

## ПРИЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ІСТОРИЧНА МОДИФІКАЦІЯ

*Систематизовано існуючі підходи до інтерпретації сутності  
та значення бухгалтерського обліку*

**Постановка проблеми.** Основні тенденції формування ринкових відносин на сучасному етапі зумовлені високою невизначеністю і всезростаючою динамікою постійних змін у зовнішньому середовищі суб'єктів господарювання. Одним з головних пріоритетів розвитку сучасного суспільства є тотальна глобалізація, що породжує тенденцію до уніфікації економічних, політичних, технологічних, інформаційних і соціокультурних процесів країн світу. Наслідками такої глобалізації є не лише науково-технічний прогрес та зміцнення інтелектуальних і виробничих потужностей розвинених країн світу, а й породження глобальних проблем людства – екологічних, соціальних, культурних, деформація ідеологічних орієнтирів, нівелювання національної ідентифікації. В таких умовах актуалізується концепція сталого розвитку<sup>1</sup> суспільства, котра у практичному вимірі реалізується шляхом поширення ідей соціального захисту населення та соціальної справедливості. Соціально орієнтована ринкова економіка висуває нові вимоги до суб'єктів господарювання, а отже, і до бухгалтерського обліку як до мови бізнесу, джерела одержання достовірної інформації щодо фінансового стану та перспектив розвитку суб'єктів господарювання.

В умовах, що склалися, посилюється важливість адекватних змін у теорії, методології та практиці вітчизняного бухгалтерського обліку. Невідповідність між теорією та практикою ведення обліку, науково необґрунтована неузгодженість поглядів учених на ті чи інші проблеми породжує невизначеність та беззмістовні дискусії, ускладнює роботу фахівців-практиків, стає поживним підґрунтям для псевдоноваторства у колах дослідників, які замість розробки дієвої облікової концепції займаються констатуванням хибних істин, що не витримують перевірку практикою.

Користувачі облікової інформації ставлять перед системою бухгалтерського обліку нові, ускладнені завдання, які ця система, на жаль, не завжди здатна виконати на належному рівні. Завданням даного дослідження є ідентифікація призначення бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку господарських відносин та суспільства в цілому, а також виявлення механізму реалізації даного призначення через виконання обліком його функцій.

Бухгалтерський облік є історично обумовленим, виник з розвитком суспільних відносин, водночас точний момент його появи назвати неможливо. Нині не викликає сумнівів факт існування бухгалтерського обліку, хоч і в примітивній формі, ще за часів зародження Стародавнього Єгипту, Месопотамії, Вавилону, Індії та Китаю, Древньої Греції та Риму. Поява бухгалтерського обліку на зорі людської цивілізації була об'єктивною необхідністю, неминучістю, а його подальший розвиток – наслідком економічного розвитку людства, тяглості та зміни економічних формацій та умов господарювання. Чим складнішою і різноманітнішою ставала господарська діяльність, тим більш досконалим ставав облік, розширювались функції, які він виконував.

<sup>1</sup> Сталий розвиток у формулюванні ООН – це розвиток суспільства, що дозволяє задовольняти потреби нинішнього покоління, не завдаючи при цьому шкоди можливостям майбутніх поколінь для задоволення їхніх власних потреб

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Одними з перших зробили спробу визначити теоретичні основи бухгалтерського обліку вчені італійської школи. У знаменитому XI трактаті про рахунки та записи, розміщеному у фундаментальній праці “Сума арифметики, геометрії, вчення пр. пропорції та відношення” (1494) Лука Пачолі писав про мету бухгалтерського обліку так: “Це ведення своїх справ належним чином і як слід, аби можна було без затримок одержати будь-які відомості, як стосовно боргів, так і вимог” [19, с. 18]. Таким чином, уже в першій книзі з бухгалтерського обліку підкреслювалось, що облік ведеться з метою оперативного виявлення величини боргів та вимог (юридична природа обліку) та належного влаштування своїх справ (економічна природа обліку). Проф. Я.В. Соколов зауважує, що аж до XX ст. перша мета – суто контрольна, або, як казав Анжело ді Піетро (1550-1590) “охоронна” функція – буде вважатися основною. Пізніше, починаючи з праці Бастіано Вентурі (1655), на перше місце висувається мета, пов’язана з управлінням господарськими процесами. Зокрема, Б. Вентурі зазначав, що бухгалтер повинен визначити сферу відповідальності адміністраторів, зайнятих у господарстві, і забезпечити з мінімальними затратами ефективність роботи підприємства [21, С. 67-68].

**Мета дослідження.** Систематизувати існуючі підходи до інтерпретації сутності та значення бухгалтерського обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Франческо Вілла у XIX ст. вважав, що мета рахунковедення полягає у тому, щоб контролювати рух господарських цінностей, що знаходяться в господарстві до початку періоду, відзначити передбачувані доходи і витрати. Відомий представник німецької школи професор І. Шротт вказував, що облік є наукою про систематичний запис господарських операцій і про контроль цих операцій [8, с. 36]. Таким чином, вчені акцентували увагу на контрольній функції бухгалтерського обліку. Панувала думка, що облік встановлює, з одного боку, порядок виявлення майна господарства, змін цього майна і результатів цих змін, а з іншого боку, принципи і порядок ведення облікових робіт з метою з’ясування шкідливих для господарства наслідків діяльності управляючих органів цього господарства.

Призначення бухгалтерського обліку як практичної діяльності на кожному з етапів економічного розвитку суспільства змінювалося відповідно до вимог власників суб’єкта господарювання, однак ані бухгалтери-науковці, ані практики значення обліку ніколи не применшували. “Рахунковедення для господаря відіграє роль не тільки очей і вух, – писав на поч. XX ст. А.З. Попов, – але й пам’яті. Користуючись даними, зібраними й обробленими бухгалтером, підприємець має можливість бачити вже невидиме минуле, слухати те, що вже не говорить, пам’ятати і знати навіть те, чого сам ніколи не бачив і не чув”. Схожу думку висловлював у 1925 р. І.Ф. Шер: “Бухгалтерія є бездоганним суддею минулого, необхідною супутницею сьогодення і провідником в майбутнє кожного господарського підприємства” [7, с. 83]. Таким чином, вчені вважали, що у системі бухгалтерського обліку формується інформація ретроспективного (про стан у минулому), поточного (про сьогодення) та перспективного (прогнозного) характеру.

Результати аналізу наукової та навчальної літератури свідчать про те, що вітчизняні науковці радянської доби також замислювалися над призначенням обліку, окреслюючи перелік завдань, які він повинен виконувати. Так, проф. І.А. Кошкін (1933) стверджував, що оперативно-балансовий облік слугує важливим знаряддям всенародного контролю за виробництвом та розподілом

продукції, суттєвим моментом соціалістичного перетворення і докорінної переробки людей [13, с. 20]. Вчений зауважує, що “суцільний, точний, постійний і невсипущий” облік слугує знаряддям:

- охорони суспільної власності, нагляду за її рухом та доцільним раціональним її використанням (“охороняти суспільну власність означає, перш за все, обліковувати її”);

- складання народногосподарського плану та перевірки його виконання;

- управління підприємствами на основі планового госпрозрахунку;

- масового контролю процесу виконання плану, процесу виробництва та розподілу продуктів;

- соціалістичного перетворення; облік сприяє розвитку самоорганізації та дисципліни [13, с. 21].

Проф. М.Т. Білуха (1989) зазначає, що головним завданням соціалістичного господарського обліку є своєчасне відображення та контроль виконання єдиного народногосподарського плану в цілому, в кожній його частині та за кожен відрізок часу [3, с. 6]. Проф. Х.Л. Литвак (1979) додає, що головною задачею обліку є контроль виконання поставлених планових завдань, а також виявлення та використання внутрішньогосподарських резервів [15, с. 15].

Уже в 30-ті роки ХХ ст. вчені розуміли, що створення обліку не було самоціллю, а тому призначення обліку не обмежується реєстрацією фактів господарського життя. Проф. І.А. Кошкін підкреслював, що облік нерозривно пов'язаний із контролем: “Облік тим і відрізняється від простого підрахунку, що він не лише рахує, а саме обліковує, тобто і контролює. Облік тим і відрізняється, наприклад, від електричного лічильника, що він є не мертвою машиною, а творчою суспільною функцією” [13, с. 24].

За словами С.І. Шульмана (1979), “Бухгалтерський облік покликаний забезпечити контроль за виконанням народногосподарського плану, збереження соціалістичної власності, зміцнення господарського розрахунку і контроль за дотриманням режиму економії, а також сприяти виявленню та використанню внутрішньогосподарських резервів. Основне завдання обліку – правильне своєчасне відображення і контроль за виконанням народногосподарського плану” [24, с. 16]. Таким чином, білоруський вчений також наголошує на важливості контрольної функції обліку, а також зазначає, що завдання бухгалтерського обліку пов'язані між собою, взаємообумовлені і направлені на забезпечення з найменшими витратами облікової праці своєчасної, точної і повної інформації про діяльність підприємства” [24, с. 16].

З плином часу та трансформацією умов господарювання змінювалися й погляди дослідників на призначення обліку. Слід зауважити, що нині серед дослідників не існує єдиного підходу стосовно визначення ролі та призначення бухгалтерського обліку на мікро- та макрорівнях.

На думку проф. В.В. Сопка (2002), за умов розвитку ринкових відносин та автоматизації облікових робіт найважливішими завданнями бухгалтерського обліку є збирання, обробка й відображення первинних даних про стан господарської діяльності; систематизація, групування й зведення даних для отримання підсумкової інформації про стан господарської діяльності; забезпечення необхідними даними для контролю за виконанням господарських завдань і режимом економії; забезпечення збереження власності підприємств [6, с. 11].

Проф. В.Г. Швець (2006) зазначає, що метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства [25, с. 16]. Подібне твердження висуває і Ю.Ю. Корольов: “Мета (ціль) бухгалтерського обліку – забезпечити керівників інформацією про стан підприємства, організації, установи: які засоби виробництва є на підприємстві, де вони знаходяться, як використовуються; скільки і коли підприємство повинно сплатити своїм постачальникам, а покупці йому; скільки засобів затрачено на виробництво продукції; скільки і чого вироблено і реалізовано; скільки грошових засобів отримано” [12].

Облік визначають як інформаційну підсистему підприємства, підсистему або функцію управління, послідовність дій, при цьому наділяючи його власними завданнями, функціями, метою та цілями. Доцільність застосування категорій “мета”, “завдання”, “ціль”, “функція” потребує дослідження та теоретичного обґрунтування.

Сучасні нормативно-правові акти у сфері бухгалтерського обліку країн-членів СНД визначають наступні завдання бухгалтерського обліку (табл. 1).

**Таблиця 1.** *Завдання, цілі та мета бухгалтерського обліку в законодавчих актах країн СНД*

Країна	Призначення бухгалтерського обліку
1	2
Республіка Білорусь	Основні <b>задачі</b> бухгалтерського обліку та звітності: (1) формування повної та достовірної інформації про діяльність організації та її фінансовий стан, отриманих доходах і понесених витратах; (2) забезпечення при здійсненні організацією господарських операцій внутрішніх і зовнішніх користувачів своєчасною інформацією про наявність та рух активів і зобов'язань, а також про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів; (3) попередження негативних результатів господарської діяльності організації та виявлення резервів її фінансової стійкості
Російська Федерація	Основні <b>задачі</b> бухгалтерського обліку: (1) формування повної та достовірної інформації про діяльність організації та її майновий стан, необхідної внутрішнім та зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності; (2) забезпечення інформацією, необхідною внутрішнім та зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності для контролю за дотриманням законодавства при здійсненні організацією господарських операцій та їх доцільністю, наявністю та рухом майна і зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів; (3) попередження негативних результатів господарської діяльності організації та виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення її фінансової стійкості
Республіка Казахстан	<b>Ціль</b> бухгалтерського обліку та фінансової звітності – забезпечення зацікавлених осіб повною та достовірною інформацією про фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані індивідуальних підприємців та організацій
Узбекистан	<b>Ціль</b> бухгалтерського обліку – забезпечення користувачів повною, достовірною, своєчасною фінансовою та іншою бухгалтерською інформацією. <b>Задачі</b> бухгалтерського обліку: (1) формування на рахунках бухгалтерського обліку повних та достовірних даних про стан та рух активів, стан майнових прав та зобов'язань; (2) узагальнення даних бухгалтерського обліку з метою ефективного управління; (3) складання фінансової, податкової та іншої звітності

Продовження табл. 1

1	2
Республіка Молдова	Бухгалтерський облік повинен забезпечити: (1) хронологічну та систематичну реєстрацію, обробку та зберігання інформації про майно, видатки виробництва та обігу, розрахунки, зобов'язання, права та досягнуті результати, котра використовується як для власних потреб, так і у відносинах з акціонерами, клієнтами, постачальниками, банками, податковими органами та іншими фізичними та юридичними органами та іншими фізичними та юридичними особами; (2) представлення інформації, необхідної для визначення національного майна, виконання бюджету, а також складання фінансових звітів у цілому по національній економіці; (3) контроль за проведеними операціями з майном, використаними методами обробки і точністю бухгалтерських даних

Дані табл. 1.1 свідчать про те, що задачі бухгалтерського обліку, визначені ст. 1. п. 4. Федерального закону “Про бухгалтерський облік” Російської Федерації, ст. 4. Закону “Про бухгалтерський облік та звітність” Республіки Білорусь та ст. 2 закону “Про бухгалтерський облік” Республіки Узбекистан майже ідентичні та зацентровані на інформативності системи бухгалтерського обліку.

Ціль бухгалтерського обліку відповідно до ст. 4. закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” Республіки Казахстан також зводиться до надання повної та достовірної інформації зацікавленим користувачам. Варто зауважити, що згідно зі ст. 3 закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” метою бухгалтерського обліку та фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Майже ідентичним є визначення мети ведення бухгалтерського обліку, наведене у Законі Угорщини С. “Про систему бухгалтерського обліку” (2000 р.), – надання правдивої та неупередженої інформації про майновий та фінансовий стан та прибутковість господарюючого суб'єкта іншим учасникам ринку. Отже, незалежно від того, яке поняття вживається, – задачі, ціль або мета – у законодавчих актах вищезазначених країн йдеться про одне й те саме: облік повинен забезпечувати *надання інформації*. Водночас у ст. 3. закону Республіки Молдова “Про бухгалтерський облік” зазначено, що бухгалтерський облік повинен забезпечити ще й *контроль* за проведеними операціями з майном, використаними методами обробки і точністю бухгалтерських даних.

На наше переконання, значення бухгалтерського обліку для процесу управління підприємством у сучасних умовах господарювання є значно ширшим, ніж це вказується у законодавчих актах країн пострадянського світу.

У англійській літературі з теорії обліку дослідники переважно визначають мету обліку, від якої залежать завдання, а інколи й методи і предмет бухгалтерського обліку (табл. 1.2). Доцільність застосування підходів, визначених теоретиками англо-американської моделі обліку вимагає подальшого дослідження.

**Таблиця 2.** Тракткування мети бухгалтерського обліку в англо-американській літературі

№ з/п	Назва підходу, представники	Мета обліку	Окремі положення підходу
1	2	3	4
1	<b>Біхевіористичний</b> (К.Т. Девіне, Дж. Росс, Ю. Іджірі, Р.К. Ядікке, К.Е. Найт, Б.А. Ріттс)	Розробка способів впливу на поведінку спершу бухгалтерів, а через них і на усіх осіб, зайнятих у господарській діяльності	Методи БО повинні обратися залежно від цілей і поведінки людей

Продовження табл. 2

1	2	3	4
2	<b>Економічний</b> (Г.Г. Міллер, Л.Л. Брукс, С. Зефф, М. Мунітц)	Контроль та оцінка економічних показників, забезпечення умов для досягнення максимальної ефективності виробництва	Підприємство повинно обирати ті методологічні бухгалтерські прийоми, котрі забезпечують зростання національного добробуту
3	<b>Інформаційний</b> (Дж. Г. Сортер)	Надання інформації про всі "суттєві" події, котрі можуть бути використані у багатьох моделях прийняття рішень	Завдання обліку – максимально можливе прогнозування за даними про зовнішні зміни, події, які ймовірно відбудуться у майбутньому
4	<b>Психологічний</b> (Р. Ентоні)	Забезпечення даними різні рівні управління, що дозволить покращити планування і контроль; виконання ролі засобу комунікації на підприємстві	Задачі БО можуть бути вирішені лише беручи до уваги особисті цілі учасників господарського процесу і припускаючи контроль їх діяльності
5	<b>Соціологічний</b> (А. Рапппорт, А. Ріаї-Белкаві, Ф.М. Бімс, П.Е. Фертих, А.Ч. Літлтон, В.К. Циммерман, Н.М. Бедфорд)	Забезпечення справедливості по відношенню до усіх учасників господарського процесу; розкриття суперечливих інтересів суспільних груп	Предмет БО – не окремо взяте підприємство, а певний соціум, і бухгалтер повинен розраховувати не лише і не стільки прибуток фірми, скільки визначати соціально-економічні наслідки дій адміністрації фірми

Залежно від пріоритетів компанії та цілей її функціонування виокремлюють біхевіористичний, економічний, інформаційний, психологічний та соціологічний підходи до трактування мети ведення бухгалтерського обліку.

Для вивчення та пояснення сутності та призначення певних явищ, наукових категорій та концептів застосовують сукупність загальнонаукових підходів, один з яких є домінуючим, а інші – допоміжними. У Додатку А наведений зміст 12 наукових підходів, які доцільно використовувати задля осмислення сутності бухгалтерського обліку, зокрема: герменевтичний, гуманістичний, інституціональний, історичний, кібернетичний, логічний, поведінковий (біхевіористичний), порівняльний, синергетичний, системний, функціональний, ціннісний (аксіологічний). Слід зауважити, що методологічні підходи не ізольовані один від одного і можуть мати взаємообумовлений (інтегративний) характер, що викликає появу похідних (повторних, синтезованих) підходів. До таких відносяться комплексний підхід, а також структурно-функціональний, системно-структурний, системно-функціональний і т.д. Саме комплексний підхід дозволяє вивчити бухгалтерський облік як соціальне явище в усій його багатогранності та багатоаспектності. Зокрема, даний підхід дозволяє встановити відповідність і узгодженість динаміки (зміни) бухгалтерського обліку з загальною перспективою розвитку суспільства; роль і місце даного явища в існуючій системі; особливості конкретно-історичних умов існування явища (сформовані норми, ціннісні орієнтації, думки, традиції); структуру, рівень організації, ступінь усталеності та розвиненості суб'єктів організації, ведення і регулювання бухгалтерського обліку.

Залежно від обраної концепції пізнання, в економічній літературі та нормативно-правових документах різних країн бухгалтерський облік найчастіше визначається як інформаційна *система* (В.П. Астахов; Ю.А. Бабаєв, В.А. Бородін, Н.Д. Амаглобелі; П.С. Безруких, В.Б. Івашкевич, М.П. Кондраков; І.Л. Василюк; С.Ф. Голов; Н.М. Грабова; А.Д. Ларіонов, В.А. Єрофеева, Ж.Г. Леонтьєва, П.А. Станков; С.О. Левицька; Г.О. Партин; В.І. Савич; Н.В. Чебанова, Ю.А. Василенко;), як *процес* обробки даних про факти господарського життя у звітну інформацію (М.Т. Білуха, М.Д. Корінько, Н.М. Ткаченко), як *спосіб* (засіб) контролю та управління (О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська; А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський) або як певний *вид діяльності*.

Проф. Я.В. Соколов відзначав: “Існує безліч визначень бухгалтерського обліку. Ця множинність викликана, з одного боку, амбіціями їх творців, що вважають за необхідне вписати нову сторінку в історію науки і показати, неспроможність всього, що було зроблене їх попередниками, а з іншої – складністю визначуваного об’єкту” [22, с. 11]. Розгляд і аналіз поглядів сучасних учених на зміст обліку і його місце в системі управління є актуальними, оскільки будь-яка наука, побудована на верховенстві однієї теорії, перетворюється на догму і припиняє свій шлях еволюції.

Найчастіше дослідники характеризують сутність та призначення бухгалтерського обліку на основі системного підходу. Аналіз довідкової літератури дозволяє стверджувати, що поняття “система” (від грец. – поєднання, утворення, організм) означає впорядковану сукупність взаємопов’язаних і взаємодіючих об’єктів, цілеспрямовано організованих в єдине ціле для виконання певної множини функцій з метою досягнення бажаних результатів з обов’язковою умовою перетворення вихідних компонентів (входу) у деякий результуючий (вихід).

Використання системного підходу припускає розгляд бухгалтерського обліку як цілісної сукупності різноманітних елементів (складових частин), що взаємодіють між собою і навколишнім середовищем. До головних положень цього підходу відносяться такі:

– система бухгалтерського обліку має цілісний характер, це обумовлює наявність у неї таких властивостей, які не зводяться до суми властивостей їх частин;

– елементи системи бухгалтерського обліку взаємопов’язані між собою, причому інтерпретація (визначення) властивостей елементів залежить від властивостей системного цілого, частиною якого вони є;

– система бухгалтерського обліку має динамічну природу, тобто їй властиві процеси виникнення, становлення, розвитку та зміни;

– функціонування та розвиток системи здійснюється в результаті взаємодії з зовнішнім середовищем при приматі (домінуванні) внутрішніх закономірностей (її саморозвитку) над зовнішніми чинниками та закономірностями.

Розглядаючи бухгалтерський облік як складну систему, визначимо, що “система – це цілісна множина взаємозалежних елементів, що володіє властивостями, відмінними від властивостей елементів, що утворюють цю множину” [11, с. 10]. Це дозволить надалі вивчати властивості системи бухгалтерського обліку, які формуються в результаті взаємодії частин і визначаються характером зв’язків між ними – їх відносинами. Кожному типу зв’язків, які можна підрозділити на просторові, тимчасові, функціональні, економічні, інформаційні та інші, відповідає особлива системна організація.

При використанні методології системного підходу досліджуються статичні, структурні, динамічні компоненти та властивості, їх внутрішні та зовнішні прояви, генетичні та функціональні зв'язки, взаємодії з середовищем за допомогою методів аналізу, синтезу, функціонального, структурного та інших. Головними категоріями, які використовуються в системному дослідженні є: елемент, частина, ціле; внутрішнє – зовнішнє; аналіз – синтез; статика – динаміка; склад – структура; зв'язки - відносини; властивості тощо; а відповідно в контексті бухгалтерського обліку: система бухгалтерського обліку та її елементи, система елементів методу бухгалтерського обліку тощо

Шпак В.А. [26, с. 9] виділяє фактори (умови) та ознаки (особливості) системи (рис. 1.1), яким повністю відповідає система бухгалтерського обліку.

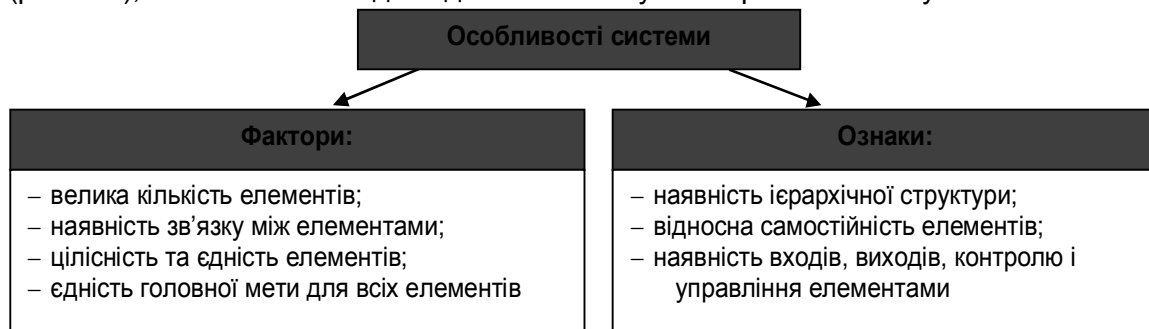


Рис. 1. Характерні особливості систем за В.А. Шпаком

На системному підході до інтерпретації поняття бухгалтерського обліку ґрунтується визначення, наведене у ст. 1 закону Російської Федерації “Про бухгалтерський облік”. Відповідно до цього закону бухгалтерський облік являє собою впорядковану систему збору, реєстрації, узагальнення інформації у грошовому вираженні про майно, зобов'язання організації та їх рух шляхом суцільного, безперервного та документального обліку усіх господарських операцій. Ідентичне трактування сутності бухгалтерського обліку знаходимо у переважній більшості російських дослідників ж [1, с. 9; 2, с. 13; 5, с. 7; 14, с. 3]. Окрім того, автори зазначають, що облік є сполучною ланкою між господарською діяльністю організації та осіб, котрі приймають рішення. Дані про господарську діяльність є входом до системи бухгалтерського обліку, а корисна інформація для осіб, які приймають рішення, – виходом з неї [5, с. 7].

Розгляд загальної еволюції теорії систем дає можливість сформулювати уявлення про становлення категорії “система бухгалтерського обліку”. У багатьох наукових дослідженнях бухгалтерський облік розглядається як система, що здійснює формування інформації. Аналіз визначень категорії “система бухгалтерського обліку”, наведених у роботах ряду авторів [4, 9, 18, 20] дозволяє зауважити, що в зміст кожного з них вкладається різне значення. Наведемо декілька найхарактерніших визначень системи бухгалтерського обліку.

Глибокий історіографічний аналіз розвитку системи бухгалтерського обліку зробив А.М. Галаган у своїй монографії “Основи загального рахівництва” [9]. У своїх висновках він погоджується з поняттям категорії “система бухгалтерського обліку”, розробленим італійським автором Ф. Беста, на думку якого “під системою записів, або, що те саме, під системою рахівництва” слід розуміти сукупність записів, що розглядаються з погляду зовнішнього вигляду. Першим, тобто розглядом рахункових записів з боку їх внутрішнього змісту, на його думку, займається система рахівництва; другим – їх розглядом з боку зовнішнього вигляду – форма рахівництва.



Визначення категорії “система бухгалтерського обліку” італійського економіста Ф. Бести полягає в тому, що він розглядає систему бухгалтерського обліку з погляду об’єкта записів. Такий підхід до визначення даної категорії дозволяє вивчати певну сукупність рахункових записів з погляду змісту й розмежує поняття системи бухгалтерського обліку і форми обліку. На думку А.М. Галагана, форма обліку вивчає сукупність облікових записів з погляду їх зовнішнього вигляду і дозволяє судити про те, як були виконані ці записи.

Проф. Н.А. Блатов розуміє під системою рахівництва “закінчену організацію рахункових записів, що є логічним розвитком єдиного принципу і відзначається повнотою, всебічністю й універсальністю” [4]. Проф. А.О. Додонов під системою бухгалтерського обліку розуміє “певний порядок побудови синтетичного й аналітичного обліку” [10].

Болгарський економіст В.Н. Янков писав, що бухгалтерський облік можна охарактеризувати як керовану, складну, ймовірнісну, динамічну, кібернетичну систему зі своїм суб’єктом і об’єктом управління [23, с. 13].

Великий внесок у визначення бухгалтерського обліку як системи зробили проф. В.Ф. Палій і проф. Я.В. Соколов. На їхню думку, облік є системою спостереження, вимірювання й класифікації господарських фактів, їх відображення і порівняння в структурі взаємопов’язаних рахунків, які узагальнюють інформацію для управління господарською діяльністю й контролю за нею [23, с. 13]. “Системний бухгалтерський облік, – зазначає С.Н. Петренко, – дозволяє узагальнювати різномірні об’єкти обліку як єдиний взаємопов’язаний обліковий комплекс, формувати систему показників, що відображають кругообіг коштів ... підприємства в ході його господарської діяльності” [20, с. 17]. Колектив американських авторів Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл характеризують бухгалтерський облік як систему, яка “здійснює вимірювання, обробку й передавання фінансової інформації про певного суб’єкта господарювання” [18, с. 12].

Усі вищенаведені визначення доводять правомірність оцінки бухгалтерського обліку як системи. І, незважаючи на відмінності в трактуваннях визначення “система бухгалтерського обліку”, кожне з них має право на існування. Очевидно, що немає і не може бути дефініції, яка вичерпно відображала б об’єкт дослідження.

Разом з тим, російські науковці не обмежуються системним підходом при ідентифікації сутності обліку. Так, на думку М.І. Вейсмана (1961), господарський (бухгалтерський) облік – це кількісне відображення та якісна характеристика господарських процесів у цілях контролю за їх розвитком та управління ними [5, с. 5]. Нечитайло А.І. (2005) визначає бухгалтерський облік як *засіб* управління явищами і процесами діяльності в окремих організаціях [17, с. 13]. У обох визначеннях фігурує управлінський аспект бухгалтерського обліку.

В українській навчальній та науковій літературі частіше зустрічається визначення бухгалтерського обліку як процесу. Це зумовлено тим, що у ст. 1 закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” вказується, що бухгалтерський облік – це *процес* виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Проф. Н.М. Малюга зазначає, що облік є складовою процесу управління, яка забезпечує впорядкований збір, класифікацію, реєстрацію та узагальнення інформації у грошовому вираженні про стан та рух майна, капіталу та зобов’язань підприємства [16, с. 27].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Плюралізм у підходах науковців до інтерпретації сутності та значення бухгалтерського обліку, з одного боку, є позитивним, оскільки, як відомо, лише у суперечці народжується істина. Окрім того, бухгалтерський облік як соціально-економічний феномен є складним та багатоаспектним явищем, окреслити межі якого досить важко. Водночас відсутність чіткого усвідомлення сутності бухгалтерського обліку спонукає науковців виокремлювати самостійних видів обліку (управлінського, фінансового, екологічного, соціального, креативного) або обґрунтовувати доцільність заміни звичної назви обліку поняттями “інформологія”, “екаунтинг”, “економічний облік” тощо.

На нашу думку, для глибшого та чіткішого розуміння ролі та призначення бухгалтерського обліку важливим є використання функціонального підходу до пізнання об'єктів та явищ поряд з процесним та системним підходами.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Астахов В.П.* Теория бухгалтерського учета. – М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 351 с.
2. *Бабаев Ю.А.* Теория бухгалтерского учета: учебник / Ю.А. Бабаев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 304 с.
3. *Белуха Н.Т.* Бухгалтерский учет на автомобильном транспорте: Учебник для вузов / Н.Т. Белуха. – М.: Транспорт, 1989. – 261 с.
4. *Блатов Н.А.* Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством [Текст] / Н.А. Блатов. – М., 1926. – 531 с.
5. Бухгалтерский учет: [учебник] / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков и др.; под. ред. П.С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 1999. – 624 с. – С. 22-23 (принципи організації)
6. Бухгалтерський облік: Концептуальні основи теорії. Навчально-практичний посібник / під заг. ред. В.В. Сопка. – ТОВ “Видавничий дім “Професіонал” Київ, 2004. – 180 с.
7. Вопросы анализа баланса, отчетной калькуляции и фабрично-заводской бухгалтерии / И.К.Крейбиг, А.П. Рудановский, И.Ф. Шер. – М.: Макиз, 1925.
8. *Воронина Л.И.* Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / Л.И. Воронина. – М.: Изд-во “Эксмо”, 2006. – 480 с.
9. *Галаган А.М.* Основы общего счетоведения [Текст] / А.М. Галаган. – М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 436 с. (239 с.)
10. *Додонов А.А.* Бухгалтерский учет и управление производством [Текст] / А.А. Додонов. – М.: Журн. “Контроллинг”: Изд-во стандартов, 1993. – 258 с.
11. *Исаев В.В.* Общая теория систем: [учебное пособие] / В.В. Исаев. – СПб.: СПбГИЭУ, 2001. – 140 с.
12. *Королев Ю.Ю.* Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие / Ю.Ю. Королев. – Мн.: Новое знание, 2007. – 304 с.
13. *Кошкин И.А.* Оперативно-балансовый учет: курс основной. – Ленинградское областное издательство, 1933. – 407 с.
14. *Ларионов А.Д.* Бухгалтерский учет: учебник / А.Д. Ларионов, В.А. Ерофеева, Ж.Г. Леонтьева, П.А. Станков. – под. ред. А.Д. Ларионова. – М.: “Проспект”, 1998. – 392 с.
15. *Литвак Х.Л.* Бухгалтерский учет в системе управления торговлей: [монография] / Х.Л. Литвак. – Киев: “Вища школа”, 1979. – 213 с.

16. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
17. *Нечитайло А.И.* Теория бухгалтерского учета / А.И. Нечитайло. – СПб.: Питер, 2005. – 304 с.
18. *Нидлз Б.* Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 496 с. – С. 479-483.
19. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.
20. *Петренко С.Н.* Риски аудиторской деятельности [Текст]: учебно-практическое пособие. / С.Н. Петренко. – Донецк: ДонГУЭТ, 2003. – 76 с.
21. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учеб. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
22. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
23. *Сухарева Л.О.* Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку: [монографія] / Л.О. Сухарева, К.О. Закалінська; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк: Вид-во “Вебер” (Донецька філія), 2009. – 236 с.
24. Теория бухгалтерского учета: [учебник для вузов] / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др., Под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с.
25. *Швец В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. / В.Г. Швець – К.: Знання, 2006. – 525 с.
26. *Шпак В.А.* Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід: [монографія]. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.

ОРЛОВ Ігор Віталійович – кандидат економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 03.09.11 р.