

УДК 657.1

# У ПОШУКАХ МЕТИ

## НАУКИ ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

**СЕРГІЙ ЛЕГЕНЧУК,**  
канд. екон. наук, доцент,  
в.о. завідувача кафедри аналізу  
і статистики Житомирського  
державного технологічного  
університету

Проаналізовано історичні особливості зміни основного призначення бухгалтерського обліку. Встановлено причини необхідності розвитку основних засад бухгалтерського обліку. Визначено мету науки про бухгалтерський облік та обґрунтовано перспективи її розвитку.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік як інформаційна система, мета науки про бухгалтерський облік, інформаційні бухгалтерські моделі.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В останні роки вітчизняні вчені все частіше порушують питання про подальшу долю бухгалтерського обліку як окремої повноцінної науки. На жаль, не всі вчені-бухгалтери вважають бухгалтерський облік наукою, що, на нашу думку, є «шляхом в нікуди». Виходячи з цього додаткового обґрунтування потребують: необхідність наявності у бухгалтерського обліку статусу науки; наявність взаємозв'язку між наукою про бухгалтерський облік та бухгалтерською практикою; мета науки про бухгалтерський облік.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням розуміння бухгалтерського обліку як науки присвячені праці вітчизняних учених М. Бондаря, Ф. Бутинця, С. Голова, Л. Кіндрацької, Н. Малюги, О. Петрука, М. Пушкаря, С. Свірко та зарубіжних дослідників – М. Гаффікіна, Дж. Демскі, Р. Маттесіча, Р. Маутца, М. Метьюса, А. Ріаї-Белькаоа, С. Сальварі, Р. Стерлінга, Е. Хендріксена, Е. Хоупвуда, Р. Чемберса та ін.

**Мета статті** – встановлення мети науки про бухгалтерський облік та обґрунтування перспектив її подальшого розвитку.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

#### Зміна основного призначення бухгалтерського обліку

На початку другої половини ХХ ст. у США відбулася визначна подія, яка відіграла важливу роль у подальшому розвитку бухгалтерського обліку. Цією подією стала переорієнтація основної мети існування бухгалтерського обліку як практичної діяльності: від забезпечення достовірної оцінки – до забезпечення

надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Отож бухгалтерський облік в очах науковців перетворився із вимірювального (оціночного) інструменту на інформаційну систему, що забезпечує підтримку прийняття управлінських рішень.

У 1966 р. Американська асоціація бухгалтерів як головна академічна бухгалтерська організація, зокрема спеціальний комітет з розробки, опублікувала Положення про базову теорію бухгалтерського обліку (далі – *ASOBAT*). Воно змінило напрям наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку від моделей оцінки активів до корисності при прийнятті рішень на основі фінансової звітності.

*ASOBAT* визначило бухгалтерський облік як «процес ідентифікації, вимірювання та надання економічної інформації для здійснення інформаційних суджень і рішень користувачами інформації» [1, с. 96]. Хоча це визначення дуже схоже на те, яке наведено в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 1), такий підхід був революційним порівняно з існуючою на той час обліковою практикою та освітянськими підходами і традиціями. На формування такого підходу до розуміння бухгалтерського обліку мала вплив теорія інформації, використання якої набуло значної популярності у сфері обліку в 60-ті роки ХХ ст.

У 1967 р. Р. Стерлінг опублікував *ASOBAT* оцінив так: «комітет запропонував нам розглядати бухгалтерський облік як вимірювально-інформаційну систему. При такому новому розумінні бухгалтерського обліку вимірювання в бухгалтерському обліку є завершальною функцією» [2, с. 100]. Дещо пізніше, у 1970 р., Р. Стерлінг зазначав, «що бухгалтерський облік має бути вимірювально-комунікаційним процесом. Бухгалтери повинні вимірювати щось, а

потім передавати результати вимірювання людям, які приймають рішення. За цією інтерпретацією вихід із системи бухгалтерського обліку є входом до теорії прийняття рішень» [3, с. 454]. Отже, розроблення ASOBAT зумовило застосування таких кардинально нових підходів:

- бухгалтерський облік почали розглядати не тільки як вимірювальну, а й як вимірювально-інформаційну систему. Хоча повного переходу лише до інформаційної системи ще не відбулося, проте на той час, коли в бухгалтерському науковому товаристві всі наукові дискусії точилися навколо вибору одного із альтернативних методів оцінки активів, навіть такий компромісний підхід можна було вважати революційним;
- бухгалтерська оцінка переставала бути метою або самоціллю бухгалтерського обліку, а ставала лише завершальним етапом всієї облікової процедури. З цього випливало, що система бухгалтерського

обліку повинна була оцінити не все, а тільки те, що надає релевантну інформацію для прийняття управлінських рішень.

У 1977 р. Комітетом з концепцій та стандартів для зовнішніх фінансових звітів було опубліковано Положення з теорії бухгалтерського обліку і теорії допущень для опису існуючої структури та запасу знань із бухгалтерського обліку для внутрішніх користувачів (далі – *SATTA*). Незважаючи на критику *SATTA* з боку багатьох дослідників, вихід цього Положення вирішив поставлену перед ним мету – підсумувати існуючі напрацювання з теорії бухгалтерського обліку. Навіть якщо в самому Положенні підбиті підсумки не були всеохоплюючими, його критика, яка з'явилася в багатьох провідних виданнях світу, дала змогу виявити стан та існуючі напрями розвитку теорії бухгалтерського обліку на той час.

Порівняльну характеристику ASOBAT і *SATTA* наведено в табл. 1

Таблиця 1

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ASOBAT І SATTA**

Критерій порівняння	ASOBAT	SATTA
Розробники	Обидва положення були підготовлені колективом авторитетних учених свого часу, які мали значний вплив на розвиток теорії обліку в цей період Ч. Златкович – голова, М. Бедфорд, Н. Черчілл, П. Фергіг, Р. Моррісон, Р. Салмонсон, Дж. Сортер, Л. Венс	Л. Ревсін – голова, Дж. Демскі, Дж. Кеннеллі, К. Ларсон, Дж. Стаубус, Р. Стерлінг, Дж. Вейгандт, С. Зефф
Мета розробки	Параметризація теорії обліку	Опис та аналіз існуючої літератури з теорії обліку, розробка підходів до розвитку теорії обліку
Існування єдиної (загальної) теорії обліку	Прагнення розробити єдину універсальну теорію обліку на основі застосування дедуктивного методу досліджень	Проголошення ідей теоретичного плюралізму та заперечення пошуку універсальної теорії обліку через неспроможність роз'яснення однією теорією всіх проблем, які постають перед бухгалтерським обліком
Орієнтація теорії обліку	Розгляд бухгалтерського обліку як окремої інституційної структури	Задоволення потреб користувачів

Якщо в ASOBAT можна було побачити лише зачатки користувацько-орієнтованого підходу до розуміння сутності бухгалтерського обліку, то в *SATTA* відбулося його остаточне оформлення. З цього часу бухгалтерський облік набув певних функцій або мети, яка задається суб'єктом обліку. Тобто зникає стійкість обліку як окремої сталої інституційної структури, на зміну чому приходять орієнтація на користувача облікової інформації.

М. Гаффікін з цього приводу зазначав: «бухгалтерський облік з цього часу починає бути залежним від забаганок ринку облікової інформації. Відбувається зміщення акценту бухгалтерського обліку в бік користувачів облікової інформації» [4, с. 15]. На на-

шу думку, саме з цього часу наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку почали віддалятися від чистої науки, яка займається пошуком істини, об'єктивно існуючих законів. Все більшу роль при здійсненні досліджень почали відігравати інтереси різноманітних груп користувачів бухгалтерської інформації. Як наслідок процес реформування бухгалтерської методології значно політизувався, а бухгалтерські наукові дослідження стали інструментом задоволення інтересів різноманітних груп впливу.

Наведена вище переорієнтація (із оцінки – на надання інформації) відбувалася поза межами СРСР, тому той варіант мети бухгалтерського обліку, який сформувався в англійських країнах у другій поло-

вині ХХ ст. – забезпечення надання інформації для прийняття рішень, – сприймається на сьогодні вітчизняними дослідниками як аксіома, яка не потребує доведення та не піддається сумнівам чи перегляду.

**Причини необхідності досягнення бухгалтерським обліком наукового статусу**

Основною причиною необхідності визнання бухгалтерського обліку наукою є його забезпечувальна або сервісна роль для користувачів бухгалтерської інформації. Для того щоб повноцінно виконувати сервісну функцію, бухгалтерський облік як наука повинен мати основні засади та засоби аналізу і прогнозування їх динаміки.

З плином часу бухгалтерська методологія стає менш ефективною в задоволенні потреб користувачів бухгалтерської інформації, окремі бухгалтерські цінності втрачають свою релевантність з появою нових бухгалтерських наукових аномалій. Наприклад, перехід до постіндустріальної економіки змінює вимоги користувачів до системи бухгалтерського обліку, зокрема до бухгалтерської інформації. Як наслідок необхідною є модифікація методології бухгалтерського обліку з метою задоволення потреб нового «постіндустріального користувача».

Якою ж має бути така модифікація (що саме слід змінити)? Як її потрібно проводити? Відповіді на ці запитання можна лише тоді, коли бухгалтерський облік є наукою з розвиненими основними засадами, а не практично-орієнтованою системою збору й подання інформації користувачам для прийняття рішень. Тільки за таких умов у відповідь на зміни, що відбуваються в потребах користувачів бухгалтерської інформації, може бути надана відповідь.

Необхідність наявності у бухгалтерського обліку наукового статусу можна пояснити такою тезою: *в умовах соціокультурної динаміки відбувається зміна вимог користувачів бухгалтерської інформації, для забезпечення реалізації яких бухгалтерський облік повинен мати розвинені основні засади.* Тобто не ми – дослідники, наділяючи бухгалтерський облік науко-

вим статусом, звеличуємося над практикою, підвищуємо поріг задоволення потреби професійної самореалізації, а вимоги практики для забезпечення адекватності бухгалтерських інформаційних моделей практиці «змушують» бухгалтерський облік бути повноцінною наукою.

Яскравим підтвердженням висунутої тези є всесвітньо відомі скандали з компаніями «Enron», «Worldcom» та ін., що призвело до проведення значних змін у бухгалтерських правилах і методиках й обумовило необхідність підвищення теоретизації та «науковості» бухгалтерського обліку. Іншим підтвердженням обґрунтованої вище тези став значний вплив світової фінансової кризи на розвиток GAAP US, який поставив під сумнів доцільність використання окремих облікових стандартів та елементів бухгалтерської методології. Зокрема, значній критиці після фінансової кризи була піддана концепція бухгалтерської оцінки за справедливою вартістю.

Отже, перманентна поява в обліковій практиці гучних потрясінь та колапсів, з одного боку, є значним ударом по репутації бухгалтерської професії, що руйнує довіру громадськості до неї, а з іншого – черговим підтвердженням необхідності існування розвиненої науки про бухгалтерський облік, яка дасть змогу надати ефективні шляхи вирішення проблем, що виникли. Саме потрясіння в діяльності бухгалтерів-практиків є першопричиною необхідності визнання потреби в глибокому теоретичному аналізі існуючих проблем виходячи з основних засад науки про бухгалтерський облік.

**Зміна мети науки про бухгалтерський облік**

Ураховуючи запропоновану причину необхідності існування наукового статусу в бухгалтерського обліку (забезпечення вимог користувачів в умовах соціокультурної динаміки), а також тенденцію переходу до розуміння сутності бухгалтерського обліку від вимірювального інструменту до інформаційної системи, можна проілюструвати зміну мети науки про бухгалтерський облік (рис. 1).

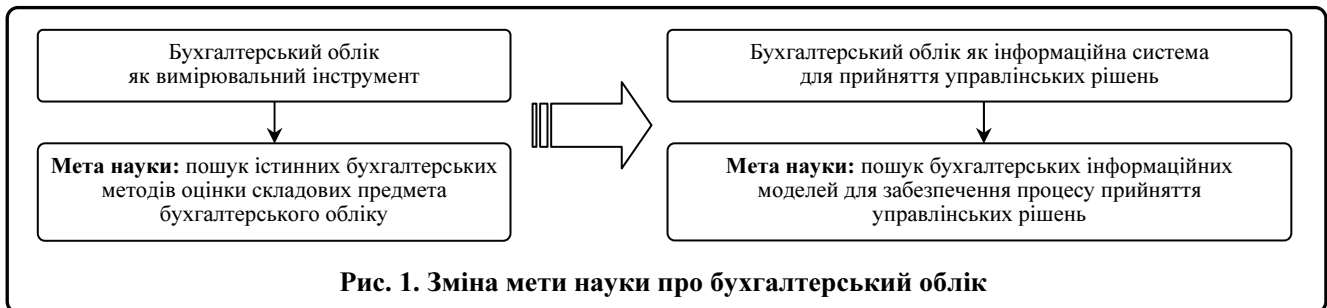


Рис. 1. Зміна мети науки про бухгалтерський облік

Оскільки метою науки є пошук істини, то метою науки про бухгалтерський облік як вимірювального інструменту був пошук істинних методів оцінки. Зі зміною мети облікової науки, орієнтацією на створення інформаційних моделей зникла пряма можливість прив'язки до істинності. Бухгалтерський облік характеризується варіативністю можливих інформаційних моделей бухгалтерського відображення та оцінки, що призводить до мультиплікативності можливих результатів його функціонування як системи, що надає інформацію, як кінцевий продукт своєї діяльності. Як наслідок істинність інформації, що надається системою обліку, значною мірою залежить від суб'єктів, які приймають рішення про вибір відповідних інформаційних моделей.

На сьогодні за умов прийнятого підходу до розуміння сутності бухгалтерської науки істинність бухгалтерського обліку не є основною метою, яку повинні досягти вчені при його розвитку. Основною метою вчених у сфері бухгалтерського обліку є розробка бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку господарської діяльності під-

приємства, що становлять його предмет, інформація про який необхідна користувачам для прийняття управлінських рішень.

Отже, сутність бухгалтерської наукової діяльності зводиться до побудови інформаційних моделей, що є новим і спеціалізованим знанням, використання якого сприяє вдосконаленню бухгалтерської практики.

Наука про бухгалтерський облік має генерувати різноманітні моделі виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення та передачі інформації, вибір конкретної з яких забезпечить реалізацію інтересів користувачів. Це не обов'язково можуть бути інтереси конкретної групи користувачів (наприклад, інвесторів чи позичальників), можуть бути компромісні варіанти, прикладом чого є теорія «загальноцільового обліку» (Д. Саттон [5]), а також варіант, орієнтований на задоволення інтересів усіх користувачів бухгалтерської інформації – теорія «багатоцільового обліку» (С. Голов [6]).

Загалом існують різні варіанти цільової орієнтації національної системи бухгалтерського обліку (рис. 2).



Застосування жодного із наведених варіантів не передбачено в бухгалтерському законодавстві, не прийнято на рівні вітчизняного бухгалтерського наукового співтовариства. Це спричиняє виникнення значної кількості проблем у дослідників-бухгалтерів, оскільки не дає змоги встановити критерій, який має бути прийнятий за основу при розробці будь-якої бухгалтерської інформаційної моделі або використанні принципу бухгалтерського обліку.

Наприклад, якщо було б чітко визначено, на яку групу користувачів орієнтована національна система бухгалтерського обліку, не виникало б запитання, який принцип слід використовувати як основоположний: історичної собівартості чи справедливої вартості? Для позичальників більш релевантною є історична оцінка, а для інвесторів – справедлива вартість. За

умов багатоцільової орієнтації поняття «принцип обліку» взагалі має бути ліквідоване, оскільки, як засвідчило дослідження С. Голова [6, с. 12], принципи обліку починають охоплювати всі можливі варіанти (наприклад, грошові та негрошові вимірники, перевагування форми над сутністю і сутності над формою тощо). В такому разі нівелюється сутність принципу як філософської категорії. В результаті за умов багатоцільової орієнтації бухгалтерський облік стає «безпринципним».

Згідно з розумінням мети науки про бухгалтерський облік вона є особливою діяльністю з виробництва наукових знань (в цьому разі з генерації відповідних інформаційних моделей), яка має свої закономірності і тенденції, що формуються протягом історичного розвитку і змінюються у відповідному соціокультурному контексті.

**Економічна теорія в розвитку бухгалтерської науки: «за» чи «проти»?**

Проведений аналіз поглядів дослідників стосовно того, як необхідно розвивати й удосконалювати основні засади бухгалтерського обліку, дав можливість виявити дуже глибоку проблему, яка, на жаль, на сьогодні взагалі не порушується вітчизняними вченими. В Україні в останні роки деякі дослідники намагаються покласти певну економічну теорію в основу своїх наукових досліджень (наприклад, І. Замула використовувала теорію стійкого розвитку, В. Жук – інституціональну теорію, Г. Кірейцев, М. Шигун – теорію трансакційних витрат тощо). Окремі вчені при проведенні наукових досліджень віддають перевагу окремим методам їх здійснення (наприклад, Л. Кіндрацька, О. Петрук, М. Пушкар використовують системний підхід).

Такий підхід, що походить від І. Фішера, який першим побудував бухгалтерську наукову теорію на суворих економіко-теоретичних засадах, передбачає здійснення трансляції в сферу бухгалтерського обліку нових теорій і методологій, дійсно сприяє піднесенню бухгалтерської науки на новий якісний рівень. Однак чи достатньо буде, досягнувши цього рівня, підтвердити та забезпечити безсумнівність наукового статусу бухгалтерського обліку? М. Гаффікін [7, с. 44] однозначно зазначає – ні! На його думку, бухгалтерський облік може стати незалежною науковою дисципліною тільки тоді, коли буде розвивати власну методологію наукових досліджень, що не буде пов'язаною із методологією інших наук; коли в бухгалтерському обліку будуть сформовані власні теорії, які будуть незалежними від теоретичних на шарувань інших наукових дисциплін.

Отже, на сьогодні розвиток вітчизняної науки про бухгалтерський облік перебуває на першому етапі розвитку, коли окремі вчені намагаються модернізувати систему бухгалтерського обліку на основі використання економічних теорій або окремих методів дослідження. Другим етапом, виходячи із гіпотези М. Гаффікіна, має стати розробка власного незалежного бухгалтерського дослідницького інструментарію, власних бухгалтерських наукових теорій, що проєктуються на господарську діяльність підприємства. Існуючий підхід до проведення досліджень, за яким філософи-методологи розробляють нові методи, а дослідники-бухгалтери використовують їх для проведення бухгалтерських наукових досліджень, має бути замінений на підхід, відповідно до якого дослідник-бухгалтер одночасно стає методологом і користувачем цього методу в процесі дослідницької діяльності.

На нашу думку, вітчизняні дослідники в сфері бухгалтерського обліку повинні докласти всіх зусиль для переходу на другий етап, проте насамперед необхідно дійти до завершальної стадії першого етапу через поступову економічну теоретизацію основних засад бухгалтерського обліку та залучення сучасних методологій наукових досліджень (наприклад, широкого застосування позитивізму). Якщо такий план розвитку бухгалтерської науки не буде прийнятий, то в майбутньому на нас неминуче чекатимуть перспективи розвитку бухгалтерського обліку, які пропонує М. Пушкар: перетворення обліку на «інформологію» або його приєднання до інформаційної системи вищого порядку з втратою власної ідентичності та незалежності.

**ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

1. На початку другої половини ХХ ст. у США відбулася переорієнтація основного призначення бухгалтерського обліку як практичної діяльності: від забезпечення достовірної оцінки (вимірювального інструменту) – до забезпечення надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень (інформаційної системи). Розуміння бухгалтерського обліку як інформаційної системи на сьогодні вітчизняними вченими не піддається сумнівам та виступає як аксіома. Водночас воно обмежує застосування інших підходів до розуміння сутності бухгалтерського обліку, які можуть допомогти вирішити ті проблеми, які є «ахіллесовою п'ятою» бухгалтерського обліку.

2. Для забезпечення свого подальшого прогресивного розвитку бухгалтерський облік повинен мати статус науки. Це обґрунтовується тим, що в умовах зростаючої соціокультурної динаміки, поступового ускладнення господарської діяльності підприємств змінюються вимоги користувачів бухгалтерської інформації, для забезпечення реалізації яких бухгалтерський облік повинен мати розвинені основні засади.

3. Розгляд бухгалтерського обліку як інформаційної системи передбачає, що основною метою науки про бухгалтерський облік є розробка бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку діяльності підприємства. Сутність бухгалтерської наукової діяльності полягає в побудові таких інформаційних моделей, використання яких сприяє вдосконаленню бухгалтерської практики відповідно до вимог розвитку економічної системи.

4. Одним із пріоритетних завдань учених-бухгалтерів, виходячи із наведеної мети науки про бухгалтерський облік, є побудова «карти бухгалтерських інформаційних моделей» за різними об'єктами обліку. Розробка такої карти дасть змогу вирішити проблему наукової новизни пропозицій окремих авторів, оскільки виявлятиме їх дублювання та сприятиме прогнозуванню нових сфер бухгалтерських наукових досліджень через виявлення тих сфер господарської діяльності підприємств, за якими ще залишаються непобудованими бухгалтерські інформаційні моделі.

5. Особливої уваги вчених потребує розгляд проблеми застосування економічних теорій у розвитку бухгалтерської науки. На нашу думку, побудова бухгалтерських теоретичних конструкцій на основі сучасних економічних теорій є актуальною лише в умовах сучасного рівня теоретизації бухгалтерського обліку. В подальшому дослідники-бухгалтери повинні розробляти суто бухгалтерські наукові теорії та використовувати власні наукові методи в процесі дослідницької діяльності.

6. Перспективним напрямом подальших досліджень є розгляд бухгалтерського обліку не тільки як вимірювальної або інформаційної системи, а й у світлі нових різноманітних призначень:

- як елемента або інструменту комунікаційної системи;
- як мови бізнесу (лінгвістичні аспекти);
- як діяльності з виробництва продукту (бухгалтерської звітності).

Такий підхід уможливить вирішення наявних облікових проблем на основі застосування нового методологічного інструментарію (теорії комунікаційних систем, лінгвістики, теорії виробництва) та може стати передумовою для зміни в подальшому мети науки про бухгалтерський облік.

#### **ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. *Zeff S.A.* The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States / Stephen Zeff // Accounting Historians Journal. – 1999. – Vol. 26. – No. 2. – P. 89–131.
2. *Sterling R.* A statement of basic accounting theory: a review article / Robert Sterling // Journal of Accounting Research. – 1967. – Vol. 5. – No. 1. – P. 95–112.
3. *Sterling R.* On Theory Construction and Verification / Robert Sterling // The Accounting Review. – 1970. – Vol. 45. – No. 3. – P. 454.
4. *Gaffikin M.* Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / Michael Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – P. 1–20.
5. *Sutton D.* The foundations for a general theory of general purpose financial reporting for business: a thesis submitted to the Victoria University of Wellington in fulfillment of the requirements for the degree of Master of Commerce and Administration in Accounting. – Victoria University of Wellington, 2009. – 206 p.
6. *Голов С.Ф.* Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
7. *Gaffikin M.* Being Critical in Accounting / Michael Gaffikin // International Review of Business Research Papers. – 2010. – Vol. 6. – No. 5. – P. 44.

Проанализированы особенности изменения основного назначения бухгалтерского учета. Установлены причины необходимости развития фундаментальных основ бухгалтерского учета. Определена цель науки о бухгалтерском учете и обоснованы перспективы ее развития.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет как информационная система, цель науки о бухгалтерском учете, информационные бухгалтерские модели.

Features of accounting process changing have been analyzed. Necessity reasons of accounting fundamental basis development have been established. Aim of accounting science and perspectives of development have been defined.