

УДК 657.1

# СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ДУМОК ЕКОНОМІСТІВ

**ЗІНОВІЙ ГУЦАЙЛЮК,**

доктор екон. наук,  
професор кафедри обліку  
у виробничій сфері  
Тернопільського національного  
економічного університету

Зроблено критичний аналіз пропонованих українськими економістами змін існуючої системи бухгалтерського обліку в Україні.

**Ключові слова:** система бухгалтерського обліку, інформаційна система бухгалтерського обліку.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Із запровадженням в економіці України реальних ринкових відносин закономірно постала проблема формування для потреб управління інформаційної системи, яка б якнайповніше відповідала його цілям та основним завданням. Оскільки на рівні господарюючих суб'єктів основною інформаційною базою є бухгалтерський облік, то на перший план при цьому виходять питання вдосконалення способів і прийомів збирання, узагальнення та сегментації в необхідних розрізах управлінської інформації.

При цьому насамперед слід уточнити такі два поняття, як «система» і «форма», які ще в 1926 р. ввів у сферу економічних категорій Н. Блатов: «Системою ми називаємо завершену організацію рахункових записів, яка є логічним розвитком єдиного основного принципу та відрізняється повнотою, всесторонністю й універсальністю. Формою ми називаємо сукупність практичних методів і прийомів ведення основних книг, за допомогою яких здійснюється дана система» [1, с. 341]. Отже, передусім мова має йти про вдосконалення саме системи, а не форм бухгалтерського обліку.

Очевидно, що реформувати діючу систему обліку необхідно. І не тому, що вона погана, а насамперед тому, що змінилася суспільно-економічна формація. З'явилися реальні власники майна, такі нові об'єкти бухгалтерського обліку, як нематеріальні активи, економічні ризики, інформація як предмет та продукт облікової системи тощо. Питання в іншому: у пошуку оптимальних шляхів удосконалення чи повної реорганізації системи бухгалтерського обліку. І ще: вони мають бути еволюційними чи революційними?

**Аналіз досліджень і публікацій.** Дослідженням проблем трансформації системи бухгалтерського обліку в Україні стосовно її найбільшої відповідності інформаційним потребам управління господарюючими суб'єктами в умовах ринкового середовища присвячені праці М. Чумаченка, Ф. Бутинця, Б. Валуєва, С. Голова, Г. Кірейцева, А. Кузьмінського, Ю. Кузьмінського, М. Кужельного, Н. Малюги, В. Моссаковського, В. Сопка та ін. Незважаючи на наявність у них цілої низки цікавих наукових розвідок, справедливості ради слід зазначити, що у багатьох публікаціях більше критики (аргументованої, змістовної, але критики), ніж конкретних пропозицій. Водночас концепції реформування системи бухгалтерського обліку до потреб ринкової економіки в Україні так і не створено.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

В економічній літературі, виданій останнім часом, активно мусується ідея існування нових видів обліку, які, в свою чергу, формують (або мали б формувати) свої особливі інформаційні системи. Йдеться насамперед про так звані прогнозний, стратегічний, креативний облік. М. Пушкар започаткував створення інтелектуальної, а потім (разом з М. Чумаченком) і ідеальної системи обліку [2]. Представники Житомирської наукової школи останнім часом розвинули теорію існування обліку соціального. Очевидно, що все це потребує окремого дослідження.

Виникнення **прогнозного обліку**<sup>1</sup> спрогнозував ще у 1990 р. А. Кузьмінський, котрий передбачав,

<sup>1</sup> Автор з вдячністю прийме як застереження, так і іншу інформацію щодо започаткування теоретичних засад прогнозного обліку.

що застосування в обліку універсальних ЕОМ у перспективі сприятиме розвитку в системі господарського обліку нових видів обліку, зокрема «прогнозного обліку, для визначення, вивчення та відображення господарських операцій, які можуть відбутися в результаті відхилень від встановлених параметрів» [3, с. 11]. У публікації, яка вийшла після смерті А. Кузьмінського, прогнозний облік вже названий прогностичним (очікуваним). Уточнення, як на наш погляд, логічне. При цьому зазначено, що прогностичному обліку належить велике майбутнє, оскільки він дає змогу наблизити облік до потреб управління, дати готові варіанти ефективних управлінських рішень. Це, в свою чергу, дасть можливість у майбутньому запобігти небажаним господарським операціям, що викликають перебільшення матеріальних і трудових ресурсів [4, с. 20].

У 1998 р. англійський економіст Б. Райан, розвинувши тезу про можливість зародження у ринковій економіці прогностичного обліку, назвав його **стратегічним обліком** [5].

Російські економісти О. Ніколаєва та О. Алексеєва наводять кілька визначень стратегічного бухгалтерського обліку:

«Стратегічний управлінський облік (Strategic management accounting) – форма управлінського обліку, при якій приділяється увага і внутрішній інформації (в тому числі і нефінансовій) (СИМА, Official Terminology, 2000).

При стратегічному управлінському обліку основний акцент робиться на інформації, пов'язаній із зовнішніми чинниками, які впливають на діяльність фірм. Однак разом з тим належна увага також приділена обліку для стратегічного менеджменту (Ward, 1999).

Стратегічний управлінський облік – управлінський облік у контексті бізнес-стратегій, які планується запровадити або які вже запроваджені в організації (Ward, 1999) [6, с. 26–27].

С. Івахненко у підтримку існування стратегічного обліку зазначає, що ані фінансовий, ані, тим більше, управлінський облік не мають спеціальних методик, які давали б змогу отримати інформацію власникам для прийняття важливих інвестиційних рішень. З цього погляду необхідним є стратегічний облік, який, використовуючи дані бухгалтерського обліку та спеціальні прийоми, видає таку інформацію. Інша назва стратегічного обліку – **фінансовий менеджмент**. Завданнями стратегічного обліку є

дослідження зовнішнього економічного середовища, розробка фінансової стратегії підприємства, аналіз і планування фінансової діяльності, прийняття інвестиційних рішень [7, с.112–113]. Тобто йдеться про стратегічний облік як окрему інформаційну систему, з чим, до речі, погоджуються далеко не всі науковці.

Зокрема, вже згадувані нами російські вчені О. Ніколаєва та О. Алексеєва розглядають лише стратегічний управлінський облік [6].

Насамперед стратегічний облік можна розглядати як вищу стадію обліку управлінського, зорієнтовану на опрацювання інформації, пов'язаної із зовнішніми чинниками виробництва. О. Ніколаєва та О. Алексеєва зробили порівняльний аналіз основних відмінностей стратегічного і традиційного управлінського обліку. На окремих із них слід зупинитися детальніше. Зокрема, до завдань стратегічного обліку віднесено аналіз зовнішніх чинників і процесів, нефінансових факторів, виявлення необхідності в зміні стратегії підприємства, контроль ступеня досягнення поставлених стратегічних цілей [6, с. 33–36].

На основі цього логічно зробити висновок про те, що стратегічний облік ставить за мету вивчення зовнішнього середовища та безпосередньо стратегії діяльності підприємства.

Однак при цьому резонно виникає запитання: наскільки логічно і правомірно називали весь зазначений комплекс робіт обліком?

Бухгалтерський облік як наука має свої передумови, завдання, принципи, предмет, метод, які для більшості науковців вже стали постулатами. І хочемо ми цього чи ні, але ведучи мову про розвиток окремих видів обліку (чи появу нових), ми повинні не забувати, що саме предмет, метод, принципи обліку визначають його призначення як науки і як виду практичної діяльності, а також сферу його використання.

Щодо передумов (чи вихідних положень), то одним із них є грошове вираження господарських засобів, капіталу і зобов'язань. Більше того, явища, події чи факти, які не мають вартісної оцінки, не є об'єктом бухгалтерського обліку<sup>2</sup>. Разом із тим якраз

<sup>2</sup> Риторичне запитання С. Голова під час його виступу на останній науковій конференції, присвяченій 80-річчю з дня народження корифея української бухгалтерської науки проф. Г. Кірейцева (22 лютого 2012 р.) стосовно того, а чому об'єктами обліку не можуть бути предмети, явища чи факти, які не мають грошової оцінки, звичайно заслуговує на увагу, однак потребує, на нашу думку, додаткового дослідження.

до позитивів стратегічного управлінського обліку можна віднести спробу провести систематизацію та оцінку нефінансових факторів [6, с. 34].

Одним із принципів бухгалтерського обліку, який не піддається сумніву, є принцип повноти. Він вимагає своєчасної та повної реєстрації всіх господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких пропусків чи вилучень [8, с. 36]. Іншими словами, бухгалтерський облік має бути суцільним. Дотримання цього принципу у разі дослідження за допомогою стратегічного управлінського обліку зовнішнього середовища господарюючих суб'єктів наврядчи можливе з кількох причин. По-перше, при цьому доведеться мати справу не з первинною інформацією, безпосередньо зафіксованою в первинних бухгалтерських документах, а з інформацією із зовнішніх систем, за якість якої у такому випадку ніхто відповідальності не нестиме. По-друге, очевидно, що інформація про зовнішнє середовище не може бути повною (суцільною) через суто технічні проблеми її збору.

Варто зазначити, що автор не відкидає впливу зовнішнього середовища на систему бухгалтерського обліку.

І ще одне застереження стосовно зовнішнього середовища як об'єкта обліку. Що власне слід вважати об'єктом вивчення: діяльність інших господарюючих суб'єктів, інформацію чи інше? Якщо друге, то, природно, виникає питання щодо використання такого важливого елемента методу бухгалтерського обліку, як рахунки і подвійний запис. А саме подвійна бухгалтерія, за твердженням російського економіста К. Циганкова, є системою обробки даних дуже високого рівня, достойною того, щоб стати вічною класикою інформаційних технологій [9, с. 310].

Очевидно, що зміст стратегічного управлінського обліку визначається функціями та завданнями. О. Ніколаєва та О. Алексєєва до основних функцій управлінського обліку відносять: аналіз діяльності підприємства, стратегічне планування та контроль діяльності організації [6, с. 36–45]. Однак зазначені функції явно виходять за межі канонічного бухгалтерського обліку.

Подібні приклади невідповідності принципів бухгалтерського обліку задекларованим принципам стратегічного обліку можна продовжувати.

**Отже, на нашу думку, використовувати в економічній термінології терміни «прогнозний об-**

**лік», «стратегічний облік» навряд чи доцільно з двох причин.**

*По-перше*, ані перший, ані другий не формують своїх самостійних інформаційних систем, а використовують інформацію, зафіксовану за допомогою фінансового й управлінського обліку.

*По-друге*, у разі визнання зазначених вище понять слід змінити загальну «філософію» бухгалтерського обліку. Адже загальноприйнято, що облік фіксує факти, явища, процеси, які вже відбулись, а не ті, які ще мають (можуть) відбутися. Хоча саме це окремі автори ставлять у провину бухгалтерському обліку. Причому окремі із звинувачень інакше як абсурдними назвати важко. Як, наприклад, можна сприймати таке висловлювання генерального директора компанії «Центр бухгалтера і аудитора» (Росія) С. Ніколаєвої: «Виник факт господарської діяльності – необхідно відобразити його в документах. Немає документа – нема й факту господарської діяльності. Зрозуміло, що факт можна відобразити лише після того, як він стався. Це так званий посмертний облік, тобто коли вже нічого зробити не можна, хіба що узагальнити та прийняти факти. А управляти потрібно в момент виникнення факту» [10, с. 117]. Однак бухгалтерський облік не здійснює безпосереднього управління виробничими процесами – це аж ніяк не його функція!?!

Якраз на останній тезі і слід, на наш погляд, зупинитися детальніше. У цьому зв'язку насамперед наведемо висловлювання Кіта Уорда про те, що: «Оскільки бухгалтери-аналітики володіють повною інформацією про компанію, в них може створюватися небезпечна ілюзія – вони починають помилково розглядати себе як осіб, уповноважених приймати стратегічні рішення. Це не що інше, як викривлення їх справжніх службових повноважень, відповідно до яких вони хоч і є важливою та невід'ємною частиною керівної стратегічної групи, але не можуть приймати кінцеві рішення. Бухгалтерський облік – це та мова ділового спілкування, яка дає змогу порівнювати й оцінювати різноманітні ресурси та суперечливі пріоритети. Основна роль фінансового менеджера полягає в тому, щоб правильно інтерпретувати виражені мовою бухгалтерського обліку дані про ресурси і пріоритети компанії, тобто бути своєрідним експертом-перекладачем» [11, с. 15].

З наведеного стає зрозумілим, що однією з причин розробки теорії стратегічного управлін-

ського обліку є прагнення менеджерів втрутитися у процес формування інформаційної бази, яка використовуватиметься пізніше для підготовки управлінських рішень. Однак те, що фінансові менеджери знають, яка інформація їм потрібна, ще не означає, що вони зможуть самостійно (без участі бухгалтерії) сформулювати необхідні інформаційні потоки.

Окрім того, слід мати на увазі, що в процесі виробничо-господарської діяльності приймаються не лише оперативні управлінські рішення, а й рішення на віддалену перспективу. В останньому випадку без інформаційної бази, створеної в системі бухгалтерського обліку, взагалі обійтися неможливо. При цьому важливе значення має інформаційне джерело має фінансова звітність.

Що стосується перспектив чи стратегії розвитку господарюючих суб'єктів, то, звичайно, збір такої інформації та її узагальнення для прийняття управлінських рішень необхідні. Однак, очевидно, що все це має відбуватися поза сферою бухгалтерського обліку.

У цьому зв'язку пропонуємо звернути увагу на два суттєвих зауваження Ф. Бутинця, який, критикуючи С. Голова щодо трактування управлінського обліку як нового напрямку бухгалтерського обліку, що являє собою синтез рахівництва, калькулювання, аналізу, прогнозування, економіко-математичних та інших методів, де бухгалтер став повноправним і шанованим членом управлінської команди, насамперед пропонує не плутати зовсім різні поняття «завдання обліку» та «функціональні обов'язки бухгалтера». А щодо включення в перелік завдань управлінського обліку передбачення операцій, прогнозування результатів, то у Ф. Бутинця виникає відразу аж три запитання: «Але як облік може прогнозувати?», «Що це за облік, який включає в себе прогнозування, планування та інформування?» і «Чи не здається, що у даному випадку мова йде про штучне втягування інших наук у сферу бухгалтерського обліку?» [12, с. 59–61]. Б. Валуєв з цього приводу висловився ще категоричніше: «Речі необхідно називати своїми іменами: якщо це облік, то тільки, власне, облік у його «чистому вигляді», коли це сукупність функцій, у тому числі й облік, які складають управлінський процес, тоді це підсистема функцій як частина цілісної системи управління. Підміна понять, яка допущена нашими реформаторами у пошуках

нових ідей, у даному випадку просто недопустима» [13, с. 11].

На нашу думку, саме відсутність комплексного підходу до дослідження проблем розвитку теорії бухгалтерського обліку на сучасному етапі і породжує критику тих несміливих одиноких пропозицій українських економістів стосовно реформування діючої системи бухгалтерського обліку.

Своє бачення щодо подальшого вдосконалення обліку в Україні висловив Ф. Бутинець [14, с. 29]. Зокрема, на його думку, подальший розвиток теорії пов'язаний з інтеграцією всіх підсистем бухгалтерського обліку і видів обліку в єдину інформаційну систему на основі новітніх комп'ютерно-інформаційних технологій. Очевидно, що зазначена теза має право на існування і в подальшому може бути навіть визнана пріоритетною, однак цьому мають передувати серйозні дослідження стосовно визначення потреб власників, держави, управлінців, а вже на основі одержаних результатів – розробка концепції. Саме концептуальні засади розвитку бухгалтерського обліку і мають визначити пріоритети майбутніх наукових досліджень. Оскільки, як писав ще в 1905 р. Н. Попов: «В науці всі загальні системи розглядаються з однієї принципової точки зору, причому необхідне та суттєве має відділятися від усього побічного, зовнішнього, формального і взагалі від усього властивого виключно винахідливості та штучній чи метафоричній будові загальних систем» [15, с. 37].

На завершення дискусії стосовно ймовірного визнання прогнозного управлінського обліку як самостійного його виду наведемо ще одну цитату з книги вже згадуваних російських економістів О. Ніколаєвої та О. Алексєєвої: «Незважаючи на розбіжності наведених вище визначень і думок, один момент все-таки є очевидним – стратегічний управлінський облік, необхідний як система, що підтримує стратегічний менеджмент на підприємстві» [6, с. 28–29].

Автори колективної монографії «Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні», розкриваючи зміст формування стратегічного обліку як системи інформаційного забезпечення стратегії розвитку підприємства, також мову ведуть в основному не про облік як такий, а про стратегічний менеджмент. При цьому в окремих місцях лише наголошується про потребу інформації для останнього [16, с. 170–198].

Викладене ще раз наочно підтверджує тезу про те, що управлінський стратегічний чи прогнозний (прогностичний) облік є не чимось іншим, як стратегічним, фінансовим чи інформаційним менеджментом.

Ще однією невирішеною на сьогодні проблемою є визначення місця та ролі такої специфічної системи управління господарюючими суб'єктами, як **контролінг**, який «...інтегруючи й направляючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставленої мети, виконує функцію «управління управлінням» і є синтезом планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків та багато іншого» [17, с. 3].

Термін «контролінг» (англ. Controlling) прийшов у російськомовне середовище з англomовного транзитом через німецькомовне. В Європі (зокрема, у ФРН) контролінг розвивається приблизно із середини ХХ ст. Прийнято вважати, що англomовний термін «controlling» найповніше відображує суть концепції, яка найбільше синтезує управлінський облік, планування, контроль та аналітичну роботу.

Єдиного розуміння значення терміна «контролінг» серед експертів немає. Єдність існує лише в тому, що ототожнювати контролінг з контролюванням не можна (англomовний прикметник «to control» перекладається не тільки як «контролювати», а й як «керувати», «регулювати»). Найбільш вузьке трактування зводиться до того, що управлінський облік і контролінг – це синоніми, при цьому перший термін (management accounting) прийшов у російськомовне бізнес-середовище з англomовного, а другий (controlling) – з німецькомовного [17, с. 9].

Наведене підтверджують автори колективної монографії: «Слід зазначити, що в економічній літературі склалася дивна ситуація, коли дослідження з управлінського обліку і з контролінгу ототожнюють» [16, с. 106]. Однак їх аргументація помилковості цього, на наш погляд, явно непереконлива. При цьому зазначається: «Справді управлінський облік пов'язаний з обліком фінансових категорій (наприклад, доходів і витрат), а контролінг включає ще стратегічні методи планування, обліку й аналізу...» [16, с. 106]. Проте це є порівнянням контролінгу з класичним варіантом управлінського обліку. А в чому відмінність між ним і прогнозним (стратегічним) управлінським обліком? Принаймні, виходячи з описаної нами вище суті стратегічного управлінського

обліку та контролінгу, її не видно. Або іншими словами: вона не проявляється.

Група російських науковців також зазначають, що «Основний елемент системи контролінгу на підприємстві – управлінський облік. Часто саме поняття контролінгу асоціюється з поняттям управлінського обліку, але це не зовсім правильно: основне завдання управлінського обліку – подання релевантної інформації для прийняття управлінських рішень; функції контролінгу ширші, вони включають в себе не лише управлінський облік, а й планування, контроль, координацію, а також формування рекомендацій для прийняття управлінських рішень» [17, с. 3].

Наведене висловлювання, за своєю суттю, також ставить знак рівності між прогнозним (стратегічним) управлінським обліком і контролінгом. З усього викладеного випливає ще один висновок, суть якого полягає в тому, що контролінг не можна вважати навіть найвищою стадією обліку, оскільки це сучасна окрема, специфічна система управління господарюючими суб'єктами, яка «...по суті справи, працює з вторинними джерелами інформації, не виходячи у ті сфери інформаційного простору, які мають суттєво великий вплив на ефективність роботи підприємства [18, с. 8]. Тому, як на нашу думку, абсолютно правий М. Пушкар, який при розгляді взаємозв'язку системи управління з системою обліку об'єднав контролінг і стратегічний облік в єдине ціле<sup>3</sup> [19, с. 73].

До речі, М. Пушкар дав ще одне визначення облікової бухгалтерської системи – **креативний облік**. Науковець запропонував студентам новий спеціальний курс «Облік підвищеного типу», який належить до креативних (англ. create – творити) методів обробки даних й отримання інформації. На думку М. Пушкаря, «Потреба організації креативного обліку диктується логікою економічної діяльності, коли менеджери розуміють ціну відсутності інформації, відчувають і відшуковують шляхи підвищення ефективності роботи підрозділів і підприємства в цілому. Креативний облік призначений для розширення інформаційних ресурсів про суттєві сторони діяльності

<sup>3</sup> Хоч у монографії «Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 423 с.» М. Пушкар трактував бухгалтерський облік як складну соціально-економічну категорію, як систему, яка складається з трьох автономних підсистем: фінансовий облік, управлінський облік і контролінг.

менеджменту, які не відображені в канонічних курсах обліку. Зокрема, не враховані психологічні аспекти поведінки споживачів інформації, не диференційований облік за класифікаційними ознаками – за видами, у просторі, часі, рівнями менеджменту, креативністю. До цього часу не вивчаються запити менеджерів на необхідну для них інформацію, що повинно бути однією з функцій головного бухгалтера підприємства» [19, с. 7–8].

Очевидно, що обґрунтування при цьому потреби існування креативного обліку, на наш погляд, не витримує критики з кількох причин. По-перше, будь-який з уже існуючих видів обліку (насамперед фінансовий та управлінський) призначений для забезпечення інформаційних потреб управління, по-друге, бажання обліковувати психологічні аспекти поведінки споживачів інформації більше із сфери фантастики, ніж реальності і, нарешті, по-третє, зауваження стосовно відсутності диференціації обліку за класифікаційними ознаками, тим більше, що запити менеджерів не вивчаються бухгалтерією, не відповідає дійсності.

У цілому негативно оцінивши ідею створення креативного обліку, Ф. Бутинець резонно запитує: «А хіба бухгалтерський облік, що дає інформацію для управління, цих проблем не вирішує? Треба ще один – креативний? А коли й він не буде вирішувати поставлених завдань, то що, будемо шукати третій, четвертий, п'ятий види обліку і так без кінця?» [20, с.155].

Професор Я. Соколов також неоднозначно ставився до креативного обліку. Він, зокрема, зазначав: «Креативний облік – абсолютно нове поняття, яке часто перекладають як творчий облік. Корені цієї «творчості» йдуть у глибину століть, і протягом них подібна творчість зводилася до вуалювання та спотворення облікових даних, тепер воно розглядається як прямий наслідок облікової політики і втрачає свій негативний відтінок» [21, с. 66].

Англійський економіст Е. Райс з цього приводу висловився ще різкіше: «Під «творчою» бухгалтерією я маю на увазі навіть порушення правил ведення бухгалтерського обліку заради надання цифр, бажаних компанії» [22, с. 262]. На основі зазначеного можна дійти безперечного висновку про те, що якщо в економічній теорії дослідження питань креативного обліку в принципі можливі (хоч, за переконанням автора, безперспективні), то їх трансплантація в

практичну діяльність господарюючих суб'єктів є не-реальною.

У 2002 р. М. Пушкар опублікував цікаву, на нашу думку, монографію «Філософія обліку» [23], в якій дослідив філософські й історичні джерела виникнення та розвитку облікових наук, аксіології та гносеології наукового пізнання, онтології обліку і його місця у взаємодії економічних наук. Облік, зокрема, розглянутий як складна система, яка виконує різноманітні функції в суспільному виробництві, але разом з тим потребує конструювання своєї теорії на основі знань про загальні закони розвитку суспільства.

Однак уже у 2007 р. цим науковцем діюча система обліку була розкритикована і зроблена спроба порушити тему формування принципово нової, так званої інтелектуальної диференційованої системи обліку. На думку М. Пушкаря, передумови для цього є, проте потрібна належна орієнтація підготовки кадрів з обробки даних і отримання інтелектуальних інформаційних ресурсів для системи управління ... [24, с. 3]. Однак виходячи з викладеного виникає кілька запитань. По-перше, наскільки логічно вживати слово «інтелектуальна» стосовно системи обліку? По-друге, як розуміти зміст виразу «інтелектуальні інформаційні ресурси»? Запитання виникають у зв'язку із загальновідомим трактуванням інтелекту як «...відносно стійкої структури розумової здібності індивіда; здатність мислити на теоретичному рівні» [25, с. 527]. Іншими словами, із зазначеного виходить, що слова «інтелект», «інтелектуальний» логічно вживати лише по відношенню до окремих людських індивідуумів, а не для характеристики абстрактних категорій.

І, нарешті, про так звану **ідеальну систему обліку**, запропоновану у 2010 р. М. Пушкарем та М. Чумаченком: необхідність її розробки «... викликана кардинальними змінами в економічній діяльності підприємства та управління нею. Система обліку перебуває в тісному зв'язку із господарською діяльністю, відображаючи її на мові інформації, а також із системою менеджменту, для якого готує різноманітні повідомлення про цю діяльність. Однак у нас є підстави для скептицизму щодо адекватності, всебічності, різноманітності, своєчасності, адресності та релевантності інформації про діяльність підприємства, оскільки «бухгалтерський» облік запитів менеджерів, особливо нижчого і вищого ієрархічного рівня, не задовольняє. Він, у силу своїх специфічних

властивостей відображати минулі події, не спроможний генерувати необхідну оригінальну інформацію для нижчого і вищого рівнів системи управління. Ось чому потрібно створити ідеальну систему обліку, яка могла би справитися з поставленими завданнями. Чи є для цього можливості? Щоб відповісти на це питання, потрібно розглянути той арсенал наукових, технічних і практичних методів, які дозволяють сконструювати ідеальну систему обліку і в найближчій перспективі (10–20 років) реалізувати її на практиці» [2, с. 131].

Однак конкретного визначення суті ідеальної системи обліку як такої в монографії немає. В ній лише зазначено, що «Ідеальна система обліку ґрунтується на визначенні загальної мети розвитку бізнесу, врахуванні запитів на інформацію різних груп користувачів, які мають різні цілі:

- розподіл завдань, управління і перевірка виконання;
- ведення переговорів з постачальниками і покупцями;
- рішення поточних проблем і прийняття рішень менеджерами нижчого, середнього і вищого рівня;
- збір даних та інноваційна політика підприємства;
- координація зусиль виконавців у різних видах діяльності;
- інформація для операційного менеджменту;
- інформація для стратегічного менеджменту;
- інформація щодо цінності продуктів та бізнес-процесів;
- інформація про відхилення від цілей;
- організація інформаційної системи та її складових;
- оцінка та вимірювання діяльності» [2, с. 7].

Проте хіба існуюча сьогодні система бухгалтерського обліку має інші цілі?

А тепер стосовно самої назви системи обліку, запропонованої М. Пушкарем і М. Чумаченком. Оскільки ідеал – це «досконалість, взірць, найвища мета прагнень, важка для реалізації концепція, протиставляється дійсності як бажаний, але недосяжний стан...» [25, с. 507], то при цьому резонно виникає запитання: чи варто прагнути досягти недосяжне?!?

Проте якщо конкретно, то йдеться насамперед про недостатність аргументів щодо доцільності розробки ідеальної системи обліку та ймовірності її практичної реалізації. Щодо таких «обґрунтовань», як:

1) облік розуміють як застиглу, статичну, нерухому систему, тоді як менеджери відстежують об'єкти, явища і процеси в динаміці, постійному русі, змінах ситуацій у фінансово-господарській системі, яку облік має описувати адекватно процесу господарювання своєю мовою кодів, знаків, символів;

2) розвитку системи обліку перешкоджають традиційні уявлення про її функції з боку самих бухгалтерів, які все зробили для містифікації своєї науки як самодостатньої...;

3) облік опинився в повній ізоляції від інших наук, ні з ким не контактує і не запозичує наукові ідеї з інших наук для свого розвитку, ні від кого нічого не бере, зважаючи на те, що він не спроможний щось запропонувати для них... [2, с. 65], то, як на наше переконання, серйозне їх сприйняття утруднюється відсутністю аргументації.

При цьому слід наголосити, що ми категорично не відкидаємо запропонованих систем бухгалтерського обліку. Питання в іншому: доти, поки українські економісти в кінцевому підсумку не визначаться стосовно сфери впливу фінансового й управлінського обліку, а також контролінгу, важко вести мову про логічність чи нелогічність використання як у науці, так і в практичній діяльності понять «прогнозний» чи «стратегічний» облік, не кажучи вже про облік креативний чи інтелектуальний.

Осмилення напрямів трансформації системи бухгалтерського обліку разом з тим має ґрунтуватися не лише на автоматичному перенесенні основних його принципів, діючих в країнах зі сталою ринковою економікою, а й насамперед на критичному аналізі пропозицій провідних учених-економістів з терен колишнього Радянського Союзу, а то й тих, наукова діяльність яких припадає на дорадянський період.

Йдеться про основні облікові теорії, під якими, за твердженням А. 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 тої чи іншої облікової теорії завжди входять пояснення та принципове обґрунтування таких технічних прийомів, як записи на рахунках, складання перевірного балансу, записи на колективних та елементарних рахунках тощо» [26, с. 13].

Очевидно, що дати повну характеристику всіх наукових теорій у нашій публікації неможливо. Передусім пропонуємо звернути увагу на наукові вчення Ф. Єзерського, Е. Фельдгаузена, Н. Попова, А. Рошановського, Л. Гомберга та ін.

Щодо останнього, то ми вважаємо його одним із найталановитіших бухгалтерів-теоретиків ХІХ–ХХ століть. За вченням Л. Гомберга<sup>4</sup>, облікова наука є наукою про економічну діяльність того чи іншого індивідуального господарства; звідси Гомберг вважає за необхідне називати облікову науку не рахунковеденням, а економологією [26, с. 65].

Наука економологія ставить собі за мету не тільки фіксацію господарських актів (явищ, операцій), а й дослідження бюджету підприємств, проблем контролю, статистики тощо.

До речі, запропонована Гомбергом окрема наука економологія складається з таких розділів: оцінка, інвентар, кошторис (бюджет), бухгалтерія, звітність, контроль [27, с. 260]. Тобто якщо вникнути у суть зазначеного переліку, то з певними застереженнями Л. Гомберга можна вважати першим розробником теоретичних засад управлінського обліку.

Ще одним моментом учення Л. Гомберга є те, що сфера дії бухгалтерського обліку як такого обмежується тільки фіксацією господарських фактів,

тобто лише формуванням первинних інформаційних потоків. Усі інші дії, пов'язані з їх опрацюванням та використанням в управлінському процесі, на його думку, належать саме до економології. Як зазначає Я. Соколов, Л. Гомберг вважав, що «Звітність не слід відносити до функції бухгалтерії, мета цього етапу економологічної роботи «полягає у синтезуванні, узагальненні та наданні у скороченому вигляді результатів господарювання». Цей етап у подальшому виділився в аналіз господарської діяльності» [27, с. 261].

Серед інших, не менш цікавих для науки елементів учення Л. Гомберга є оригінальний метод розрахунку подальшої (ринкової) калькуляції, трактування принципу подвійного запису з позицій логічного закону причинно-наслідкового зв'язку (на його думку, запис за кредитом – завжди причина, а за дебетом – наслідок).

На жаль, ураховуючи обмежені параметри нашої публікації, детально розкрити суть та зміст основних моментів облікової теорії Л. Гомберга неможливо. Однак слід зазначити, що наукові ідеї та гіпотези вчених того часу виникали не самі по собі, а диктувалися потребами ринкової економіки. Саме це і має зацікавити українських учених з бухгалтерського обліку, дослідження яких пов'язані з розробкою нової облікової концепції.

### **ВИСНОВКИ**

Проблема формування концепції подальшого розвитку теорії обліку, на наш погляд, безпосередньо пов'язана з визначенням потреби та напрямів використання основного його продукту – інформації в оперативному і стратегічному управлінні виробництвом. Звичайно, загальноприйняті в бухгалтерському обліку постулати за своєю суттю не є догматичними і можуть змінюватися. Однак такі зміни мають бути науково обґрунтованими і враховувати як специфіку розвитку національної економіки, так і ментальність бухгалтерів-практиків. Із зазначеного випливає необхідність насамперед критичного аналізу всіх наявних методичних засобів бухгалтерського обліку та складових (елементів) його методу з позицій їх відповідності вимогам ринкової економіки і можливостей подальшої модифікації.

І наостанок: не критикують лише тих, хто нічого не пропонує. Критичний аналіз думок окремих українських економістів зроблений нами з метою активізації нашої наукової еліти до нових наукових пошуків у розвитку теорії бухгалтерського обліку і взагалі до продукування нових ідей щодо формування повноцінної концепції розвитку бухгалтерського обліку та напрямів трансформації його системи. Причому подальша критика (чи критичний аналіз) висловлених у цій статті думок або застережень, на наше глибоке переконання, тільки сприятиме появі нових ідей, пропозицій, рекомендацій.

<sup>4</sup> Лев Іванович Гомберг (1866–1935) розпочав свою кар'єру в Санкт-Петербурзі. У 1903 р. захворів туберкульозом і виїхав у Швейцарію, де й провів решту своїх земних років. Основні ідеї викладені у таких працях: «Основы учетной науки» (1908 р.) та «Экономология (учетная наука) и ее история» (1912 р.) [27, с. 81].

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Блатов Н.А.** Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством / Н.А. Блатов. – Л.: Экономическое образование, 1926. – 535 с.
2. **Пушкар М.С.** Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.
3. **Кузьминский А.Н.** Теория бухгалтерского учета: [учебник] / А.Н. Кузьминский. – К.: Вища шк., 1990. – 311 с.
4. **Кузьмінський А.М.** Теорія бухгалтерського обліку / А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
5. **Райан Б.** Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; пер. с англ. М.Х. Розовского. – М.: Аудит, 1998. – 616 с.
6. **Николаева О.Е.** Стратегический управленческий учет: [науч.-практ. изд.] / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
7. **Івахненко С.В.** Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С.В. Івахненко. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
8. **Булатов М.А.** Теория бухгалтерского учета / М.А. Булатов. – М.: Экзамен, 2003. – 256 с.
9. **Цыганков К.Ю.** Очерки истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии / К.Ю. Цыганков. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 376 с.
10. **НОТ менеджмента.** – Изд. 5-е, перераб. и доп. – М.: ЗАО «Журнал Эксперт», 2001. – 656 с.
11. **Уорд Кит.** Стратегический управленческий учет / К. Уорд. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
12. **Бутынец Ф.Ф.** Управленческий учет: есть ли такой? / Ф. Бутынец // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля. – Брест; Житомир: 2004. – С. 53 – 82.
13. **Валуев Б.И.** Стратегический управленческий учет – очередной миф / Б.И. Валуев // Формування ринкової економіки в Україні. Спецвипуск 15. – Ч. 2. – Львів: Інтереко, 2005. – С. 9 – 13.
14. **Бутынец Ф.** Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф. Бутынец // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20–29.
15. **Попов Н.У.** Математический метод бухгалтерии / Н.У. Попов. – Красноярск: Типолитография М.Я. Кохановской. – 1906. – 264 с.
16. **Сучасні** проблеми розвитку системи обліку в Україні: [монографія]; за ред. М.С. Пушкар. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 268 с.
17. **Контроллинг** как инструмент управления предприятием; под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 279 с.
18. **Контроллинг** в бизнесе. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.
19. **Пушкар М.С.** Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
20. **Бутынец Ф.Ф.** Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / Ф.Ф. Бутынец. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328 с.
21. **Мэтьюс М.Р.** Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
22. **Райс Э.** Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе / Э. Райс; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. – 362 с.
23. **Пушкар М.С.** Філософія обліку: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 160 с.
24. **Пушкар М.С.** Створення інтелектуальності системи обліку / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 152 с.
25. **УСЕ:** Універсальний словник-енциклопедія / Гол. ред. ради чл.-кор. НАНУ М. Попович. – Вид. 4-те, перераб., доп. – К.: Тека, 2006. – 1432 с.
26. **Счетные** теории А.М. Галагана в комментариях Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.
27. **Соколов Я.В.** Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Критически проанализированы предлагаемые украинскими экономистами изменения существующей системы бухгалтерского учета в Украине.

**Ключевые слова:** система бухгалтерского учета, информационная система бухгалтерского учета.

Make a critical analysis of the proposed Ukrainian economists change current accounting system in Ukraine.

**Key words:** accounting information system accounting.