контролю шляхом попередньо заданого в обліку збігу контрольних сум тощо.

В обліковій теорії Е.Е. Фельдгаузена найважливішим насамперед є те, що він сприймав облік як засіб управління підприємством.

М.У. Попов відомий нащадкам доволі оригінальним трактуванням бухгалтерського обліку як науки математичного циклу й дослідженням принципу подвійного запису за допомогою математичних методів (ще одним російським бухгалтером-теоретиком, який розглядав облік як науку математичну, був Йосиф Янковський).

Цікавим з позицій вибору напрямів трансформації нині діючої в Україні системи бухгалтерського обліку є вчення А.К. Рощаховського, який розглядав бухгалтерський облік як джерело фінансової інформації для сплати податків. На думку Я.В. Соколова, саме А.К. Рощаховський, котрого можна вважати одним з перших бухгалтерів, зрозумів значення економічного аналізу. Він підкреслював, що результат, виведений у балансі, з'ясовується лише при детальному

вивченні балансу, що часто є дуже складним завданням [13, с. 274].

Одним з найталановитіших бухгалтерів-теоретиків XIX–XX століть був Л. Гомберг, який вважав, що завданням облікової теорії є дослідження економічної діяльності індивідуального господарства; в результаті такого дослідження облікова наука повинна одержувати певні письмові дані про роботу того чи іншого господарства з їх оцінкою у грошовій валюті. Таким чином, облікова наука є наукою про економічну діяльність того чи іншого індивідуального господарства; саме тому він вважав за необхідне називати облікову науку не рахунковеденням, а економологією [13, с. 65].

Наука економологія ставить за мету не тільки фіксацію господарських актів (явищ, операцій), а й дослідження бюджету підприємств, проблем контролю, статистики тощо. На нашу думку, у вченні Л. Гомберга найголовніше те, що він пов'язував цілі обліку з оцінкою. Чи не вперше в економічних науках шляхом логічного узагальнення діючої практики він здійснив спробу класифікації видів оцінки. Найцікавіше, що, окрім запропонованої Л. Гомбергом первинної, ринкової, відновної, номінальної, експертної, залишкової, правової (для активних статей), у цьому переліку є так звана оцінка для пам'яті, тобто номінальна оцінка, яка не має ні економічного, ні юридичного змісту. Запропонована ним окрема наука економологія складається з таких розділів: оцінка, інвентар, кошторис (бюджет), бухгалтерія, звітність, контроль [13, с. 260]. Якщо вникнути в суть зазначеного переліку, то, з певними застереженнями, Л. Гомберга можна вважати першим розробником теоретичних засад управлінського обліку.

Подальший розвиток суспільства підтвердив тезу Л. Гомберга про важливість економічної оцінки діяльності суб'єктів господарювання.

Обмежимося аналізом лише тих облікових теорій, які й нині можуть використовуватись у розвитку сучасної теорії та практики бухгалтерського обліку в Україні, в розробці його концепції.

При формуванні концептуальних засад нової парадигми бухгалтерського обліку в Україні потрібно взяти до уваги той факт, що суттєво змінюється його місце в ринковій економіці. Очевидно, що, по-перше, реформування – безперервний процес, постійний рух, і, по-друге, основною його метою є формування об'єктивної, відкритої для бізнесменів і виробничих колективів інформаційної системи. На жаль, саме об'єктивності та відкритості сьогодення економіка України не потребує. Хоча, на наш погляд, все це питання

часу – якщо нічого не робити, то й результату не буде.

Саме тому, на думку автора, перш за все потрібно переосмислити основні його функції: інформаційну, контрольну й оцінювальну.

В економічній літературі як радянського, так і пострадянського періоду в більшості випадків бухгалтерський облік трактується як окрема функція управління, як підсистема інформаційної системи підприємства. Аналіз літературних джерел дає змогу зробити висновок про «приниження» її значення в загальному процесі інформаційного забезпечення процесу управління на рівні суб'єктів господарювання. Адже очевидно, що основні «правила гри» зі збору, опрацювання та формування у вигляді, придатному для прийняття управлінських рішень, техніко-економічної та правової інформації про факти господарської діяльності розробляються саме бухгалтерським обліком. До речі, Комітет американської облікової асоціації ще в 1965–66 роках ХХ століття під час розробки основної теорії обліку визначив його як інформаційну систему. При цьому зазначалось, що облік має справу з проблемами такого самого рівня, як і багато загальних інформаційних систем. Зокрема, облікова інформаційна система містить вісім функціональних елементів, котрі притаманні загальній інформаційній системі: сприйняття, реєстрація, пошук, зберігання, обробка, передача, представлення і прийняття рішень [8, с. 84].

Відповідно до зазначеного, окремі українські економісти останніми роками почали розглядати бухгалтерський облік саме як систему. Сутність такої системи досліджує Ю.А. Кузьмінський, який дійшов наступного висновку: «Система бухгалтерського обліку – це методи та методика їх застосування, форми, за якими він ведеться» [4, с. 11]. В.В. Сопко на всеукраїнській конференції в Тернополі наголосив: «Немає в обліку поняття «інформаційна система», є бухгалтерська інформація. Немає поняття «інформаційна система в обліку і аудиту», є бухгалтерська інформаційна система» [14, с. 188].

Можна констатувати, що основне призначення інформаційної бухгалтерської системи полягає у формуванні окремих інформаційних потоків для потреб управління виробничою та фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання або ж в інформаційному забезпеченні власників та інших замовників даних.

Тут виникає проблема місця контрольної функції бухгалтерського обліку, функції, яка в умовах адміністративно-командної системи управління мала в обліковій системі, на нашу думку, гіпертрофоване значення. Ще в 1994 році відомий

російський вчений О.С. Нарінський зазначав, що пов'язані з ліквідацією адміністративно-командної системи зміни в організації та веденні контролю змушують по-новому осмислювати поняття законності. В нових умовах, коли відпадає ідеологічне трактування багатьох понять, уявлення про єдину форму власності замінюються поняттям господарської багатокладності, виникають розбіжності, а в окремих випадках – суперечності між державою та груповими інтересами, між керуючими й керованими, між колективом і окремими особами [9, с. 8–9].

Хоч логіка необхідності існування контролю саме в системі бухгалтерського обліку є. Для цього достатньо згадати видану більше двадцяти років тому фундаментальну монографію М.В. Кужельного, в якій зазначено, що, по-перше, всі обліковані бухгалтерією об'єкти певним чином контролюються і, по-друге, при цьому об'єкти обліку збігаються з об'єктами контролю [3, с. 7, 17].

На жаль, бажання посилити контрольне значення обліку залишається й нині. Йдеться насамперед про захищену нещодавно докторську дисертацію В.Ф. Максимової на тему «Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим виробництвом». Справедливо зазначаючи, що контроль як функція управління властивий будь-якій суспільно-економічній формації і що особливу значущість у ринковій економіці він набуває на рівні суб'єктів господарювання не лише як спосіб формування інформації про ефективність використання майна власників (акціонерів), а й важлива складова управління виробничо-фінансовою діяльністю, докторантка разом із тим необгрунтовано фетишизує контроль, наділяючи його невластивими функціями й об'єктами. Зокрема, пропонує оцінювати засобами контролю якість можливих варіантів управлінських рішень, контролювати якість обліку та достовірність звітних даних, а також якість проведення аналізу. Очевидно, що зазначене виходить за традиційні межі економічного контролю. У цьому зв'язку резонно виникає питання: а хто ж буде суб'єктом такого контролю?

Проблемам розробки концептуальних підходів щодо трансформації системи фінансового контролю в Україні відповідно до вимог ринкової економіки присвячено окрему Всеукраїнську наукову конференцію, яка відбулася в Тернополі 22–24 квітня 2007 року. В обговоренні взяли участь майже всі провідні вчені України – фахівці з бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту. Вони критично проаналізували чинну систему контролю, реальний стан державного фінансового контролю

в ринковій економіці, роль і місце фінансового контролю й аудиту на рівні суб'єктів підприємницької діяльності.

На конференції прозвучала така теза: «Фінансовий контроль належить до наук фінансового циклу й до бухгалтерського обліку жодного відношення не має». Хоч вона і не знайшла повної підтримки в учасників конференції, але окремих науковців змусила замислитися.

У багатьох виступах прозвучали пропозиції переглянути значення контрольної функції обліку як невластивої йому в умовах ринкової економіки. Інакше кажучи, бухгалтерський облік – це насамперед інформація, а контролювати мають інші служби, особи (в першу чергу менеджери).

Очевидно, що викладене вище має принципове значення, а його конкретне вирішення (або хоча б підходи, бачення) повинно бути закладене в концепцію бухгалтерського обліку.

Об'єктом уваги науковців, на нашу думку, має стати й проблема місця оцінювальної функції обліку. Оцінка є визначальним елементом методу бухгалтерського обліку. Очевидно, що основною вимогою, яка ставиться до оцінки, є її реальність (хоча, за переконанням багатьох зарубіжних економістів, у цій справі є багато суб'єктивного).

До речі, про оцінку як самостійну (окрему) функцію бухгалтерського обліку заговорили лише останніми роками ХХ століття. До цього в радянській економічній науці її трактували лише як спосіб вираження на певному рівні в грошовому вимірнику засобів господарства. На думку П.П. Німчинова, «грошова оцінка не є складовою методу бухгалтерського обліку, так само як вона не є методом у інших економічних дисциплінах, де її використовують (політекономії, статистиці, фінансах, галузевих економіках тощо). Грошова оцінка є умовою, за наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватись, і виконує функцію не методу, а загального вимірника засобів, прийнятого в народному господарстві» [10, с. 133]. Два роки тому В.Г. Макаров, навпаки, стверджував, що оцінка є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки без грошового вимірювання на сучасному етапі розвитку неможливо одержати узагальнюючі показники [6, с. 98]. Слід зазначити, що такої думки дотримувалась більшість тогочасних економістів.

Формування ринкових відносин в економіці України поставило якісно нові умови перед оцінкою, функції якої значно розширились. Насамперед вона вже не сприймається як технічний прийом вартісного вимірника активів і зобов'язань, а є методологічною основою визначення реальної вартості в

умовах збалансованості попиту і пропозицій. При цьому аж ніяк не відповідає дійсності твердження про те, що «...наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку, присвячених теоретичним засадам оцінки, не було в Україні протягом останніх десяти років» [5, с. 1]. Питання оцінки було об'єктом дослідження українських вчених. Справа в іншому: розглядати оцінку як елемент методу, як функцію, властиву винятково бухгалтерському обліку, чи як загальноекономічну категорію?

Питання виникло не сьогодні. Російські економісти В.Ф. Палій і Я.В. Соколов ще в 1979 році констатували: «Довгий час переважала позиція, згідно з якою оцінка не виконується бухгалтером, а задається йому ззовні. «Бухгалтерія, – говорив Ф. Ляйтнер, – сама не оцінює. Вона не створює самостійно жодних оцінок, а лише їх залучає, особливо собівартість тих чи інших об'єктів, як тверді оцінки, як певний факт».

До революції аналогічну точку зору в нас розвивав А.І. Гуляєв: «Оцінка частин майна належить швидше до завдань політичної економії й господарської політики, ніж до рахівництва».

Іншого погляду дотримувались Е. Леоте й А. Гільбо. Вони вважали, що «...ціни одержуються від рахівництва, а не встановлюються довільно на основі більше чи менше виявлених і більше чи менше достовірних оцінок» [11, с. 94–95].

Таким чином, із проведеного В.Ф. Палієм і Я.В. Соколовим дослідження випливають принаймні два висновки-запитання:

1. Оцінка є категорією, властивою виключно бухгалтерському обліку чи це загальноекономічна категорія?
2. Оцінка об'єктивна чи суб'єктивна за своєю суттю?

Щодо другого запитання, то сьогодні це не предмет дискусії, оскільки будь-яка оцінка в ринковому середовищі є суб'єктивною. Складніше з першим. Досліджуючи місце оцінки в сучасній системі бухгалтерського обліку, Л.Г. Ловінська справедливо зазначає: «Система економічних оцінок базується на єдиних методологічних засадах, які притаманні й бухгалтерським оцінкам. Вони впливають зі спільного об'єкта для всіх оцінок – господарської діяльності як у межах підприємства, так і поза ними. До таких методологічних засад відносяться вимоги до оцінок та підходи до їх обчислення». Однак висновки з цього, на наш погляд, зроблено помилкові: «Визначено, що до економічних оцінок відносяться оцінки, які використовуються при реалізації певної функції управління або є її

результатом. Відповідно, економічні оцінки бувають плановими, бухгалтерськими, статистичними, фінансовими, аналітичними» [5, с. 10].

Очевидно, що коли, відповідно до мети кожної функції управління, встановлюватимуться свої правила оцінювання, то в кінцевому підсумку це призведе до непорівнянності низки показників. Про це застерігали й «класики» бухгалтерського обліку радянської доби. Наприклад, П.П. Німчинов писав: «Оцінка засобів у кожній ланці народного господарства по цих цінах забезпечує *єдність оцінки* в масштабі всієї країни. Це означає, що однакові засоби в балансах різних ланок народного господарства мають ту саму оцінку» [10, с. 133]. Тобто, як зазначали професори В.Ф. Палій і Я.В. Соколов, «усі підприємства використовують єдині методи оцінки окремих видів господарських засобів...» [12, с. 126].

Ми не претендуємо на право істини останньої інстанції, хоч стоїмо на позиціях необхідності використання на рівні суб'єктів господарювання єдиних підходів, єдиних принципів економічної оцінки капіталу й зобов'язань. Як приклад із сучасної практики наведемо принципи оцінки, прийняті у ФРН: обережність, достовірність і *порівнянність* (виділено нами) [12, с. 100]. Очевидно, що вони можуть змінюватись, але не на підставі особливостей окремих функцій управління, а лише зі зміною загальної стратегії розвитку підприємства.

Із зазначеного можна зробити висновок: проблема є і вона не така проста, як може здатися на перший погляд. Складність оцінки насамперед у тому, що, як справедливо зазначав у 1919 році французький економіст Жан Бурнісьєн: «Ціна речей не виражає їх цінності, а лише відношення між цінностями на певний момент» [13, с. 340].

Так чи інакше, але хоча б загальноприйняті у світовій практиці принципи оцінки мали бути задекларовані в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Очевидно, що, окрім вирішення проблем функцій бухгалтерського обліку, є й інші питання, які потребують серйозного дослідження. Йдеться про нове бачення як існуючих елементів методу обліку, так і обґрунтування необхідності нових. На нашу думку, нового трактування потребує документація як елемент методу бухгалтерського обліку у зв'язку з практично повною автоматизацією процесу фіксації, опрацювання інформації та формування інформаційних потоків для потреб споживачів.

Що стосується висловів окремих економістів, у яких піддано сумніву існування подвійного запису як елемента методу у зв'язку з тим, що тривалий час бухгалтери використовували

просту систему обліку й що цей елемент методу не використовується при веденні обліку на позабалансових рахунках, то, на наш погляд, їх аргументування не витримує критики. Подвійний запис поза сумнівом є особливим елементом методу бухгалтерського обліку. Очевидно, що це тема окремої дискусії, в процесі якої слід узагальнити наукові напрацювання вчених різних країн. Автор цих рядків, зокрема, пропонує звернути увагу на дві фундаментальні праці російського економіста К.Ю. Циганкова [15–16].

Очевидно, що подальший розвиток бухгалтерського обліку в Україні пов'язаний насамперед з критичним аналізом та переглядом його основних теоретичних засад, формуванням нових вимог до фінансової звітності, підготовки наукових кадрів і безперервної професійної освіти тощо. В розрізі цього можна готувати Концепцію. Власне кажучи, загальну її схему в обов'язковому порядку попередньо слід обговорити в наукових колах. Щоправда, виникає питання: як це зробити?

Проблеми організації наукових досліджень з бухгалтерського обліку завжди були для України актуальними. Йдеться про можливості формування наукового потенціалу для вирішення тих чи інших методологічних проблем бухгалтерського обліку.

Сьогодні проблемами методології бухгалтерського обліку займається Департамент податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку, створений внаслідок внутрішньої реорганізації системи управління Міністерства фінансів України. Також є Методологічна рада з бухгалтерського обліку, до складу якої входять висококваліфіковані науковці, спеціалісти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представники громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України з метою:

- організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Але навіть при тому, що в методологічній раді працюватимуть найкращі фахівці, вони – не вся наукова спільнота України з бухгалтерського обліку. Тому поспішати потрібно повільно,

а будь-які радикальні зміни в обліку мають бути особливо зважені. Наприклад, хто ж перешкоджає проведенню широкого обговорення як серед наукової громадськості, так і серед бухгалтерів-практиків доцільності затвердження окремого Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності? Адже його норми, згідно з пунктом 2, стосуються тих суб'єктів господарювання, в статутному капіталі яких є частка державної власності. Очевидно, що на практиці це призведе до необхідності введення різних «правил гри» щодо бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності. Це неприпустимо, оскільки загальні принципи ведення обліку зафіксовані в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де чітко зазначено: «Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством».

Практично з перших років незалежної держави бухгалтери боролись проти намагань податківців

підпорядкувати бухгалтерський облік фіскальним цілям.

Але, на жаль, чинні на сьогодні в Україні громадські організації малочисленні й, відповідно, не мають авторитетного впливу не тільки на реформування системи бухгалтерського обліку, а й на будь-які зміни методики його ведення на рівні суб'єктів господарювання.

Висновки

На основі викладеного вище можна зробити висновок про необхідність певного переосмислення процесу реформування системи бухгалтерського обліку в Україні шляхом як розробки концепції, так і проведення низки організаційних заходів. Його слід розпочинати з критичного аналізу та переосмислення суті основних облікових теорій з метою запозичення усього позитивного для визначення основних елементів, котрі мають бути покладені в основу побудови практично нової інформаційної системи бухгалтерського обліку. На думку автора, все перераховане дасть змогу усунути існуючий сумбур, а в кінцевому підсумку – вибудувати загальну систему дій щодо побудови на рівні суб'єктів господарювання інформаційної бухгалтерської системи, максимально адаптованої до потреб ринкової економіки. Після цього практичне напрацювання методичних засад формування окремих масивів інформації в розрізі об'єктів обліку не становитиме особливих труднощів.

1. *Вилла Франческо (1801–1884)* [Електронний ресурс] / Мир словарей. – Режим доступа : http://mirslavarej.com/content_eco/villa-franchesco-1801-1884-916.html#ixzz2cazUytJ0. – Заглавие с экрана.
2. *Галаган А.М.* Основы общего счетоведения / А.М. Галаган. – М. : Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 320 с.
3. *Кужельный Н.В.* Бухгалтерский учет и его контрольные функции / Н.В. Кужельный. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
4. *Кузьмінський Ю.* Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8–11.
5. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : 08.00.09 / Ловінська Людмила Геннадіївна. – Київ, 2007. – 29 с.
6. *Макаров В.Г.* Теория бухгалтерского учета / В.Г. Макаров. – М. : Финансы, 1983. – 271 с.
7. *Моссаковський В.* Концепція обліку в Україні / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 8–13.
8. *Нарибаев К.Н.* Организация бухгалтерского учета в США / К.Н. Нарыбаев. – М. : Финансы, 1979. – 152 с.

9. *Наринский А.С.* Контроль в условиях рыночной экономики / А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 176 с.
10. *Німчинов П.П.* Загальна теорія бухгалтерського обліку / П.П. Німчинов. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с.
11. *Палий В.Ф.* Введение в теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.
12. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 279 с.
13. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
14. *Стенограма* Всеукраїнської наукової конференції «Фінансовий контроль в Україні: напрями трансформації» (м. Тернопіль, Інститут економіки і підприємництва, 22–24 квітня 2007 року) // Галицький економічний вісник. – 2007. – № 3. – С. 159–189.
15. *Цыганков К.Ю.* Очерки истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии / К.Ю. Цыганков. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 376 с.
16. *Цыганков К.Ю.* Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – 462 с.
17. *Chambers R.J.* Some observations on "Structure of accounting theory" / R.J. Chambers // The Accounting Review. – 1956. – (October).
18. *Glautier M.W.E.* Accounting. Theory and Practice / M.W.E. Glautier, B. Underdown. – London : Pitman Publishing, 1997. – 744 p.

1. *Villa Francesco* (1801–1884), [electronic resource] / World dictionaries. – Mode of access: http://mirslouvrei.com/content_eco/villa-franchesko-1801-1884-916.html#ixzz2cazUytJ0
2. *Galagan, A.M.* (1928), *Fundamentals of general accounting*. Moscow, Publishing House People's Commissariat of the USSR and the RSFSR, 320 p.
3. *Kuzhelnyi, N.V.* (1985), *Accounting and control functions*. Moscow, Finance and Statistics, 143 p.
4. *Kuzminskyi, I.A.* (2006), *What is a system of accounting?* // *Accounting and Audit*, No. 6, pp. 8–11.
5. *Lovinska, L.G.* (2007), *Assessment in modern accounting system of enterprises in Ukraine: abstract for diss. for a degree of Doctor of Econ.*: 08.00.09 / *Lovinska Lyudmila G.* Kyiv, 29 p.
6. *Makarov, V.G.* (1983), *Accounting Theory*. Moscow, Finances, 271 p.
7. *Mossakovskyy, B., Kononenko, T.* (2004), *The concept of accounting in Ukraine* // *Accounting and Audit*, No. 11, pp. 8–13.
8. *Naribaev, K.N.* (1979), *Accounting organization in the United States*. Moscow, Finances, 152 p.
9. *Narinskyi, A.S., Hajiyev, N.G.* (1994), *Control in a market economy*. Moscow, Finance and Statistics, 176 p.
10. *Nimchynov, P.P.* (1977), *The general theory of accounting*. Kyiv, High School, 240 p.
11. *Palyy, V.F., Sokolov, Y.V.* (1979), *Introduction to accounting*. Moscow, Finances, 304 p.
12. *Palyy, V.F., Sokolov, Y.V.* (1984), *Accounting theory*. Moscow, Finance and Statistics, 279 p.
13. *Sokolov, Y.V.* (1996), *Accounting: from the beginnings to the present day: manual for higher educ. instit.* Moscow, UNITY, 638 p.
14. *Transcript of Ukrainian scientific conference (2007), "Financial Control in Ukraine: trends for transformation"* (Ternopil Institute of Economics and Business, April 22–24, 2007) // *Galician Economic Journal*, No. 3, pp. 159–189.
15. *Tsigankov, K.Y.* (2004), *Essays on the history of accounting: the origin of double-entry bookkeeping*. Moscow, Accounting, 376 p.
16. *Tsigankov, K.Y.* (2007), *Essays on the theory and history of accounting*. Moscow, Masters, 462 p.
17. *Chambers, R.J.* (1956), *Some observations on "Structure of accounting theory"* // *The Accounting Review* (October).
18. *Glautier, M.W.E.* (1997), *Accounting. Theory and Practice*. / *M.W.E. Glautier, B. Underdown*. London, Pitman Publishing, 744 p.

Дата подання рукопису: 16.04.2014 р.