

УДК 657

## ЧИ СТАНЕ ОБЛІК СИСТЕМОЮ?

Пушкар М.С. – д.е.н., професор; Пушкар М.Р.

*Тернопільський національний економічний університет*

У науковому співтоваристві обліковців стало звичним називати, так званий, «бухгалтерський» облік, системою не розкриваючи хоча би в найменшій мірі поняття цього терміну. Взагалі, в обліковій науці через відсутність науково визначених понять, на основі яких можна спілкуватися і розуміти про що йде мова в усних дискусіях чи письмових творах облікового характеру, представники облікових, аналітичних чи контрольних наук користуються симулякрами, що призводить до нерозуміння вченими один одного. Симулякр (лат. *simulacrum* – викривлене зображення даної реальності, маскування під науку, повна втрата зв'язку з реальністю) демонструє не справжню, а чисто уявну модель науки, яка не базується на логіці пізнання.

Підтвердженням того, що облік у наші дні так і не стає наукою, а лише її симулякром свідчить його незмінна парадигма (шаблон, взірець), яка позбавлена характеристик розвинутого знання про інформаційні ресурси.

Теорія обліку описує лише процедури отримання необхідних фактів господарської діяльності та їх трансформування в обмежений і стандартний набір економічних показників методом подвійного запису. Ця парадигма заснована на єдиному принципі подвійного запису, який перешкоджає використанню сучасної методології пізнання законів функціонування і розвитку інформаційного поля бізнесу, дослідженню інформаційних потреб менеджменту, розширенню методологічного апарату з точки зору системного, інтелектуального і синергетичного бачення розвитку знання про інформаційні ресурси, як цінний продукт для створення додаткової вартості.

Катастрофічне відставання змісту сучасної теорії обліку (якщо її можна назвати теорією!) від реальності життя господарських систем, на що вказують такі науковці як Друкер П.Ф. [1], Іджірі Ю. [2], Медведєв М.Ю. [3], Соколов Я.В. [4], Палій В.Ф. [5], Жук В.М. [6], Пушкар М.С. [7], Легенчук С.Ф. [8], Семанюк В.З. [9] та небагато інших, дозволяє

зробити висновок, що «бухгалтерський» облік, як явище історії, доживає останні дні, а на його місце приходять щось якісно і кількісно інше.

Це «інше» поки що не набуло такої форми, щоби можна було протиставити тій моделі обліку, яка має 500 – річну історію. Майбутній образ науки вже викристалізовується в наші дні, хоча її хаотичні фрагменти ще не структуровані в єдину облікову систему.

Старий «бухгалтерський» облік тримається на простих елементарних звичних для бухгалтерів канонах середньовіччя, коли основним знаряддями праці були записи про факти господарювання, обмежений набір рахунків, арифметичні дії з фактами та обробка фактів на рахівниці (до речі, в Тернопільському фінансово-економічному інституті (теперішньому ТНЕУ) рахівницю та арифмометр «Фелікс» в навчальному процесі з підготовки бухгалтерів замінив калькулятор лише на початку 1980-х років).

За наступних майже 40 років після того, як появилися потужні засоби обробки облікових даних, у моделі «бухгалтерського» обліку принципових змін не відбулося. Лише у 2000 р. було здійснено косметичний ремонт (новий план рахунків, дещо підлатали методику подвійного запису за американськими стандартами, здійснення обліку за обраною обліковою політикою тощо). Проте, від таких новацій сутність обліку не змінилася. Та методика обліку, яка раніше була орієнтована на ручний спосіб обробки даних, залишилася тією самою і при комп'ютерній обробці. І така архаїчна модель обліку застосовується на переважній кількості підприємств, організацій та установ України і виконує роль єдиного джерела пізнання закономірностей розвитку бізнесу! Яка ганьба всьому корпусу бухгалтерів, які не здатні скористатися можливостями науково – технічного прогресу і створити нову, адекватну реаліям життя інтелектуальну модель обліку!

Мене, як автора робіт з облікової та контрольної тематики, завжди вражало самозадоволення бухгалтерів від того, що вони виконують надзвичайно важливу функцію

контролю, отримуючи інформацію для управління, але всім відомо наскільки бідна така інформація. На основі такої інформації абсолютно нічого і нікого контролювати неможливо, оскільки вона подається із запізненням, а рішення менеджери повинні приймати в режимі реального часу!

Таку інформацію, у кращому випадку, можна використати для аналізу фінансового стану, але фінансовий стан формує не облік, а працівники, які кожного дня виробляють продукцію, а менеджери нижчого рівня відстежують події господарської діяльності в реальному часі за відсутності інформації від облікової служби. Фінансовий стан також залежить від своєчасної реакції менеджерів вищого рівня управління на біфуркації (біфуркація – зміна якісної поведінки динамічної системи за малої зміни її параметрів) внутрішнього і зовнішнього середовищ, що практично неможливо здійснити без інформації особливого роду, яка дозволяє прогнозувати розвиток подій на тривалу перспективу. Облікова служба старого зразка питаннями прогнозування ніколи не займалася і не займається до цього часу, оскільки «бухгалтерська» інформація – це повідомлення про минулі події, а для отримання прогнозованої інформації потрібна принципово інша модель обліку. Постає закономірне питання, а хто повинен збирати факти та їх обробляти на потреби менеджерів нижчого і вищого рівнів управління бізнесом?

Може, за логікою традиційного мислення бухгалтерів, треба створювати на підприємстві три бухгалтерії з особливим статусом збору й обробки даних, чи краще створити єдину систему з трьох підсистем – фінансового, управлінського і стратегічного обліку?

З обліком склалася дивна ситуація, коли досить часто аналітики заявляють, що не знають обліку, а обліковці – аналізу, контролери – ні того, ні іншого. Така ситуація свідчить про те, що незважаючи на спільний об'єкт дослідження цих фахівців – господарську діяльність підприємства, вони не мають спільної інформаційної бази, а облікові дані минулих періодів їх мало цікавлять. Як наслідок, кожний з фахівців якимось чином формує свою власну інформаційну базу, оскільки облікові показники частково чи повністю їх не задовольняють, що й підкреслює інтелектуальне відставання існуючої облікової системи від інтелектуальних потреб економістів різних спеціальностей.

Мислення категоріями давнього мистецтва записів на рахунках методом

подвійного запису та його закріплення в назві науки «бухгалтерський» облік, що в перекладі з німецької мови дослівно означає «ведення книг», настільки обмежує кругозір обліковців, що їм не вдалося і надалі не вдасться змінити парадигму розвитку теорії обліку. Проте, комп'ютеризація облікового процесу на основі системної ідеології отримання інформаційних ресурсів дає можливість змінити мислення бухгалтерів. Почати доцільно з в'яснення питання про те, що собою являє термін «систем».

У будь – якій системній організації процесу (у тому числі й облікового) центральне місце належить системоутворюючому фактору (надалі СФ), який вказує на мету і сенс існування системи та стратегію її розвитку. Система повинна приносити користь – корисний результат від її експлуатації. Наскільки успішно ми виділяємо СФ й опишемо його операціональне значення, залежить функціонування системи. Мета (отримання корисного результату) завжди визначає реалізацію поставлених завдань, виконуваних системою. Мети досягають через прийняття рішень та встановлення СФ за допомогою наукових понять адаптації, еволюції, управління, гомеостазу структури та знання інших властивостей системи.

Функціонування, поведінку і зміни в системі обліку визначаються СФ, яким стає структура інформаційних ресурсів, а не процедури обробки фактів господарської діяльності, як трактує симулякр під претензійною назвою «основи бухгалтерського обліку». Дійсно, корисним результатом системи обліку не може бути сукупність процедур, оскільки їх використовують лише як засоби (механізм обробки даних), а мета системи полягає в отриманні інформації для управління.

Питання про те, який результат ми хочемо отримати, коли саме, за допомогою якого механізму і як система знає чи задовольняє її отриманий результат, виражають все те, заради чого формується СФ.

Параметри результату формуються в системі, розробленій у вигляді певної моделі раніше, ніж появиться сам результат (інтервал може дорівнювати і хвилині, і рокам.[10, с.25 – 37].

Облікова система за своєю архітектурою характеризується як суперсистема, що складається з автономних підсистем – фінансового, управлінського і стратегічного обліку, між якими існує ієрархічна залежність. Нижчий рівень ієрархії становить інформація управлінського обліку для потреб лінійного

персоналу менеджерського корпусу. Середній рівень управління визначає структуру інформаційних ресурсів для нижчого рівня, а вищий рівень – для середнього. Крім цього, вищий рівень управління визначає для себе стратегію розвитку на тривалу перспективу, для чого потребує системи стратегічного обліку

Усі три підсистеми об'єднуються в одну суперсистему за єдиним СФ, що визначає функцію отримання різноманітної інформації для різних рівнів менеджменту, але вони мають також свої особливі функції з отримання специфічного набору економічних показників діяльності окремих структурних підрозділів підприємства.

Сукупний масив отриманої інформації характеризує інтенсивність використання потенційних можливостей інформаційного поля підприємства. За нашими оцінками зараз підприємства, як правило, використовують не більше, як 10% від потенційних можливостей. Об'єктивні потреби у розширенні обсягу інформаційних ресурсів підприємства для менеджменту та неспроможність «бухгалтерського» обліку їх генерувати становить собою антагоністичне протиріччя, яке можна подолати лише за умови осучаснення назви облікової науки. Замість старої назви науки «бухгалтерський облік», що не розкриває навіть у найменшій мірі, мети і сутності облікової системи, доцільно запропонувати нову назву – «інформологія», що означає вчення (логос) та інформація (інформ) – процес генерування інформаційних ресурсів для бізнесу. Інформологія стане наукою не тільки внаслідок зміни назви «бухгалтерський» тобто

«книжковий» облік на більш адекватну назву, що зміщує центр уваги з чисто процедурних питань на результат роботи облікової служби – інформаційні ресурси для прийняття рішень менеджерами різного ієрархічного рівня. Інформологія дійсно може стати новим знанням, що розкриває зміст цілісної облікової суперсистеми з її підсистемами, як здатні і генерувати повний обсяг інформації включно з індивідуальними запитами окремих користувачів. Облікова наука з новим наповненням змісту не відкидає існуючої моделі фінансового обліку, а навпаки, розвиває її та доповнює новими підсистемами управлінського та стратегічного спрямування.

Інформологія ідеально вписується в структуру управління бізнесом та комп'ютерну систему обробки даних, яка призвана давати інформацію в часі і просторі будь – якої складності. Розвинута система комп'ютерного обліку не може замикатися на принципі подвійного запису, оскільки управлінський і стратегічний облік генерує нестандартні повідомлення фінансового і не фінансового характеру про події, що відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищах.

Отже, зусилля науковців потрібно спрямовувати на розробку нових підсистем обліку і тоді можна буде сподіватися на те, що сформується повноцінна теорія обліку з новою назвою «інформологія», як система, що працює на отримання результату – генерування інформації на основі різних методів збору й обробки фактів господарської діяльності.

#### Література

1. Друкер П.Ф. Управление в обществе будущего: Пер. с англ. – М.: ООО «И.Д.Вильямс». – 320 с.
2. Ijiri Y. A. Framework for triple – entry bookkeeping // The Accounting Review/ Vol. 61. – № 4. pp. 745 – 759
3. Медведев М.Ю. Экаунтологияб комп'ютерный учет вместо бухгалтерского. – М.: ДМК Пресс, 2012. – 197 с.
4. Соколов Я.В. очерки теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
5. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 80 с.
6. Жук В.М. Институціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В.М.Жук // Фінанси України.. – 2009. №7. – С.100 – 113
7. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. – Тернопіль: Карт – бланш, 2007. – 152 с.
8. Легенчук С.Ф.Парадигмальный метод Т.С.Куна в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: монография / Ф.Ф.Бутынец и др., под общей ред и с предисл. Ф.Ф.Бутынца. – житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
9. Сучасні проблеми розвитку обліку в Україні: монографія. – Тернопіль: Карт – бланш, 2010. – 268с.
10. Анохин П.К. Принципиальные вопросы общей теории функциональных систем..[Электронный ресурс]. Режим доступа: WWW.nemoai.narod.ru / Library/ Functional. pdf