

Н.Т. КУЛІКОВА*(Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна)*

Проблеми адекватності принципів та елементів методу бухгалтерського обліку умовам розвитку інформаційного суспільства

Масштабне використання комп'ютерних систем збору і обробки інформації, збільшення їх ролі в управлінському процесі безумовно впливатиме на подальший розвиток бухгалтерського обліку і його традиційної парадигми. Метою даної статті є оцінка адекватності принципів та елементів методу бухгалтерського обліку умовам комп'ютерної форми ведення обліку. Розглянуто умови формування методології бухгалтерського обліку, яка виступає інструментом розкриття через бухгалтерські записи дійсного змісту господарського життя підприємства. Здійснено ретроспективний аналіз наукових підходів до ідентифікації елементів методу бухгалтерського обліку. В результаті дослідження методологічних передумов та способів моделювання традиційною системою бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства, виявлено та розкрито багато суперечностей і недосконалостей методології бухгалтерського обліку в частині елементів методу, на що наголошують як вітчизняні, так і західні вчені. Звернено увагу на технічну відсталість реалізації елементів методу бухгалтерського обліку з оглядом на досягнення у сфері автоматизації та програмування.

Ключові слова: елементи методу бухгалтерського обліку, інформаційно-комп'ютерні системи, принципи та правила обліку, моделювання, методологія бухгалтерського обліку.

Н.Т. КУЛІКОВА*(Житомирский государственный технологический университет, г. Житомир, Украина)*

Проблемы адекватности принципов и элементов метода бухгалтерского учета условиям развития информационного общества

Масштабное использование компьютерных систем сбора и обработки информации, увеличение их роли в управленческом процессе, безусловно, будет влиять на дальнейшее развитие бухгалтерского учета и его традиционной парадигмы. Целью данной статьи является оценка адекватности принципов и элементов метода бухгалтерского учета условиям компьютерной формы ведения учета. Рассмотрены условия формирования методологии бухгалтерского учета, которая выступает инструментом раскрытия через бухгалтерские записи действительного содержания хозяйственной жизни предприятия. Осуществлен ретроспективный анализ научных подходов к идентификации элементов метода бухгалтерского учета. В результате исследования методологических предпосылок и способов моделирования традиционной системой бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятия, выявлено и раскрыто много противоречий и несовершенств методологии бухгалтерского учета в части элементов метода, что отмечают как отечественные, так и западные ученые. Обращено внимание на техническую отсталость реализации элементов метода бухгалтерского учета с оглядкой на достижения в сфере автоматизации и программирования.

Ключевые слова: элементы метода бухгалтерского учета, информационно-компьютерные системы, принципы и правила учета, моделирование, методология бухгалтерского учета.

N.T. KULIKOVA*(Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine)*

Issues of Adequacy of Accounting Method Principles and Elements to Information Society Development Terms

Overall usage of data collection and processing computer system, their increasing role in managerial procedure will obviously affect further development of accounting and its traditional paradigm. The objective of this article is the assessment of adequacy of accounting method principles and elements to electronic forms of accounting. Terms of

accounting methodology development have been considered that serves as a tool for a company's actual economic life disclosure through accounting. Retrospective analysis of scientific approaches to accounting method identification has been carried out. Following the results of the research on methodological preconditions and modeling ways of the company business activity through traditional off-line accounting system, a lot of inconsistencies and shortcomings of the accounting methodology have been highlighted as to the method elements as noted by either native or western scientists. The focus has been also made upon technical backwardness of accounting method elements implementation given the achievements in automation and programming.

Keywords: *accounting method elements, information computer systems, accounting principles and rules, modeling, accounting methodology.*

Постановка проблеми. Сьогодні людство перейшло в інформаційну епоху, однією з характерних ознак якої є повна інформатизація суспільних процесів. В таких умовах особливо значення набувають науки, присвячені створенню знань. Бухгалтерський облік, на нашу думку, є саме такою наукою, оскільки генерує суспільно значиму інформацію про діяльність економічних агентів – суб'єктів господарювання.

Масштабне використання комп'ютерних систем збору і обробки різноманітної інформації, збільшення їх ролі в управлінському процесі безумовно впливатиме на подальший розвиток бухгалтерського обліку і його традиційної парадигми. Відтак доцільним є аналіз адекватності принципів та методів бухгалтерського обліку новим реаліям формування інформаційного суспільства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблему застосування принципів в межах методологічного регулювання бухгалтерського обліку розглядають у своїх працях такі вітчизняні вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов [4], С.Ф. Легенчук [16], Н.М. Малога [20], М.С. Пушкар, А.В. Рабошук [35], М.М. Шигун [55] та інші; дослідники Російської Федерації та Республіки Білорусь: В.В. Ковальов [11], М.І. Кутер [15], М.Ю. Медведєв [24], В.Ф. Палій, Я.В. Соколов [46, 45], В.І. Стражев; вчені інших зарубіжних країн: Дж.Дж. Бенстон, М. Добія [56], М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера, С. Панчева, А. Ріаї-Белкауї [60], Ж. Рішар, Е.С. Хендріксен, Р.Дж. Чемберс та інші. Дослідження окремих аспектів застосування принципів бухгалтерського обліку в кандидатських дисертаціях здійснили Н.А. Лоханова [17] (1998 р.), Д.В. Луговський [18] (2001 р.), А.В. Рабошук [36] (2004 р.); в докторських дисертаціях – С.Ф. Голов [5] (2009 р.).

Незважаючи на наявність великої кількості наукових праць, де ґрунтовно розглядаються різні рівні методології бухгалтерського обліку, залишається недостатньо дослідженою питання її актуальності в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних систем.

Метою статті є розгляд принципів та елементів методу бухгалтерського обліку з точки зору їх адекватності в умовах комп'ютерної форми ведення обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ідентифікуючи характеристики факту господарського життя бухгалтер за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки,

подвійний запис, баланс, звітність) концептуально перетворює їх, виходячи із принципів обліку. Для цього «...бухгалтер вирішує три найважливіші завдання: коли була здійснена господарська операція, яке її вартісне відображення і як можна класифікувати господарські операції» [28, с. 30]. Ще Л. Пачолі виділив чотири непорушних моменти, які повинні бути відображені в обліку: 1) суб'єкт, 2) об'єкт, 3) час і 4) місце. Цим моментам відповідає чотири питання: хто, що, коли і де? [42, с. 72]. Флорі виділяв: 1) дебітора, 2) кредитора, 3) суму і 4) характер факту. Перші дві вимоги передбачають виділення суб'єкта, третій - об'єкта. Центральне значення мала четверта вимога - характер (природа) факту господарського життя [42, с. 72]. Проте, приєднуємося до критики балансового рівняння Річарда Маттессіча: замість того, щоб розглядати економічні та соціальні взаємини, бухгалтерський облік фокусується тільки на об'єктах обліку [59].

Принципи та елементи методу бухгалтерського обліку є тією складовою методології бухгалтерського обліку, що майже повністю визначає що і яким чином буде відображено в обліку.

Методологія, що використовується наукою, є активним варіантом розкриття за допомогою бухгалтерських записів дійсного змісту господарського життя підприємства. Метод бухгалтерського обліку пояснює та передбачає засоби, прийоми та форми представлення фактів господарського життя (далі – ФГЖ) [2, с. 100; 50, с. 48; 19, с. 57; 26, с. 51-52; 10, с. 54; 30, с. 55-58; 21, с. 16; 54, с. 117]. Методи обліку на практичному рівні проявляються у використанні прийомів обробки отриманих і зафіксованих документально даних про події у діяльності суб'єкта господарювання.

Методи пов'язані з: організацією бухгалтерського спостереження у вигляді документації та інвентаризації; організацією бухгалтерського вимірювання у вигляді оцінки та калькулювання; з групуванням об'єктів бухгалтерського обліку – рахунки та подвійний запис; із узагальненням даних обліку, тобто балансове узагальнення інформації та зведення показників в цілях їх сприйняття користувачами [27, с. 122]. Такий підхід є описом схеми «інструментів», за допомогою яких ведеться облік, які, як зауважує Н.М. Малога та В.В. Євдокимов, є проявом загальнонаукового методу моделювання [23, с. 237]. А проф. Я.В. Соколов висловлюється ще конкретніше: «...вся система бухгалтерського обліку є не що інше, як інформаційна модель господарського процесу» [42, с. 558]. Тобто елементи методу бухгалтерського

обліку дозволяють формалізувати змістовні компоненти діяльності підприємства в інформацію про ФГЖ та представляти її у формі прийнятній для використання у процесі управління.

Для ідентифікації подій, явищ та процесів у рамках бухгалтерської наукової картини світу з метою їх формалізації та моделювання для представлення інформації у встановленій формі важлива наявність відповідних теорій або гіпотез, які, будучи достатньо обґрунтованими, вказували б на рамки допустимих при моделюванні спрощень [52]. У бухгалтерському обліку такими «рамками» є принципи¹ бухгалтерського обліку, що можна розділити на постулати² та правила³ [39, с. 82] бухгалтерського обліку, що визначають підхід до застосування елементів методу до формалізації дійсності.

Принципи не є сталими, вони змінюються за своїм складом, рівнем важливості тощо [41] так, як цього вимагає суспільство та ціннісно-цільові структури пізнання [14]. Загальне визнання облікових принципів залежить від того, наскільки вони відповідають трьом критеріям: доцільності, об'єктивності та здійсненності [15, с. 94]. Дослідимо відповідність таких принципів бухгалтерського обліку сучасному рівню розвитку суспільства та системного бачення в науці.

Сучасна система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні ґрунтується на принципах автономності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, обачності, єдиного грошового вимірника, періодичності, послідовності, повного висвітлення, що законодавчо закріплено у законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Загалом ці документи дублюють принципи обліку за міжнародними стандартами.

Українські вчені (Б.І. Валуєв [3], С.Ф. Голов [4], М.С. Пушкар [32, с. 15] та інші) у своїх працях вказують на поверховість та непристосованість до економічних реалій сьогодення вітчизняного законодавства з бухгалтерського обліку, зокрема і в частині встановлення принципів обліку. Так, проф. Б.І. Валуєв зазначає, що принципи без глибокого змістовного аналізу перенесені в нашу практику з перекладеного в Росії підручника з бухгалтерського обліку США [3, с. 4].

Окремі принципи бухгалтерського обліку, які застосовуються в зарубіжній практиці, у вітчизняній методології розглядаються як елементи методу бухгалтерського обліку, зокрема принцип двоїстості

(подвійного запису) [13, с. 95]. Багато вчених робить висновок про відсутність принципових різниць між МСФЗ та П(С)БО, так В.М. Жук вважає, що «...науково обґрунтованим є лише підхід до складання, подання й обробки фінансової звітності за категоріями підприємств на єдиній методологічній основі. Такою основою можуть бути або МСФЗ або національні П(С)БО. Зазвичай, в інтересах національної економіки краще застосовувати П(С)БО, тим більше, як нами з'ясовано, суттєвих розбіжностей між ними немає» [7, с. 106]. Проте, з точки зору ідентифікації та відображення в обліку ФГЖ, нами виявлено принципові відмінності, що пов'язані із використанням базового принципу обліку - обліку за методом нарахування.

Актуальним вважаємо використання принципу обліку за методом нарахування, що передбачає облікове відображення події в момент її здійснення не прив'язуючись до документального оформлення операції. Крім того, використовуючи можливості комп'ютерних інформаційних систем можна зберегти елемент доказовості реєстрації ФГЖ в обліку шляхом перенесення даної функції на запис на електронному носії (базі даних інформаційно-комп'ютерних систем), що, на нашу думку, сприятиме гармонізації обліку в рамках глобалізації і, в той же час, залишається пристосованим до українських умов ведення бізнесу.

Традиційна модель бухгалтерського обліку засобами подвійного запису відображає вплив матеріальних і нематеріальних потоків (активів) на зміну у правах власників (пасиву) використовуючи лише один атрибут – вартість. В залежності від того, яка вартість відображається у балансі, розрізняють два основні підходи: на основі статичної чи динамічної теорії. Поєднав статичний і динамічний підходи в трактуванні балансу Мокстер, який стверджував, що в одному випадку бухгалтеру потрібно знати фінансовий стан, а в іншому – фінансовий результат, тому в першому випадку потрібен статичний баланс, в іншому – динамічний [47, с. 148]. Існування таких базових протиріч зумовлює конфлікт завдань представлення даних про платоспроможність і рентабельність господарюючих суб'єктів, що характеризуються теоріями статичного і динамічного балансу. Більше того, змішування принципів динамічної та статичної теорії, що спостерігається в сучасних підходах до формування показників балансу, призводить до того, що такий баланс не дає змогу оцінити ні платоспроможність компанії, ні її фінансові результати. Отже, інтереси споживачів облікової інформації різноманітні, а сучасна методологія бухгалтерського обліку не пропонує способів задоволення інформаційних потреб одночасно всіх груп користувачів звітності в рівній мірі шляхом побудови єдиного комплексу фінансових моделей фірми.

Напрямки побудови і розвитку інформаційної підсистеми підприємства мають бути цілком підлегли цілям і задачам системи управління, а для цього повинні бути відповідним чином сформульовані

¹ Слово «принцип» вживається у загальнофілософському значенні як основа певної сукупності фактів та знань.

² Слово «постулат» вживається у загальнофілософському значенні як положення, що в рамках теорії визначається як істинне через свою очевидність, аксіома.

³ Слово «правило» вживається у загальнофілософському значенні як припис (дозвіл або вимога).

Бухгалтерський облік

принципи організації обліку і моделювання його об'єктів [3, с. 4].

Розглянемо більш детальніше елементи методу бухгалтерського обліку, за допомогою яких відбувається відображення ФГЖ в обліку.

Документування. Факт, відображений в первинному документі, обов'язково має наступні складові: сама операція у документі; юридичні відносини; правовідносини, що породжуються ним, та економічні відносини [30, с. 51]. Згадані аспекти у поєднанні формують факти господарського життя. За словами О.М. Петрука, «документація служить, перш за все, формою відображення операцій. Разом з тим, вона є і засобом обґрунтування записів» [31, с. 109]. Відзначимо, що сам факт у документі не відображається, в документі зазначається інформація про факт, яка залежить від способу інтерпретації події суб'єктом (особи, що становить документ), така інформація є моделлю події з точки зору законодавчих вимог до обґрунтування записів (такі вимоги є результатом взаємодії права та бухгалтерського обліку). По-друге, ФГЖ втілюють у собі інструменти і засоби поділу господарського процесу на такі частини, які дозволяють більш деталізовано описувати хід господарського життя.

Оцінка. Різні речі, - писав К. Маркс у першому томі «Капіталу», - стають кількісно порівнянними лише після того, як вони зведені до однієї і тієї ж єдності. Тільки так вони є однойменними, а отже, порівнянними величинами. Зведення множини предметів і не меншої множини валют до єдиного вимірника призвело до значно більших умовностей в економічній інформації, ніж це було раніше. Проте така умовність створила можливості для:

- а) конструювання системи рахунків;
- б) порівняння та оцінки всієї сукупності цінностей, прав та обов'язків, що входять в поняття предмету бухгалтерського обліку [42, с. 61].

М.П. Метьос та М.Х.Б. Перера вважають, що оцінка включає три елементи: а) об'єкт чи подію; б) підлягаючу кількісній оцінці властивість (якість, признак, характеристику) і в) шкалу змін чи сукупність одиниць, в яких можна виразити властивість [25, с. 270]. Проте, як переконливо показав Б.А. Успенський, навіть оцінки теперішнього відображають не реальний, а гіпотетичний момент, фіксувати який неможливо, так як неможливо зупинити сам час, тому при вимірюванні «ми свідомо відволікаємося від того, що насправді теперішнє вже реалізувалося в якійсь певній формі, і обговорюємо, таким чином, не реальне, потенційно можливе (з точки зору минулого) сьогодні» [51, с. 34]. Тому в теперішніх оцінках «ми трактуємо теперішнє як майбутнє, якого ще не існує» [51, с. 34], і в цьому сенсі оцінки сьогодні і майбутнього не відрізняються одна від одної і, відповідно, можуть бути побудовані за єдиною методикою, доповнює В.Я. Соколов [40, с. 109]. Вченим розроблено матрицю впливу фактору часу на види оцінок в бухгалтерському обліку, де на кожному з оцінок впливає параметр часу, якого стосуються умови

вимірювання та часу, до якого відноситься сам ФГЖ [40, с. 110].

Уявна точність бухгалтерських оцінок, відповідність облікових записів первинним документам, а значить, і самим фактам господарського життя, реальність даних бухгалтерської звітності - все це є досить і досить ілюзорним [43, с. 55-56]. Бухгалтерський облік, як і будь-яка соціальна наука, вже давно перейшов від спроб констатувати реальність до спроб винесення певних оціночних суджень щодо реальних господарських фактів, які лише частково можуть передати їх дійсний зміст. Тим не менш, саме ці оціночні судження дають сьогодні основу для прийняття управлінських рішень реальним учасникам реальних економічних операцій [29].

Калькулювання. В останні десятиліття спостерігається процес диверсифікації області застосування інформації про собівартість, з чого випливає різноманіття показників і підходів до їх розрахунку. Зокрема обчислюється собівартість одиниці продукції і певної сукупності продуктів; повна і скорочена собівартість; фактична, нормальна, нормативна, планова, прогнозна; собівартість нетрадиційних об'єктів калькулювання таких як операція, бізнес-процес, канал дистрибуції, життєвий цикл.

Розрахунок собівартості одиниці продукції за різними методиками забезпечує вирішення спеціальних завдань з ціноутворення, зміни продуктового портфелю, вибору політики закупівель або виробництва напівфабрикату власними силами. Повна собівартість одиниці продукції - компонент стратегічного управлінського обліку.

Прагнення до поєднання оперативності та повноти інформації про витрати досі не вирішується на практиці. Реагуючи на дану проблему, можна лише стверджувати, що абсолютна точність недосяжна при використанні будь-якої системи калькулювання. Цікавим є досвід організації обліку витрат за умови калькулювання повної собівартості на підприємствах країн з розвинутою ринковою економікою. Відносна об'єктивність при розподілі непрямих витрат тут досягається використанням декількох баз такого розподілу, що може бути перейнято і у вітчизняну практику.

Рахунки. В господарському житті суб'єкта господарювання щоденно можуть відбуватися сотні операцій, тоді одиничні ФГЖ формують статистичні сукупності. Відтак завданням як теоретика, так і практика бухгалтерського обліку є також їх групування та класифікація з метою полегшення обробки масиву інформації про ФГЖ. Так, Я.В. Соколов зазначав, що «всі факти, що входять у сукупність, повинні бути пов'язані між собою загальним зв'язком, що дозволяє об'єднати їх в одну сукупність. Відбір проводиться на підставі ознак, якими володіють одиниці сукупності, що її складають» [48, с. 189].

Щоб проілюструвати роль рахунків у процесі моделювання у бухгалтерському обліку звернемося до слів Л.І. Гомберга: «користуючись індуктивними

та дедуктивними способами дослідження, рахунковедення групує однорідні облікові операції за відповідними класами і, розглядаючи кожен клас однорідних угод, як окреме ціле, вивчає їх, як з точки зору внутрішніх дій, так і зовнішніх, що впливають на угоди інших класів та груп, та оцінює вплив на підприємство як сукупності господарських явищ, так і за кожною операцією окремо» [6, с. 74].

На думку В.Ф. Палія, «рахунки бухгалтерського обліку слугують схемою безперервного та безкінечного відображення різноманітних ФГЖ в їх русі», «рахунки являють собою абстрактну математичну конструкцію, що з успіхом можуть бути використані для відображення інформації про будь-які предмети та явища, що виражені в кількісному вимірі, що підтверджується математичною можливістю легко перебудувати систему рахунків в мережеву або матричну модель (або в декілька таких моделей) [29, с. 13-14].

Бухгалтерські рахунки по їх відношенню до балансу поділяються на три групи: активні, пасивні та активно-пасивні. Поняття активно-пасивного рахунку суперечить загальним визначенням бухгалтерського рахунку, адже на таких рахунках обліковується одночасно два об'єкти: один відноситься до активів, інший - до пасивів. Однак такий підхід суперечить загальноприйнятим визначенням бухгалтерського рахунку як засобу угруповання однорідних даних. «Рахунок являє собою локальну систему для обліку та контролю за наявністю і рухом економічно однорідного об'єкта» [1, с. 195]. «Основний принцип утворення окремого рахунку - це однорідність об'єктів, що обліковуються» [53, с. 131].

Рахунки бухгалтерського обліку вважаємо знаком ФГЖ. Саме рахунки дозволяють створювати так звані «інформаційні повідомлення», вони є своєрідною мовою бухгалтерського обліку. У публікаціях по теорії бухгалтерського обліку рахунки визначають як спосіб групування елементів, що підлягають обліку, їх поточного відображення і узагальнення, як спосіб відображення і контролю за рухом коштів, як спосіб класифікації та узагальнення інформації і т.п. Ці та інші визначення, що зустрічаються в науковій літературі, представляють спроби конкретизувати рахунки як систему отримання певної інформації, так як виділення рахунків, наділення їх інформаційним змістом залежить від потреб в інформації, а останні змінюються під впливом різних факторів та цілей обліку.

Подвійний запис. У бухгалтерському обліку прийнято вважати, що «будь-яка подія в господарському житті підприємства завжди викликає дві рівні і прямо протилежні зміни у складі елементів однієї частини майна, або односпрямовані (або збільшення або зменшення) зміни в протилежних частинах майна. Це подвійне відображення змін складу майна підприємства є протилежним одне одному і взаємопов'язане господарською операцією» [22]. Американські бухгалтери Б. Нидлз, Х. Андерсон і Д. Колдуелл також керуються пріоритетом подвійного запису: «Система подвійного запису заснована на принципі подвійності, який означає, що всі економічні явища мають два аспекти: збільшення і

зменшення, пожертви і придбання, виникнення і зникнення, які компенсують один одного» [28, с. 37]. Такий підхід критикує К.Ю. Циганков: по-перше, наприклад, псування товарів супроводжується тільки зникненням; по-друге, таке пояснення виключає можливість розвитку (занепаду) фірм. Якщо кожен факт супроводжується двома явищами, що взаємно компенсуються, економічний стан суб'єкта господарювання залишався б незмінним, чого на практиці не буває. По-третє, вічно незмінних економічних показників не існує [53, с. 130].

Радикально щодо методу подвійного запису висловлюється і А.С. Крутова: «За комп'ютерного ведення бухгалтерського обліку, що сьогодні є основною умовою управління, інформація про зміни у складі ресурсів підприємства розглядається в системі з позицій вхідних і вихідних потоків процесів, а такі поняття, як дебет і кредит, є лише інструментами побудови певних, не настільки необхідних, скільки звичних і зручних облікових реєстрів (головної книги, журналів-ордерів)» [12, с. 239]. Дійсно, важко не погодитись із такою думкою, адже ще А.П. Рудановський вказував на те, що «господарська операція - це єдиний акт без позитивних і негативних властивостей, це лише дві сторони одного явища» [37]. Ван Стевін (1607) був першим, хто зрозумів, що один і той же факт господарського життя може бути оформлений різними проводками залежно від концепції бухгалтера або практичної мети [42, с. 85]. Так А.С. Крутова шляхом теоретичного аналізу інформаційних потоків, що відображаються на бухгалтерських рахунках, та аналізу структури вхідів-виходів в контексті взаємовідносин власності та зобов'язань, дійшла висновку, що таке відображення не вимагає використання методу подвійного запису, а може бути представлено у вигляді матриці вводу або мережі взаємовідносин, вектора, виразів алгебраїзму та ін. [12, с. 239-240].

Рахунки бухгалтерського обліку в бухгалтерських проведеннях є представленням онтології системи бухгалтерського обліку. Завданням такої онтології є концептуалізація економічних феноменів, що мають місце в господарській діяльності.

Баланс. Бухгалтерський баланс - одна із можливих моделей фінансового стану фірми, що формується за допомогою методології бухгалтерського обліку [34, с. 164]. Ще А.П. Рудановський підкреслював штучність балансової рівності та стверджував об'єктивну нерівність активу та пасиву як предмету обліку та предмету бухгалтерського балансу як облікового методу [38, с. 50]. Урівнюючи активи та пасиви фірми через категорію власних джерел засобів, що, на думку М.Л. Пятова, не має втілення в економічній реальності, бухгалтери автоматично створюють кордони можливостей відображення в даній моделі економічних фактів певним набором пермутацій та модифікацій [34, с. 164]. К.Ю. Циганков зауважує, що для відокремлення бухгалтерських пермутацій від модифікацій необхідно відповісти на питання: який саме показник двічі розкладається в бухгалтерському

Бухгалтерський облік

балансі, але такої відповіді сучасна теорія не дає [53, с. 130]. А щодо «західних» балансів, то К.Ю. Циганков зауважує, що англо-американські баланси складаються не з двох завжди рівних сукупностей, а з трьох, через що зникає сама суть подвійної бухгалтерії [53, с. 132].

Як стверджував О.І. Лозинський, подвійний запис – це тільки зовнішнє оформлення об'єктивно здійсненого процесу руху засобів [44, с. 253]. При цьому процедури облікової обробки ФГЖ знаходять відображення в балансі тільки після закриття звітного періоду, формування фінансового результату та звітування. Баланс є ніби логічним завершенням бухгалтерського обліку, при цьому він залишається ретроспективним і суто статичним [12, с. 236]. Однак, управлінська діяльність направлена у майбутнє, тому погоджуємося із А.С. Крутовою [12, с. 237], що існуюча модель бухгалтерського обліку не задовольняє динамічних вимог сучасності.

Звітність. Інтерпретація ФГЖ бухгалтером створює інформаційну реальність господарської діяльності і таких реальностей може бути безліч – стільки, скільки може бути інтерпретацій ФГЖ. Така інформаційна реальність у вигляді фінансової моделі підприємства відображається в бухгалтерській звітності. В результаті сприйняття інформації, що представлена в бухгалтерській звітності, в свідомості її адресата формується певне уявлення про стан суб'єкта господарювання. Дане уявлення М.Л. Пятов, вслід за Е. Дюркгеймом, називає соціальним фактом [33]. Даний соціальний факт, будучи вже частиною картини світу суб'єкта прийняття рішень, впливає на формування нових економічних фактів – для бухгалтерського обліку це – ФГЖ. Саме трансформація ФГЖ у соціальний факт за М.Л. Пятовим є предметом діяльності бухгалтера [33].

Розглянувши погляди деяких теоретиків бухгалтерського обліку зрозуміло, що сучасна система бухгалтерського обліку базується скоріше на зручних конвенціях, ніж на об'єктивно існуючих законах та властивостях дійсності. В дійсності інформаційні можливості бухгалтерського обліку обмежені. Наприклад, економічна ефективність техніко-технологічного процесу складається з ряду ефектів: енергетичного (скорочення витрати енергії), трудового (скорочення витрат на оплату живої праці), структурного (скорочення регулюючих і запасних ємностей, зменшення службових приміщень та інженерних комунікацій, зниження металоємності і вартості обладнання, отримання більшої кількості продукції з одиниці площі чи обсягу виробничих будівель, підвищення концентрації споруд на території), технологічного (збільшення обсягу виробництва за рахунок, наприклад, автоматизації технологічних процесів). Наведені характеристики результатів удосконалення та формування технологічної системи показують обмеженість можливостей сучасної системи бухгалтерського обліку в комплексному відображенні інформації про процеси підприємства, оскільки інформаційним

продуктом бухгалтерського обліку є лише агреговані дані про розмір витрат на виробництво продукції.

Сучасні дослідження в області побудови варіантів бухгалтерської звітності як фінансових моделей господарюючих суб'єктів свідчать про поступове накопиченні фактів невідповідності даних, які можна отримати в рамках подвійної парадигми, дійсним інформаційним потребам користувачів облікових даних [8]. Інформаційні кордони подвійного запису визначаються закладеною в його основу балансовою рівністю та існуючим в цих рамках підходом до побудови звітних даних, наприклад неможливість одночасного розкриття в інтересах користувачів складу і вартості ресурсів компанії та фінансового результату її діяльності. Я.В. Соколов сформулював принцип доповненості, згідно з яким «чим точніша оцінка коштів, тим менш точною стає оцінка фінансового результату (наслідок використання статичної теорії балансу); чим точніша оцінка фінансового результату, тим менш точною стає оцінка засобів (наслідок використання динамічної теорії балансу)» [44, с. 419]. Позбутися оцінки в балансі взагалі пропонує Г. Сортер (Sorter) [57], на його думку, це дозволить вирішити проблему недостовірності даних через використання оцінок в обліку та дозволить відображати значимі події, що за традиційної моделі не відображаються в обліку.

Невідповідність сучасної методології формування звітності інформаційним потребам зацікавлених груп користувачів [8] свідчить про необхідність пошуку варіантів подальшого її розвитку. В якості одного з можливих шляхів удосконалення бухгалтерського обліку розглядається поєднання (синтез) окремих його парадигм, що панують в подвійній парадигмі дало б можливість еволюціонувати. При цьому, найчастіше обговорюється можливість синтезу парадигм простої та подвійної, а також подвійної і камеральної бухгалтерії.

Частковий (технічний) синтез простої та подвійної парадигм реалізований в сучасній методології обліку. Зокрема, паралельно застосовуються простий та подвійний запис (реєстрація фактів господарського життя на балансових і позабалансових рахунках). Однак, це не дозволяє вирішити наявних проблем, адже передбачається відображення у бухгалтерському балансі майна в різних оцінках, що не відповідає подвійній парадигмі. В той же час на позабалансових рахунках розкривається недостатньо інформації, яка задовольнила б вимоги простого обліку, основна мета якого – розкриття інформації про майновий стан фірми.

Два дослідницькі комітети Американської бухгалтерської асоціації з приводу моделей прийняття рішень (1969 р.) та з приводу нефінансового вимірювання ефективності (1971 р.) визначили наступні недоліки традиційної моделі бухгалтерського обліку, що і понині не вирішені в рамках такої моделі:

1) межі бухгалтерського обліку обмежені. Більшість бухгалтерських вимірювань виражаються у

грошовій формі, що унеможливило використання показників продуктивності, ефективності, надійності та інших мультимірних даних;

2) використання не завжди прийнятних класифікаційних схем. План рахунків, що прийнятий в обліку, нав'язує свої категорії подіям, що відбуваються на підприємстві. Це призводить до викривлення сутності факту або до неможливості відображення подій в обліку;

3) інформація у бухгалтерському обліку надто узагальнена та уніфікована за формою представлення, що не відповідає вимогам всіх користувачів бухгалтерської інформації;

4) рівень інтеграції бухгалтерського обліку із іншими функціональними сферами підприємства надто обмежений. Інформація про одну подію оброблюється окремо бухгалтерською підсистемою та іншими небухгалтерськими підсистемами підприємства, що зумовлює інформаційні лаги та незіставність даних [58, с. 554-555].

Розширення меж традиційної бухгалтерської моделі залишається основною темою досліджень ще з 1960-х років. Ще з тих часів важливу роль у розвитку бухгалтерського обліку відігравав процес комп'ютеризації [58, с. 554]. Стосовно оцінки дієвості

вітчизняних процесів комп'ютеризації в сфері розвитку бухгалтерського обліку, Н.М. Малюга зазначає: «... впровадження обчислювальної техніки не вносить змін до принципів облікової реєстрації, що склалися в умовах комп'ютеризованої обробки облікової інформації... кардинально змінюються лише техніка збору і обробки облікової інформації» [22, с. 155]. Таким чином, комп'ютеризованою виявляється низка операцій технічного процесу обробки первинних даних і створення інформаційної бази. Отже, мова може йти про інтеграцію обробки даних лише первинного обліку як єдиної бази, яка використовується усіма підсистемами обліку. Наступні стадії і фази групування та узагальнення даних проходять з використанням алгоритмів, які мало відрізняються від особливостей обробки даних у традиційному бухгалтерському обліку. Так, цикл бухгалтерського обліку являє собою алгоритм отримання звітності на основі первинних даних, що складається з декількох послідовних кроків. В.В. Качалін виділяє 10 етапів (кроків), які можуть бути злиті воедино в залежності від використовуваних в компанії процедур та технологій обліку, використання засобів комп'ютеризації (табл. 1) [9, с. 104-115].

Таблиця 1

Алгоритм отримання звітності на основі первинних даних

Етапи облікового циклу	Процедури обліку
<i>На протязі облікового року</i>	1. Виявлення операцій та подій, що підлягають відображенню в обліку (збір інформації про операції та події, як правило у формі первинних документів); 2. Занесення операцій або подій в бухгалтерський журнал (виявлення, оцінка, запис економічних наслідків операцій або подій в хронологічній послідовності в формі, зручній для наступної їх розбивки по рахунках); 3. Перенесення інформації з журналів в бухгалтерську книгу;
<i>В кінці облікового періоду</i>	4. Підготовка невідкорегованого попереднього (пробного балансу); 5. Запис в журнал та проведення коректуючи журнальних записів; 6. Підготовка скоректованого пробного балансу; 7. Підготовка фінансової звітності; 8. Запис в журнал та проведення записів, що закривають відповідні рахунки; 9. Підготовка пробного балансу після закриття рахунків;
<i>На початку наступного облікового періоду</i>	10. Запис в журнал та проведення записів, що анулюють коректування (не є обов'язковим кроком).

Джерело: систематизовано автором на основі [9, с. 104-115]

Проте господарська діяльність все більш ускладнюється, обсяг інформації збільшується, а існуючі стандарти ведення бухгалтерського обліку все більше витісняються більш досконалими з точки зору управління з використанням спеціальних управлінських інформаційних систем. Такі системи мають більшу функціональність та здатні оброблювати ширший діапазон даних, що і визначає їх більшу досконалість та корисність для управління порівняно із суто бухгалтерськими програмами. У зв'язку зі зміною статусу знань в постіндустріальному, інформаційному суспільстві, з розвитком інформаційних систем і все більшою комп'ютеризацією процесів збору, обробки і передачі інформації цілком природно очікувати, що все більше функцій бухгалтера стануть здійснюватися комп'ютером без допомоги людини. Відповідно, зміняться і характеристики інформації у бухгалтерському обліку,

яка вбере в себе можливості машин до збору та перетворення інформації.

Отже, можна очікувати, що в сфері традиційних бухгалтерських знань все те, що не може бути перекладне на мову машин, буде відкинуто, а нові дослідження будуть підпорядковані умові щодо можливості перетворення результатів саме на мову машин.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розглянувши елементи методу бухгалтерського, на предмет їх відповідності сучасним реаліям, виявлено, що процес бухгалтерського обліку побудований на принципах та правилах, що орієнтовані на ручну форму ведення обліку, тому методологія бухгалтерського обліку є застарілою з точки зору нових умов, що втілюються в інформаційно-комп'ютерних технологіях.

Безумовно, бухгалтерський облік має право на збереження своїх традицій, проте такі традиції не

Бухгалтерський облік

повинні перетворювати його у другорядну інформаційну підсистему, після інформаційно-комп'ютерної підсистеми. Підсистема бухгалтерського обліку повинна створюватися та розвиватися як одна із складових частин інформаційно-комп'ютерної підсистеми підприємства, а її організація та розвиток має здійснюватися у відповідності з основними досягненнями у проектуванні та функціонуванні комп'ютерних систем та їх програмного забезпечення.

4 Список використаних джерел

1. *Астахов В.П.* Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для вузов: Рек. М-вом образования РФ / В.П. Астахов.- Изд. 8-е, перераб. и доп. – М., Ростов-на-Дону: Изд-во Центр «МарТ», 2004.

2. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 416 с.

3. *Валуєв Б.І.* Деякі актуальні питання наукових досліджень із бухгалтерського обліку / Б.І. Валуєв // Тези та тексти виступів VII-ої Міжнародної наукової конференції «Наукові школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку». – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 208 с. – С. 3-6

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

5. *Голов С.Ф.* Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора економічних наук. Спеціальність 08.00.09. / С.Ф. Голов. – Київ: ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», 2009. – 31 с.

6. *Гомберг Л.* Задачи счетоводства / Л. Гомберг // Счетоводство. – Санкт-Петербург, 1896. – №4. – С. 74-75.

7. *Жук В.М.* Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Жук // Фінанси України. – 2009. – №7. – С. 100–113.

8. *Зуга Е.И.* Парадигмы бухгалтерского учета и развитие его теории: специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Зуга Екатерина Игоревна; С.-Петербург. гос. ун-т. – Санкт-Петербург, 2012. – 23 с.: ил. – Библиогр.: с. 22-23.

9. *Качалин В.В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин – М.: Дело, 1998. – 432 с.

10. *Кипарисов Н.* Курс теории бухгалтерского учета / Н. Кипарисов – М.: Госпланиздат, 1950. – 264 с.

11. *Ковалев В.В.* Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

12. *Крутова А.С.* Диверсификация парадигмы бухгалтерского учета в условиях информатизации экономики / А.С. Крутова // Финансы и бизнес. – 2011. – № 4. – с. 234-244.

13. *Кузнецова С.А.* Трансформація облікових принципів у контексті інформатизації фінансового менеджменту / С.А. Кузнецова // Європейський вектор економічного розвитку. – 2012. – № 1 (12) – С. 93 – 103.

14. *Куликова Н.Т.* Підходи до розуміння сутності факту в контексті розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку / Н.Т. Куликова - Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2012. – № 3 (61) – С. 98 – 103.

15. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник / М.И. Кутер– 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с.

16. *Легенчук С.Ф.* Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: [монографія] / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

17. *Лоханова Н.А.* Облік та контроль витрат на обслуговування виробництва і управління: дис. канд.. екон. наук: 08.06.04. / Н.А. Лоханова. – Одеса, 1998. – С. 81-83.

18. *Луговской Д.В.* Учетная политика – инструмент экономического субъекта: дис. к.э.н.: 08.00.12. – Краснодар, 2001. – 178 с.

19. *Макаров В.Г.* Теоретические основы бухгалтерского учета / Макаров В.Г. – М.: Финансы, 1978. – 159 с.

20. *Малюга Н.М.* Принципи бухгалтерського обліку: суперечності регламентації / Н.М. Малюга // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – Відп. ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир, 2006. – Випуск 1(4). – С. 112-127.

21. *Малюга Н.М.* Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи/ Малюга Н.М. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

22. *Малюга Н.М., Давидюк Т.В.* Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография / Малюга Н.М., Давидюк Т.В. – Житомир: ЧП «Рута», 2003. – 512 с.

23. *Малюга Н.М., Євдокимов В.В.* Моделювання в розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку / Євдокимов В.В., Малюга Н.М. - Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.

24. *Медведев М.Ю.* Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М.Ю. Медведев. – М.: Изд. «Дело и Сервис», 2001. – 752 с.

25. *Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б.* Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

26. *Немчинов П.П.* Бухгалтерский баланс. Конспект лекции по курсу «Теория бухгалтерского учета». Выпуск III. – К., 1966. – 68 с.

27. *Нечитайло А.И.* Принципы и правила бухгалтерского учета, их содержание и интерпретации // А.И. Нечитайло, И.А. Нечитайло, Л.В. Панкова. - № 2. - 2012. С. 119 – 129.

28. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

29. *Палий А.П.* Рудановский: классификация счетов бухгалтерского учета/ А.П. Палий. [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <http://inq-brc.ru/index.php/ugol-prog/1315-klassifikaciya-schetov-buh-ucheta/>

30. *Палий В.Ф.* Введение в теорию бухгалтерского учета / Палий В.Ф., Соколов Я.В. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.

31. *Петрук О.М.* Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика [Текст]: монографія / О.М. Петрук. - Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152с.

32. *Пушкар М.С.* Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства / М.С. Пушкар // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: Міжнар. наук.-практ. конф., 21—22

листоп. 2007 р.: матеріали. — Тернопіль: Економічна думка, 2007. - С. 15-24.

33. *Пятов М.Л.* Бухгалтерские проводки «по Дюркгейму» [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов. - Бухгалтерский ежемесячник фирмы «1С» «БУХ.1С». - № 6, - 2012. - Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-2018/>.

34. *Пятов М.Л.* Теория слоев фактов хозяйственной жизни в работах Я.В. Соколова // Финансы и бизнес. - № 2. - 2011 г. - С. 163 – 173.

35. *Рабошук А.В.* Визначення принципів бухгалтерського обліку / А.В. Рабошук // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. - 2004. - № 4 (30). - С. 229-237

36. *Рабошук А.В.* Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 (бухгалтерський облік, аналіз, аудит) / А.В. Рабошук. - Житомир, 2005. - 273 с.

37. *Рудановский А.П.* Критические очерки // Рудановский А.П. - Вестник ИГБЭ (института государственных бухгалтеров-экспертов). - 1928. - № 3

38. *Рудановский А. П.* Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии./ Рудановский А.П. - М., 1912.

39. *Семкина Т.В., Сизоненко О.А., Худоба Е.В.* Идентификация бухгалтерского учета как науки/ Семкина Т.В., Сизоненко О.А., Худоба Е.В. - Бизнес-информ № 2(2). - 2011. - С. 82 – 84.

40. *Соколов В.Я.* Влияние фактора времени на вид оценки активов / Соколов В.Я // Финансы и бизнес. - № 4. - 2005 г. - С. 108 – 113.

41. *Соколов Я.В.* Основные этапы развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов // Финансы и бизнес. - 2007. - № 4. - С. 62 – 73.

42. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособ. / Я.В. Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ. - 1996. - 638 с.

43. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: кризис основ // Соколов Я.В / Финансы и бизнес. - 2005. - № 3. - с. 54-61.

44. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Соколов Я.В. - М.: Финансы и статистика. - 2005. - 496 с.

45. *Соколов Я.В.* Правила и принципы в бухгалтерском учете: что важнее? / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет – веселая наука: сборник статей. - М., ООО «1С-Паблицинг», 2011. - 638 с.

46. *Соколов Я.В.* Принципы русской бухгалтерии / Я.В. Соколов, В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. - № 12. - 1992. - С. 23-25

47. *Соколов Я.В.* История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 272 с.

48. Статистика в Санкт-Петербургском университете / под ред. Я.В. Соколова и Д.А. Львовой - СПб.: Издательский дом СПбГУ, 2010.

49. *Стукатанов С.О.* Методы документирования хозяйственных операций и формы бухгалтерского учета в условиях научно-технического прогресса: автореф. дис. на соиск. ученой степ. канд. экон. наук : 08.00.12 / С.О. Стукатанов. - СПб., 1984. - 26 с.

50. *Сумцов А.И.* Теория бухгалтерского учета и бухгалтерский учет в промышленности / Сумцов А.И. - М.: «Статистика», 1975. - 416 с.

51. *Успенский Б.А.* Historika sub specie semioticae. Этюды о русской истории. / Успенский Б.А. - СПб.. 2002.

52. Философский энциклопедический словарь. — М.: Советская энциклопедия. Гл. редакция: Л. Ф. Ильичёв, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалёв, В. Г. Панов. 1983.

53. *Циганков К.Ю.* Баланс, счета и два варианта бухгалтерских записей / К.Ю. Циганков // Финансы и бизнес. - № 2009. - С. 129 – 139.

54. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики. Наукове видання. - Житомир: ЖІТІ, 1998. - 408 с.

55. *Шигун М.М.* Принципи підготовки і подання фінансової звітності / М.М. Шигун // Тези та тексти виступів VII-ої Міжнародної наукової конференції «Наукові школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку». - Житомир: ЖДТУ, 2008. - 208 с. - С. 54-55

56. *Dobija M.* Rachunkowość i controlling / M. Dobija. - Wydanie drugie. - Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2001. - 374 s

57. *George Sorter* An «Events» Approach to Basic Accounting Theory// Accounting Review, 44:1 (1969:Jan.) p.12 - 19

58. *McCarthy, E.W.* (July 1982) The REA Accounting Model: A Generalized Framework for Accounting Systems in a Shared Data Environment. The Accounting Review, pp. 554–78

59. *Melse E.* The Financial Accounting Model a System Dynamics// Perspective. - July 2006. - [URL]: <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/id/eprint/7624/>

60. *Riahi-Belkaoui A.* Accounting theory / Ahmed Riahi-Belkaoui. - 5th edition. - London: Thompson Learning, 2004. - 598 p.