

**Зіновій Гуцайлюк**

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ У РИНКОВІЙ ЕКОНОМІЦІ:  
ЕЛЕМЕНТИ КОНЦЕПЦІЇ**

**Тернопіль - 2013**

УДК 657.1.001.11  
ББК 65.052.9(4Укр)2  
Г 97

**Гуцайлюк З.В.** Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: Монографія / З.В. Гуцайлюк. – Тернопіль: Крок, 2013. – 176 с.

Рецензенти:

*Крупка Я.Д.*, доктор економічних наук, професор;

*Кузьмінський Ю.А.*, доктор економічних наук, професор;

*Фаріон І.Д.*, доктор економічних наук, професор.

Монографія є результатом досліджень автора з проблем розроблення концептуальних засад системи бухгалтерського обліку, максимально адаптованої до вимог ринкового середовища.

Розглянуто підходи до формування місця і ролі бухгалтерського обліку при переході до ринкової моделі управління економікою, проблеми його трансформації до потреб ринку. Об'єктами особливої уваги стали питання формування інформаційного суспільства та визначення концептуальних засад моделювання облікової системи, а також економічні ризики в інформаційній системі бухгалтерського обліку.

В окремих розділах досліджено актуальні питання обліку засобів праці, а також суть, об'єкти та місце фінансового контролю в системі управління.

Для наукових працівників і викладачів вищих навчальних закладів, економістів і бізнесменів.

*Матеріал друкується в авторській редакції.*

ISBN 978-617-692-134-9

© З.В. Гуцайлюк, 2013

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ПЕРЕДМОВА .....                                                                                                                                                           | 4   |
| РОЗДІЛ 1. СИСТЕМА ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ У<br>РИНКОВОМУ СЕРЕДОВИЩІ .....                                                                                                      | 7   |
| 1.1. Принципові зміни у підходах до ролі та місця<br>бухгалтерського обліку при переході від адміністративно-<br>командної до ринкової моделі управління економікою ..... | 7   |
| 1.2. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку до<br>потреб ринку .....                                                                                               | 23  |
| 1.3. Концептуальні підходи до реформування системи<br>бухгалтерського обліку в Україні .....                                                                              | 50  |
| 1.4. Формування інформаційного суспільства та концептуальні<br>підходи до моделювання системи бухгалтерського обліку .....                                                | 64  |
| 1.5. Економічні ризики в інформаційній системі<br>бухгалтерського обліку .....                                                                                            | 78  |
| РОЗДІЛ 2. ОКРЕМІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗАСОБІВ<br>ВИРОБНИЦТВА .....                                                                                                             | 88  |
| 2.1. Економічна характеристика засобів виробництва .....                                                                                                                  | 88  |
| 2.2. Інтелектуальна власність в економіці сучасної України ..                                                                                                             | 101 |
| 2.3. Техніко-економічна класифікація засобів виробництва<br>для потреб обліку і контролю .....                                                                            | 111 |
| 2.4. Облік засобів виробництва: проблеми методики й<br>організації .....                                                                                                  | 117 |
| РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ<br>УПРАВЛІННЯ .....                                                                                                               | 137 |
| 3.1. Суть, об'єкти та місце контролю у ринковій економіці ...                                                                                                             | 137 |
| 3.2. Концептуальні засади формування системи державного<br>фінансового контролю .....                                                                                     | 145 |
| ВИСНОВКИ .....                                                                                                                                                            | 158 |
| ЛІТЕРАТУРА .....                                                                                                                                                          | 162 |

## ПЕРЕДМОВА

Перехід України від індустріального до постіндустріального суспільства, яке останнім часом починають трактувати як інформаційне, в принципі означає не лише зміну сприйняття світу, певну переоцінку моральних цінностей і життєвих орієнтирів, а й вихід на передній план методу аналізу в науковому пізнанні та ідеї безперервного прогресу в науці й техніці.

Індустріальне суспільство, побудоване на інформації, у свою чергу, вимагає нових підходів до її формування та визначення критеріїв якості. У цьому контексті об'єктом особливої уваги стає бухгалтерський облік як основна інформаційна база, як центр інформаційного забезпечення виробничо-фінансової діяльності господарюючих суб'єктів.

Зафіксована в ньому за допомогою спеціальних методичних і технічних прийомів інформація після певного переформатування складає основу інформаційного забезпечення управління економікою як на мікро, так і на макрорівні.

Методологія, методика й організація бухгалтерського обліку в даний час є результатом втілення творчої думки фахівців усіх попередніх поколінь. Корифей російської облікової науки проф. Я. В. Соколов відмічав у свій час, що, не зважаючи на специфіку національних економік, культур, ментальність тощо, сучасний цивілізований світ єдиний і бухгалтерський облік у цьому світі – це складний коктейль існуючих традицій національних бухгалтерських шкіл. Тобто є загальні принципи його ведення, недотримання яких унеможлиблює ведення економіки на ринкових засадах. В першу чергу, це стосується постулату, що в нинішніх умовах бухгалтерський облік – це насамперед інформація.

Як зазначає більшість економістів, основним напрямом зміни діючої в адміністративно-командній економіці системи бухгалтерського обліку до вимог економіки ринкової є її переорієнтація зі складання форм звітності на оперативне задоволення інформаційних потреб управління господарюючими суб'єктами.

У свою чергу бухгалтерська (фінансова) звітність є надзвичайно важливим і концентрованим джерелом інформації для такої специфічної категорії споживачів як засновники (учасники) чи акціонери і використовується ними насамперед для прийняття стратегічних управлінських рішень. Тому в процесі критичного аналізу структури та якості звітності мова насамперед має йти про її інформаційне наповнення й напрями наступного використання.

В умовах функціонування ринкових принципів ведення господарської діяльності в економіці України облік набуває нових характеристик, ринкове середовище ставить перед ним нові завдання. Їх зміст, у свою чергу, впливає з нових його об'єктів (нематеріальні активи, інформація, економічні ризики тощо). До речі, в економічній літературі стосовно цього є різні думки: від потреби відображення в системі бухгалтерського обліку господарських фактів, які ще не відбулися і, відповідно, поки що не мають вартісного виміру, до необхідності дотримуватися вже віками встановлених норм щодо того, що відображенню підлягають лише ті факти, операції чи дії, які фактично відбулися.

До зміни правил ведення бухгалтерського обліку спонукає також поява нових видів господарських операцій, пов'язаних з вітчизняними та зарубіжними інвестиціями, кон'юктурою ринку, зміною структури власності і т.д. Окремо слід зазначити й виникнення такого проблемного питання, як підвищення соціальної ролі бухгалтерського обліку. Мова йде про те, що нині його вплив на життя суспільства поширюється далеко за межі сфери обігу майнових благ. Проблема соціальної функції (якщо її можна так назвати) обліку звичайно має право на існування. Однак окремі українські економісти довели цю ідею до абсурдності. Принаймні, навряд чи серйозно можна сприймати тезу про обов'язковість соціального захисту бухгалтерами найманих працівників підприємства, включаючи навіть "дотримання справедливого розподілу прибутку"? Це аж ніяк не входить у компетенцію служби бухгалтерського обліку і є швидше ностальгією за "прекрасним минулим"...

Ще однією з причин необхідності зміни правил ведення бухгалтерського обліку є розширення кола користувачів

облікових інформаційних ресурсів, що, у свою чергу, вимагає підвищення не лише надійності (об'єктивності) інформації, а й її попередньої градації за рівнями управління, часовими параметрами та безпосередніми споживачами.

Складовою управлінської діяльності господарюючих суб'єктів є й система господарського контролю. Незважаючи на наявність окремих солідних монографічних видань із зазначених питань, проблеми місця, ролі економічного контролю у ринковій економіці вони, на жаль, не вирішують. Мова йде про формування нової парадигми як державного фінансового контролю, так і внутрішнього економічного контролю у господарюючих суб'єктах.

При цьому об'єктом особливої уваги є взаємозв'язок між бухгалтерським обліком і контролем як функціями управління, а також місце та роль в умовах ринку контрольної функції бухгалтерського обліку.

Разом з тим, багаторічні дослідження з проблем переорієнтації бухгалтерського обліку на задоволення, насамперед інформаційних потреб менеджменту пов'язані з розробкою концепції – системи поглядів на стратегію дій при здійсненні реформ, проектів, програм чи планів. У даний час цілісна концепція перебудови системи бухгалтерського обліку в Україні, на наш погляд, відсутня – є лише окремі її фрагменти. Залишилося лише об'єднати їх в одне єдине ціле. Очевидно, що зробити це нелегко. На жаль, і дане монографічне дослідження цього не вирішує – у ньому знову ж таки містяться лише окремі елементи концептуальних засад. Однак критичний аналіз висновків і пропозицій, які містяться у книзі, дасть змогу, на наше переконання, хоч якоюсь мірою наблизити економічну науку до вирішення глобальної проблеми – створення такої системи бухгалтерського обліку, котра якнайповніше відповідатиме потребам ринкової економіки на мікро-рівні. Адже формування масивів інформації, які безпосередньо використовуються у прийнятті оперативних управлінських рішень, чи для складання фінансової звітності, основне призначення якої у підготовці рішень стратегічних – архіважливе завдання бухгалтерського обліку.

# РОЗДІЛ 1. СИСТЕМА ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ У РИНКОВОМУ СЕРЕДОВИЩІ

## **1.1. Принципові зміни у підходах до ролі та місця бухгалтерського обліку при переході від адміністративно-командної до ринкової моделі управління економікою**

Ще не сам ринок, а лише бажання перейти до нього поставило якісно нові завдання перед усіма управлінськими службами господарюючих суб'єктів. Виявилось, що потреба в окремих з них відпала зовсім. Іншим довелось принципово змінювати свої функціональні обов'язки. При цьому основним критерієм як доцільності, так і ефективності роботи того чи іншого управлінського підрозділу стала його здатність задовольняти потреби управління виробничо-господарською діяльністю.

В цьому зв'язку особливе місце належить бухгалтерському обліку, з допомогою якого формується основний потік техніко-економічної інформації. Однак якість самої інформації, строки її подання в більшості випадків не відповідали потребам управління, оскільки порядок ведення обліку визначався не підприємствами, а в першу чергу, Держкомстатом колишнього СРСР. Тому й не дивно було, що діюча на той час журнально-ордерна форма рахівництва побудована була таким чином, щоб у кінцевому підсумку скласти ту чи іншу форму звітності. Як справедливо зазначають російські економісти А. Т. Головізніна та О. І. Архіпова: "В сучасних умовах суть і роль обліку мають інше спрямування, ніж у централізовано керованій економіці. Від організації бухгалтерського обліку, коли у системі управління він відігравав підпорядковану роль, спрямовану на всеохоплення контролю з боку держави, потрібно перейти до активізації роботи з інформацією, одержаною з його допомогою, для оптимізації зусиль підприємця і власника з метою отримання прибутку. Збагачуються і функції, виконувані бухгалтерською службою, спрямовані на підвищення керованості господарськими операціями. Належить пройти довгий шлях переходу до нових реалій у сфері обліку кожної конкретної організації і, власне, на

цьому шляху всім учасникам облікового процесу доведеться виконати велику роботу” [35, с. 72].

В умовах поглиблення фінансової кризи в економіці України підприємці нарешті звернули увагу на відсутність не тільки загальної стратегії економічного розвитку держави, реальної програми реструктуризації виробництва з одночасним визначенням його пріоритетних напрямів, концептуальних засад податкової політики, а й на невідповідність діючої системи бухгалтерського обліку вимогам управління.

Формування ринкових відносин в економіці України привело до підвищення значущості служб бухгалтерського обліку та продукту їх праці – інформації. Однак не всі головні бухгалтери виявились на рівні нових вимог. При цьому також виникла ще одна проблема: як саме вести облік?

Виходячи із зазначеного вище, з’явилася необхідність у розробці методологічних, методичних та організаційних засад системи бухгалтерського обліку, максимально адаптованої до вимог ринкового середовища. Формуванням комплексу проблем і пропозицій щодо їх практичного вирішення у свій час займались такі відомі вчені, як професори Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, М. Я. Дем’яненко, В. І. Єфіменко, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, Ю. Я. Литвин, М. С. Пушкар, П. Т. Саблук, В. В. Сопко, Л. К. Сук та інші.

У цьому зв’язку викликає здивування безапеляційна думка П. Я. Хомина та Г. П. Журавля про те, що “...інтенсивні наукові дослідження теорії бухгалтерського обліку завершилися у 30-х рр., а подальші пошуки були тільки похідними від них” [157, с. 6]. При цьому вони посиляються на відомого російського вченого проф. Я. В. Соколова, який зробив такий висновок: “У 1953 р. теорія бухгалтерського обліку перестала існувати. Те, що видавали, було набором або тривіальних, або беззмістовних фраз” [139, с. 325].

Таке твердження, насамперед, ставить вердикт на ліквідації науки про бухгалтерський облік як такої.

Але чи можна при цьому ігнорувати наукові праці таких відомих вчених-економістів, як І. А. Басманов, Б. І. Валуєв, Е. К.



Гильде, А.А. Додонов, В.Б. Івашкевич, А.Н. Кашаев, Н.А. Кіпарисов.<sup>1</sup>?

27 червня 1984 року автору цих рядків пощастило бути присутнім на обговоренні у Московському державному університеті імені Михайла Ломоносова навчального посібника В. Ф. Палія і Я. В. Соколова “Теорія бухгалтерського обліку”<sup>2</sup>. В основі цього видання – історичний і логічний аналіз окремих облікових категорій та явищ. Вперше в радянській бухгалтерській теорії матеріал книги базувався на науковому дослідженні сучасних проблем її вдосконалення у тісній взаємодії з організацією обробки інформації на ЕОМ в умовах АСУ, політичною економією, економічною кібернетикою, математикою та іншими науками. Саме тому обговорення відбувалося неординарно, а в підсумку такі корифеї класичної бухгалтерської науки, як А. Н. Кашаєв і В. Г. Макаров нових віянь у теорії обліку не сприйняли.

Однак, “процес пішов”. Зокрема, ще у 1979 році з’явився підручник з теорії бухгалтерського обліку відомого українського вченого професора П. П. Німчинова<sup>3</sup>, в якому основні його засади розкривалися не з позицій простої фіксації господарських фактів, а шляхом їх попереднього осмислення, тобто з позицій політичної економії. Поява у цьому ж році фундаментальної монографії В. Ф. Палія і Я. В. Соколова<sup>4</sup>, власне кажучи, сформувала концепцію бухгалтерського обліку на перехідний період від командно-адміністративної до ринкової системи управління економікою – задовго до практичного здійснення цього процесу. До того ж у наступні роки зазначені автори видали ще одну надзвичайно цікаву в науковому плані книгу.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Автор не ставив за мету дати повний перелік наукових видань з проблем бухгалтерського обліку, починаючи з 30-тих років минулого століття.

<sup>2</sup> Палій В. Ф. Теория бухгалтерского учета/ В.Ф. Палій, Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с.

<sup>3</sup> Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку/ П. П. Німчинов. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.

<sup>4</sup> Палій В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета/ В. Ф. Палій, Я. В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.

<sup>5</sup> Палій В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета/ В. Ф. Палій, Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

При цьому не можна не згадати ще й фундаментальну працю Б. І. Валуєва<sup>6</sup>, основна ідея якої полягала в орієнтації бухгалтерського обліку насамперед на задоволення інформаційних потреб управління діяльністю господарюючих суб'єктів.

Із зазначеного однозначно випливає висновок про постійний розвиток теоретичних засад бухгалтерського обліку на теренах колишнього СРСР у другій половині ХХ століття. Це, по-перше. Що стосується, по-друге, то, звичайно, такий видатний вчений, як проф. Я. В. Соколов може мати власну, аж надто критичну думку щодо якості наукових досліджень (включаючи власні), але робити подібні висновки П. Я. Хомину і Г. П. Журавлю, як на нашу думку, принаймні неетично.

Для реформування системи бухгалтерського обліку та приведення її у відповідність до реалій ринкової економіки і міжнародних стандартів фінансової звітності було розроблено спеціальну Програму, затверджену 28 жовтня 1998 року постановою Кабінету Міністрів України № 1706. У свою чергу, для розробки організаційних форм і методів бухгалтерського обліку, розробки проектів положень, інструкцій і методичних рекомендацій Міністерство фінансів створило Методологічну раду з бухгалтерського обліку, до складу якої ввійшли провідні фахівці: науковці та практики, а також представники урядових структур.

У 1999 році Верховна Рада України прийняла Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Протягом 1998-2000 року Міністерством фінансів розроблено та затверджено 25 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. З 1 січня 2000 року Україна перейшла на нову систему обліку, максимально адаптовану до вимог ринкової економіки. 8 листопада 2002 року на основі обговорення основних напрямків розвитку бухгалтерського обліку в Україні, яке відбулося з участю центральних органів виконавчої влади, уповноважених регулювати бухгалтерський облік, і представників бухгалтерської професії та підприємницького

---

<sup>6</sup> Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности/ Б. И. Валуев.- М.: Финансы и статистика, 1984.- 215 с.

середовища, було прийнято “Меморандум про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій”.

На основі вищезазначеного, необхідність реформування діючої в Україні системи бухгалтерського обліку очевидна. Викликає, на жаль, подив лише практична реалізація цього процесу.

Мова насамперед йде про ту поспішність, з якою проведено реорганізацію діючої системи бухгалтерського обліку, включаючи і прийняття Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Головний його недолік, на наш погляд, у тому, що ніяких нових ідей, напрямів вищезазначений закон не містить і його позитивного впливу бухгалтери-практики не відчули. Зате із впертістю, гідною кращого використання, автори Закону провели лінію на узаконення повноважень щодо керівництва бухгалтерським обліком в Україні “керівного і спрямовуючого” органу – Міністерства фінансів. Але ні для кого не секрет, що це міністерство давно вже втратило контроль за організацією та методологією обліку (правила ведення облікових операцій визначають вже не тільки Головна державна податкова адміністрація<sup>7</sup>, а й Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Укрстрахнагляд та інші структури). Виходячи з цього та необхідності підняття ролі і значення бухгалтерського обліку в Україні, нами пропонувалось створити окремий Комітет з бухгалтерського обліку, безпосередньо підпорядкований Кабінету Міністрів. Однак ця пропозиція була успішно “торпедована” тодішнім Управлінням методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів.

Викликає подив і поспішність затвердження Кабінетом Міністрів “Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів”. Є у ній і пункти, які викликають вже не подив, а гірке розчарування, оскільки мають явно адресний характер. Наприклад: “Успішні кроки з розроблення і застосування гармонізованих з міжнародними

---

<sup>7</sup> Теперішнє Міністерство доходів і зборів.

стандартами положень, інструкцій, рекомендацій з бухгалтерського обліку заохочуватимуться у різних формах, включаючи присвоєння почесного звання “Заслужений економіст України” та державних нагород”. Чи не стане це в недалекому майбутньому узаконеною можливістю “нагородження непричетних”? Або ж: як розуміти: “Необхідно за 1-2 роки забезпечити організацію активної роботи громадської інституції бухгалтерів...”, тоді, як їх в Україні є принаймні більше п’яти (і законодавство не забороняє створення нових)?

І про прийняті у спішному порядку національні стандарти бухгалтерського обліку. Те, що вони є – добре. Але навіть поверхове ознайомлення зі змістом породжує великі сумніви щодо їх досконалості: ігнорування багатьох властивих саме українській системі економіки термінів, неточне трактування окремих з них, незрозумілий в окремих місцях для широкого загалу економістів виклад змісту (на жаль, дослівного перекладу з англійської недостатньо) і т.д. і т.п. Принаймні науковці знають, що період від розробки до прийняття одного міжнародного стандарту бухгалтерського обліку становить близько трьох років. Трьох років, а не трьох місяців...

Однак зазначене вже більше, на думку автора, стосується нашої української ментальності, ніж питань наукової організації національної системи бухгалтерського обліку.

Так чи інакше, але в умовах формування ринкових відносин виникла потреба розробки методологічних, методичних та організаційних засад системи бухгалтерського обліку, яка максимально адаптована до вимог ринкового середовища і яка вже стала необхідністю.

Не дивно при цьому, що в процесі реформування старої системи бухгалтерського обліку особлива увага як вчених-економістів, так і економістів-практиків була зосереджена на аналізі досвіду організації системи обліку і контролю в зарубіжних країнах з розвинутою ринковою економікою. При цьому об’єктом особливої уваги спочатку стала ефективно використовувана насамперед у ФРН система контролінгу. Однак, як показали подальші дослідження термін “контролінг” хоч і асоціюється з терміном “контроль”, але це відмінне, навіть протилежне за змістом поняття. Контроль спрямований у

минуле, на з'ясування помилок і прорахунків, а контролінг – це управління майбутнім для забезпечення тривалого функціонування підприємства і його структурних одиниць [124, с. 10].

Наступним етапом дослідження напрямків реформування діючої в умовах адміністративно-командної системи з метою її відповідності вимогам ринкового середовища було вивчення місця, ролі та значення управлінського обліку.

Управлінський облік як система в його теперішньому вигляді з'явився лише в кінці 40-х – на початку 50-х років ХХ століття, коли в країнах з розвинутою ринковою економікою бухгалтерський облік став не тільки засобом опрацювання та групування економічної інформації, яка міститься у первинних документах, а й перетворився в учасника та виконавця управлінської політики фірм [67, с. 12-13]. Однак, на наш погляд, і на сьогоднішній день ані теоретично, ані практично не існує цілісної системи управлінського обліку як окремої інформаційної системи.

Дослідження проблем визначення суті, місця та ролі управлінського обліку, які розпочались одночасно з формуванням ринкових відносин в економіці України, умовно можна поділити на два періоди. На першому з них при повному сприйнятті ідеї існування управлінського обліку як такого вивчались можливості його органічного входження в існуючу систему обліку і звітності. На другому етапі розпочався, власне, критичний аналіз самої суті управлінського обліку.

Дискусія, яка триває протягом останніх років, на наш погляд, чітко визначила позиції окремих авторів (груп авторів): управлінського обліку як такого не існує, оскільки "...така міфічна система не може бути побудована, вона нежиттєздатна в основі, концептуально помилкова..." (О. Бородкін) [10, с. 49]; управлінський облік слід називати первинним, оскільки він базується на первинних документах і звітах матеріально відповідальних осіб (В. Ластовецький) [85, с. 41]; управлінський облік є самостійною інформаційною системою, основне завдання якої пов'язане з формуванням даних для прийняття управлінських рішень (В. Івашкевич, Л. Нападовська [57, с. 23;

102, с. 37)]<sup>8</sup>.

Окремо слід згадати економістів, котрі, в принципі, визнають існування управлінського обліку, але вважають його не чимось новим для української економіки, а іншою назвою вже існуючого внутрішньогосподарського обліку. Такої думки, окрім проф. В. В. Сопка, притримується і відомий російський вчений-економіст проф. В. Ф. Палій. До речі, управлінський облік ототожнюється з обліком внутрішньогосподарським і у Законі "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

При цьому зазначимо, що серед переліку проблем, обговорення яких активно триває на сторінках економічної періодики, принаймні одна є надуманою. Мова про те, існує чи ні управлінський облік як такий взагалі. Бо ж не можна заперечувати того, що вже давно функціонує у багатьох країнах з ринковою економікою. Більш того: за твердженнями фахівців, в економічно розвинутих країнах фірми і компанії 90% робочого часу та ресурсів у галузі бухгалтерського обліку витрачають на постановку і ведення управлінського обліку, тоді як на традиційний фінансовий облік відводиться лише частина, яка залишається.<sup>9</sup> Те, що управлінський облік на більшості підприємств України не ведеться або ж розвинутий слабо, ще нічого не доводить, оскільки багато його елементів входить у наш традиційний бухгалтерський та оперативний облік, економічний аналіз.

Проблема в іншому: є управлінський облік самостійною інформаційною системою чи органічно входить у загальну систему бухгалтерського обліку? Це теж тема для дискусії, хоч, на нашу думку, логічно прийняти другий висновок, оскільки його важко уявити в діючій в Україні системі формування економічної інформації у вигляді автономної системи збору, зберігання та використання даних.

Для з'ясування зазначених вище проблем необхідний, на наш погляд, екскурс в історію формування управлінського обліку. При цьому, як справедливо зазначають російські економісти В. Є. Карімов, П. В. Селиванов та Є. В. Мізіна,

<sup>8</sup> Автор не ставив собі за мету наводити повний перелік прізвищ економістів – прихильників тієї чи іншої наукової позиції.

<sup>9</sup> <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/ideology/pv-026.htm>

становлення і формування управлінського обліку не можна правильно зрозуміти у відриві від історії розвитку калькуляційного та виробничого обліку. Згідно з їхньою концепцією калькуляційний облік виник одночасно з виникненням господарського обліку і розвивався разом з ним. Новий розвиток калькуляційний облік отримав на рубежі ХІХ-ХХ століть у зв'язку з концентрацією виробництва на основі науково-технічного прогресу. Однак ускладнення міжгосподарських зв'язків, управління виробництвом і збутом продукції та, відповідно, підвищення вимог до кількості та якості облікової інформації і термінів її представлення виявили і недоліки калькуляційного обліку, основним з яких стало формування так званої “посмертної інформації”, на основі якої неможливо приймати оперативні рішення.

Гостра необхідність оперативного контролю витрат і регулювання собівартості привели до створення та поширення, за висловом Ч. Гаррісона, оперативно-калькуляційного обліку виробництва і збуту – системи “Стандарт-кост”. Саме Ч. Гаррісон вперше у 1911 році розробив і впровадив повну діючу систему нормативного визначення витрат.

Наступним етапом збагачення калькуляційного обліку було становлення у першій половині 40-х років ХХ століття системи обліку витрат “Директ-кост”, основні ідеї якої з успіхом використовуються промислово-розвинутими країнами і в даний час.

Важливим моментом у розвитку калькуляційної справи (це можна трактувати як доповнення до системи “Стандарт-кост”) можна вважати організацію обліку за центрами відповідальності. Таким чином, на думку вже цитованих нами російських економістів, запровадження нових методів обліку на виробничих підприємствах (“стандарт-кост”, “директ-кост”, облік витрат за центрами відповідальності) збагатили і розвинули систему калькуляційного обліку, перетворивши її на систему виробничого обліку, що надалі мало великий вплив на переростання виробничого обліку в управлінський і, відповідно, виробничої бухгалтерії в управлінську.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> [http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/ideology/pv\\_026.htm](http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/ideology/pv_026.htm)

Якщо у зарубіжній літературі противників існування управлінського обліку практично не було<sup>11</sup>, то, за словами проф. Б. І. Валуєва, “...загалом поділ на теоретичному рівні бухгалтерського обліку як цілісної інформаційної системи на дві відносно автономні підсистеми привів до виникнення багатьох суперечливих і невирішених питань” [19, с. 62].

Разом з тим, цитування відомого українського вченого дає змогу зазначити, що саме проф. Б. І. Валуєв був ініціатором переорієнтації діючої в СРСР системи бухгалтерського обліку на повніше задоволення потреб управління. У всякому разі його монографічне дослідження з проблем бухгалтерського обліку в промисловості, опубліковане ще у 1984 році, було, на нашу думку, новим напрямком розвитку бухгалтерської науки в умовах адміністративно-командної системи управління народним господарством [20]. Саме у цій праці закладено концептуальні засади переорієнтації діючої системи обліку на задоволення насамперед потреб управління, що в принципі означає започаткування саме управлінського обліку.

Навряд чи в контексті цього можна погодитись з думкою проф. В. Ластовецького, що “...Ніхто того чи іншого з видів обліку не вів би і відповідної звітності не складав би, якби відповідні облікові та звітні дані не були потрібними для управління” [84, с. 63]. Це вже аксіома, що кожна суспільно-економічна формація формує свою систему бухгалтерського обліку. Система, яка існувала за часів СРСР, відповідала вимогам централізованого управління народним господарством, однак, як на наше глибоке переконання, аж ніяк не була зорієнтована на задоволення потреб управління господарюючими суб’єктами і, тим більше, їх структурними підрозділами. Адже не секрет, що існуюча на той час журнально-ордерна форма рахівництва була, насамперед, зорієнтована на задоволення потреб Держкомстату, оскільки інформація, узагальнювалась у системі журналів-ордерів і відомостей у вигляді, максимально придатному для складання тієї чи іншої форми бухгалтерської або статистичної звітності.

---

<sup>11</sup> Принаймні автору вони невідомі.



Підвалини організації управлінського обліку в адміністративно-командній системі управління започаткували і відомі російські вчені проф. В. Ф. Палій і проф. Я. В. Соколов, запропонувавши ще у 1979 році використання у бухгалтерському обліку рахунків-екранів [115, с. 270], які за своєю суттю теж є елементом управлінського обліку, оскільки, наприклад, у Франції при використанні планів рахунків для фінансового й управлінського обліку взаємодіяння між ними здійснюється саме через спеціальні рахунки-екрани [115, с. 44-45].

Таким чином, елементи управлінського обліку тією чи іншою мірою започатковувались (або точніше: пропонувались до запровадження) ще у 70-ті роки ХХ століття.

Для встановлення тотожності (чи: нетотожності) управлінського обліку з обліком первинним і внутрішньогосподарським необхідно спочатку чітко визначити сутність першого з них. Не ставлячи за мету дати власне трактування суті управлінського обліку, зазначимо, що більшість як вітчизняних, так і зарубіжних економістів схиляється до думки, що це – система збору, систематизації економічної інформації у розрізі, необхідному для ефективного управління підприємством. Однак підходи при цьому різні. Як справедливо відмічають проф. Я. В. Соколов та І. А. Смирнова у своїх “Роздумах про управлінський облік” до праці Алана Апчерча “Управлінський облік: принципи і практика”, хоч словосполучення “управлінський облік” з’явилося в нашій бухгалтерській літературі порівняно недавно, воно вже встигло звернути на себе увагу багатьох спеціалістів:

- одні повідомляли, що це новий, принципово відмінний від усього нам відомого предмет, і без деяких підстав вважали, що це ключ до прийняття управлінських рішень;

- другі щиро вважали, що управлінський облік – це набір регістрів (швидше за все, зошитів), в яких написано все “по правді” для себе, а фінансовий і податковий облік ведеться “для народу” – один для власників, а інший для податківців;

- треті говорили про управлінський облік як про нове прочитання добре відомого професорам і пенсіонерам внутрішньогосподарського розрахунку;

- четверті думали, що це оперативно-технічний облік,

лише названий в умовах перебудови на іноземний манер;

– п'яті стали стверджувати, що управлінський облік – це тільки розділ фінансового обліку, такий самий, як, наприклад, облік праці і заробітної плати;

– шості зміст управлінського обліку зводять до того, що в нас викладалось у курсі “Облік затрат і калькулювання собівартості робіт і послуг” [1, с. 926].

Із зазначеного випливає принаймні один висновок про те, що більшість економістів веде мову не про новий вид обліку, а лише про модифіковану систему збору та узагальнення інформації у вигляді, необхідному для забезпечення інформаційних потреб управління. Тобто теза про існування окремої від бухгалтерського обліку системи обліку управлінського у даному випадку свого підтвердження не знаходить, або ж потребує додаткових досліджень.

Що стосується встановлення взаємозв'язків (взаємовідносин) між управлінським, первинним і внутрішньогосподарським обліком, то це є об'єктом окремого дослідження хоч, на наш погляд, первинний і внутрішньогосподарський облік слід вважати окремими етапами розвитку саме управлінського обліку. Наприклад, внутрішньогосподарський облік є частиною або ж першим (низовим) етапом управлінського обліку, оскільки він забезпечує формування інформації для управління окремими структурними підрозділами господарюючого суб'єкта. Для управління ж суб'єктом загалом необхідна додаткова інформація про явища, факти чи процеси, характерні для підприємства взагалі чи про його взаємовідносини із зовнішнім середовищем.

В контексті визначення ролі і місця управлінського обліку в інформаційній системі суб'єктів підприємницької діяльності, природно, виникає питання його взаємозв'язку (взаємодії) із оперативним економічним аналізом. До речі, у 80-90-ті роки минулого століття в Радянському Союзі існувала солідна наукова школа з проблем оперативного аналізу, найбільш відомими представниками якої були І. І. Каракоз, П. І. Савічев, В. І. Стражев, С. І. Шкарабан та інші. У найбільш загальному вигляді оперативний економічний аналіз – це щоденне комплексне дослідження економічних процесів та їх змін з допомогою

системи показників, які найбільш об'єктивно характеризують результати роботи підприємств (об'єднань) і їх підрозділів з метою виявлення невикористаних резервів і покращення оперативного управління [170, с. 12]. Однак при зіставленні суті визначення оперативного економічного аналізу із визначенням управлінського обліку виявляється існування цілого ряду спільних рис (предмет, об'єкти, окремі елементи методу тощо). Адже у найбільш загальному виразі управлінський облік – це не тільки процес збору необхідної для потреб управління інформації, а й одночасне формування на основі зафіксованих даних оперативних управлінських рішень. Інакше кажучи, кожна отримана цифра чи зафіксований господарський акт відразу ж оперативно аналізується досвідченим менеджером. Зокрема, в Методичних вказівках з організації і ведення управлінського обліку, розроблених та затверджених Міністерством економічного розвитку і торгівлі Російської Федерації, його розуміють як процес ідентифікації, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації і представлення фінансової і виробничої інформації, на основі якої керівництвом підприємства приймаються оперативні та стратегічні рішення. Таке визначення, на думку відомого російського економіста проф. В. Б. Івашкевича, відповідає міжнародним стандартам і найбільш повно характеризує суть і призначення обліку для управління підприємством [57, с. 14].

Звичайно, в літературі є й інші визначення суті управлінського обліку. Наприклад, Л. В. Нападовська трактує його і як систему накопичення, обробки, інтерпретації інформації для менеджерів з метою прийняття управлінських рішень, і як сукупність методів, що використовуються адміністрацією для вирішення управлінських проблем [103, с. 33]. Однак так чи інакше, але: "...управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства" [103, с. 11].

Не зважаючи на незавершеність на даний час наукової дискусії, важливою у ній є необхідність обліку для управління, тобто системи збору та опрацювання інформації в розрізі,

максимально придатному для прийняття рішень. Однак це, що є новим для української економічної науки, в принципі, має історичні корені. Зокрема, ще один з відомих італійських вчених ХУІІ століття в галузі бухгалтерського обліку Бастіано Вентурі (1655 рік) дав трактування обліку як галузі адміністративного права й описав предмет бухгалтерського обліку як практичну реалізацію адміністративних функцій будь-якого підприємства [137, с. 68]. Саме, починаючи з праць цього автора, на перше місце в обліку виходить його мета, пов'язана з управлінням господарськими процесами. Мета бухгалтерії – формування інформації насамперед для управління господарськими процесами, як вважає більшість американських теоретиків бухгалтерського обліку. В США одержали розвиток як теорія, так і практика управлінського обліку.

Таким чином, завдяки зусиллям науковців у даний час під егідою управлінського обліку завершується формування унікальної інформаційної системи, призначеної для обслуговування потреб управління господарюючих суб'єктів.

Що стосується оперативного економічного аналізу, про який ми вже згадували вище, то як новий напрям в економічній науці він виник, практично, одночасно з виникненням Радянського Союзу і розвивався разом з розвитком усієї економічної системи соціалізму. Власне кажучи, широкому загалу економістів термін “оперативний аналіз” став відомим лише після перевидання у 1930 році В. А. Білоусовим і В. В. Цубербіллером російською мовою праці німецького автора К. Шмальца “Оперативний аналіз підприємства” [147, с. 123], в якій оперативність була зведена до поняття господарності. Завдання аналізу, за образним висловом у передмові до російського видання В. В. Цубербіллера, у цій праці розкриваються як “час від часу, у відомі моменти, котрі збігаються із завершальними періодами рахівництва давати можливість оглядати весь хід господарства” [147, с. 123].

Це вже у 40-70 роки ХХ століття завдяки ряду фундаментальних праць Л. Яхніна, М. Х. Жебрака, І. І. Поклада, І. І. Каракоза, П. І. Савічева, Є. В. Довгополова були сформульовані як основні теоретичні засади, так і практичне призначення оперативного аналізу у виробничо-господарській діяльності підприємства. При цьому головним у розвитку

методології було саме підвищення оперативності аналізу. В той час у літературі почали виділяти такі види аналізу, як: щоденний, подекадний, місячний і т.п.

В наступні роки значний внесок у розвиток теорії і практики оперативного економічного аналізу зробили В. І. Стражев і С. І. Шкарабан.

Разом з тим, у процесі формування пропозицій щодо підвищення оперативності економічного аналізу часто доходило до абсурду, коли в економічній літературі висловлювались думки щодо необхідності не тільки щоденного обліку й аналізу виробничих витрат, а й калькулювання собівартості вироблюваної продукції, оперативного обліку і аналізу часу роботи виробничого обладнання за видами оброблюваних на ньому деталей, вузлів тощо.

Не зважаючи на певну заангажованість на контроль за виконанням планів, оперативний економічний аналіз в умовах адміністративно-командного управління економікою мав право на існування. Однак становлення ринкових відносин з одночасною ліквідацією на більшості підприємств окремих економічних служб (планово-економічного відділу, відділу праці і заробітної плати тощо) і створення нових (маркетингу) унеможливило організацію оперативного економічного аналізу за старими рекомендаціями. Основним інформаційно-аналітичним центром на рівні господарюючих суб'єктів в умовах ринку стала бухгалтерія. При цьому, однак, головним недоліком є відсутність нових теоретичних напрацювань щодо ролі і місця оперативного економічного аналізу в ринковому середовищі.

На наше переконання, – це насамперед пов'язано з першопричиною появи оперативного обліку й оперативного аналізу. Очевидно, що їх виникнення було пов'язане із суто фізичною неможливістю оперативного формування повноцінних інформаційних потоків для прийняття оперативних управлінських рішень у зв'язку з відсутністю відповідних технічних засобів. Як вимушений варіант було запропоновано систему формування, опрацювання та використання обмежених масивів інформації, які фізично здатні були “переварити” економічні служби господарюючих суб'єктів. Тобто оперативно опрацьовувалася не вся інформація, а лише її частина.

Із широким впровадженням у практику діяльності підприємств засобів комп'ютерної техніки проблема оперативності як обліку, так і аналізу зникла. Разом з тим, автор категорично не виступає проти оперативного економічного аналізу, однак вважає, що економічній науці потрібні нові докази необхідності його існування в умовах офіційного визнання функціонування в Україні управлінського обліку. Очевидно, що, окрім описаних вище, у бухгалтерському обліку в Україні у період його трансформації до умов та вимог ринкового середовища існують й інші як теоретичні, так і практичні проблеми. Серед них і обґрунтування ролі та місця податкового обліку (зокрема: є він насправді самостійним видом обліку з власним предметом і методом чи це звичайні податкові розрахунки?), доцільності використання в економічній термінології понять “прогнозний облік” та “стратегічний облік”.

Водночас останнє, на думку автора, має принципове значення, оскільки потребує у випадку загального визнання зазначених вище понять зміни загальної “філософії” бухгалтерського обліку. Адже загальноприйнято те, що бухгалтерський облік обліковує факти, явища, процеси, які вже відбулись. Що стосується перспектив чи стратегії розвитку господарюючих суб'єктів, то, звичайно, збір такої інформації та її узагальнення для прийняття управлінських рішень необхідні. Проте очевидно, що все це має відбуватись поза сферою бухгалтерського обліку.

Таким чином, на наш погляд, наступним етапом дослідження проблеми ролі і місця управлінського обліку є, по-перше, припинення процесу його фетишизації насамперед у частині наділення невластивими йому функціями чи об'єктами, і, по-друге, чітке визначення сфер впливу фінансового, управлінського обліку і контролінгу. Перші кроки в цьому напрямі зробив проф. М. С. Пушкар, хоч окремі його твердження вимагають уточнення [16]. Якщо ж у ході наукової дискусії перемаже думка про реальність функціонування і прогнозного, і стратегічного обліку, то хочеться того чи ні, але ми змушені будемо повернутись до теоретичних засад нашого бухгалтерського обліку і кардинально змінити підходи до визначення його предмета і методу.

Враховуючи важливість зазначеної проблеми, її дослідженню присвячене питання 1.2.

Узагальнення викладеного вище однозначно приводить до думки про наявність у теорії і практиці діючої в Україні системи бухгалтерського обліку цілого ряду проблем, вирішення яких неможливе без проведення комплексних досліджень з одночасним широким обговоренням результатів на сторінках наукових видань. Не претендуючи на істину останнього порядку, автор, разом з тим, бере на себе сміливість запропонувати проведення наукових дискусій з таких питань (напрямоків):

1. Розвиток теорії бухгалтерського обліку в процесі трансформації економіки України.
2. Напрями трансформації діючої системи бухгалтерського обліку.
3. Теоретичне обґрунтування взаємозв'язків між фінансовим, управлінським обліком та контролінгом.
4. Місце, роль та взаємопов'язаність первинного, внутрішньогосподарського та управлінського обліку.
5. Прогнозний і стратегічний управлінський облік: сфера обліку, контролінгу чи інформаційного менеджменту?

Автор цих рядків переконаний, що лише активне залучення до обговорення зазначених вище проблем наших провідних економістів – теоретиків і практиків з подальшим узагальненням його результатів дасть змогу сформулювати як концептуальні засади системи бухгалтерського обліку в Україні, так і напрямки її подальшого розвитку.

## **1.2. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку до потреб ринку**

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

узагальнення та сегментації в необхідних розрізах управлінської інформації.

Разом з тим, Н. О. Лоханова наголосила: “Хотілося б звернути на наступні найбільшчі, на нашу думку, проблеми і перешкоди, що стоять на шляху розвитку бухгалтерського обліку в країні. До них відносяться:

1. Формальний підхід з боку як господарюючих суб'єктів, так і регулюючих органів до принципів і вимог бухгалтерського обліку. Лише на невеличкій частині підприємств з боку власників і керівництва можна побачити зацікавленість у тому, щоб системою обліку формувалась якісна фінансова звітність, яка відповідає реальній ситуації на підприємстві.

2. Значне перевантаження господарюючих суб'єктів та їх облікових служб операціями з ведення обліку і складання звітності для цілей оподаткування. Складність і протиріччя нормативно-правових актів з питань складання податкової звітності призводять до того, що обліковий персонал змушений більшу частину свого часу витратити на формування інформації для цілей розрахунку податків. Ураховуючи, що саме у цій сфері може виникнути найбільша частина загроз економічній безпеці підприємства від неякісної облікової інформації не випадково, що як власники бізнесу, так і керівники зацікавлені в надійній постановці обліку для задоволення вимог податкових органів. А це, на жаль, відбувається не на користь бухгалтерському обліку в цілому, виникає певний перекис у задоволенні інформаційних потреб – в центрі уваги знаходяться вимоги лише однієї групи користувачів – податківців.

3. Слабкість систем контролю якості бухгалтерської звітності, в тому числі невисока якість аудиту, і низький рівень професійної підготовки бухгалтерів. Більша частина бухгалтерського персоналу взагалі не володіє навичками застосування не лише Міжнародних стандартів фінансової звітності, а й у значній частині випадків і національних П(С)БО” [89, с. 77-78].

Перераховані Н. О. Лохановою проблеми та перешкоди для розвитку бухгалтерського обліку в Україні, безумовно, існують, хоч стосуються більше його організації.



Не менше не вирішених питань і в методології та методиці обліку. Про окремі з них мова йшла вище. Однак, окрім досліджень проблем суті, ролі та місця в системі управління виробництвом фінансового й управлінського обліку, в економічній літературі, виданій останнім часом, активно розвивається ідея існування також інших видів обліку, які у свою чергу формують (або ж – мали б формувати) свої особливі інформаційні системи. Мова насамперед йде про вже згадувані нами так звані “прогнозний”, “стратегічний”, “креативний” облік. М. С. Пушкар започатковує створення інтелектуальної, а у співавторстві з академіком М. Г. Чумаченком – ще й ідеальної системи обліку [126].

Окремо слід зазначити й про наявність пропозицій окремих економістів щодо відмови від використання терміна “бухгалтерський” як такого, що не відповідає сучасним поняттям. Очевидно, що все це вимагає окремого дослідження.

Насамперед слід зазначити, що виникнення прогнозного обліку “прогнозував” ще у 1990 році проф. А. Кузьмінський\*, котрий передбачав, що застосування в обліку універсальних ЕОМ у перспективі буде сприяти 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” [80, с. 11]. У публікації, яка вийшла після його смерті, прогнозний облік уже названий прогностичним (очікуваним). Уточнення, як на наш погляд, логічне. При цьому зазначалося: “Прогностичному обліку належить велике майбутнє, оскільки він дозволяє приблизити облік до потреб управління, дати готові варіанти ефективних управлінських рішень. Це, у свою чергу, дасть можливість у майбутньому запобігти небажаним господарським операціям, що викликають перебільшення матеріальних і трудових ресурсів.

До прогностичного обліку належать методи прогнозування, що використовуються у статистиці, а також економіко-математичні методи на базі даних оперативного, статистичного і

---

\* Автор з вдячністю прийме як застереження, так й іншу інформацію щодо започаткування теоретичних засад прогнозного обліку.

бухгалтерського обліку (кожного окремо і в цілому). Для прогностичного обліку можуть використовуватися носії інших видів обліку, але в них мають бути передбачені реквізити для прогностичного обліку. Відразу можуть наводитись і висновки (варіанти управлінських рішень), але за відповідний період їх доцільно узагальнювати у спеціальних реєстрах (на окремих носіях)” [81, с. 20].

У 1998 році англійський економіст Боб Райан, розвинувши тезу про можливість зародження у ринковій економіці прогностичного обліку, назвав його стратегічним [132].

Російські економісти О. Є. Ніколаєва та О. В. Алексєєва наводять декілька визначень стратегічного бухгалтерського обліку: “Стратегічний управлінський облік (Strategic management accounting) – форма управлінського обліку, при якій основний акцент робиться на інформації, пов’язаній із зовнішніми факторами, які впливають на фірму. Однак, разом з тим, належна увага також приділяється і внутрішній інформації (в тому числі і нефінансовій) (СІМА, Official Terminology, 2000).

Стратегічний управлінський облік – облік для стратегічного менеджменту (Ward, 1999).

Стратегічний управлінський облік – управлінський облік в контексті бізнес-стратегій, які планується запровадити, або які вже запроваджені в організації (Ward, 1999). [107, с. 26-27].

С. Івахненко на підтримку існування стратегічного обліку зазначає, що ні фінансовий, ні, тим більше, управлінський облік не мають спеціальних методик, які допомогли б 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 ж стратегічного обліку є дослідження зовнішнього економічного середовища, розробка фінансової стратегії підприємства, аналіз і планування фінансової діяльності, прийняття інвестиційних рішень [55, с. 112-113]. Тобто, виходячи із зазначеного вище, мова ведеться про стратегічний облік як окрему інформаційну систему, з чим, до речі, погоджуються далеко не всі.

Зокрема, вже згадувані нами російські вчені О. Ніколаєва та О. Алексєєва говорять лише про стратегічний управлінський облік [107]. Такої ж думки притримується й О. Каверіна, яка відмічає, що, починаючи з 1985 року, подальше вдосконалення облікових технологій, методу “АВ-костинг”<sup>12</sup>, калькулювання за останньою операцією та ін., призвело до появи стратегічного управлінського обліку. З ним пов’язана поява таких систем, як калькулювання на основі руху продукту, калькулювання за стадіями “життєвого” циклу, аналізу витрат ланцюжка цінностей тощо [60, с. 59].

В цьому контексті окремого аналізу вимагає публікація Т. Чебан і В. Яценко [161]. Насамперед щодо мети статті: “...організація обліково-аналітичної системи стратегічного типу на сучасних підприємствах, дослідження основних складових систем: моніторинг поточної діяльності підприємства та облікова система спостереження за зовнішніми чинниками”. Інакше кажучи, мова йде про організацію обліково-аналітичної системи стратегічного типу для задоволення в першу чергу вимог сучасного менеджменту. На перший погляд, при цьому складається враження, що мовиться про створення на рівні господарюючих суб’єктів бухгалтерії стратегічного типу в якості окремих центрів збору та трансформації інформації у розрізі, необхідному для прийняття стратегічних управлінських рішень. Однак детальне вивчення змісту статті згадуваних авторів дає змогу зробити однозначний висновок, що ними пропонується саме стратегічний облік (ведення окремого стратегічного обліку майна, грошових потоків тощо) зі створенням окремої стратегічної бухгалтерії [161, с. 33-34]. При цьому пропонується Т. Чебан і В. Яценко так звана обліково-аналітична система стратегічного типу охоплює не лише фінансовий та управлінський облік, а й стратегічне бізнес-планування, бюджетування, оперативне планування, тобто, за переконанням автора, виходить за “канонічно” встановлені межі традиційного бухгалтерського обліку. Зазначене повною мірою стосується й інших публікацій з проблем стратегічного чи прогнозного

---

<sup>12</sup> Новий напрям обліку, сферою використання якого, в першу чергу, мають стати багатоміністерні виробництва з високою питомою вагою непрямих накладних витрат і підприємства з гнучкою (адаптивною) формою організації управління.

обліку<sup>13</sup>. Очевидно, що для встановлення реальності існування стратегічного обліку необхідно визначитись із його суттю, принциповими відмінностями від обліку управлінського, предметом, методом тощо.

При цьому насамперед слід зазначити, що у 80-ті роки ХХ століття з'явилися публікації, в яких містилась критика традиційної практики управлінського обліку. З них особливої уваги вимагає книга представників Гарвардської школи бізнесу Роберта Каплана й Томаса Джонсона "Утрачене значення: зліт і падіння управлінського обліку", в якій зазначено: "Традиційний управлінський облік не задовольняє вимог сучасного рівня розвитку виробництва й конкуренції.

1. Традиційні системи обліку виробничих витрат постачають дезорієнтуючу інформацію, непридатну для прийняття рішень.

2. Практика управлінського обліку втрачає самостійність, слідує вимогам фінансового обліку, і набуває допоміжного характеру.

3. Управлінський облік практично повністю фокусується на внутрішніх аспектах діяльності компаній і не приділяє уваги навколишньому середовищі бізнесу, в якому діє компанія" [107, с. 23-24].

Інші американські вчені трактували стратегічний управлінський облік як напрям, котрий підвищить значення управлінського обліку в сучасних умовах.

Таким чином, стратегічний облік можна розглядати як вищу стадію обліку управлінського, зорієнтовану в першу чергу на опрацювання інформації, пов'язаної із зовнішніми чинниками виробництва. Російські економісти О. Ніколаєва та О. Алексєєва зробили порівняльний аналіз основних відмінностей стратегічного і традиційного управлінського обліку, повністю навести який у цій книзі не дає змоги її обсяг. Однак на окремих з них, на нашу думку, слід зупинитись детальніше. Зокрема, до завдань стратегічного обліку зараховано аналіз зовнішніх факторів і процесів, нефінансових факторів, виявлення

---

<sup>13</sup> Автор не ставив за мету провести повний аналіз змісту публікацій з проблем прогностичного обліку.

необхідності в зміні стратегії підприємства, контроль ступеня досягнення поставлених стратегічних цілей [107, с. 33-36].

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

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

*Канонічні засади бухгалтерського обліку (стандартна концепція) та стратегічний бухгалтерський облік.* 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 з них є грошовий вираз господарських засобів, капіталу і зобов'язань. Більш того: явища, події чи факти, які не мають вартісної оцінки, не є об'єктом бухгалтерського обліку. Разом з тим, якраз до позитивів стратегічного управлінського обліку О. Ніколаєва та О. Алексєєва зараховують спробу ним провести систематизацію й оцінку нефінансових факторів [107, с. 34].

Одним із принципів бухгалтерського обліку, який сумніву не піддається, є принцип повноти. Він вимагає своєчасної і повної реєстрації всіх господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких пропусків чи вилучень [12, с. 36]. Інакше кажучи, бухгалтерський облік має бути суцільним. Дотримання ж цього принципу у випадку дослідження з допомогою стратегічного управлінського обліку зовнішнього середовища господарюючих суб'єктів навряд чи можливе з декількох 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.

Слід зазначити, що автор не відкидає впливу зовнішнього середовища на систему бухгалтерського обліку. Однак при цьому ми повністю поділяємо думку проф. М. С. Пушкаря, який зазначає таке: “Мета обліку визначається зовнішнім середовищем, вона є осмисленим актом... Як будь-яка система, бухгалтерський облік виділяється з навколишнього середовища підприємства на основі певної процедури, що передбачає виділення об’єктів спостереження (господарська діяльність та формування інформаційних ресурсів про неї); спостерігача (бухгалтерія) та мети спостереження (інформація для управління, зниження рівня ентропії).

Спостерігач виділяє систему з навколишнього середовища, в результаті чого утворюються два елементи:

- система бухгалтерського обліку;
- зовнішнє середовище” [129, с. 33-34].

І ще одне застереження щодо 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. Саме подвійна бухгалтерія, за твердженням російського економіста К. Ю. Циганкова, є системою обробки даних дуже високого рівня, гідною того, щоб стати вічною класикою інформаційних технологій [159, с. 310].

Ще один російський економіст М. А. Булатов, перераховуючи особливості бухгалтерського обліку (повне і безперервне спостереження за усіма господарськими операціями; суцільне, строго документальне оформлення усіх господарських операцій; інвентаризація коштів і розрахунків; переважно грошові вимірники; використання системи рахунків; подвійний запис; періодичне узагальнення даних у системі звітних таблиць (форм звітності); використання звітних даних для виконання контрольних-аналітичних функцій і прийняття управлінських рішень), зазначає при цьому, що вони закладені в “душі” бухгалтерського обліку на зорі його становлення, визначають правила ведення бухгалтерського обліку, вимоги, які до нього

пред'являються, допомагають виконувати поставлені перед ним завдання [12, с. 40].

Очевидно, що зміст стратегічного управлінського обліку визначається функціями і завданнями. О. Ніколаєва та О. Алексеєва до основних його функцій відносять: аналіз діяльності підприємства, стратегічне планування та контроль діяльності організації [107, 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.

Таким чином, на думку автора, використовувати в економічній термінології терміни “прогнозний облік” і “стратегічний облік” навряд чи доцільно з двох причин. По-перше, ані перший, ані другий з них не формують своїх самостійних інформаційних систем, а використовують інформацію, зафіксовану з допомогою фінансового й управлінського обліку. По-друге, у випадку визнання зазначених вище понять має привести до зміни загальної “філософії” бухгалтерського обліку. Адже загальноприйнято, що облік фіксує факти, явища, процеси, які вже відбулись, а не ті, котрі ще мають (можуть) відбутись. Хоч саме це окремі автори ставлять у провину бухгалтерському обліку. Причому окремі зі звинувачень інакше, як абсурдними, назвати важко. Як, наприклад, можна сприймати таке висловлювання генерального директора компанії “Центр бухгалтера і аудитора” (Росія) Світлани Ніколаєвої: “Виник факт господарської діяльності – необхідно відобразити його в документах. Нема 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” [109, с. 117]. Але ж бухгалтерський облік не здійснює безпосереднього управління виробничими процесами – це аж ніяк не його функція!

Якраз на останній тезі слід, на наш погляд, зупинитися детальніше. У цьому зв'язку насамперед наведемо таке висловлювання Кіта Уорда: “Оскільки бухгалтери-аналітики

володіють повною інформацією про компанію, в них може створюватися небезпечна ілюзія – вони починають помилково розглядати себе в якості 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. Головна роль фінансового менеджера полягає в тому, щоб правильно інтерпретувати виражені мовою бухгалтерського обліку дані щодо ресурсів і пріоритетів компанії, тобто бути своєрідним експертом-перекладачем” [155, с. 15].

З наведеного стає зрозумілим, що однією з причин розробки теорії стратегічного управлінського обліку є намагання менеджерів втрутитися у процес формування інформаційної бази, використовуюваної пізніше для підготовки управлінських рішень. Однак, те, що фінансові менеджери знають яка інформація їм потрібна, ще не означає, що вони зможуть самотійно (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 обійтись неможливо. При цьому важливе значення в якості інформаційного джерела має фінансова звітність.

У цьому зв’язку позиція вже згадуваної С. Ніколаєвої більш ніж дивна: “Що можна управлінцю зрозуміти з фінансової звітності? Та нічого. Хоч у 4-му Національному стандарті з бухобліку РФ є визначення користувача бухгалтерської звітності, де говориться, що користувач не повинен мати спеціальної підготовки і володіти повною інформацією про систему формування показників” [109, с. 117]. Однак, по-перше, такого у російському ПБУ 4/99 “Бухгалтерська звітність організації” нема. Є інше визначення: “... користувач – юридична або фізична особа, зацікавлена в інформації про організацію” [123, с. 83]. По-друге, за висловлюванням проф. В. Ф. Палія: “Зрозумілість



звітної інформації природно вимагає певного мінімуму спеціальних знань бухгалтерського обліку, фінансів, деяких інших економічних дисциплін. Бо не можна спрощувати звітність, зводячи її зрозумілість до масових знань у даній сфері. З іншого боку необхідно повно і всесторонньо пояснювати природу і зміст окремих показників, особливо структурно складних, ключових... Не можна виключати інформацію зі звітності лише тому, що вона складна для розуміння" [116, с. 14].

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 відбуватись поза сферою бухгалтерського обліку.

У цьому зв'язку пропонуємо звернути увагу на два суттєвих зауваження проф. Ф. Ф. Бутинця, який, критикуючи С. Ф. Голова щодо трактування управлінського обліку як нового напрямку бухгалтерського обліку, що представляє собою синтез рахівництва, калькулювання, аналізу, прогнозування, економіко-математичних та інших методів, де бухгалтер став повноправним і шанованим членом управлінської команди, насамперед пропонує не путати зовсім різні поняття «завдання обліку» та «функціональні обов'язки бухгалтера». А щодо включення в перелік завдань управлінського обліку передбачення операцій, прогнозування результатів, то у проф. Ф. Ф. Бутинця виникає відразу ж 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?" [17, с. 59-61]. Проф. Б. І. Валувєв 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, в даному випадку просто недопустима" [21, с. 11].

Погоджуючись у принципі із застереженнями зазначених вище двох авторитетних українських вчених, автор, як не дивно,

одночасно висловлює свою повну згоду і з такою абсолютно протилежною, як на перший погляд, думкою С. Голова: “Результатом некомплексного та непослідовного реформування стала обмеженість бухгалтерського обліку, що полягає насамперед в абсолютизації грошового вимірника та подвійного запису, загальноприйнятих принципів обліку, уніфікації рахунків і форм звітності, пріоритетності податкових правил. Сучасна економіка потребує такої системи бухгалтерського обліку, яка б не обмежувалась грошовими вимірниками, системою рахунків, подвійним записом і реєстрацією лише минулого” [31, с. 11]. При цьому слід зазначити, що С. В. Голова не відкидає визнаних постулатів діючої системи обліку, а лише пропонує ними не обмежуватись.

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 щодо реформування діючої системи бухгалтерського обліку.

*Ймовірні варіанти вирішення проблеми.* Своє бачення щодо подальшого удосконалення обліку в Україні останнім на сторінках журналу “Бухгалтерський облік і аудит” висловив проф. Ф. Ф. Бутинець [18, 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 надалі може бути навіть визнаною пріоритетною, однак цьому мають передувати серйозні дослідження щодо 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. Адже, як писав ще в 1905 році Н. У. 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” [125, с. 37].

На завершення дискусії щодо ймовірного визнання прогностного управлінського обліку в якості самостійного його виду наведемо ще одну цитату з книги вже згадуваних російських економістів О. Є. Ніколаєвої та О. В. Алексєєвої: “Не зважаючи на різнобій наведених вище визначень і думок, один момент все ж є очевидним – стратегічний управлінський облік необхідний як система, що підтримує стратегічний менеджмент на підприємстві. Тому коротко розглянемо, що ж являє собою стратегічний менеджмент” [107, с. 28-29].

Автори колективної монографії “Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні”, розкриваючи зміст питання 2.3 “Формування стратегічного обліку як системи інформаційного забезпечення стратегії розвитку підприємства”, теж мову переважно ведуть не про облік як такий, а про стратегічний менеджмент. При цьому в окремих місцях лише наголошується на потребі інформації для останнього [149, с. 170-198].

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

Ще однією, не вирішеною в даний час 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” [73, 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 століття. Прийнято вважати, що англomовний термін “controlling” найповніше відображає суть концепції, яка найбільше синтезує управлінський облік, планування, контроль та аналітичну роботу.

Єдиного розуміння значення терміна “контролінг” серед експертів нема. Єдність існує лише в тому, що ототожнювати контролінг з контролюванням не можна (англomовний

прикметник “to control” перекладається не тільки як “контролювати”, але як “керувати”, “регулювати”).

Л. А. Сухарева та С. М. Петренко, розглядаючи систему контролінгу як принципово нову систему концепції інформації й управління, зазначають, що систему контролінгу слід трактувати як "...обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування та забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства".<sup>14</sup>

Правда, в економічній літературі дане трактування піддане критиці. Найперше, хоч аналітична робота і внутрішньогосподарський облік хоч і є спорідненими явищами, однак різними як за сутністю, так і за змістом, а менеджмент взагалі є явищем іншого порядку. Дискусійною є й позиція, згідно з якою контролінг розглядається як функція управління, адже в багатьох працях з менеджменту навіть не згадується про контролінг як загальну функцію управління, чого не можна сказати про контроль.<sup>15</sup>

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 англійського, а другий (controlling) – з німецькомовного [74, с. 9].

Наведене підтверджують й автори колективної монографії: “Слід зазначити, що в економічній літературі склалася дивна ситуація, коли дослідження з управлінського обліку і з контролінгу ототожнюють” [149, с. 106]. Однак їх аргументація помилковості цього, як 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...” [149, с. 106]. Але ж це порівняння контролінгу з класичним варіантом управлінського обліку! А в чому тоді різниця між ним і прогнозним (стратегічним) управлінським

---

<sup>14</sup> Сухарева Л. А. Контроллинг – основа управления бизнесом/ Л.А. Сухарева, С. М. Петренко. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.; с. 8.

<sup>15</sup> Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: монографія/ за ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. Торг.-екон. у-т, 2011. – 452 с.: с. 40-41.

обліком? Принаймні, виходячи з описаних нами вище суті стратегічного управлінського обліку та контролінгу, її не видно. Або ж, інакше кажучи, вона не проявляється.

Група російських науковців, власне, зазначає: “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 – представлення релевантної інформації для прийняття управлінських рішень; функції контролінгу ширші, вони включають в себе не лише управлінський облік, але й планування, контроль, координацію, а також формування рекомендацій для прийняття управлінських рішень” [73, с. 44].

Наведене висловлювання за своєю суттю теж ставить знак рівності між прогнозним (стратегічним) управлінським обліком і контролінгом. Хоч з усього зазначеного 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 зі вторинними джерелами інформації, не виходячи у ті сфери інформаційного простору, які мають суттєво великий вплив на ефективність роботи підприємства” [72, с. 8]. Тому, на нашу думку, абсолютно правий проф. М. С. Пушкар, який при розгляді взаємозв'язку системи управління з системою обліку об'єднав контролінг і стратегічний облік в єдине ціле<sup>16</sup> [127, с. 73].

До речі, з проф. М. С. Пушкарем пов'язане ще одне визначення облікованої бухгалтерської системи – креативний облік. Він запропонував студентам новий спеціальний курс “Облік підвищеного типу”, який належить до креативних (англ. create – творити) методів обробки даних й отримання інформації. М.С. Пушкар стверджує: “Потреба організації креативного обліку диктується логікою економічної діяльності, коли менеджери

---

<sup>16</sup> Хоч у монографії “Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти)”. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 423 с.” він трактував бухгалтерський облік як складну соціально-економічну категорію, як систему, яка складається з трьох автономних підсистем: фінансовий облік, управлінський облік і контролінг.

розуміють ціну відсутності інформації, відчують і відшуковують шляхи підвищення ефективності роботи підрозділів і підприємства в цілому. Креативний облік призначений для розширення інформаційних ресурсів про суттєві сторони діяльності 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” [127, с. 7-8]. Очевидно, що обґрунтування при цьому потреби існування креативного обліку, на наш погляд, не витримує критики з декількох 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 зі сфери фантастики, ніж реальності і, нарешті, по-третє, зауваження щодо відсутності диференціації обліку за кваліфікаційними ознаками, і, тим більше, що запити менеджерів не вивчаються бухгалтерією, не відповідає дійсності.

Загалом, негативно оцінивши ідею створення креативного обліку, проф. Ф. 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?” [13, с. 155].

Проф. Я. В. Соколов теж неоднозначно ставиться до креативного обліку. Він, зокрема, зазначає: “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 (підкреслено автором), тепер воно розглядається як прямий наслідок облікової політики і втрачає свій негативний відтінок” [101, с. 650]. А відомий 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” [134, с. 262].

На основі наведеного можна зробити безперечний висновок 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 нереальною.

У 2002 році проф. М. С. Пушкар опублікував цікаву, на нашу думку, монографію “Філософія обліку” [129], в якій дослідив філософські й історичні джерела виникнення та розвитку облікових наук, аксіології та гносеології наукового пізнання, онтології обліку та його місця у взаємодії економічних наук. Облік, зокрема, розглянутий як складна система, яка виконує різноманітні функції в суспільному виробництві, але, разом з тим, вимагає конструювання своєї теорії на основі знань про загальні закони розвитку суспільства.

Однак вже у 2007 році ним же діюча система обліку була розкритикована і зроблена спроба підняти тему формування принципово нової, так званої інтелектуальної диференційованої системи обліку. На його думку, передумови для цього є, але потрібна належна орієнтація підготовки кадрів з обробки даних і отримання інтелектуальних інформаційних ресурсів для системи управління [130, с. 3].

З наведеного виникає декілька питань. Насамперед, наскільки логічно вживати слово “інтелектуальна” щодо системи “облік”? 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” [156, с. 527]. Інакше кажучи, із зазначеного випливає, що слова “інтелект” та “інтелектуальний” логічно вживати лише щодо окремих людських індивідуумів, а не для характеристики абстрактних категорій.

Таким чином, з усього зазначеного вище можна зробити висновок про відсутність єдиної точки зору серед вчених України щодо видів обліку, використовуваних господарюючими суб’єктами.

I, нарешті, про так звану “ідеальну” систему обліку, запропоновану в 2010 році М. С. Пушкарем та акад. М. Г. Чумаченком. Необхідність її розробки, на думку зазначених авторів, “...викликана кардинальними змінами в економічній діяльності підприємства та управління нею. Система обліку знаходиться 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, в 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” [126, с. 131].

Однак конкретного визначення суті ідеальної системи обліку як такої в монографії нема. В ній лише зазначено: “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” [126, с. 7].

Але хіба існуюча в даний час система бухгалтерського обліку має інші цілі?

А тепер щодо самої назви запропонованої М. С. Пушкарем і М. Г. Чумаченком системи обліку. Оскільки ідеал – це “досконалість, взірець, найвища мета прагнень, важка для реалізації концепція, протиставляється дійсності як бажаний, але недосяжний стан...” [156, с. 507], то при цьому резонно виникає питання: чи варто прагнути досягти недосяжного?

Але, коли конкретно, то мова, в першу чергу, йде про недостатність аргументів щодо доцільності розробки ідеальної системи обліку та ймовірності її практичної реалізації. Щодо таких “обґрунтувань”, як:

- Облік розуміють як застиглу, статичну, нерухому систему, в той час, коли менеджери відстежують об’єкти, явища і процеси в динаміці, постійному русі, змінах ситуацій у фінансово-господарській системі, яку облік повинен описувати адекватно процесу господарювання своєю мовою кодів, знаків, символів.

- Розвитку системи обліку перешкоджають традиційні уявлення про її функції з боку самих бухгалтерів, які все зробили для містифікації своєї науки як самодостатньої.

- 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 беруть, зважаючи на те, що він не спроможний щось запропонувати для них. [126, с. 65], то, на наше переконання, серйозне їх сприйняття ускладнюється відсутністю аргументації.

Інакше кажучи, автор цієї публікації категорично не відкидає запропонованих систем бухгалтерського обліку. Питання в іншому: доти, поки українські економісти кінцево не визначаться щодо 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.

Ще одна з проблем сучасного бухгалтерського обліку в Україні пов'язана з соціальною політикою держави: соціальним захистом і соціальними гарантіями.

Очевидно, що вирішення цих завдань у свою чергу вимагає формування належної інформаційної бази, яка на рівні господарюючих суб'єктів формується в системі бухгалтерського обліку. При цьому важливе значення має інформація і про як негативний, так і позитивний, вплив підприємства на різні сторони суспільної діяльності.

Іншими словами: соціальні проблеми в бухгалтерському обліку вимагають його певної переорієнтації з таким розрахунком, щоб досягти соціальних цілей.

Все частіше у звітах компаній, засобах масової інформації та політичних виступах (як західних, так і вітчизняних) можна зустріти посилення на так званий соціальний облік. У зв'язку з цим постає необхідність дослідження взаємозв'язку розвитку соціально-економічних умов і бухгалтерського обліку, розгляду соціального аспекту еволюції останнього, змісту та наповнення поняття «соціальний облік» та доведення доцільності чи недоцільності виділення його в окремий вид бухгалтерського обліку<sup>17</sup>.

При цьому слід звернути увагу, що предмет бухгалтерського обліку як науки залишається незмінним. З наведеного виникає питання: мова йде про виникнення окремого виду бухгалтерського обліку чи про нові об'єкти існуючої його системи?

Очевидно, що у випадках, коли мова йде про новий вид обліку як науку чи вид практичної діяльності, то він, насамперед, має мати власний предмет і метод, відмінні не лише від інших наук економічного циклу, але і від діючої системи бухгалтерського обліку. Оскільки теоретичних напрацювань з цього приводу нема<sup>18</sup>, то, ймовірно, слід вести мову про окрему функцію обліку – соціальну, а також про нові його об'єкти.

Насамперед, треба погодитися з проф. Ф. Ф. Бутинцем, який у передмові до монографії з проблем обліку екологічного,

---

<sup>17</sup> [www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/1\\_13/7.pdf](http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/1_13/7.pdf)

<sup>18</sup> Принаймні автору вони невідомі.

інтелектуального та людського капіталу відмічає, що "Економічні, соціальні та екологічні відносини щільно пов'язані між собою, а сучасна екологічна криза набуває ознак кризи соціальної та економічної. У зв'язку з цим екологічний аспект поступово проникає у кожен прикладну науку, інтегруючи їх знання" [42, с. 4].

Малюга Н. М. вважає необхідним реалізацію соціальної функції, за якою "... розвиток бухгалтерського обліку повинен відбуватися відповідно до суспільних потреб" ... адже "облік втрачає можливість забезпечення справедливості та соціального захисту" [92, с. 112].

Разом з тим, на думку Л. В. Кондрюк, «Соціальну функцію обліку неможливо реалізувати, якщо облік позиціонувати як "служанку менеджменту та виходити лише з інтересів капіталу. Порушення системного ведення обліку спричинено оцінкою "ефективності обліку" в керівника, де зважуються втрати за безсистемність ведення обліку чи втрати на організацію обліку та витрат на кваліфікованих бухгалтерів з метою отримання якісної інформації»<sup>19</sup>.

Таким чином, з наведеного логічно випливає висновок про формування нової функції бухгалтерського обліку – соціальної. Що стосується пропонованих науковцями так званих нових видів обліку (екологічного, соціального тощо), то, на нашу думку, аргументація цього не переконлива. Адже вибір у якості об'єктів дослідження екологічних питань чи проблем соціальної сфери не означає одночасної побудови нової системи бухгалтерського обліку.

Щодо нових об'єктів бухгалтерського обліку, то І. В. Жиглей зазначає наступне: «Однією з перших концепцій соціального бухгалтерського обліку в своїй діяльності застосувала Американська консалтингова фірма *ABT Associates*, яка в 1970 р. здійснила перевірку своїх попередніх річних звітів в розрізі наступних питань: продуктивність праці, внесок у підвищення рівня знань, вплив діяльності фірми на сферу зайнятості, охорону здоров'я, освіту і саморозвиток, фізичне виховання, транспортне забезпечення, організація вільного часу,

---

<sup>19</sup> [www.nbu.gov.ua/portal/natural/nvuu/Ekon/2010\\_29\\_1/statti/8.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/8.htm).

вплив діяльності фірми на навколишнє середовище. Через ці показники, виведені з фінансової звітності, робилась спроба визначити чистий соціальний вплив компанії"<sup>20</sup>.

На думку Л. В. Чижевської "Інший формат соціальної звітності передбачає отримання відповідей на такі питання:

- 1) як змінилась продуктивність підприємства;
- 2) як розподілявся прибуток;
- 3) який розмір понесений витрат за елементами.

До змісту звітів повинна увійти інформація про:

- 1) організаційну місію і задачі;
- 2) плани продаж;
- 3) бюджети і фінансові прогнози;
- 4) статистичні дані щодо етнічних груп, віку працівників;
- 5) послуги, які доступні працівникам (наприклад, на оздоровлення).

Об'єктами соціального обліку є витрати на екологію, оцінка людської діяльності, інтелектуальний капітал, розподіл доданої вартості"<sup>21</sup>.

Однак навіть поверхове дослідження наведеного переліку питань дозволяє зробити висновок про те, що окремі з них не є об'єктами бухгалтерського обліку, оскільки навіть не мають грошової оцінки!?!)

На нашу думку, бухгалтерський облік насамперед є особливою архіважливою інформаційною системою, у якій формуються інформаційні потоки у розрізі, необхідному для прийняття управлінських рішень, в тому числі й соціального плану. Прагнення надати йому соціального статусу не зовсім правильне (принаймні, аргументація непереконлива). Облік – це професійна, а не політична діяльність.

В економічній літературі, виданій останнім часом, з'явилися пропозиції щодо доцільності використання як у теорії, так і в діючій практиці терміну "бухгалтерський". На їх думку, "...Давно в навчальних планах виділено фінансовий і управлінський облік, а науковці міцно тримаються за "бухгалтерський" облік, який вийшов із вжитку разом із

---

<sup>20</sup> [www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/1\\_13/7.pdf](http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/1_13/7.pdf).

<sup>21</sup> [www.confcontact.com/2007may/+1\\_chizhev.htm](http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.htm).

соціалізмом. Стара парадигма обліку виявляється дуже живучою, хоча в науковому аспекті вона не витримує критики через те, що не відповідає вимогам епохи (економіці знань, інформаційному та постіндустріальному суспільству, економіці високих технологій, інформаційній революції тощо).

Видається дивним, що вчення, яке претендує на статус науки і нараховує кілька тисяч років, а облік є таким вченням, не розглядає підприємство в якості об'єкта дослідження, описуючи лише несистематизовані у певну систему окремі елементи підприємства. Як можна, в такому випадку, говорити про облік і вияснити обсяг і характер інформаційних ресурсів, необхідних для менеджменту підприємства” [149, с. 145].

З наведеним важко погодитися з наступних причин. Насамперед, бухгалтерський облік не претендує на статус науки, а вже понад 100 років, як є нею, оскільки має свої чітко визначені предмет і метод. По-друге, вислів “бухгалтерський” не має ніякого зв'язку із суспільно-економічними формаціями – він не виник в епоху соціалізму і не вийшов з ужитку разом з адміністративно-командною системою управління.

Ще у 1987 році відомі російські економісти Я. В. Соколов і С. А. Стуков писали таке: “Багатьом, навіть нашим колегам, не подобається слово “бухгалтер”. Не відбувається жодної великої наради облікових працівників, щоб хто-небудь не запропонував нову назву: економіолог, логісмограф, статмограф, інженер з опрацювання економічної інформації або просто інформатор.

Слово “бухгалтер” прийшло до нас з німецької мови разом з реформами Петра I. Російською це означає книговод, і на багатьох мовах наша професія так і називається. Але нам здається, що справа не в назві” [140, с. 9]. Власне кажучи, подібної думки притримується й проф. В. Ф. Палій, правда, вже з приводу заперечення назви “фінансовий облік”: “Оскільки він відображає не тільки фінансові операції, то, логічно, ця категорія надумана, фактично індиферентна, і не має права на існування. Проти такої “аргументації” можна поставити зустрічне питання: а що відображає бухгалтерський облік? Які-такі “книготримачі”? Потрібно зрозуміти, що справа не в назві, вона народжується спонтанно, вкоріняється шляхом звикання. Справа у суті, в тому змісті, який стоїть за тою чи іншою назвою” [117, с. 38].

І нарешті, по-третє, твердження про те, що нинішня система бухгалтерського обліку не розглядає підприємство в якості об'єкта дослідження, описуючи лише несистематизовані у певну систему окремі елементи підприємства, не відповідає дійсності насамперед тому, що його об'єктами є вся виробничо-господарська, фінансова та інвестиційно-інноваційна діяльність господарюючих суб'єктів. Це, власне кажучи, аксіома.

Зазначене аж ніяк не означає, що автор відкидає будь-яку зміну назви існуючого в даний час бухгалтерського обліку. Однак вона повинна бути в органічному поєднанні зі зміною його хоча б окремих функцій. Більш того, на наш погляд, осмислення напрямів трансформації системи бухгалтерського обліку, разом з тим, має базуватися не лише на автоматичному перенесенні основних його принципів, які діють у країнах зі сталою ринковою економікою, а насамперед критичному аналізу пропозицій провідних вчених-економістів з колишнього Радянського Союзу, а то й тих, наукова діяльність яких припадає на дорадянський період.

Мова насамперед йде про основні облікові теорії, під якими, за твердженням А. М. 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 тієї чи іншої облікової теорії завжди входить пояснення та принципове обґрунтування таких технічних прийомів, як записи на рахунках, складання перевірного балансу, записи за колективними та елементарними рахунками і т.д." [28, с. 13].

Очевидно, що дати повну характеристику всіх наукових теорій у цій публікації неможливо. У першу чергу пропонується звернути увагу на наукові вчення Ф. Ф. Єзерського, Е. Е. Фельдгаузена, Н. І. Попова, А. К. Рощановського, Л. І. Гомберга та ін.

Самоук в економіці Федор Федорович Єзерський мав би зацікавити сучасних вчених не лише як автор так званої "потрійної бухгалтерії" (надходження-витрати-залишок), а й насамперед формуванням нових завдань бухгалтерського обліку:

визначення за допомогою облікових записів результатів господарської діяльності на будь-яку дату, органічну єдність синтетичного й аналітичного обліку, досягнення внутрішнього контролю шляхом попередньо заданого в обліку збігу контрольних сум тощо.

Найважливіше в обліковій теорії Едуарда Едуардовича Фельдгаузера насамперед є те, що він сприймав облік як засіб управління підприємством.

Микола Іустинович Попов відомий нащадкам доволі оригінальним трактуванням бухгалтерського обліку як науки математичного циклу і дослідженням принципу подвійного запису з допомогою математичних методів (ще одним російським бухгалтером-теоретиком, яким розглядав облік як науку математичну, був Йосиф Янковський).

Цікавою з позицій вибору напрямів трансформації нині діючої в Україні системи бухгалтерського обліку є вчення А. К. Роццаховського, який розглядав бухгалтерський облік як джерело фінансової інформації для сплати податків. На думку проф. Я. В. Соколова, саме А. К. Роццаховського, окрім того, можна вважати одним з перших бухгалтерів, який зрозумів значення економічного аналізу. Він підкреслював, що результат, виведений у балансі, з'ясовується лише при детальному вивченні балансу, що часто є дуже складним завданням [137, с. 274].

І все ж одним з найталановитіших бухгалтерів-теоретиків ХІХ-ХХ століть був Л. І. Гомберг<sup>22</sup>, згідно з яким завданням облікової теорії є дослідження економічної діяльності індивідуального господарства; в результаті такого дослідження облікова наука повинна одержувати певні письмові дані про роботу того чи іншого господарства, з оцінкою цих даних у грошовій валюті. Таким чином, за вченням Гомберга, облікова наука є наукою про економічну діяльність того чи іншого індивідуального господарства; звідси він вважає за необхідне називати облікову науку не рахунковеденням, а економологією [137, с. 65].

---

<sup>22</sup> Лев Іванович Гомберг (1866-1935) розпочав свою кар'єру в Санкт-Петербурзі. У 1903 році захворів туберкульозом і виїхав у Швейцарію, де й провів решту своїх земних років. Основні ідеї викладені у таких працях: "Основи облікової науки" (1908 рік) та "Економологія (облікова наука) та її історія" (1912 рік) [2, с. 81].

Наука економологія ставить собі за мету не тільки фіксацію господарських актів (явищ, операцій), а й дослідження бюджету підприємств, проблем контролю, статистики тощо. Однак найголовніше, на наш погляд, у вченні Л. Гомберга є те, що він пов'язував цілі обліку з оцінкою. При цьому ним шляхом логічного узагальнення діючої практики чи не вперше в економічних науках зроблена спроба класифікації видів оцінки. Найцікавіше в тому, що, окрім запропонованої Л. Гомбергом первинної, ринкової, відновної, номінальної, експертної, залишкової, правової (для активних статей), у цьому переліку є так звана оцінка для пам'яті, тобто номінальна оцінка, яка не має ані економічного, ані юридичного змісту.

Подальший розвиток суспільства підтвердив тезу Л. Гомберга про важливість економічної оцінки діяльності господарюючих суб'єктів.

До речі, пропонується ним окрема наука економологія складається з таких розділів: оцінка, інвентар, кошторис (бюджет), бухгалтерія, звітність, контроль [137, с. 260]. Тобто якщо вникнути у суть зазначеного переліку, то, з певними застереженнями, Л. Гомберга можна вважати першим розробником теоретичних засад управлінського обліку.

Узагальнюючи наведене вище, можна зробити два висновки:

1. Економологія – це економіка підприємства, основу якої становить бухгалтерський облік.

2. Невід'ємною частиною економології є економічний аналіз.

Ще одним аспектом учення Л. Гомберга є те, що сфера дії бухгалтерського обліку як такого обмежується лише фіксацією господарських фактів, тобто лише формуванням первинних інформаційних потоків. А всі інші дії, пов'язані з їх опрацюванням та використанням в управлінському процесі, на його думку, вже стосуються саме економології. Як зазначає проф. Я. В. Соколов, Л. Гомберг вважав: “Звітність не повинна належати до функції бухгалтерії, мета цього етапу економологічної роботи “полягає у синтезуванні, узагальненні та представленні у скороченому вигляді результатів господарювання”. Цей етап у подальшому виділився в аналіз господарської діяльності” [137, с. 261].



Серед інших, не менш цікавих для науки елементів учення Л. Гомберга, є оригінальний метод розрахунку наступної (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, враховуючи обмежуючі параметри даної праці, детально розкрити суть та зміст основних моментів облікової теорії Л. Гомберга складно. Однак слід зазначити таке: наукові ідеї та гіпотези вчених того часу виникали не самі по собі, а диктувалися потребами ринкової економіки. Саме це і має зацікавити українських вчених з бухгалтерського обліку, дослідження яких пов'язані з розробкою нової облікової концепції.

Таким чином, проблема формування концепції подальшого розвитку теорії обліку, на наш погляд, безпосередньо пов'язана з визначенням потреби та напрямків використання основного його продукту – інформації в оперативному і стратегічному управлінні виробництвом. Однак, як заявляв у свій час проф. А. С. Бородкін: “Уже більш як 20 років в Україні не проводяться дослідження проблем теорії бухгалтерського обліку, бухгалтерія поступово перетворюється на чисте ремесло” [100, с. 45]. Частково погоджуючись з ним, акад. М. Г. Чумаченко разом з тим уточнює, що проблема полягає в тому, які питання вкладаються в поняття і зміст теорії бухгалтерського обліку. Сучасні підручники з теорії бухгалтерського обліку мало чим відрізняються від підручників минулих десятиліть. У них відсутні теоретичні обґрунтування стандартів бухгалтерського обліку, поділ на фінансовий і управлінський облік та інші проблеми [163, с. 46].

Ще категоричніше з цього питання висловився відомий російський економіст проф. В. Ф. Палій: “Розробки в галузі теорії бухгалтерського обліку відстають від об'єктивно виникаючих практичних проблем. У використовуваному на практиці бухгалтерському обліку зростає ентропія, суттєво від потреб постіндустріальної економіки” [117, с. 3].

З акад. М. Г. Чумаченком при цьому можна погодитись ще в одному: необхідності організації спеціального семінару фахівців

для обговорення проблеми структури теорії бухгалтерського обліку. Однак запропонована ще у 2001 р. зазначена ідея, на жаль, до цього часу практично не реалізована.

Звичайно, загальноприйняті в бухгалтерському обліку постулати за своєю суттю не є догматичними і вони можуть змінюватись. Однак, за нашим переконанням, такі зміни повинні бути науково обґрунтованими і враховувати як специфіку розвитку національної економіки, так і ментальність бухгалтерів-практиків, оскільки, як справедливо зазначає О. М. Петрук, всі готові західні “рецепти” необхідно сприймати як взірець, але не для копіювання, а для ілюстрації можливого використання [120, с. 199].

Із зазначеного випливає необхідність насамперед критичного аналізу усіх наявних методичних засобів бухгалтерського обліку та складових (елементів) його методу з позицій їх відповідності вимогам ринкової економіки та можливостей подальшої модифікації.

### **1.3. Концептуальні підходи до реформування системи бухгалтерського обліку в Україні**

Нове індустріальне суспільство (за висловом відомого Дж. Гелбрейта), побудоване на інформації, у свою чергу вимагає підходів до формування та критеріїв її якості. При цьому об'єктом особливої уваги стає бухгалтерський облік як центр інформаційного забезпечення виробничої та комерційної діяльності господарюючих суб'єктів. Зафіксована в ньому з допомогою спеціальних методичних і технічних прийомів інформація після певного переформатування становить основу інформаційного забезпечення управління економікою й на макрорівні.

*Постановка проблеми.* Реформування діючої системи бухгалтерського обліку, яка існувала в часи адміністративно-командної системи управління і для задоволення інформаційних потреб практично була непридатною, розпочалося, як уже зазначалося, ще в перші роки формування повноцінних ринкових відносин. Однак при цьому основні зусилля економістів були спрямовані на аналіз зарубіжних систем обліку і контролю з

метою запозичення позитивного досвіду. Реальні дослідження з питань удосконалення способів і прийомів збирання, узагальнення та сегментації інформації в необхідних для управління розрізах ані в Україні, ані в більшості країн – республік колишнього Радянського Союзу практично не велися.

Таким чином, розвиток теорії бухгалтерського обліку в Україні відбувається, по-перше, повільно, по-друге, спонтанно, і, по-третє, безсистемно. Намагання економістів розглядати окремі теоретичні аспекти, на жаль, швидше нагадують інтерпретацію, інакше кажучи, відомих істин. Насамперед мова йде про уточнення принципів, предмета, методу чи об'єктів бухгалтерського обліку.

Очевидно, що питання розвитку теорії бухгалтерського обліку слід розглядати в контексті загального його трансформування як системи, виходячи з вимог ринкової економіки. У свій час С. Голов, говорячи про реформу обліку, виділив щодо її доцільності три точки зору українських економістів:

- 1) у реформі нема гострої потреби;
- 2) реформа необхідна, але здійснювати її слід зважено і осмислено;
- 3) реформа зводиться до переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [32, с. 13].

Щодо представників першої точки зору, то, по-перше, їх було небагато, оскільки лише окремі з українських вчених – фахівців з бухгалтерського обліку<sup>23</sup> вважали систему збору, опрацювання та використання облікової інформації, сформовану в умовах адміністративно-командної системи управління державною формою власності, такою, що має право на існування й у ринковому середовищі.

Разом з тим, вимагають окремого пояснення друга й третя точки зору, наведені С. Головим. До речі, автор цих рядків із самого початку був проти поспішності у розробці і, тим більше, введенні в дію національних стандартів бухгалтерського обліку, хоч обома руками “за” перехід на міжнародні принципи обліку:

---

<sup>23</sup> Автор не вважає за потрібне називати конкретні прізвища, оскільки більшість з них, на жаль, вже відійшла у кращі світи і, очевидно, не має змоги відстояти свою позицію.

не можна нехай власною, але вузькоколією виїхати на широку магістральну путь!

Наявність зазначеної проблеми, до речі, визнає й С. Голов. Він стверджує: “Окремі періодичні видання, зокрема, “Бухгалтер”, закликали бухгалтерів звертатися до Верховної ради з проханням призупинити впровадження нових стандартів обліку. У зв’язку з цим Міністерство фінансів України надало офіційне роз’яснення “Щодо реформування бухгалтерського обліку” (№ 41-23/41 від 09.03.2001 р.), у якому зазначалося, що “...на адресу Уряду останнім часом надходять листи-вирізки з друкованого видання за підписами посадових осіб бухгалтерських служб і печаткою підприємств та організацій, в яких міститься звернення щодо необхідності уповільнення темпів впровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, недостатності часу адаптації і пристосування до них бухгалтерів, нестачі кваліфікованих кадрів, а також випередження реформування бухгалтерського обліку в часі прийняття Податкового кодексу, необґрунтованої чинності документів, яких ще не затверджено, втрачання достовірності обліку внаслідок невідповідності більшості бухгалтерів” [33, с. 42].

Очевидно, що ідеального в реальному світі не існує – від помилок не застрахований ніхто. Але поспішність, з якою приймалися національні положення (стандарти), закономірно, вплинула на їх якість і привела надалі до чисельних змін та уточнень у їх зміст.

Таким чином, не зважаючи на твердження вже згаданого нами С. Голова про високу активність роз’яснювальної роботи щодо реформування бухгалтерського обліку та активне обговорення цього на наукових конференціях [33, с. 44], зазначене вище дає нам підстави стверджувати про неповну готовність як наукової громадськості, так і Міністерства фінансів до облікової реформи, яка продовжується й нині. При цьому основним прорахунком, на наш погляд, стала відсутність попередньо розробленої та хоча б попередньо розглянутої концепції.

*Концепція – формальність чи панацея?* Для чого потрібна попередня концепція реформування бухгалтерського обліку?

Насамперед для того, що мова йде не про просту формальність, а про вдосконалення (перереформатування) в масштабах держави цілої і цілісної інформаційної системи. Для того, що реформування зачіпає систему обліку не лише як вид практичної діяльності, а й бухгалтерський облік як науку, котра розвивається за своїми об'єктивними законами. Про це винятково правильно сказав відомий російський вчений Я. В. Соколов: “Люди мають зрозуміти, що бухгалтерський облік – це велика наука. Бухгалтер не фотограф, бухгалтер – художник, творець! Не робітники, як вчив Карл Маркс, не капітани індустрії, начальники й адміністрації, як вчив Шумпетер, створюють прибуток – прибуток створюють бухгалтери. Тому, вибираючи методологічні варіанти, вони таким чином формують або прибуток, або збитки” [177].

Із запровадженням реальних ринкових відносин в економіці України цілком закономірно постала проблема формування для потреб управління інформаційної системи, яка б якнайповніше відповідала його цілям та основним завданням. На перший план при цьому виходять питання удосконалення способів і прийомів збирання, узагальнення та сегментації в необхідних розрізах управлінської інформації.

На думку проф. Н. М. Малюги, “Актуальність розробки Концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні зумовлена рядом об'єктивних причин:

*по-перше*, така концепція повинна стати основою для вирішення актуальних проблем бухгалтерського обліку. Досвід суб'єктів господарювання різних видів економічної діяльності в Україні показує, що ігнорування концептуальних питань – незалежно від того, яку вони мають назву: філософські основи, методологічний підхід тощо – не є нездоланною перепорою, але суттєво ускладнює і уповільнює вирішення конкретних проблем;

*по-друге*, концепція бухгалтерського обліку має стати серйозним підґрунтям для керівників і власників підприємств при розробці перспективних програм їх розвитку в умовах жорсткої конкуренції, а для державних органів і громадських організацій – при нормативному регулюванні бухгалтерського обліку;

*по-третє*, не можна не враховувати такі фактори, як

створення деякої “психологічної комфортності” в бухгалтерів у зв’язку з формуванням цілісної картини системи бухгалтерського обліку в Україні; удосконалення бухгалтерської освіти, яка в нашій країні традиційно будується за принципом “від загального до часткового”;

*по-четверте*, недостатні темпи реформування бухгалтерського обліку і звітності протягом 1992-2005 рр. та нові тенденції розвитку бухгалтерського обліку у світі” [92, с. 465].

Таким чином, концепція, звичайно, не панацея від усіх бід, пов’язаних з бухгалтерським обліком. Але й формальністю її формування теж аж ніяк не можна вважати, бо “концепція” більшістю українських енциклопедичних видань трактується як логічна система поглядів на конкретне явище, спосіб його тлумачення.

Оскільки концепції розвитку обліку в Україні нема, то виникає питання стосовно його майбутнього, логічне вирішення якого пропонують Валерій Моссаковський і Тетяна Кононенко: “На нашу думку, настав період, коли слід проаналізувати сучасний стан обліку, уточнити організаційні та методологічні аспекти функціонування існуючої облікової системи в Україні та в інших країнах, визначити досягнення та розробити шляхи поліпшення й напрями подальшого вдосконалення інформаційного забезпечення управління економікою України та його окремих ланок” [98, с. 8].

*Наповнення концепції.* При формуванні концептуальних засад нової парадигми бухгалтерського обліку в Україні треба насамперед взяти до уваги той факт, що суттєво змінюється його місце в ринковій економіці. Очевидно, що, по-перше, реформування – безперервний процес, постійний рух, і, по-друге, основною його метою є формування об’єктивної, відкритої для бізнесменів та виробничих колективів інформаційної системи. На жаль, саме об’єктивності та відкритості сьогоднішня економіка України не потребує. Хоч, на наш погляд, все це питання часу – якщо нічого не робити, то й результату не буде.

Виходячи з цього, на думку автора, насамперед треба переосмислити основні його функції: інформаційну, контрольну й оцінювальну.

В економічній літературі як радянського, так і пострадянського періоду у більшості випадків бухгалтерський облік трактується як окрема функція управління, як підсистема інформаційної системи підприємства. Аналіз літературних джерел дає змогу зробити висновок про пониження її значення у загальному процесі інформаційного забезпечення процесу управління на рівні господарюючих суб'єктів. Адже очевидно, що основні “правила гри” зі збору, опрацювання та формування у вигляді, придатному для прийняття управлінських рішень, техніко-економічної та правової інформації про факти господарської діяльності розробляються саме бухгалтерським обліком. До речі, Комітет Американської облікової асоціації ще у 1965-66 роках ХХ століття при розробці основної теорії обліку визначив його як інформаційну систему. При цьому зазначалось, що облік має справу з проблемами такого ж рівня, як і багато загальних інформаційних систем. Зокрема, облікова інформаційна система містить ті ж вісім функціональних елементів, котрі притаманні загальній інформаційній системі: сприйняття, реєстрація, пошук, зберігання, обробка, передача, представлення і прийняття рішень [104, с. 84].

Виходячи із зазначеного, окремі українські економісти останніми роками почали розглядати бухгалтерський облік саме як систему. Зокрема, сутність такої системи досліджує проф. Ю. А. Кузьмінський, який дійшов такого висновку: “Система бухгалтерського обліку – це методи та методика їх застосування, форми, за якими він ведеться” [82, с. 11]. Проф. В. В. Сопко на всеукраїнській конференції в Тернополі сказав буквально таке: “Нема в обліку поняття “інформаційна система”. А є бухгалтерська інформація. Нема поняття “інформаційна система в обліку і аудиті”. А є: бухгалтерська інформаційна система” [145, с. 188].

Таким чином, можна констатувати, що основне призначення інформаційної бухгалтерської системи полягає у формуванні окремих інформаційних потоків для потреб управління виробничою та фінансово-господарською діяльністю господарюючих суб'єктів або ж в інформаційному забезпеченні власників та інших замовників даних.

У цьому ж зв'язку виникає проблема місця контрольної функції бухгалтерського обліку, функції, яка в умовах адміністративно-командної системи управління мала в обліковій системі, на думку автора цих рядків, гіпертрофоване значення. Ще в 1994 році відомий російський вчений проф. О. С. Нарінський зазначав, що пов'язані з ліквідацією адміністративно-командної системи зміни в організації та веденні контролю змушують, по-новому осмислювати поняття законності. В нових умовах, коли відпадає ідеологічне трактування багатьох понять, уявлення про єдину форму власності замінюються поняттям господарської багатокладності, виникають розбіжності, а в окремих випадках – і суперечності між державою та груповими інтересами, між керуючими і керованими, між колективом й окремими особами [105, с. 8-9].

Хоч логіка необхідності існування контролю саме в системі бухгалтерського обліку є. Для цього достатньо згадати видану більше двадцяти років тому фундаментальну монографію проф. М. В. Кужельного, в якій зазначено, що, по-перше, всі обліковані бухгалтерією об'єкти певним чином контролюються і, по-друге, при цьому об'єкти обліку збігаються з об'єктами контролю [77, с. 7, 17].

На жаль, бажання посилити контрольне значення обліку залишається і в даний час. Мова йде насамперед про захищену недавно докторську дисертацію В. Ф. Максимової на тему “Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим виробництвом”. Справедливо відмічаючи, що контроль як функція управління властивий будь-якій суспільно-економічній формації і що особливу значущість у ринковій економіці він набуває на рівні господарюючих суб'єктів не лише як спосіб формування інформації про ефективність використання майна власників (акціонерів), а й важлива складова управління виробничо-фінансовою діяльністю, докторантка разом з тим необгрунтовано фетишизує контроль, наділяючи його невластивими функціями й об'єктами. Зокрема, пропонується оцінювати засобами контролю якість можливих варіантів управлінських рішень, контролювати якість обліку та



достовірність звітних даних, а також якість проведення аналізу. Очевидно, що зазначене виходить за традиційні рамки економічного контролю. У цьому зв'язку резонно виникає питання: а хто ж буде суб'єктом такого контролю?

Проблемам розробки концептуальних підходів щодо трансформації системи фінансового контролю в Україні відповідно до вимог ринкової економіки присвячено окрему всеукраїнську наукову конференцію, яка відбулася у Тернополі 22-24 квітня 2007 року. В процесі обговорення, в якому, до речі, взяли участь майже всі провідні вчені України – фахівці з бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту – критично проаналізовано діючу в державі систему контролю, реальний стан державного фінансового контролю у ринковій економіці, роль і місце фінансового контролю й аудиту на рівні суб'єктів підприємницької діяльності.

На конференції прозвучала й така теза: “Фінансовий контроль належить до наук фінансового циклу і до бухгалтерського обліку ніякого відношення не має”. Вона хоч і не знайшла повної підтримки учасників конференції, але багатьох змусила задуматися.

Принаймні у багатьох виступах прозвучали пропозиції переглянути значення контрольної функції обліку як невласливої йому в умовах ринкової економіки. Інакше кажучи, бухгалтерський облік – це насамперед інформація, а контролювати мають інші служби, особи (в першу чергу, менеджери).

Очевидно, що зазначене має принципове значення і його конкретне вирішення (або ж хоча б підходи, бачення) мало б й бути закладене в концепцію бухгалтерського обліку<sup>24</sup>.

Об'єктом такої ж уваги науковців, на нашу думку, має стати й проблема місця оцінювальної функції обліку. Оцінка є визначальним елементом методу бухгалтерського обліку. Очевидно, що основною вимогою, яка ставиться до оцінки, є її реальність (хоч за переконанням багатьох зарубіжних економістів у цій справі є багато суб'єктивного).

---

<sup>24</sup> Детальніше про контрольну функцію бухгалтерського обліку описано в розділі 3.

До речі, про оцінку як самостійну (окрему) функцію бухгалтерського обліку заговорили лише останніми роками ХХ століття. До цього в радянській економічній науці її трактували лише як спосіб вираження на певному рівні в грошовому вимірнику засобів господарства. На думку проф. П. П. Німчинова: “Грошова оцінка не є складовою методу бухгалтерського обліку, так само як вона не є методом в інших економічних дисциплінах, де її використовують (політекономії, статистиці, фінансах, галузевих економіках тощо). Грошова оцінка є умовою, при наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватись, і виконує функцію не методу, а загального вимірника засобів, прийнятого в народному господарстві” [108, с. 133]. Але два роки перед тим відомий в минулому фахівець з теорії бухгалтерського обліку російський проф. В. Г. Макаров, навпаки, стверджував, що оцінка є невід’ємним елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки без грошового вимірювання на сучасному етапі розвитку неможливо одержати узагальнюючі показники<sup>25</sup>. Слід зазначити, що такої думки притримувалась більшість тогочасних економістів.

Формування ринкових відносин в економіці України поставило якісно нові умови перед оцінкою, функції якої значно розширились. Насамперед вона вже не сприймалась як технічний прийом вартісного вимірника активів і зобов’язань, а стала методологічною основою визначення реальної вартості в умовах збалансованості попиту і пропозицій. При цьому аж ніяк не відповідає дійсності твердження про те, що “...наукових досліджень в галузі бухгалтерського обліку, присвячених теоретичним засадам оцінки, не було в Україні протягом останніх десяти років” [87, с. 1]. Питання оцінки було об’єктом дослідження ряду українських вчених. Окрім того, не можна ж ігнорувати захист у 1999 році Н. М. Малюгою кандидатської дисертації на тему “Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області)”. Крім того, роком раніше зазначений автор видала ще й окрему фундаментальну монографію [93].

---

<sup>25</sup> Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета / В.Г. Макаров. – М.: Финансы, 1983. – 271 с.; с. 98.

Справа в іншому: розглядати оцінку як елемент методу, як функцію, властиву винятково бухгалтерському обліку, чи як загальноекономічну категорію?

Питання, до речі, виникло не сьогодні. Російські економісти В. Ф. Палій і Я. В. Соколов ще в 1979 році констатували: “Довгий час переважала точка зору, згідно з якою оцінка не виконується бухгалтером, а задається йому ззовні. “Бухгалтерія, говорив Ф. Ляйтнер, – сама не оцінює. Вона не створює самостійно жодних оцінок, а лише їх залучає, особливо собівартість тих чи інших об’єктів, як тверді оцінки, як певний факт”.

До революції аналогічну точку зору в нас розвивав А. І. Гуляєв: “Оцінка частин майна належить швидше до завдань політичної економії і господарської політики, ніж до рахівництва”.

Іншої точки зору притримувались Е. Леоте і А. Гільбо. Вони вважали, що “...ціни одержуються від рахівництва, а не встановлюються довільно на основі більше чи менше виявлених і більше чи менше достовірних оцінок” [115, с. 94-95].

Таким чином, з проведеного проф. В. Ф. Палієм і Я. В. Соколовим дослідження випливають принаймні два висновки-запитання:

1. Оцінка є категорією, властивою виключно бухгалтерському обліку, чи це – загальноекономічна категорія?

2. Оцінка об’єктивна чи суб’єктивна за своєю суттю?

Щодо другого запитання, то в даний час – це не предмет дискусії, оскільки будь-яка оцінка у ринковому середовищі є суб’єктивною. Складніше з першим. Досліджуючи місце оцінки в сучасній системі бухгалтерського обліку, Л. Г. Ловінська справедливо зазначає: “Система економічних оцінок базується на єдиних методологічних засадах, які притаманні і бухгалтерським оцінкам. Вони впливають зі спільного об’єкту для всіх оцінок – господарської діяльності як в межах підприємства, так і поза ними. До таких методологічних засад відносяться вимоги до оцінок та підходи до їх обчислення”. Однак висновки з цього, на наш погляд, зроблено помилкові: “Визначено, що до економічних оцінок відносяться оцінки, які використовуються при реалізації певної функції управління або є її результатом. Відповідно,

економічні оцінки бувають плановими, бухгалтерськими, статистичними, фінансовими, аналітичними” [87, с. 10].

Очевидно, що коли, виходячи з мети кожної функції управління, будуть встановлюватись свої правила оцінювання, то в кінцевому підсумку це призведе до непорівнянності цілого ряду показників. Про це, до речі, застерігали й “класики” бухгалтерського обліку радянської доби. Наприклад, проф. П. П. Німчинов писав: “Оцінка засобів у кожній ланці народного господарства по цих цінах забезпечує *єдність оцінки* у масштабі всієї країни. Це означає, що однакові засоби в балансах різних ланок народного господарства мають ту ж саму оцінку” [108, с. 133]. “Тобто, відмічали проф. В. Ф. Палій і Я. В. Соколов, усі підприємства використовують єдині методи оцінки окремих видів господарських засобів...” [118, с. 126].

Ми не претендуємо на право істини останньої інстанції, хоч стоїмо на позиціях необхідності використання на рівні господарюючих суб’єктів єдиних підходів, єдиних принципів економічної оцінки капіталу і зобов’язань. В якості прикладу сучасної практики наведемо принципи оцінки, прийняті у ФРН: *обережність, достовірність і порівнянність* (виділено нами) [115, с. 100]. Очевидно, що вони можуть змінюватись, але не, виходячи з особливостей окремих функцій управління, а лише зі зміною загальної стратегії розвитку підприємства.

Із зазначеного ще раз напрошується висновок: проблема є і вона не така проста, як на перший погляд здається. Складність оцінки насамперед у тому, що, як справедливо зазначав ще у 1919 році французький економіст Жан Бурнісьєн: “Ціна речей не виражає їх цінності, а лише відношення між цінностями на певний момент” [137, с. 340].

Так чи інакше, але хоча б загальноприйняті у світовій практиці принципи оцінки мали бути задекларовані в Концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Очевидно, що, окрім вирішення проблем функцій бухгалтерського обліку, є й інші питання, які вимагають серйозного дослідження. Мова насамперед йде про нове бачення як існуючих елементів методу обліку, так і обґрунтування необхідності нових. На нашу думку, насамперед вимагає нового

трактування документація як елемент методу бухгалтерського обліку у зв'язку з практично повною автоматизацією процесу фіксації, опрацювання інформації та формування інформаційних потоків для потреб споживачів.

Що стосується висловлювань окремих економістів, у яких піддано сумніву існування подвійного запису в якості елементу методу в зв'язку з тим, що тривалий час бухгалтери використовували просту систему обліку і що цей елемент методу не використовується при веденні обліку на позабалансових рахунках, то, на наш погляд, їх аргументування явно не витримує критики. Подвійний запис поза всяким сумнівом є особливим елементом методу бухгалтерського обліку. Очевидно, що це тема окремої дискусії, в процесі якої слід узагальнити наукові напрацювання вчених й інших країн. Автор цих рядків, зокрема, пропонує звернути увагу на дві фундаментальних праці російського економіста К. Ю. Циганкова [159; 160].

Передумовами подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні, на думку С. Голова, є:

- перегляд теоретичних засад бухгалтерського обліку;
- диференціація вимог до фінансової звітності;
- реуніфікація обліку і звітності;
- безперервна професійна освіта;
- активна позиція бухгалтерського співтовариства;
- формування сучасної парадигми обліку і звітності [34, с. 11].

Очевидно, в їх розрізі і можна було й готувати Концепцію. Власне кажучи, загальну її схему в обов'язковому порядку попередньо слід обговорити в наукових колах. Правда, при цьому ще одна проблема: як це зробити організаційно?

*Розробка Концепції: проблеми організації.* Проблеми організації наукових досліджень з бухгалтерського обліку, як не дивно, для України практично завжди були актуальними. Мова йде про можливість формування наукового потенціалу для вирішення тих чи інших методологічних проблем бухгалтерського обліку.

Реально в даний час керівництво методологією обліку взяло на себе управління методології бухгалтерського обліку<sup>26</sup> Міністерства фінансів України, хоч законодавчо, зрозуміло, це не передбачено. Зокрема, у Законі “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” (стаття 2) зазначається, що лише “...Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності”.

Звичайно, є ще Методологічна рада з бухгалтерського обліку, яка утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України з метою:

- організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Але навіть при тому, що в методологічній раді і будуть зібрані най-най-найкращі фахівці, вони все ж – ще далеко не вся наукова спільнота України з бухгалтерського обліку. У всякому разі поспішати треба повільно, а будь-які радикальні кроки – зміни в обліку мають бути особливо зважені. Наприклад, хто ж перешкоджав провести широке обговорення як серед наукової громадськості, так і серед бухгалтерів-практиків, наприклад, про

---

<sup>26</sup> В даний час проблемами методології бухгалтерського обліку займається Департамент податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку, створений внаслідок внутрішньої реорганізації системи управління Міністерства фінансів України.

доцільність затвердження окремого Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності? Адже його норми, згідно з пунктом 2, стосуються тих господарюючих суб'єктів, у статутному капіталі яких є частка державної власності. Очевидно, що на практиці це приведе до необхідності ведення різних “правил гри” щодо бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності. Це недопустимо, оскільки загальні принципи ведення обліку зафіксовані в Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, де чітко записано: “Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством”.

Практично з перших років незалежної держави бухгалтери боролись проти намагань податківців підпорядкувати бухгалтерський облік фіскальним цілям. Однак затвердження наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року № 1316 “Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку”, на наш погляд, практично повністю підпорядкувало бухгалтерський облік потребам податківців. Хоч члени Методологічної ради спочатку і піддали документ серйозній критиці.

Критика зазначеного Положення – окрема тема. А в цьому матеріалі слід зазначити таке. Насамперед очевидно, що до зазначеного документа є серйозні зауваження як у бухгалтерів-практиків, так і у більшості науковців України. Докази про попередню його апробацію у пілотних областях і що все це зроблено насамперед в інтересах держави, серйозно не сприймаються. По-перше, держава – це не апарат управління, а її громадяни. І підприємці, зрозуміло, входять в їх склад. Не може бути добре державі, коли її народу погано. Це – нонсенс. По-друге, супротив значної частини бухгалтерів-практиків насамперед пов'язаний з зі значним збільшенням роботи з

формування непотрібної для управління господарюючими суб'єктами інформації.

Очевидно, що попереднє справжнє, а не формальне обговорення проекту Положення на рівні кафедр бухгалтерського обліку більшості основних ВНЗ України, професійних громадських організацій дало б змогу уникнути зазначених проблем.

На жаль, діючі в даний час в Україні громадські організації малочисельні і, відповідно, не мають авторитетного впливу не тільки на хід реформування системи бухгалтерського обліку, а й взагалі на будь-які навіть несуттєві зміни методики його ведення на рівні господарюючих суб'єктів.

*Висновки.* Таким чином, на основі зазначеного можна зробити висновок про необхідність певного переосмислення процесу реформування системи бухгалтерського обліку в Україні шляхом як розробки концепції, так і проведення ряду організаційних заходів. Все перелічене дасть змогу, на думку автора, усунути існуючий сумбур, а в кінцевому підсумку – й вибудувати загальну систему дій щодо побудови насамперед на рівні господарюючих суб'єктів інформаційної бухгалтерської системи, максимально адаптованої до потреб ринкової економіки. Як це зробити конкретно, автор цих рядків, на жаль, представляє туманно і тому запрошує до розмови усіх, кому небайдужа справа подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

#### **1.4. Формування інформаційного суспільства та концептуальні підходи до моделювання системи бухгалтерського обліку**

Перехід України до інформаційного суспільства приводить до суттєвих змін не тільки в оцінці моральних орієнтирів, але й до формування нового мислення щодо ідеї безперервного прогресивного розвитку науки й техніки.

Як справедливо зазначає відомий російський вчений-економіст проф. В. Ф. Палій: “Інформаційна економіка змінює не лише характеристику виробництва й економічних відносин, а й самі інформаційні технології, що мають безпосередній вплив на



бухгалтерський облік, а відповідно, на концепції, які покладені в основу його теорії. Серед них:

- розвиток засобів зв'язку, передавання даних та обчислювальної техніки;
- нові можливості документування фактів господарської діяльності, їх реєстрації й архівування. Очевидно, що історично існуючі форми бухгалтерського обліку себе вичерпали;
- нові об'єкти (елементи) бухгалтерського обліку, насамперед інтелектуальні, такі як знання, інформація, інтелектуальна власність і т. ін., що породжують нові форми товару” [117, с. 5-6].

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

Постійне зростання масштабів суспільного виробництва у свою чергу ставить жорсткі вимоги до якості управлінських рішень. Якщо у минулі роки вони дуже часто приймалися методом проб і помилок, користуючись інтуїцією та досвідом менеджерів, то в наш час таке стає неефективним, оскільки, по-перше, різко зросла ціна помилок (останні взагалі можуть призвести до катастрофи бізнесу) і, по-друге, на їх виправлення в умовах жорсткої конкуренції відводиться дуже багато часу.

Зрозуміло, що найякісніші управлінські рішення (насамперед стратегічні) приймають після попереднього глибокого всестороннього аналізу господарських ситуацій. “Очевидно, що коли йдеться про вивчення процесів управління, формування майбутньої поведінки системи і засобів її ефективної реалізації, викликає потреба в моделюванні. Цей своєрідний метод мислення і пізнання називають методом аналогій і моделей.

Модель – це зручне, спрощене подання істотно важливих характеристик досліджуваного об'єкта або ситуації<sup>27</sup>.

Процес подання об'єкта-оригіналу моделлю для отримання інформації про нього за допомогою експериментів над моделлю називають моделюванням.

Модель повинна бути:

- цілеспрямованою, максимально простою і зрозумілою для користувача;
- зручною для виконання експериментів і дешевшою за оригінал;
- надійною у розумінні гарантії від помилкових результатів;
- повною з погляду розв'язування поставленої задачі;
- адаптивною, що забезпечує легкість внесення змін і поєднання з іншими моделями.

Розрізняють такі види моделювання:

- *геометричне (предметне)* – виконується на макетах або об'ємних моделях, які у наочній формі передають зовнішній вигляд об'єкта, його просторові властивості і співвідношення між ними;
- *фізичне* – забезпечує відтворення фізико-хімічних і технологічних процесів, що відбуваються в оригіналі, за допомогою аналогових пристроїв;
- *математичне* – побудова математичних співвідношень (формул, рівнянь, нерівностей, алгоритмів), які відображають істотні характеристики досліджуваної системи для пізнання її внутрішніх закономірностей” [71, с. 8].

Очевидно, що у будь-якій економічній системі управління базується на основі економіко-організаційних моделей, які, власне кажучи, формують образ об'єкта. Інакше: модель – це макет, який у певних завданнях заміняє оригінал. Ще одна особливість полягає в тому, що при формуванні моделей використовують економіко-математичні методи, головне призначення яких полягає в математичному описі досліджуваного процесу факту чи явища.

---

<sup>27</sup> В. В. Косолапов стверджує, що в літературі існує більше 20-ти значень терміну "модель" [Косолапов В.В. Информационно-логический анализ научного исследования / В.В. Косолапов. – К. : Наукова думка, 1968. – 361 с.].

Підхід до бухгалтерського обліку як особливої інформаційної моделі досліджувався в літературі ще у ХІХ столітті. Зокрема, на його початку Мартін Батайль спробував тлумачити основні облікові категорії як моделі. Наприкінці ХІХ ст. відомий швейцарський бухгалтер Й. Ф. Шер висунув балансову теорію обліку, основу якої становила функціональна модель чотирьох типів господарських операцій; Дж. Чербоні запропонував логісмографічну модель обліку, за якою синтетичні й аналітичні рахунки було приведено до стрункої ієрархічної системи. Уже на початку ХХ ст. Є. Є. Сіверс став широко застосовувати в процесі навчання моделі рахунків; М. О. Блатов сконструював комплексну модель обліку господарських операцій. Саме у працях останніх авторів простежується підхід до бухгалтерського обліку як до інформаційної моделі господарського процесу [55, с. 57].

Надалі проблемами моделювання бухгалтерського обліку для напрацювання варіантів інформаційних систем управління виробничо-господарськими процесами займались Е. К. Гільде, А. А. Шапошников та Р. С. Рашітов. З українських вчених проблеми моделювання в системі бухгалтерського обліку вивчав проф. А. С. Бородкін [11].

Найповнішу інформацію про перелік авторів, які досліджували проблеми моделювання в бухгалтерському обліку з характеристикою їх наукових праць, подали Н. М. Малюга та В. В. Євдокимов (табл. 1.1).

Бухгалтерський облік, як справедливо відмічає К. Е. Каллас, є складною системою, в якій вирішуються багатоцільові завдання. Систему бухгалтерського обліку формують факти господарської діяльності, котрі узагальнюються на рахунках. Цим визначена межа бухгалтерського обліку [62, с. 11].

Виходячи з наведеного, окремі економісти вважають облік своєрідним моделюванням господарських процесів. Наприклад, проф. В. Ф. Палій і проф. Я. В. Соколов переконані, що “...сам бухгалтерський облік є не чимось іншим, як кількісною моделлю господарської діяльності” [113, с. 111].

В принципі, з цим можна погодитись, “...оскільки бухгалтерський облік як система оперує великим числом

взаємопов'язаних змінних величин, він може бути представлений у вигляді певної моделі, а процес формування цієї моделі підпорядковується закономірностям моделювання. Основою облікової науки тривалий час був дедуктивний принцип організації знання, що є найпростішим з методів побудови науки. Дедуктивна система – завжди система однопорядкових елементів, а рух всередині її зводиться до комбінаторних перетворювань елементів. Моделювання – надзвичайно складний метод наукового пізнання, роль його в сучасних умовах зростає насамперед внаслідок виникнення все нових галузей знань, галузей наукової і практичної діяльності...” [166, с. 9-10].

Таблиця 1.1

**Характеристика праць, присвячених питанням моделювання в бухгалтерському обліку<sup>28</sup>**

| <b>Автор</b> | <b>Назва</b>                                                                   | <b>Суть підходу</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|--------------|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1            | 2                                                                              | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Алахов Б.В.  | Комплексная механизация учета с применением ЭВМ. – М.: Финансы, 1969. – 112 с. | Автором запропонована модель, в основі якої облікова фраза (стандартний бухгалтерський запис), що є будь-якою документально оформленою господарською операцією, яка підлягає відображенню на рахунках бухгалтерського обліку. Використовуваний математичний апарат: теорія алгоритмів, машинне програмування. |

<sup>28</sup> Очерки по бухгалтерскому учету и контролю: Монография / Под ред. д.э.н., проф. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир: ЧП «Рута», 2005. – С .87-89.

| 1                          | 2                                                                                                                                                                      | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Соколов Я.В.               | Проблемы бухгалтерского учета советской торговли в связи с применением новейших средств вычислительной техники (системный подход): Дисс. докт. экон. наук. – Л., 1972. | Автором розроблений і запропонований новий методологічний підхід до опису та вирішення проблем бухгалтерського обліку, проведена їх семантична інтерпретація, розглянуто різні варіанти моделей в умовах використання комп'ютерної техніки. Вперше визначено суттєві моменти системного підходу до бухгалтерського обліку, запропоновано параметричне моделювання. Використовуваний математичний апарат: теорія алгоритмів, машинне програмування. |
| Івашкевич В.Б.             | Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – М.: - Финансы, 1974. – 159 с.                                                                              | Автором розглянуто проблеми матричного моделювання бухгалтерського обліку і запропоновано матричну модель інформації про витрати виробництва. Використовуваний математичний апарат: моделі факторних систем, індексні методи і моделі.                                                                                                                                                                                                             |
| Соколов Я.В., Рашітов Р.С. | Моделирование как метод бухгалтерского учета. – Л.: ЛИСТ им. Ф. Энгельса, 1974                                                                                         | Авторами напрацьована класифікація облікових моделей: 1) функціональні (відображають лише функціональні характеристики модельованого об'єкта чи процесу, при цьому їх внутрішня структура може бути                                                                                                                                                                                                                                                |

| 1           | 2                                                                            | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|             |                                                                              | <p>зовсім різною); 2) структурні (базуються на структурній подібності об'єкта та моделі, які дозволяють точніше описувати і передбачати стан і поведінку об'єкта чи процесу); 3) змішані (виникнення цих моделей пов'язане з появою систематичного і подвійного запису).</p> <p>Використовуваний математичний апарат: класифікаційні моделі.</p> |
| Палій В.Ф.  | Бухгалтерский учет в системе экономической информации. – М., 1975. – 160 с.  | <p>Автором розроблено концепцію зведення множини систем аналітичних рахунків до одного синтетичного в умовах використання автоматизованої системи, яка втілена в сучасних бухгалтерських комп'ютерних програмах.</p> <p>Використовуваний математичний апарат: теорія алгоритмів, машинне програмування.</p>                                      |
| Гільде Е.К. | Модели организации нормативного учета в промышленности. – М., 1976. – 152 с. | <p>Автором побудована знакова модель організації обліку з використанням нормативного методу. Конструювання моделей передбачене, виходячи з технологічних особливостей цехів. Моделі класифікуються на інформаційні (пізніше – класифікаційні), економіко-математичні, а також обліково-економічні моделі.</p>                                    |

| 1                                      | 2                                                                                                                                              | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                        |                                                                                                                                                | Використовуваний математичний апарат: класифікаційні моделі.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Лузін А.Л.,<br>Деркач<br>М.А.          | Бухгалтерский учет в условиях автоматизированных систем управления. – Свердловск: Уральский гос. университет им. А.М. Горького, 1977. – 108 с. | Авторами для моделювання використана особливого роду математична інтерпретація системи рахунків і подвійного запису, в результаті чого господарські операції характеризуються з позиції теорії множин, а кожна господарська операція визначається як елемент заданої множини з певними зв'язками кореспондуючих рахунків і явно вираженою кількісною та якісною характеристикою. Для побудови моделей використана геометрична інтерпретація господарської операції, яка визначає побудову матричної моделі господарських операцій у бухгалтерському обліку. Використовуваний математичний апарат: матричний спосіб запису облікової інформації. |
| Нікітіна<br>В.З.,<br>Ставчіков<br>А.І. | Моделирование материально-финансовых отношений предприятия и отраслей. – М.: Наука, 1977.                                                      | Авторами запропоновано матричну економіко-математичну модель бухгалтерського обліку, побудовану на основі матеріально-фінансового балансу підприємства шахової форми з введенням в нього                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

| 1                               | 2                                                                                                   | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                 |                                                                                                     | <p>ознак активних і пасивних рахунків.<br/>Використовуваний математичний апарат: математичні моделі обліково-аналітичних робіт.</p>                                                                                                                                                                                           |
| <p>Рашитов Р.С.</p>             | <p>Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.</p>     | <p>Автором запропонована логико-математична (аксіоматична) модель системи бухгалтерського обліку, яка охоплює чотири взаємопов'язані підмоделі: первинної облікової інформації, системи рахунків, звітності й аксіоматичної структури.<br/>Використовуваний математичний апарат: логико-математичний підхід.</p>              |
| <p>Палій В.Ф., Соколов Я.В.</p> | <p>АСУ и проблемы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 197 с.</p>              | <p>Авторами розроблено концепцію моделювання, а також моделі матеріального обліку, обліку витрат і розрахунків в умовах АСУ.</p>                                                                                                                                                                                              |
| <p>Сладков А.А.</p>             | <p>Автоматизация учета: разговор продолжается // Бухгалтерский учет. – 1990. – № 4. – С. 27-32.</p> | <p>Автором описана структурно-інформаційна модель виробничо-господарської діяльності, яка передбачає співвідпорядкованість інформації на кожній стадії кругообороту засобів і схему її ув'язки на кожній стадії і всього кругообороту загалом.<br/>Описана дія моделі в інформаційному просторі ЕОМ.<br/>Використовуваний</p> |



| 1              | 2                                                                                               | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                |                                                                                                 | математичний апарат: теорія алгоритмів, машинне програмування.                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Самігулін А.А. | Моделирование в системе управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 5. – С. 43-45. | Автором запропонована оптимізаційна модель співвідношення «витрати-результат» для покращення процесу управління господарською діяльністю підприємства. Використовуваний математичний апарат: лінійне програмування.                                                                                                                 |
| Соколов Я.В.   | Моделирование и его роль в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 6. – С. 3-8.  | Автором обґрунтовано необхідність використання моделювання в бухгалтерському обліку, а також проаналізовано існуючі види моделей. Вперше, виходячи з еволюції бухгалтерської методології, автор виділяє вісім ступенів, що відображають логіку бухгалтерських процедур і тенденцію до переходу від ізоморфних до гоморфних моделей. |

Ми не ставили собі за мету провести у цій книзі повну класифікацію існуючих економіко-організаційних моделей, оскільки, по-перше, вона доволі громіздка і, по-друге, об'єктом нашого дослідження є проблеми моделювання лише в бухгалтерському обліку. Однак у цьому контексті не можна оминати увагою питання існування так званих інформаційних моделей, призначених для формування інформаційної бази й управління. Насамперед слід зазначити, що більшість економістів

абсолютно справедливо заперечують доцільність використання терміна “інформаційна модель”, оскільки будь-яка модель є інформаційною. Очевидно, що основою моделі як результату та моделювання як процесу є інформація, яка виконує роль абстрактного зображення (відображення) реальних фактів господарської діяльності господарюючих суб’єктів.

В свою чергу, формування моделей бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від організації останнього. На думку А. А. Шапошнікова “...організація бухгалтерського обліку підпорядкована головному завданню – системному перетворенню обліково-економічної інформації про господарські явища і процеси з метою ефективного впливу на них через систему управління... Методологічною ж основою організації обліку є моделювання, оскільки відповідно до визначення дає змогу виділити оптимальне співвідношення елементів організації, впорядкувати їх відповідно до вирішуваних завдань” [166, с. 45-47].

Таким чином, перефразовуючи наведене вище, можна стверджувати, що у загальному вигляді моделювання в бухгалтерському обліку є завершеною формою його організації. Виходячи з теорії систем, існування самостійної інформаційної бухгалтерської системи сумніву не викликає. У свою чергу, вона поділяється на окремі підсистеми за функціональними ознаками: облік основних засобів та нематеріальних активів, матеріальних ресурсів, праці і заробітної плати, витрат на виробництво і т.д.

На наш погляд, між моделями, системою і підсистемами існує безпосередній зв’язок. Для роз’яснення цього насамперед наведемо ряд постулатів.

По-перше, моделювання в бухгалтерському обліку не є ані новим явищем у бухгалтерському обліку, ані якимось новим елементом його методу – реальні господарські процеси з допомогою системи інформації моделювались, починаючи з часу виникнення обліку як виду практичної діяльності.

По-друге, бухгалтерський облік як інформаційна система, яка всесторонньо характеризує виробничо-фінансову діяльність господарюючих суб’єктів, може бути представлений у вигляді певної моделі.

По-третє, інформаційні моделі в бухгалтерському обліку логічно розглядати як засіб удосконалення діючих методик бухгалтерського обліку.

Таким чином, виходячи з наведеного, моделювання в бухгалтерському обліку є системним способом узагальнення його діючої регламентації на різних ієрархічних рівнях управління. Обґрунтовуючи взаємозв'язок моделювання з інформаційною системою бухгалтерського обліку, вже згадувані нами проф. В. Ф. Палій і Я. В. Соколов відзначають: “Разом з тим, незалежно від ступеня ізоформізму, бухгалтерський облік як модель господарської діяльності представляє собою систему первинної документації (повідомлень) та облікових реєстрів (вихідна інформація)<sup>29</sup>, яка виступає як перший ступінь бухгалтерського моделювання. Однак на рівні цього ступеня вирішальне значення з точки зору самого бухгалтерського обліку, його практичної реалізації і науки мають не самі первинні документи і не реєстри, а моделі вхідної та вихідної інформації.

Його другий ступінь представлений планом рахунків, подвійний запис здійснює інформаційні зв'язки між ними... Перший і другий ступені тісно пов'язані між собою: система рахунків задає логічний і змістовний бік бухгалтерським реєстрам.

Третій ступінь охоплює дві групи дидактичних моделей: балансові рівності і моделі відображення господарських операцій у бухгалтерських рахунках. ... Четвертий ступінь передбачає перелік, який дає змогу знаходити принципово нові методологічні рішення... І нарешті, п'ятий ступінь складається з моделей, досліджуваних в економічному аналізі” [113, с. 112].

При цьому практичними завданнями економіко-математичного моделювання, окрім аналізу динаміки розвитку економічних об'єктів і процесів, економічного прогнозування та передбачення найбільш ефективних напрямків розвитку економічних процесів, є вироблення управлінських рішень, що забезпечують раціональне використання матеріальних і фінансових ресурсів системи на всіх рівнях господарської ієрархії [51, с. 8].

---

<sup>29</sup> Подібної думки притримується і Р. С. Рашитов [135, с. 35].

О. В. Богданов, Т. М. Громова та В. А. Романова на основі постановки проблеми лінійного програмування розробили математичну модель бухгалтерського обліку з урахуванням права власності. На їх думку, гроші, багатство і право власності становлять «трикутник» – еталон, за допомогою якого можна аналізувати діяльність будь-якого економічного суб'єкта. Економічну модель підприємства у вигляді «трикутника», вершинами якого є багатство, право власності на нього та їх еквівалент – гроші, О. В. Богданов, Т. М. Громова та В. А. Романова назвали балансом підприємства (рис. 1.1).

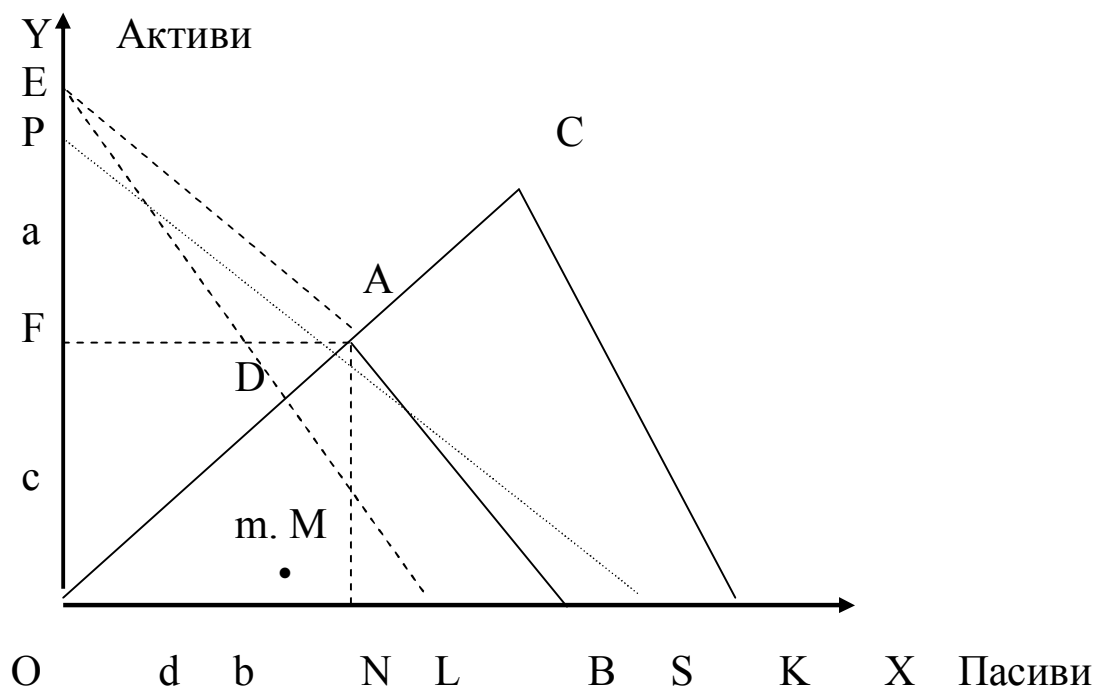


Рис. 1.1. Модель бухгалтерського балансу підприємства,

де  $\Delta OAB$  – баланс підприємства;  
 $\Delta OCK$  – бюджет держави;  
 $PS$  – цільова функція ведення бухгалтерського обліку;  
 $OE = a$ ,  $OB = b$ ,  $OF = c$ ,  $ON = d$ ,  $OP = m$ ,  $OS = n$ ,  $M$  –  
 становище працівника<sup>30</sup>.

Р. С. Рашитов також пропонує конкретну модель системи обліку, яка складається з чотирьох взаємопов'язаних підмоделей:

<sup>30</sup> [www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/511/1/2009\\_26\\_5.pdf](http://www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/511/1/2009_26_5.pdf)

первинної облікової інформації, системи рахунків, звітності й аксіоматичної структури. В результаті логіко-математичної формалізації ним побудована єдина логіко-математична модель на основі виділення і явного формулювання тих вихідних принципів, які лежать в основі системи обліку [135, с. 62].

Що стосується ієрархічних рівнів економіки, то розгляд моделей бухгалтерського обліку насамперед слід здійснювати на міжнародному рівні. Очевидно, що система бухгалтерського обліку формується з врахуванням особливостей суспільного укладу, підприємницького середовища та навіть ментальності й інших національних особливостей. Виходячи з цього, як не дивно, але навіть принцип подвійного запису в окремих державах має певні нюанси інтерпретації.

Як справедливо відмічають Н. С. Гуляєв і Л. Н. Ветрова, у світі не існує двох країн з ідентичними системами обліку. Вони стверджують: “Можна виділити чотири групи країн, кожна з яких об’єднана за деякими загальними підходами. Це насамперед англомовні країни, далі – континентальні, потім латиноамериканські і, на кінець, окремі країни Східної Європи.

Відповідно до цього за рубежем були сформовані три основні моделі бухгалтерського обліку:

- 1) англо-американська;
- 2) континентальна;
- 3) південноамериканська (латиноамериканська).

Крім того, створюються нові моделі” [37, с. 7-8].

В свою чергу, кожна країна, як правило, формує в рамках тої чи іншої світової моделі й власну національну модель бухгалтерського обліку. Остання також поділяється на окремі галузеві моделі (промисловість, сільське господарство, транспорт, зв’язок тощо). Однак і в середині окремих галузей виникає потреба в розробці окремих моделей, які мають враховувати технологічні й організаційні особливості виробничих процесів. Зазначене повною мірою стосується окремих господарюючих суб’єктів, їх виробничих підрозділів тощо.

Усе це є, на наш погляд, закономірним явищем і повністю відповідає загальній теорії систем.

Таким чином, викладене вище дає підстави констатувати, що проблема моделювання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку, не зважаючи на ряд фундаментальних публікацій у літературі радянського періоду, щодо умов ринкового середовища практично не досліджена. На нашу думку, основною аксіомою, яку необхідно при цьому засвоїти і, виходячи з якої, слід проводити вивчення зазначеної проблеми, є те, що модель – це завжди система. Але не кожна система є завершеною моделлю, оскільки система бухгалтерського обліку фіксує реальний стан регламентації облікових операцій, а облікова модель, окрім того, ще й показує напрями її удосконалення.

Очевидно, що дослідження питань моделювання в бухгалтерському обліку важливе у сьгоднішніх умовах формування повноцінних ринкових відносин і одночасно системи бухгалтерського обліку, яка насамперед найкраще відповідала вимогам користувачів інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

### **1.5. Економічні ризики в інформаційній системі бухгалтерського обліку**

З позицій теорії систем економіку слід зарахувати до класу динамічних, слабоструктурованих систем великої складності. Ця система складається з великої кількості господарських ланок, які дуже тісно, безперервно взаємодіють. Окрім того, економіка має яскраво виражену ієрархічну, багаторівневу структуру, вищий рівень ієрархії якої інтегрує за певними правилами (алгоритмами) інформаційні сигнали (поток) нижчих рівнів ієрархії й оперує інформаційними агрегатами [25, с. 11].

В процесі динамічного розвитку цих складних взаємопов'язаних між собою елементів, природно, виникають певні неузгодження, які в кінцевому підсумку призводять до погіршення фінансового результату. Інакше кажучи, функціонування економічної системи пов'язане з невизначеністю як самих суб'єктів підприємницької діяльності, так і окремих їх елементів, що веде до появи певних ризиків. Як справедливо зазначають А. В. Шегда та М. В. Голованенко, категорії

“невизначеність” і “ризик” є невід’ємними складовими умов підприємницької діяльності та знаходяться в основі множини складних і важливих економічних явищ (виробників, споживачів) й суспільства загалом [169, с. 9]. У найбільш загальному трактуванні економічний ризик – це атрибут прийняття рішень у ситуації невизначеності. Або ж: “Господарський ризик – можливість відхилення від мети для досягнення якої приймалося господарське рішення” [50, с. 214-215].

Ризик присутній практично в усіх сферах підприємницької діяльності, оскільки його існування пов’язане з прийняттям оперативних управлінських рішень в умовах неповної інформативності та невизначеності. При цьому основними причинами невизначеності можуть бути: нестабільність політичної чи економічної ситуації, державної політики, природно-кліматичних умов, ситуації на ринку, невизначеність дій партнерів по бізнесу, конкурентів, неточність інформації чи її відсутність тощо.

Очевидно, що усі перелічені ризики тією чи іншою мірою належать саме до економічних, оскільки в кінцевому підсумку одержують економічну оцінку.

Ризик як економічна категорія став об’єктом наукового дослідження практично одночасно з розвитком товарно-грошових відносин.

Процес оцінювання ризиків, аналізу їх впливу на кінцеві фінансові результати, разом з тим, практично неможливий без необхідної інформаційної бази. П. І. Верченко у цьому зв’язку наводить такі слова відомого вченого Є. Пестеля: “Часто вважають, невизначеність виникає тоді, коли немає вичерпної інформації (бракує інформації) або ж, у більш широкому сенсі, бракує знань про предмет та об’єкт дослідження. Це справді так, але коли йдеться про світову систему, пов’язану з елементами людського мислення та діяльності, то це ще не все... У таких системах є ще елемент внутрішньої невизначеності. Він виникає тому, що тут майбутнє залежить від рішення (вибору), яке ще тільки мають приймати... Це фундаментальний принцип, який нагадує фізичний принцип невизначеності Гейзенберга” [25, с. 13].

Тобто саме брак інформації є причиною виникнення ризиків. А вона на рівні підприємств практично повністю формується у системі бухгалтерського обліку.

Проблема формування інформаційних потоків про виробничо-фінансову діяльність господарюючих суб'єктів у системі бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та властивих ринку ризиків, не зважаючи на її виняткову актуальність, в українській економічній літературі практично не розглядалась. А необхідність цього очевидна, оскільки в умовах постійного зростання масштабів матеріального виробництва зростає й ціна втрат.

Питання висвітлення ролі, значення й місця бухгалтерського обліку в управлінні економічними ризиками не були об'єктом дослідження української економічної науки. Фундаментальною працею із зазначеної проблеми є опублікований у 2007 році в московському видавництві “Кнорус” А. Є. Шевельовою та Є. В. Шевельовою навчальний посібник. Окремі питання формування облікової інформації про витрати і результати в умовах непевності досліджує польський економіст Едвард Новак [175] та професор із Санкт-Петербурга Я. В. Соколов [138].

Нині бухгалтерська інформація, власне кажучи, стала самостійним ресурсом бізнесу, без якого ефективно управління ним неможливе. Оскільки яку дію не робив би господарюючий суб'єкт, йому необхідна інформація про себе, своїх контрагентів і конкурентів. Однак проблема формування інформації в системі бухгалтерського обліку про виробничо-фінансову діяльність господарюючих суб'єктів в умовах невизначеності та властивих ринку ризиків, не зважаючи на її виняткову актуальність, в українській економічній літературі практично не розглядалась. Більш того, серед частини економістів набула поширення думка, що:

1. Ризики не можуть бути об'єктом бухгалтерського обліку. І не потрібно нам розширювати ці об'єкти, змінювати теорію й обліковувати щось таке, що взагалі неможливо облікувати.

2. Між загальним ризиком менеджменту та ризиком, який можна врахувати в бухгалтерському обліку, є дуже велика різниця. В бухгалтерському обліку знаходять своє відображення лише окремі їх аспекти – це насамперед резерви.



Зазначене, на наш погляд, не слід розглядати як звичайну точку зору чи констатацію діючого стану. Проблема набагато складніша і насамперед пов'язана з уточненням поняття предмета бухгалтерського обліку в зв'язку з розвитком світової інформаційної економіки та її глобалізації на базі транснаціональних корпорацій, що приводить до зміни економічних відносин.

При цьому очевидно, що ризиками треба управляти, мінімізуючи їх негативний вплив на кінцеві фінансові результати господарюючих суб'єктів. Тобто на ризики треба впливати. А для цього насамперед треба знати їх природу, для пізнання чого, у свою чергу, потрібна інформація.

Інформаційна економіка, як справедливо стверджує відомий російський економіст, фахівець з бухгалтерського обліку проф. В. Ф. Палій, змінює не лише характер виробництва, а й економічні відносини, що набагато важливіше для бухгалтерського обліку, для концепцій, що лежать в основі його теорії. З'явилися принципово нові елементи бухгалтерського обліку – інтелектуальні знання, інформація, інтелектуальна власність тощо. В певних умовах вони випадають з кругообігу капіталу, який є предметом бухгалтерського обліку. На Заході виникли судження про те, що з'явилася неуречевлена власність, яка відтворюється нескінченно, вона одночасно може бути споживаною в різних місцях і не є продуктом, який можна перетворити на приватну власність [117, с. 17-18].

Зазначене ще раз підтверджує таку тезу корифея теорії бухгалтерського обліку В. Г. Макарова: “Поняття предмета і методу бухгалтерського обліку протягом усього періоду розвитку нашої науки знаходяться в центрі уваги її дослідників. І це не випадково. Сформулювати визначення предмета обліку та встановити склад його методу означає вирішити питання про місце та роль науки про бухгалтерський облік серед інших економічних наук та одночасно визначити сферу його використання, а також значення і можливості в управлінні господарської діяльності” [90, с. 50].

Тепер щодо того: є чи ні ризики об'єктом бухгалтерського обліку? Відповідь на це питання впливає з іншого: а де виникають ризики на рівні господарюючих суб'єктів? Очевидно,

що в процесі виробничої, фінансової чи інвестиційної діяльності. Одне слово, господарської діяльності. А господарська діяльність є основним об'єктом бухгалтерського обліку.

На переконання не менш відомого російського економіста проф. Я. В. Соколова, саме бухгалтер має розуміти і вміти бачити за документами інтереси власника, адміністратора, службовців, підзвітних осіб, кредиторів і дебіторів. Для цього з допомогою бухгалтерського обліку за кожним фактом господарського життя достатньо відповісти на сім питань: що?, де?, хто?, кому?, коли?, для чого?, як? “Що складає предмет факту господарського життя (як його оцінити), де місце здійснення операції і як розподіляється *ризик*, хто несе витрати, кому необхідно платити чи відвантажувати цінності, або надавати послуги, коли виникають права та зобов'язання, для чого їх необхідно одержувати та виконувати і як одержувати та виконувати, тобто, в якій формі ?” [137, с. 7-8].

Таким чином, ризик як економічна категорія і як елемент господарської діяльності присутній в інформаційній системі бухгалтерського обліку.

Справа в іншому. Це вже аксіома, що бухгалтерський облік фіксує операції, явища, процеси, факти, які вже відбулися. І, зрозуміло, формує одночасно відповідну інформаційну базу. Але в процесі дослідження ризиків важливе значення має інформація, яка формується й поза сферою бухгалтерського обліку. Так звана прогнозна інформація, яка, як правило, не має документального підтвердження і не є точною. Однак це вже інша проблема<sup>31</sup>, яка є темою іншого дослідження. Принаймні, ми свідомо обмежуємося питаннями формування необхідної для потреб управління економічними ризиками на рівні господарюючих суб'єктів інформації лише в системі бухгалтерського обліку.

Визначення теоретичних підходів, напрацювання методичних та організаційних засад процесу формування облікової інформації необхідно починати з визначення чіткого переліку ризиків на рівні господарюючих суб'єктів, об'єктивних і

---

<sup>31</sup> Те, що називають обліком прогнозним, стратегічним, креативним, на нашу думку, не є обліком як таким у класичному його розумінні. Це, швидше, інформаційний (чи фінансовий) менеджмент. Обґрунтування цього є в питанні 1.2.

суб'єктивних причин їх виникнення, факторів (чинників), котрі впливають на величину перших.

Що стосується конкретних причин, то вони виникають безпосередньо у ході фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта. Для формування належної інформаційної бази, наступне використання якої необхідне для прогнозного аналізування ефективності заходів, спрямованих на усунення наслідків негативних ризиків, доцільно, на наш погляд, розробити спеціальний класифікатор причин ризиків. Для їх фіксації та контролю мусить бути й окрема система бухгалтерського обліку. До речі, спробу класифікації ризиків на галузевому рівні (машинобудування) зробила О. В. Тесак, яка розподілила останні між видами суб'єктів (постачальники й підрядники, господарюючі суб'єкти, які надають підприємству позикові фінансові ресурси, посередники, покупці, державні та судові органи (контролюючі, регулювальні тощо), конкуренти, рейдери та ін.). Однак, ані місць, ані об'єктивних (зовнішніх) чи суб'єктивних причин їх виникнення при цьому не наведено [152, с. 231-232]. Очевидно, що таке формування інформаційних потоків не дає змоги використовувати їх з найбільшою ефективністю. Ймовірно, що при розробці методики формування масивів інформації для контролю рівня економічного ризику за основу слід взяти методичні підходи, розроблені у свій час при запровадженні нормативного методу обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції (місця (центри) виникнення, причини, центри відповідальності, конкретні винуватці тощо).

У цьому зв'язку заслуговують на увагу дослідження російських науковців З. Н. Борисової та В. А. Драбенка. Зокрема, З. Н. Борисова стверджує, що виробничі ризики породжуються усіма факторами, пов'язаними з веденням конкретного виробництва, його специфікою й особливостями здійснення. Їх облік відіграє значну роль у процесі оперативного управління виробничою діяльністю, досягненні запланованих позитивних результатів [9]. В. А. Драбенко обґрунтовує організацію обліку внутрішнього ризику за центрами виникнення витрат. На його думку, залежно від ступеня та напрямів деталізації витрат в якості такої засади можуть виступати дрібні структурні

підрозділи підприємства, види продукції, фактори виробництва тощо. Вихідний етап класифікації економічних ризиків ним представлений у вигляді такої таблиці (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Вихідний етап класифікації економічних ризиків підприємства**

| Сфери ризику – центри понесення витрат |                  |                     |                                          |                       |               |
|----------------------------------------|------------------|---------------------|------------------------------------------|-----------------------|---------------|
| Транспортний                           | Постачальницький | Виробничий          | Ризик етапу зберігання готової продукції | Збутовий              | Управлінський |
| Групи ризику – фактори виробництва     |                  |                     |                                          |                       |               |
| <b>ПРАЦЯ</b>                           |                  | <b>ЗАСОБИ ПРАЦІ</b> |                                          | <b>ПРЕДМЕТИ ПРАЦІ</b> |               |

У даному разі сфери формування ризику відповідають укрупненим етапам кругообігу засобів підприємства, на кожному з яких формуються витрати на виробництво та реалізацію продукції. Як правило, на підприємстві за ці центри понесення витрат несуть відповідальність заступники директора з транспорту, постачання, виробництва, збуту, маркетингу, фінансів тощо. У пропонованій класифікації останню складову можна назвати управлінським ризиком, оскільки саме він акумулює витрати декількох підрозділів, що здійснюють у різній формі процес управління підприємством [47].

І про ризики у самій системі бухгалтерського обліку. А. Є Шевельова та Є. В. Шевельов вважають, що "...поява категорії ризику в бухгалтерському обліку та необхідність представлення інформації про ризики обумовлена такими основними моментами:

1) стандартами бухгалтерського обліку, які дають право вибору оцінок, формату представлення інформації у звітності, вибору показників, які, на думку підприємства, найбільш

достовірно відобразять результати його діяльності та фінансовий стан;

2) впливом ринку капіталу на зміст і формат бухгалтерської звітності” [167, с. 156].

Зазначене судження, звичайно, має право на існування. Хоч причини, на наш погляд, полягають дещо в іншому. Насамперед ризик є категорією, притаманною саме ринковій економіці. По-друге, як зміст, так і формат фінансової звітності, на наш погляд, переважно відповідає інформаційним потребам її користувачів. Що стосується стандартів бухгалтерського обліку, то, в принципі, можна погодитися із судженнями проф. Г. Г. Кірейцева: “Концепція обліку і фінансової звітності, розроблена Міжнародною радою бухгалтерських стандартів, зорієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв. В ній рівень розвитку національних продуктивних сил, соціальних, екологічних, економічних, та правових відносин, як і на придатність сформованих механізмів регулювання економіки в окремих державах, до уваги не беруться. Рекомендації щодо вибору економічної моделі в ній відсутні і можливості такого вибору реально залишаються дуже обмеженими. Створюється видимість, що країни, які використовують МСФЗ, вирішують цю проблему несуперечливо і самостійно” [69, с. 17].

Однак при цьому слід зазначити, що країни з перехідною економікою, як правило, розробляють власні стандарти бухгалтерського обліку, в яких тією чи іншою мірою враховують особливості національної економіки. Інакше кажучи: “Державам з перехідною економікою пропонується придбати право на застосування МСФЗ (явно) та модель бухгалтерського обліку, використання якої забезпечуватиме складання глобальних стандартів фінансової звітності (неявно)” [69, с. 17].

Економічні ризики пов’язані як із зовнішніми, так і з внутрішніми чинниками. Про перші вже згадувалося. Основні внутрішні причини ризиків у системі бухгалтерського обліку такі:

- слабкі загальноекономічні і бухгалтерські знання керівництва;
- низький професійний рівень працівників бухгалтерії;

- витік конфіденційної інформації з вини працівників бухгалтерії (інсайдерство);
- порушення принципів і правил національних нормативів (стандартів) БО;
- фінансові прорахунки при виборі облікової політики.

Хочемо ми цього чи ні, але із висловленого вище напрошується один висновок. Реалізація функції бухгалтерського обліку в системі забезпечення економічної безпеки господарюючих суб'єктів вимагає проведення комплексу робіт, пов'язаних як з інформаційним забезпеченням управління економічними ризиками, так і з ризиками у самій системі бухгалтерського обліку.

При цьому досліджувати зазначену проблему, як на наш погляд, слід у двох напрямках:

- бухгалтерський облік як інформаційна система, як база інформації для управління ризиками;
- ризики безпосередньо у системі бухгалтерського обліку в процесі формування інформаційних потоків.

Що стосується першого напрямку, то мова йде про необхідність кардинальної переорієнтації бухгалтерського обліку з виконання ним контрольної функції на функції інформаційну й оцінювальну.

Очевидно, що використання даних бухгалтерської інформаційної системи для моделювання варіантів управлінських рішень у господарюючих суб'єктах України має ту ж актуальність, що й для підприємств розвинутих зарубіжних країн. При цьому, ініціатива мала б йти і від облікових працівників. Оскільки, як справедливо зазначає С. Івахненко, у бухгалтерів є вибір: або залишитись у межах традиційного розуміння свого фаху, пов'язаного передусім зі складанням фінансової звітності та розрахунком податків, або опанувати нові знання і взяти активну участь у реформуванні економічних систем власних підприємств [56, с. 52].

Тобто при цьому очевидна необхідність ініціативи саме з боку бухгалтерів, які найкраще знають як ціну втрат чи упущень, так і можливості бухгалтерської інформаційної системи.

Визначення теоретичних підходів, напрацювання методичних та організаційних засад процесу формування

облікової інформації необхідно починати з визначення чіткого переліку ризиків на рівні господарюючих суб'єктів, об'єктивних і суб'єктивних причин їх виникнення, факторів (чинників), котрі впливають на величину перших.

Що стосується конкретних причин, то вони виникають безпосередньо у ході фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта. Для формування належної інформаційної бази, подальше використання якої як для оперативного аналізу, так і для прогнозного аналізування ефективності заходів, спрямованих на усунення наслідків негативних ризиків, доцільно, на наш погляд, розробити спеціальний класифікатор причин ризиків. Для їх фіксації та контролю й необхідна окрема система бухгалтерського обліку.

Таким чином, реалізація функції бухгалтерського обліку в системі забезпечення економічної безпеки господарюючих суб'єктів вимагає проведення комплексу робіт, пов'язаних як з інформаційним забезпеченням процесу управління економічними ризиками, так і з ризиками у самій системі бухгалтерського обліку. Очевидно, що це твердження аж ніяк не претендує на істину останньої інстанції – швидше, навпаки: воно породжує більше нових запитань, ніж містить готових відповідей. Але, головне, до чого прагне автор, - це: організація подальшої дискусії як щодо економічних ризиків в якості об'єкта бухгалтерського обліку, так і формування конкретних масивів інформації в обліковій інформаційній системі, які в майбутньому могли би бути використані у прогнозуванні, аналізуванні та контролі ймовірних ризиків, обліку їх наслідків.

## РОЗДІЛ 2. ОКРЕМІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗАСОБІВ ВИРОБНИЦТВА

### 2.1. Економічна характеристика засобів виробництва

Основою матеріального виробництва у будь-якій суспільно-економічній формації є капітал, який у своєму русі проходить процес виробництва й обігу. Первісне значення цього слова походить від латинського слова *capitalis*, що означає “головний”. Пізніше у німецькій та французькій мовах цим терміном стали називати основне майно, основну суму. Першу спробу дати науковий аналіз капіталу зробив Арістотель. Він ввів поняття “хремастика”, яке походить від слова “хрема” й означає “майно”, “володіння”. Під хремастикою Арістотель розумів мистецтво наживати достаток, або діяльність, спрямовану на нагромадження багатства, на одержання прибутку, на вкладення і нагромадження капіталу. Оскільки в античному світі важливу роль відігравав торговельний і грошовий (лихварський) капітал, то в торговельній діяльності метою стає безмежне нагромадження багатства, збільшення до нескінченності капіталу [112, с. 243].

С. М. Деньга, яка провела ґрунтовне дослідження суті категорії капіталу, пише: “За А. Смітом, капітал – частина майна людини, з якої вона розраховує отримати дохід.

Таким чином, ще в часи зародження капіталу виділені наступні його якості: капітал – це: 1) заощадження, не спожиті блага; 2) засоби; 3) власність; 4) те, що приносить дохід.

П. Ф. Степанов (1795-1847) тлумачив капітал як засоби виробництва, хоч і застерігав проти однобічного його розуміння. Капіталом засоби стають залежно від їх використання, якщо вони дають прибуток, а не використовуються для власного споживання.

М. Г. Чернишевський (1828-1889) не зводив капітал лише до речей. Капітал у нього – продукт праці, який прислуговує виробництву. Капіталом будуть і продукти харчування робітника, зайнятого у виробництві. Предмети розкоші – не капітал. Отже, капітал одержав у Чернишевського соціальну характеристику. Він виступає як суспільний фонд виробництва, тобто та частина



суспільного продукту, яку суспільство виділяє для вигідного виробництва і вигідного споживання”.<sup>32</sup>

Не вдаючись у критику наведених вище С. М. Деньгою думок економістів, слід зазначити, що поняття капіталу були об’єктом наукового обговорення не лише в політичній економії, а й у теорії бухгалтерського обліку. Як зазначає Я. Д. Крупка, "...Першим, хто оцінив значення повного і правильного подання у бухгалтерському обліку та звітності капіталу, був Джеймс Вільямс Фультон. Рахунок капіталу, на його думку, втілює в собі мету бухгалтерського обліку, все інше – це тільки засоби для досягнення поставленої мети. За його висловлюванням, кожен рахунок бухгалтерського обліку – це розшифровка капіталу власника. Такої ж думки дотримується Я. В. Соколов, стверджуючи, що права інвестора в обліку відображені на рахунку капіталу, а інші рахунки – це лише деталізація, структура вкладеного капіталу".<sup>33</sup>

С. М. Деньга виділяє такі ознаки характеристики явища «капітал»:

- 1) капітал – це не спожиті, нагромаджені блага;
- 2) капітал – це засоби (активи);
- 3) капітал передбачає його обов’язкове вкладення (інвестування);
- 4) капітал – це обсяг інвестованих засобів;
- 5) капітал існує для одержання доходу, прирощення капіталу або отримання інших благ;
- 6) капітал – власність;
- 7) капітал – це власність, виражена в грошах;
- 8) проявляє свої якості з часом (у довготерміновій перспективі);
- 9) відрізняється від кредиторської заборгованості;

---

<sup>32</sup> Деньга С. М. Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Ч. 2: Категорії та методологія оцінювання: моногр. / С. М. Деньга. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 301 с.; с. 8.

<sup>33</sup> Крупка Я. Д. Облік інвестицій: Монографія. / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с.; с.200.

10) змінюється під впливом доходів і витрат від господарських операцій.<sup>34</sup>

Нею ж запропонована удосконалена класифікація капіталу (табл. 2.1)<sup>35</sup>.

Таблиця 2.1

**Класифікація капіталу**

| <b>Ознаки класифікації</b>                           | <b>Класифікаційні угруповання</b>                                                                                         |
|------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                    | 2                                                                                                                         |
| 1. За участю в господарському процесі                | основний, оборотний                                                                                                       |
| 2. За органічною будовою                             | постійний, змінний                                                                                                        |
| 3. За кількістю власників                            | індивідуальний, колективний, суспільний                                                                                   |
| 4. За сферою діяльності                              | промисловий, торговельний, банківський (позичковий)                                                                       |
| 5. За формою                                         | в грошовій формі, в матеріальній формі, в нематеріальній формі                                                            |
| 6. За стадією кругообігу в економіці                 | грошовий, продуктивний, товарний                                                                                          |
| 7. За носіями                                        | предмети праці, робоча сила, засоби праці                                                                                 |
| 8. За стадіями еволюції                              | лихварський, торговельний, грошово-торговельний, позичковий, банківський, промисловий, фінансовий, фіктивний, акціонерний |
| 9. За участю у процесі створення додаткової вартості | продуктивний, непродуктивний                                                                                              |
| 10. За фактом існування                              | реальний, фіктивний                                                                                                       |

<sup>34</sup> Деньга С. М. Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. – Ч. 2. – Категорії та методологія оцінювання: Монографія / С.М. Деньга. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 301 с.; с. 15.

<sup>35</sup> Деньга С. М. Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. – Ч. 2. – Категорії та методологія оцінювання: Монографія / С.М. Деньга. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 301 с.; с. 20-21.

| 1                                      | 2                                                                            |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| 11. За джерелами утворення (зростання) | заощадження, капіталізований прибуток                                        |
| 12. За спрямуванням у балансі          | залучений, вилучений                                                         |
| 13. За включенням складових елементів  | чистий, власний, авансований                                                 |
| 14. За складовими                      | статутний, пайовий, додатковий, резервний                                    |
| 15. За реєстрацією                     | статутний, додатковий                                                        |
| 16. За джерелами фінансування          | за рахунок продажу акцій (простих, привілейованих), облігацій, позичок банку |
| 17. За фактом оплати                   | оплачений, неоплачений                                                       |
| 18. За юридичною формою                | приватний, колективний, акціонерний                                          |
| 19. За правом власності                | власний, позичений                                                           |

У сучасному розумінні капітал являє собою вартість активів, вільних від зобов'язань, оскільки це вартість активів, які в майбутньому не будуть спрямовані на врегулювання зобов'язань. Ця сума, як правило, відрізняється від сукупної вартості акцій організації на фондовому ринку чи від вартості реалізації організації як цілісного діючого підприємства або вартості реалізації частинами його активів [116, с. 23].

Розрізняють дві основні форми капіталу:

– *фізичний капітал*, що являє собою запас виробничих ресурсів, які беруть участь у виробництві різноманітних благ; до нього належать машини, інструменти, будинки, споруди, засоби пересування, запаси сировини й матеріалів;

– *людський капітал* – капітал у вигляді розумових можливостей, набутих у процесі навчання й освіти або ж безпосередньо на основі практичного досвіду [26, с. 25].

Хоч ще у ХІХ столітті представник французької класичної економічної школи, іноземний член Петербурзької академії наук Жан Батист Сей стверджував, що основними агентами

виробництва є людина, капітал і земля.<sup>36</sup> Подібної думки притримувався й відомий англійський економіст, прихильник речовинної концепції капіталу Джон Стюарт Мілль. Він, зокрема, теж описував три фактори виробництва: праця, природні ресурси і капітал.<sup>37</sup>

Розглядаючи суть капіталу з класових позицій в умовах так званого “капіталістичного способу виробництва”, класики марксизму-ленінізму й економісти радянського періоду ототожнювали його з виробничими відносинами, в процесі яких відбувається привласнення частини чужої неоплаченої праці. На їх думку, капітал, зосереджений у руках капіталістів, служить засобом присвоєння додаткової вартості, являє собою історичну категорію, тобто властивий певній соціально-економічній формації. Або ж інакше кажучи: капітал виникає на такому ступені розвитку, коли робоча сила стає товаром. Залишаючись без засобів виробництва, робітник був змушений її продавати. При цьому право власності як на капітал, так і на результати господарської діяльності до уваги, звісно, не бралось. Лише з формуванням ринкових відносин у більшості постсоціалістичних країн з’явилися фундаментальні дослідження суті, ролі капіталу у контексті відносин власності, під якими розуміють як відношення власності до власної речі, так і відносини між господарюючими об’єктами.

Російський вчений проф. Б. А. Райзберг зазначав, що відносини власності в контексті їх об’єктів і суб’єктів мають соціально-економічний характер і, насамперед, обумовлюють форми розподілу майна, продукції, товарів, доходів, інших цінностей між суб’єктами [133, с. 369]. Ще один російський економіст, директор НДІ глобальної економіки К. В. Маркарян досліджує капітал як економічну форму енергії. На його думку, капітал, являючи собою економічну енергію, характеризує енергетику світу корисності – економічного світу. Він не є результатом взаємодії, не утворюючись при цьому і не зникаючи, а лише переходить з однієї форми в іншу. Його фізичний зміст

---

<sup>36</sup> <http://persons-info.com/index.php?pid=9889>

<sup>37</sup> <http://uk.wikipedia.org/wiki>

полягає у можливості трансформуватися в еквівалентну кількість іншої енергії [94, с. 17-18].

Загальне поняття “капітал” конкретизується у конкретних його формах: грошовому, продуктивному, торговельному, індивідуальному, акціонерному тощо.

Очевидно, рух капіталу розпочинається з його грошової форми. Але на стадії кругообороту грошовий капітал перетворюється в капітал виробничий. Власне кажучи, сама природа капіталу спонукає його до руху. В економічній літературі виділяють дві основні форми виробничого капіталу:

*основний* (засоби праці, тобто чинники виробництва у вигляді майна, обладнання та ін., які беруть участь у виробничому процесі протягом тривалого часу) та

*оборотний* (сировина, матеріали, готова продукція і робоча сила).<sup>38</sup> Як справедливо зазначають Г. С. Вечканов і Г. Р. Вечканова “Капітал сам по собі з’являється у вигляді фондів. Фонди – це величина капіталу на певний період. У будь-який момент фірма має певну кількість обладнання та інших видів капіталу. Мета його аналізу капіталу полягає в тому, щоб з’ясувати, як створюються та змінюються фонди, а для того слід вивчити затрати, пов’язані зі створенням нового капіталу і виграшу від цього” [26, с. 252].

В економічній літературі основний та оборотний капітал у більшості випадків об’єднуються під загальною назвою “засоби виробництва”. Як зазначено в енциклопедичних довідниках, це сукупність засобів і предметів праці, котрі використовуються людиною для виробництва матеріальних благ. Вони є речовинним чинником продуктивних сил, основою матеріально-технічної бази суспільства [7].

В даному контексті, як справедливо зазначав К. Маркс, ми бачимо, що засоби виробництва у всякому процесі праці, за яких би суспільних умов він не здійснювався, завжди поділяються на засоби та предмети праці [66, с. 181].

Таким чином, з позицій наступного відображення кількісних і якісних характеристик складових виробничого процесу в

---

<sup>38</sup> Про необхідність поділу капіталу на основний та оборотний наголошував вже згадуваний нами Джон Стюарт Мілль.

системі бухгалтерського обліку основними його об'єктами насамперед виступають засоби і предмети праці. При цьому, однак, слід попередньо уточнити ідентичність чи відмінність окремих економічних категорій.

Розглядаючи соціально-економічну суть капіталу, ми зазначали, що сам по собі він з'являється у вигляді фондів. Виходячи з цього, насамперед важливо уточнити суть таких понять, як “основні виробничі фонди” та “основні виробничі засоби”, і порівняти їх з поняттям “засоби праці”.

На жаль, ці поняття не конкретизовані у довідкових виданнях й не повною мірою досліджені в науковій економічній літературі. Зазначене стосується до понять основних засобів та основних фондів. “Під основними засобами розуміють частину майна, що використовується в якості засобів праці при виробництві продукції, для виконання робіт чи надання послуг або управління організації... До основних засобів належать будинки, споруди, робочі й силові машини та обладнання, вимірювальні й регулюючі пристрої та пристосування, обчислювальна техніка, транспортні засоби, інструмент, виробничий і господарський інвентар та пристосування, робоча, продуктивна й племінна худоба, багатолітні насадження та інші основні засоби, а також капітальні вкладення на докорінне покращення земель (осушувальні, зрошувальні та інші меліоративні роботи) і в орендовані об'єкти основних засобів” [143, с. 556-557].

Про основні фонди при цьому не згадується. Зате в "БСЭ" основні засоби трактуються як основні фонди в грошовому виразі [7]. Практично ідентично до інформації щодо основних засобів, наведеної нами з "Російського словника бухгалтера та аудитора", перераховують виробничі споруди, устаткування, силові та робочі машини, транспортні засоби, вимірювальні та регулюючі прилади, лабораторне устаткування й інструменти тощо також автори колективного підручника “Основи економічної теорії”. Однак вони вважають перелічене не основними засобами, а основними фондами [112, с. 258-259]. Автор цих рядків, на жаль, не знайшов наукових публікацій стосовно відмінностей понять “основні засоби” та “основні фонди” (за винятком "БСЭ", з аргументацією в якій навряд чи можна погодитися).

Разом з тим, досліджуючи ще у 1980 році в історичному ракурсі проблеми теорії та практики основних засобів у промисловості, білоруський економіст Семен Шульман зазначав, що поняття “основні засоби” у перші післяреволюційні роки (жовтневий переворот 1917 року в Росії) не вживалося. В інструкціях, спеціальній літературі з бухгалтерського обліку використовувався термін “майно”. Офіційним терміном щодо засобів праці в економіці вважався “основний капітал” [173, с. 62]. А використовуваний у даний час термін “основні засоби” (як і “оборотні засоби”) вперше був запропонований “Інструкцією з обліку і звітності в металопромисловості”, виданою у 1930 році [173, с. 68].

Таким чином, зазначене вище дає змогу зробити висновок про ідентичність цих понять.

Питанням термінології, використовуваної в економіці України, присвятили своє дослідження проф. В. Сопко та В. Кар'єв. На їх думку, “...Невдало обрана термінологія може не тільки не дати реального і повного уявлення про суть процесів, що відбуваються, а й ввести в оману. У зв'язку з цим хотілося б звернути увагу на термінологію, яку ми використовуємо в позначеннях об'єктів, що беруть участь у виробничому процесі (засобів праці).

Назвати її послідовною, точною і зрозумілою на сьогодні не можливо. Так ми використовуємо термін “основні засоби”, а такий термін, як “неосновні засоби”, не застосовуємо. Принаймні так широко і на тому рівні, як термін “основні засоби”... Крім того, широко використовується термін “малоцінні необоротні матеріальні активи” (далі – МНМА), але чому ж тоді немає терміна “дорогоцінні необоротні матеріальні активи” або “малоцінні оборотні матеріальні активи” і не визначено, що до них належить” [141, с. 11].

Об'єктом особливої уваги, окрім того, є й інші поняття, що належать до категорії оборотних засобів. Мова йде про такі категорії, як “оборотні засоби”, “матеріальні цінності”, “матеріальні ресурси”, “виробничі запаси”, “предмети праці”. Визначення їх суті необхідне з позицій того, що саме конкретно має підлягати обов'язковому відображенню в облікових регістрах і на рахунках бухгалтерського обліку.

Що стосується поняття “оборотні засоби”, то воно, згідно зі згаданою нами “БСЭ”, означає грошові кошти підприємства, що використовуються для формування виробничих запасів сировини, матеріалів, палива, тари, інструменту, виробничого та побутового інвентарю, залишків незавершеного виробництва, запасів готової продукції. Це також і засоби, вкладені в розрахунки та залишки грошових коштів на розрахункових рахунках у банках і касах підприємств та організацій. Одна їх частина функціонує у процесі виробництва, інша – у сфері обігу [7].

На основі цього логічно зробити висновки, що оборотні засоби – це грошове вираження предметів праці. Абстрагуючись від тієї частини оборотних засобів, котра залучена до сфери обігу, спробуємо з’ясувати сутність виробничих запасів, виходячи з їх функціональної ролі в процесі виробництва. У свій час О. М. Кундеус, досліджуючи визначення категорій “предмети праці”, “матеріальні ресурси” та “виробничі запаси”, переконливо, як на наш погляд, довів: “Предмети праці – це сировина й основні матеріали, допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, тарні матеріали, напівфабрикати, паливо, енергія, незавершене виробництво тощо. Виробничі запаси – це частина предметів праці, які становлять основу продукції, що виготовляється, надають їй необхідних якостей та беруть участь у процесі її виробництва” [83, с. 5]. Зокрема, на рис. 2.1 чітко зображено розмежування усіх зазначених нами понять [83, с. 6].

Таким чином, із зазначеної вище схеми (рис. 2.1) можна зробити такі висновки. Насамперед О. М. Кундеус до матеріальних цінностей логічно зараховує як засоби, так і предмети праці. По-друге, до предметів праці він зараховує як виробничі запаси, так і інші матеріальні ресурси (паливо, електричну і, напевне, теплову енергію тощо). І нарешті, по-третє, із самої схеми можна зробити висновок про ідентичність понять “предмети праці” та “матеріальні ресурси”. За логікою до виробничих запасів (місце зберігання при цьому значення, на наш погляд, не має) мало б належати і незавершене виробництво, матеріальні елементи якого становлять речову основу готової продукції. Правда, за схемою О. М. Кундеуса воно винесено окремо.



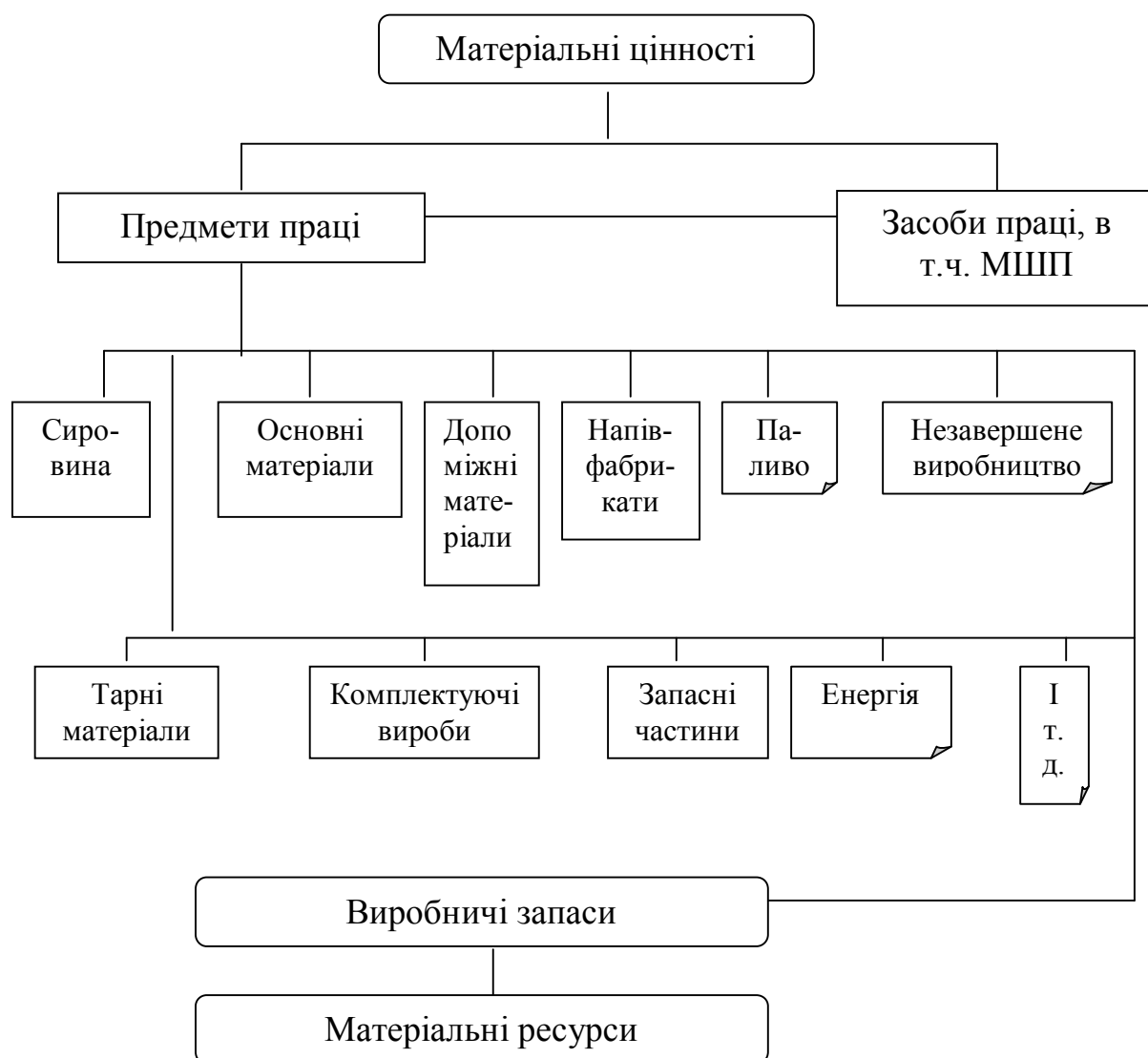


Рис. 2.1. Загальноекономічна класифікація матеріальних цінностей

Щодо законодавчого регулювання перерахованих вище економічних категорій, з них лише запаси мають затверджену інтерпретацію своєї суті. Зокрема, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” трактує запаси як “активи”, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством” [122, с. 40].

При цьому очевидно, що у даному разі все ж йдеться саме про виробничі запаси, а не просто запаси<sup>39</sup>.

Згадуючи незавершене виробництво як специфічну форму предметів праці, ми пропонували зарахувати його до складу виробничих запасів. До їх складу також зараховують (тимчасово) і виробниче обладнання, яке надійшло на підприємство, але ще вимагає монтажу [7].

В зарубіжній обліковій практиці поняття “необоротні активи” позначається різними термінами: постійні активи; власність, споруди та обладнання; матеріальні постійні активи тощо. Цю специфіку детально проаналізували проф. Ф. Ф. Бутинець та доц. Л. Л. Горецька. За їх інформацією, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об’єднані в одну групу – основні засоби; в Росії – позаоборотні активи, які охоплюють нематеріальні активи, основні засоби та дохідні вкладення в матеріальні цінності, в Німеччині – основний капітал та фінансові активи, в Естонії – основне майно (довгострокові фінансові інвестиції, матеріальне основне і нематеріальне майно), в Єгипті – основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний капітал (природні багатства). В країнах англо-американської системи обліку це – довгострокові активи, що об’єднують в собі основні засоби або власність, будівлі та обладнання, невідчутні (нематеріальні) активи, передплачені витрати деяких періодів, інвестиції і фонди та інші непоточні (позаоборотні) активи [14, с. 296-297].

Одним з основних шляхів інтенсифікації виробництва є комплексна переробка матеріальних ресурсів, включаючи повне використання всіх одержуваних при цьому відходів. Для управління рухом та використанням відходів необхідна відповідна інформаційна база, яка формується переважно в системі бухгалтерського обліку. Попередньою умовою організації такого обліку є визначення його об’єктів. При цьому важливо уточнити суть окремих понять, які найчастіше зустрічаються в економічній літературі. Мова йде про такі терміни, як “відходи виробництва”, “відходи споживання”, “вторинні матеріальні ресурси”, “побічна продукція”,

---

<sup>39</sup> До речі, поняття “запаси” в “БСЭ” нема.

“споріднена продукція”. Суть окремих з них чітко визначена ще у 1985 році ГОСТом 25916-83 “Ресурси матеріальні вторинні. Терміни і визначення”. Зокрема, відходами виробництва вважаються залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, які утворились при виробництві продукції або ж при виконанні робіт і втратили свої споживні властивості. До відходів споживання належать вироби і матеріали, які втратили свої споживні властивості в результаті фізичного чи морального зносу.

Зазначене визначення, на нашу думку, повніше, ніж наведене в Законі України “Про відходи” від 05.03.1998р., № 187/98-ВР: “...відходи – будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення” (Абзац другий статті 1 в редакції Законів N3073-III(3073-14) від 07.03.2002, № 1825-VI (1825-17) від 21.01.2010р.). Адже таке трактування підходить лише для невикористовуваних відходів. Відходи, які надалі знаходять використання на підприємстві, чи реалізуються на сторону, теж є відходами за своїми фізико-технічними властивостями.

Вторинні матеріальні ресурси об’єднують відходи виробництва і відходи споживання. Це поняття використовується як на макро, так і на мікро рівнях.

Визначальну питому вагу в загальній величині вторинних матеріальних ресурсів мають виробничі відходи, оскільки відходи споживання виникають лише епізодично, як правило, при ліквідації засобів праці.

Окрім того, у практиці роботи промислових підприємств використовуються такі поняття, як: “побічна продукція” та “споріднена продукція”. При цьому важливо встановити відмінність між відходами виробництва та його побічними продуктами, оскільки залежно від того, до якої з двох груп буде зараховано конкретний вид матеріальних ресурсів, надалі буде визначено порядок його оприбуткування з виробництва, оцінки і, що найголовніше, ступінь впливу на величину витрат, що відносяться до основної продукції.

В Інструкції про порядок проведення одноразового обліку наявності, утворення і споживання твердих відходів виробництва та споживання і джерел (технологічних процесів) утворення твердих відходів, затвердженої ще у 1980 році ЦСУ СРСР та Держпостачом СРСР вказано: “До побічних (супутніх) продуктів зараховують продукти, які створені одночасно з основною продукцією в результаті фізико-хімічної переробки сировини, видобування і збагачення корисних копалин. Одержання вказаних продуктів не є метою виробництва. Одночасно дані продукти повинні бути використані без доробки в якості готової продукції” [121, с. 6-7].

Суттєве уточнення поняття “побічна продукція” дав у свій час В. П. Пальчук. На його думку, така продукція виділяється з основної на певних стадіях (крім завершальної) виробничого процесу [119, с. 30].

Виходячи з вищезазначеного, можна зробити висновок, що одержані в процесі виробництва продукти слід вважати побічними лише в тих випадках, коли вони мають право на самостійне існування в якості основних, тобто коли є підприємства, де ці ж продукти виготовляються як основні.\* Всі інші види вторинних ресурсів, таким чином, будуть відходами виробництва. Що стосується спорідненої продукції, то до неї слід, на нашу думку, зараховувати такі вироби, які отримують одночасно з основними на завершальній операції технологічного процесу. За словами уже згадуваного нами В. П. Пальчука, споріднені продукти, як правило, представляють собою різні за якістю та призначенням продукти, кожен з яких має певне народногосподарське значення і направляється в реалізацію відповідним споживачам [119, с. 30]. Таким чином, питання з'ясування суті зазначених вище категорій, пов'язаних із характеристикою засобів виробництва, в економічній літературі практично не вирішені. Власне кажучи, на першому етапі необхідна розробка хоча би концептуальних засад, оскільки використання понять в економічних розрахунках на мікрорівні за

---

\* Наприклад, вуглекислий газ, що довільно виникає і вловлюється при бродінні у спиртовій промисловості, разом з тим одержують на спеціальних установках хімічних виробництв.

неоднозначного трактування їх суті однозначно не сприятиме як якості сформованої інформації, так і ефективності управлінських рішень.

## **2.2. Інтелектуальна власність в економіці сучасної України**

Очевидно, що активізація інноваційної діяльності є важливою передумовою досягнення конкурентоздатності. Навіть підприємство, яке займає провідні позиції на ринку, не може повною мірою бути упевненим у завтрашньому дні, якщо воно не відстежує нові перспективні технологічні розробки та не готується до їх запровадження. При цьому таке підприємство неминуче прагне нехай до тимчасової, але інноваційної монополії, яка забезпечується інтелектуальною власністю.

Інтелектуальна власність в умовах постіндустріального (інформаційного) суспільства стає домінуючим об'єктом власності. Інтелектуальні продукти, реалізуючись на сучасних ринках відповідного спрямування, приносять величезні зиски. За оцінками спеціалістів, на частку нових технологій у розвинутих зарубіжних країнах припадає до 85% приросту валового внутрішнього продукту.

Для з'ясування суті відносин інтелектуальної власності доцільно, на нашу думку, дослідити процес розвитку інституту інтелектуальної власності в органічному зв'язку зі змінами суспільно-економічного розвитку суспільства. На думку Вікторії Хрустальнової, його можна розділити на три етапи. Перший етап пов'язаний із зародженням інституту (V-IV ст. до н.е.). Передумовою його стало зростання духовних потреб суспільства та суспільний поділ праці, який набув свого втілення у відокремленні інтелектуальної праці як особливого виду діяльності. В цей період відносини інтелектуальної власності існують лише в контексті духовного виробництва, а об'єкти інтелектуальної власності представлені мистецькими та літературними творами. Другий етап пов'язаний з включенням відносин інтелектуальної власності у сферу матеріального виробництва (XIX ст.). В цей період здійснюється юридичне оформлення інституту інтелектуальної власності через

становлення авторського та патентного права. Це пов'язано насамперед з економічною необхідністю, яка була обумовлена поширенням товарного виробництва та бурхливим розвитком НТП. Суть процесу у тому, що як авторські, так і патентні права за своїм змістом виступають як приватна власність, яка в історично зрілій формі склалася лише з розвитком капіталістичного способу виробництва. З самого початку функція авторського та патентного права була аналогічна до функції права капіталістичної власності на засоби виробництва, оскільки вона забезпечувала товаровиробнику інтелектуального продукту право розпоряджатись своїм товаром на ринку. Ця економічна спорідненість виявилася в тому, що авторське та патентне право при своїй відмінності виступило у формі так званої “літературно-художньої” та “промислової власності”, об'єднаних разом в поняття “інтелектуальна власність”. Третій етап пов'язаний із сучасним розвитком теорії інтелектуальної власності (середина 50-х рр. ХХ ст.). Передумовою є початок НТР. Цей період характеризується глибинними процесами інтеграції науки у виробництво, гуманізацією процесів як економічного, так і суспільного життя, зростанням інтелектуального потенціалу суспільства та необхідністю його реалізації [158, с. 5-6].

Щодо самого поняття “інтелектуальна власність”, то як науковий термін воно вперше використане в 1967 році конвенцією, відповідно до якої було засновано Всесвітню організацію інтелектуальної власності (ВОІВ). Україна як самостійна держава зареєструвалась у ВОІВ у 1995 році.

У 1985 році японський економіст Т. Сакайя одним з перших ввів поняття “вартість, втілена у знання, породжена знанням” (knowledge-value), або ж у перекладі – вартість, яку створюють знання. Т. Сакайя підкреслив той факт, що за сучасних умов традиційні чинники виробництва вже не визначають ту цінність, яку споживачі визнають за тим чи іншим продуктом; економіка перетворюється у систему, що функціонує на основі обміну знаннями та їх взаємної оцінки. Він вважає, що сьогодні людство вступає в новий етап цивілізації, на якому рушійною силою є цінності, що створюються знаннями, і саме тому він називає цей

етап суспільством вартісного знання (knowledge-value society) [110, с. 12].

Очевидно, що поняття “інтелектуальна власність” є узагальнюючим, оскільки воно охоплює достатньо різноманітні за своєю належністю об’єкти і вже давно стало надбанням багатьох наук, окрім економічних: філософії, права тощо. Проте природа інтелектуальної власності визначається, перш за все, тим, що безпосереднім виробником її продуктів є людина, а механізм розвитку відносин обумовлений процесами відтворення, формування та реалізації творчого потенціалу робочої сили.

Суб’єктами інтелектуального виробництва можуть виступати: безпосередньо сам виробник інтелектуального продукту, приватний капітал і держава. Це породжує різноманітні організаційні форми власності, оскільки вони відображають реально існуючі групи відносин інтелектуальної власності, а саме: індивідуальну (особисту), приватну, державну, кооперативну, акціонерну та змішану форми інтелектуальної власності [158, с. 8].

З точки зору юридичної науки “інтелектуальна власність” охоплює дві основні сфери права: промислову власність (винахідницьке патентне право) та літературно-художню власність (авторське право) [162, с. 58].

Саме норми винахідницького (патентного) права регулюють відносини між людьми. До його сфери також належать такі об’єкти, як “товарний знак”, “корисна модель” тощо. Але якщо “винахід” та “відкриття” трактувати у ширшому розумінні як перенесення елементів новизни відповідно у виробничу і наукову сферу, то всі інші об’єкти винахідницького права можна також розглядати як різновид винаходів та відкриттів.

Відповідно до Паризької конвенції з охорони промислової власності, прийнятої в 1883 р., об’єктами охорони інтелектуальної власності є:

- нові рішення технічних задач (винаходи);
- корисні моделі, дизайн виробів.

Згідно з Паризькою конвенцією, наукові відкриття не належать до інтелектуальної власності, оскільки міжнародне

право не фіксує права власності щодо наукових досліджень. Закон Російської федерації “Про авторське право і суміжних права” також передбачає, що авторське право не розпоширюється на ідеї, методи, процеси, системи, способи, концепції, принципи, відкриття, факти (ст. 6, п. 3).

Конвенція про запровадження Всесвітньої організації інтелектуальної власності (ВОІВ), прийнята у Стокгольмі 14 липня 1967 року, передбачає такі об’єкти інтелектуальної власності:

- літературні, художні твори та наукові праці;
- виконавчу діяльність артистів, фонограми та радіопередачі;
- винаходи в усіх сферах людської діяльності;
- наукові відкриття;
- промислові зразки;
- товарні знаки, знаки обслуговування, комерційні назви та позначення;

– припинення недобросовісної конкуренції (спосіб захисту інтелектуальної власності) [30, с. 149-150].

Г. Нашкерська, виходячи з можливості ідентифікації, згрупувала усі види нематеріальних активів в окремій таблиці (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Групування нематеріальних активів за їх видами та  
можливістю ідентифікації [106, с. 23-24]**

| <b>Ідентифіковані нематеріальні активи</b>                                                                                                               | <b>Неідентифіковані нематеріальні активи</b>                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                                                                                        | 2                                                                                                                               |
| Права користування природними ресурсами (надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо) | Внутрішньогенерований гудвіл, який визначає переваги підприємства на ринку і дає змогу отримувати вищі від конкурентів прибутки |



| 1                                                                                                                                                                               | 2                                                                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)                                                  | Кваліфікація, чесність і точність працівників при виконанні службових обов'язків                                  |
| Права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо)                                                                                          | Наявність унікальної стратегії розвитку підприємства                                                              |
| Права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) | Наявність менеджменту, який у змозі реалізувати та розвивати визначену стратегію                                  |
| Авторські та суміжні з ними права (права на літературні й музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо)                                                                     | Проведені підприємством маркетингові дослідження ринку, які дають можливість успішно просувати продукцію на ринку |
| Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи                                                                                                                        | Надійність зв'язків з покупцями та постачальниками                                                                |
| Інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)                                                                   | Незапатентовані винаходи, що дають змогу вдосконалити процес виробництва та скоротити витрати                     |
|                                                                                                                                                                                 | Таємниці передпродажної підготовки товарів, що дають змогу успішно просувати їх на ринку                          |
|                                                                                                                                                                                 | Витрати на рекламу, які обумовлюють успішне просування продукції на ринку                                         |
|                                                                                                                                                                                 | Наявність частки ринку                                                                                            |

З табл. 2.2 видно, що кількість неідентифікованих нематеріальних активів, тобто таких, які неможливо відокремити від підприємства, визнати та оцінити, значно більше, ніж ідентифікованих. Часто економічна вигода від їх використання перевищує вартість усіх інших активів. Наприклад, якщо фірма надає консультаційні чи аудиторські послуги, то найдорожчим її активом є кваліфіковані працівники, а не приміщення, комп'ютери та інформаційні програми [106, с. 24].

Важливою складовою інноваційної діяльності є активність у сфері охорони прав на об'єкти інтелектуальної власності. Законодавча база для цього в Україні існує. Зокрема, 11 липня 2001 року вступив у дію Закон “Про внесення змін до Закону України “Про авторське право і суміжні права” (№ 2627-111), яким визначено порядок охорони особистих немайнових прав і майнових прав авторів та їх правонаступників, пов'язаних зі створенням, та використанням творів науки, літератури і мистецтва – авторське право і права виконавців, виробників фонограм і відеогам та організацій мовлення – суміжні права. Ще раніше (у 1997 році) прийнято Закони України “Про охорону прав на винаходи та корисні моделі”, “Про охорону прав на промислові зразки” та “Про охорону прав на знаки для товарів та послуг”.

Основним документом, яким визначається право власності на винахід, є патент. Патент – це документ, виданий компетентним державним органом винахідникові або його правонаступникові, який засвідчує авторство, право на винахід і монопольне його використання, право не допускати інших осіб до виготовлення, використання і продажу запатентованого винаходу. Патент може бути виданий і окремій організації, компанії. Він чинний лише на території країни, де виданий, і захищає її власника від конкурентів. Для захисту винаходу в декількох країнах необхідно за поданими заявками отримати патент у кожній з них. Правда, 14 країн Західної Європи у 1993 році підписали Конвенцію про створення Європейської системи патентування, згідно з якою виданий Європейським патентним бюро патент розглядається в цих країнах як національний. Слід мати на увазі, що патентування не поширюється на фундаментальні наукові дослідження (а отже – і на винаходи), на

хімічні речовини (дозволяється патентувати лише способи їх отримання), ліки (в окремих країнах), військові розробки та ін. [49, с. 704].

Процес патентування в Україні спочатку здійснював спеціальний державний орган – Держпатент. Постановою Кабінету Міністрів України від 4 квітня 2000 року № 601 утворено Державний департамент інтелектуальної власності, основним завданням якого є:

- участь у межах своєї компетенції у забезпеченні реалізації державної політики у сфері інтелектуальної власності;
- прогнозування і визначення перспектив та пріоритетних напрямів розвитку у сфері інтелектуальної власності;
- організаційне забезпечення охорони прав на об'єкти інтелектуальної власності.<sup>40</sup>

В табл. 2.3 міститься інформація про подані заявки на об'єкти промислової власності з 1992 по 2010 рік.

При цьому, як зазначають фахівці, не можна вважати позитивним, що 87 % від загальної кількості зареєстрованих патентів становлять патенти, видані без проведення експертизи [48, с. 169].

Незважаючи на те, що прийняті Україною закони загалом відповідають моделям відповідних правових актів, рекомендованих Всесвітньою організацією інтелектуальної власності, й отримали позитивну оцінку з її боку, необхідно створити цілісну систему захисту інтелектуальної власності. Для цього потрібно, на наш погляд, прийняти чимало нормативних актів і створити відповідні інститути. Так, досі юридично не оформлено створення Інституту інтелектуальної власності, а це гальмує розвиток інноваційного та інформаційного ринку (купівлю-продаж патентів, ліцензій, консультаційної діяльності). Не приймається закон про службові винаходи, нема національної системи страхування інтелектуальної власності через захист від несумлінного партнерства, промислового піратства; не створено науково-дослідний інститут патентної експертизи та інформації, який би приймав і розглядав заявки на видачу охоронних документів як на відкриття, так і на секретні об'єкти

---

<sup>40</sup> [http://www.sdip.gov.ua/ua/legal\\_3.html](http://www.sdip.gov.ua/ua/legal_3.html).

інтелектуальної власності. Досі не створено апеляційної ради, яка би вирішувала спірні питання в процесі розгляду заявок, а також проблеми, які часто виникають вже після видачі охоронних документів.

Таблиця 2.3

**Надходження заявок на об'єкти промислової власності  
(у 1992-2010 роках)<sup>41</sup>**

| Роки   | Подано заявок, усього | В тому числі: |                |                   |        |
|--------|-----------------------|---------------|----------------|-------------------|--------|
|        |                       | винаходи      | корисні моделі | промислові зразки | інше   |
| 1992   | 1480                  | 920           | –              | 56                | 504    |
| 1993   | 21587                 | 11684         | –              | 443               | 9460   |
| 1994   | 15423                 | 6687          | –              | 319               | 8417   |
| 1995   | 12674                 | 5960          | 125            | 312               | 6277   |
| 1996   | 12827                 | 4893          | 126            | 314               | 7494   |
| 1997   | 17631                 | 6256          | 135            | 699               | 10541  |
| 1998   | 19390                 | 6950          | 137            | 911               | 11392  |
| 1999   | 17580                 | 7035          | 204            | 811               | 9530   |
| 2000   | 19951                 | 7239          | 376            | 1135              | 11201  |
| 2001   | 24820                 | 8813          | 434            | 1376              | 14197  |
| 2002   | 29214                 | 10189         | 622            | 1806              | 16597  |
| 2003   | 35913                 | 12605         | 839            | 2310              | 20159  |
| 2004   | 33138                 | 6778          | 5232           | 1862              | 19266  |
| 2005   | 39291                 | 5592          | 7286           | 2010              | 24403  |
| 2006   | 46335                 | 5930          | 8171           | 2236              | 29998  |
| 2007   | 50461                 | 6163          | 8870           | 2147              | 33281  |
| 2008   | 50665                 | 5661          | 9636           | 2285              | 33023  |
| 2009   | 42173                 | 4815          | 9203           | 1669              | 26486  |
| 2010   | 40264                 | 5311          | 10686          | 1685              | 22582  |
| Всього | 536817                | 128479        | 62084          | 24387             | 321867 |

<sup>41</sup> Розраховано автором на основі даних Державного департаменту інтелектуальної власності України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sdip.gov.ua/ua/statistic\\_nadход.html?s](http://www.sdip.gov.ua/ua/statistic_nadход.html?s).

Щодо інтелектуальних інвестицій у науково-дослідницьку діяльність, то вони реалізуються у вигляді різноманітних новацій у виробництво товарів і послуг, венчурних проектів, через створення науково-дослідних інжинірингових та консалтингових фірм.

Відбувається нарощення темпів розробки в Україні програмної продукції. В 2001 році було експортовано за кордон програмне забезпечення на суму 39 млн. дол., що на 22% більше, ніж у попередньому році [68].

Кардинальною проблемою, яка вимагає вирішення у зв'язку з формуванням в Україні ринку продуктів інтелектуальної власності, є визначення ролі держави у створенні сприятливого ринкового середовища. Досвід різних країн показує, що чинники об'єктивного відторгнення економічних реформ передусім пов'язані з неспроможністю суспільства забезпечити потік науково-технічних інновацій, опанування та поширення нових технологій. І навпаки, саме спрямованість суспільства на досягнення технічного лідерства сама організує і сама створює економічні моделі розвинутих країн [3, с. 217].

При цьому мова насамперед має йти про подальший розвиток законодавчого захисту інтелектуальної власності. Хоч конкуренція і стимулює інтелектуальну діяльність, однак в інтелектуальній сфері вона не завжди добросовісна. Надзвичайно широке поширення за останні роки отримало звичайне "піратство". Наприклад, на ринку програмного забезпечення комп'ютерної техніки України до 95% цього виду продукції контрафактні. Для порівняння: рівень неліцензованого використання програмного забезпечення у В'єтнамі становить 99%, у Китаї – 96% , в Омані – 95%, у середньому по країнах СНД – 95% (крім Росії – 91%). Щодо країн з розвинутою ринковою економікою, де існують тривалі традиції боротьби з піратською продукцією, то найнижчий рівень піратства у США – 28% [61, с. 76].

Є ще, на наш погляд, й інші організаційні проблеми, вирішення яких сприятиме покращанню ринкового середовища у сфері інтелектуальної власності. До них слід зарахувати необхідність створення в якості центрів ринку продуктів

інтелектуальної діяльності інноваційних бірж, регіональних центрів високих технологій і наукових відкриттів, Національного фонду технологій. До речі, остання структура мала би взяти на себе функції контролю за експортом та імпортом технологій.

Таким чином, роль інтелектуальної власності в економіці науки є чи не найголовнішою, якщо виходити з важливості поступального і динамічного розвитку економіки України, необхідності постійного нарощування національного багатства. Для інтенсифікації ринку її продуктів необхідні:

- державна підтримка, фінансова і технічна допомога з врахуванням необхідності розвитку пріоритетних стратегічних напрямів розвитку національного інтелектуального потенціалу;

- розвиток адекватного сучасному стану розвитку світової цивілізації інформаційного середовища, формування інформаційної індустрії на сервісу інтелектуальної сфери;

- створення відповідної правової бази інтелектуальної власності;

- запровадження механізмів стимулювання, заохочення до впровадження та споживання інтелектуальних продуктів за допомогою кредитних і податкових важелів; застосування системи пільг щодо платежів у бюджет, галузева диференціація податкових пільг та їх гнучкість, залежно від цілей і завдань національної політики, їх чітка цільова спрямованість;

- сприяння розвитку ринків різноманітних об'єктів інтелектуальної власності та їх інфраструктури.

Очевидно, що інтелектуальна власність є комплексною категорією, безпосередньо пов'язаною як з організацією науково-дослідної діяльності взагалі, так і з проблемами визначення її пріоритетних напрямів, величини та логічності фінансування, державного стимулювання інноваційної діяльності. Становлення високо розвинутого і насиченого продуктового ринку інтелектуальної власності – дуже тривалий та складний процес. Однак, розвивати його потрібно.

### **2.3. Техніко-економічна класифікація засобів виробництва для потреб обліку і контролю**

Для правильного відображення наявності, руху й ефективності використання у виробничому процесі засобів виробництва в бухгалтерському обліку та при організації економічного контролю важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. Саме цим пояснюється та обставина, що в економічній літературі з проблем мікро- та макроекономіки питання класифікації практично не розглядають – вони насамперед цікавлять саме фахівців з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю. Однак і в нормативних документах, які регламентують правила ведення облікових записів, принципи та порядок класифікації засобів виробництва не вписано<sup>42</sup>. Лише у затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року № 561 Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів чітко визначені як завдання бухгалтерського обліку засобів праці, так і їх класифікація.

Очевидно, що не дивлячись на ту обставину, що засоби та предмети праці об'єднані в одну ресурсну групу під загальною назвою “засоби виробництва”, наукові засади їх класифікації мають бути різними. У бухгалтерському фінансовому обліку всі засоби праці поділяються на дві групи – оборотні та необоротні. Основу такого поділу формує термін використання об'єктів. У пункті 7 згадуваних нами вище Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів зазначено, що для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

#### **1. Основні засоби.**

1.1. Земельні ділянки.

1.2. Капітальні витрати.

1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.

1.4. Машини та обладнання.

---

<sup>42</sup> Класифікація засобів виробництва для потреб обліку і контролю відсутня не тільки в українських П(С)БУ № 7 “Основні засоби” та П(С)БУ № 9 “Запаси”, а й у стандартах аналогічного призначення ПБУ 5/01 “Учет материально-производственных запасов” і ПБУ 6/01 “Учет основных средств”, чинних у Російській Федерації.

- 1.5. Транспортні засоби.
- 1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
- 1.7. Робоча і продуктивна худоба.
- 1.8. Багаторічні насадження.
- 1.9. Інші основні засоби.

### **3. Інші необоротні матеріальні активи.**

- 2.1. Бібліотечні фонди.
- 2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
- 2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
- 2.4. Природні ресурси.
- 2.5. Інвентарна тара.
- 2.6. Предмети прокату.
- 2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

### **4. Незавершені капітальні інвестиції.**

Очевидно, що в основу такої класифікації насамперед покладено інформаційні потреби Держкомстату. В Методичних вказівках, окрім того, вказано: “Підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, часткової ліквідації тощо” [95, с. 4].

В дещо зміненому вигляді класифікацію засобів праці наведено у статті 145 Податкового кодексу, який вступив у дію з 1 січня 2011 року:

- група 1 – земельні ділянки;
  - група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом;
  - група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої;
  - група 4 – машини та обладнання,
- з них:

електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов’язані з ними комп’ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому



числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень;

- група 5 – транспортні засоби;
- група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- група 7 – тварини;
- група 8 – багаторічні насадження;
- група 9 – інші основні засоби;
- група 10 – бібліотечні фонди;
- група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи;
- група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди;
- група 13 – природні ресурси;
- група 14 – інвентарна тара;
- група 15 – предмети прокату;
- група 16 – довгострокові біологічні активи.

До неосновних засобів праці підприємств і господарських організацій належать та обліковуються у складі запасів в обороті у складі малоцінних і швидкозношуваних предметів або в складі тварин на вирощуванні й відгодівлі такі об'єкти:

1. У складі малоцінних і швидкозношуваних предметів (за видами предметів).

2. Тварини на вирощуванні та відгодівлі:

- молодняк, тварини на вирощуванні;
- тварини на відгодівлі;
- птиця;
- звірі;
- кролі;
- сім'ї бджіл;
- доросла худоба, вибракувана з основного стада;
- худоба, прийнята від населення для продажу (реалізації);
- службові собаки.

Що стосується технічної класифікації засобів праці, то на практиці вона здійснюється шляхом присвоєння кожному їх об'єкту окремого інвентарного номера та відкриття окремої інвентарної картки, в яку він і записується.

Об'єктом окремого дослідження є класифікація нематеріальних активів. Згідно із П(С)БО 8 бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

- права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);

- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

- авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);

- гудвіл;

- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [2, с. 33].

В основі класифікації предметів праці, окрім їх функціональної ролі в процесі виробництва, необхідно, на думку автора, покласти відмінність у нормуванні, режимі кредитування банками й інші чинники.

За економічним призначенням та їх функціональною роллю у процесі виробництва всі матеріальні ресурси можна поділити на дві основні групи: сировина й основні матеріали та допоміжні матеріали. Сировина й основні матеріали становлять речову основу вироблюваної продукції. Допоміжні матеріали, на відміну від основних, речової основи готового продукту не становлять, а приєднуються до них в якості необхідного компонента з метою надання певних якісних параметрів продукції. Паливо й тару, а також запасні частини також можна зарахувати до допоміжних матеріалів.

Однак для поточного обліку, основним завданням якого є підвищення аналітичності, така класифікація не зовсім придатна. Більш того, питома вага палива, запасних частин і тари у складі

виробничих запасів доволі таки значна.<sup>43</sup> В принципі, за основу можна було би взяти класифікацію, яка міститься в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Мова йде про рахунок 20 “Виробничі запаси”, у складі якого є такі субрахунки (рахунки другого порядку):

- Сировина й матеріали;
- Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- Паливо;
- Тара й тарні матеріали;
- Будівельні матеріали;
- Матеріали, передані в переробку;
- Запасні частини;
- Матеріали сільськогосподарського призначення;
- Інші матеріали.<sup>44</sup>

Однак, на наш погляд, позицію “Сировина й матеріали” все ж потрібно деталізувати на окремі складові: “Сировина”, “Основні матеріали”, “Допоміжні матеріали”.

Хоч запропонована (з урахуванням уточнення) класифікація матеріальних ресурсів теж є узагальненою, оскільки, наприклад, сировина в свою чергу поділяється на промислову і сільськогосподарську. Сировина сільськогосподарського призначення поділяється, окрім того, на сировину тваринного (м'ясо, молоко, шерсть та ін.) та рослинного (картопля, буряк, зерно, овочі і фрукти, хміль та ін.) походження.

Слід також мати на увазі, що поділ матеріалів на основні й допоміжні є відносно умовним, оскільки для одного виробництва один і той самий вид ресурсу може бути основним, а для іншого – допоміжним. Наприклад, мука у хлібопеченні вважається основним матеріалом, а у пивоварінні – допоміжним.

У складі основних або ж основних матеріалів (в залежності від можливості подальшого використання) відображаються й виробничі відходи.

---

<sup>43</sup> Офіційної статистики щодо питомої ваги окремих видів матеріальних ресурсів в їх загальній величині чи в собівартості продукції, на жаль, у даний час не ведеться.

<sup>44</sup> До речі, приблизно така ж класифікація виробничих ресурсів прийнята і в Російській Федерації (за винятком першої позиції, яка має дещо незвичну назву: “Сировина, матеріали, добрива, засоби захисту рослин і тварин”) [123, с. 7].

Загальноприйнятої їх класифікації, на жаль, нема. Хоч ще за часів колишнього Радянського Союзу існували класифікації у розрізі окремих галузей народного господарства. Наприклад, відходи і побічна продукція у харчовій промисловості поділялись на:

- сировину для одержання харчових продуктів;
- кормові засоби для тваринництва і птахівництва;
- сировина для одержання кормових засобів, білково-вітамінних та інших біологічно активних добавок до кормів;
- сировина для одержання технічної продукції;
- сировина для одержання комплексу харчових, кормових та інших продуктів.<sup>45</sup>

Щодо інших видів виробничих запасів, то їх теж можна деталізувати. Наприклад, тара й тарні матеріали, які представляють собою предмети праці, призначені для пакування, зберігання й транспортування готової продукції та інших видів ресурсів, як правило, поділяються на два види:

- тара, призначена для пакування продукції;
- тара, використовувана у процесі виробництва.

При цьому слід мати на увазі, що частина останньої, залежно від терміну служби та вартості, відображається у складі основаних засобів, а не предметів праці.

Паливо за своїм призначенням й умовами використання у виробництві у свою чергу поділяється на технологічне, енергетичне й господарське.

Розглянута вище укрупнена економічна класифікація матеріальних ресурсів має велике значення у практиці господарюючих суб'єктів насамперед з позицій побудови системи обліку та контролю за ефективним їх використанням у виробничих процесах. Однак для організації такого обліку й контролю в розрізі окремих груп, підгруп та видів матеріалів її недостатньо. Тому в практичній діяльності матеріальні ресурси, окрім того, класифікують ще й за технічними властивостями. Суть такої класифікації полягає у поділі всіх видів предметів праці на розділи, групи, підгрупи.

---

<sup>45</sup> Сингаевский О. Н. Эффективность комплексной переработки сырья и отходов пищевой промышленности / О. Н. Сингаевский, В. Ю. Гинтовт. – К.: УкрНИИНТИ, 1969. – 86 с.

В часи адміністративно-командної системи управління економікою, яка відзначалась відносною стабільністю цін на матеріальні ресурси, класифікація предметів праці за технічними властивостями була покладена в основу розробки спеціального номенклатури-цінника – систематизованого переліку матеріалів, які є в наявності на підприємстві.

#### **2.4. Облік засобів виробництва: проблеми методики й організації**

Очевидно, що подальше нарощування обсягів промислового виробництва та підвищення його ефективності на сучасному рівні розвитку економіки України можливе лише шляхом інтенсифікації. При цьому важливе значення має ефективне використання засобів виробництва.

Що стосується засобів праці, то вони, як відомо, безпосередньо не впливають на загальну величину витрат з виробництва продукції. Разом з тим, ефективність їх використання впливає не тільки на кількість продукції, а й на величину собівартості окремих її видів.

Бухгалтерський облік основних засобів – одна з найскладніших у методологічному плані ділянок.

Порядок аналітичного відображення та синтетичного узагальнення інформації про них регламентується в даний час П(С)БО 7 “Основні засоби” і вже згадуваними нами Методичними вказівками з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30 вересня 2003 року. Пунктом 3 останніх, зокрема, зазначено: “Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити:

своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження основних засобів, їх внутрішнє переміщення (зі складу в цех (відділ, дільницю), з цеху в цех тощо), вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування тощо);

відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу з початку корисного використання;

визначення витрат, пов'язаних з підтриманням основних засобів у робочому стані (технічні огляди, поточне обслуговування), їх ремонтом і поліпшенням;

визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;

інформацією для складання звітності про основні засоби і капітальні інвестиції" [95, с. 3].

В економічній літературі та у періодичних виданнях останнім часом розглядаються лише такі проблемні аспекти обліку основних засобів, як шляхи гармонізації їх бухгалтерського і податкового обліку, а також оцінки. Проте, "...Значна дискусія розгорнулася навколо питання про облік основних засобів, утримуваних для продажу, та відображення на рахунках процесу реалізації таких засобів. З. Задорожний, Я. Крупка, С. Хома досить детально проаналізували методику обліку реалізації основних засобів і довели недоцільність обліку необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, на субрахунку 286, адже рахунки класу 2 "Запаси" призначені для обліку оборотних активів. Дійсно, такі активи не стали товаром (у повному розумінні цього поняття) через те, що змінилося їх призначення, як не вважається товаром готова продукція, хоча вона й призначена для реалізації. Тим більше, що необоротні активи, утримувані для продажу, можна використовувати у діяльності підприємства ще тривалий час до моменту їх передачі покупцеві, а інколи вони взагалі можуть бути не продані й повернені до складу діючих. Отже, варто погодитися з пропозицією про доцільність обліку таких активів у складі необоротних, наприклад, на субрахунку 185, давши йому таку саму назву "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу", яку має зараз субрахунок 286" [2, с. 5-6].

Проблемою, дослідження якої триває в наукових колах України, є оцінка основних засобів, тобто їх вартісний вимір. Не зважаючи на наявність фундаментальних праць Н. Малюги [93] і Л. Ловінської [88] з проблем оцінки активів, окремі аспекти цього до кінця не вирішені. Водночас "...Неправильна оцінка основних засобів може привести до таких негативних наслідків: неточного обчислення амортизації, а звідси – собівартості та відпускних цін продукції, робіт, послуг, а отже – доходності, рентабельності та

прибутку; викривлення відображення у балансі діючих обсягів основних засобів та їх співвідношення з оборотними засобами; неправильного обчислення деяких техніко-економічних показників, які характеризують використання основних засобів (знос, коефіцієнти вибуття, надходження, показники ефективності діяльності підприємства тощо)” [153, с. 11].

Основні дискусії, при цьому ведуться щодо варіантів оцінки засобів праці у балансі, методики їх переоцінки (індексації). На наш погляд, оцінка матеріальних цінностей – категорія доволі суб’єктивна. Не зважаючи на точне визначення вартості основних засобів за собівартістю чи первісною вартістю, очевидно, що найбільш реальною є все ж їх справедлива вартість (поточна ринкова).

Проте у зв’язку з відсутністю в Україні активного ринку нерухомості використання оцінки засобів праці за справедливою вартістю має певні проблеми. До них, на думку О. Бондаря, слід зарахувати:

1) справедлива вартість відображує не реальні угоди, які здійснює підприємство, а деяку умовну суму, яка могла би бути отримана у випадку, якщо актив був би проданий на певну дату;

2) метод обліку за справедливою вартістю потребує додаткових витрат;

3) використання справедливої вартості порушує “принцип обачності”, згідно з яким при підготовці фінансової звітності слід мінімізувати різного роду невизначеності, які неминує виникають у зв’язку з використанням справедливої вартості.

Разом з тим, О. Бондар вважає, що, не зважаючи на перелічені проблеми, оцінка за справедливою вартістю має переваги, бо:

– є більш об’єктивною основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що дуже важливо для потенційних інвесторів і кредиторів, тобто основних груп зовнішніх користувачів;

– це краща основа для зіставності інформації у процесі аналізу;

– використовується у фінансовому менеджменті, який орієнтується на реальну вартість активів і зобов’язань [8, с. 25].

В принципі, справедлива вартість, як правило, пов’язана не

лише із ситуацією на ринку нерухомості, а й зі зменшенням корисності. Останнє, швидше, є справою фінансового менеджменту, але інформація для прийняття управлінських рішень все ж формується в системі бухгалтерського обліку. Однак при цьому ми повністю поділяємо думку Л. Ткаченко: “Процедура оцінки зменшення корисності активу складніша за переоцінку, оскільки потребує спеціальної підготовки фахівців на підприємстві, які проводять таку оцінку. Ця процедура є обов’язковою і здійснюється на кожен річний дату балансу. Завдання обліку – забезпечити фахівців з оцінки зменшення корисності інформацією для встановлення справедливої (ринкової) вартості активу на річний дату балансу, під час визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу, чистої вартості реалізації активу тощо.” [153, с. 18].

Не менш важливим питанням є проблема оцінки як у балансі, так і в поточному бухгалтерському обліку нематеріальних активів, концептуальні засади якої закладено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”.

При цьому насамперед слід мати на увазі таке: “Із сукупності складових інтелектуального капіталу (див. рис. 2.2) згідно чинної облікової методології (П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”) відповідають поняттю актив та відображаються в обліку лише ОПВ. Всі інші види інтелектуального капіталу – його немайнові складові – в бухгалтерському обліку не відображаються. Зростаючі потреби користувачів інформації про всі складові інтелектуального капіталу підприємства зумовлюють включення до складу об’єктів бухгалтерського обліку оборотних та немайнових складових інтелектуального капіталу” [86, с. 9].

Одже, першочерговою проблемою є визначення переліку об’єктів обліку нематеріальних активів. Як справедливо відмічає Г. Уманців, “...На сучасному етапі традиційна бухгалтерія не може досить ефективно обслуговувати сучасну інтелектуальну економіку, основним потенціалом якої вважаються технології та людські ресурси. Результатом такого недоліку бухгалтерського



обліку стала суттєва невідповідність даних публічної звітності реальному стану підприємства та його ринковій вартості. Це провокує не тільки асиметричний розподіл інформації в економічному середовищі з відповідними наслідками для різних груп користувачів фінансової звітності, а й чинником ризику для всієї фінансової системи” [154, с. 9].

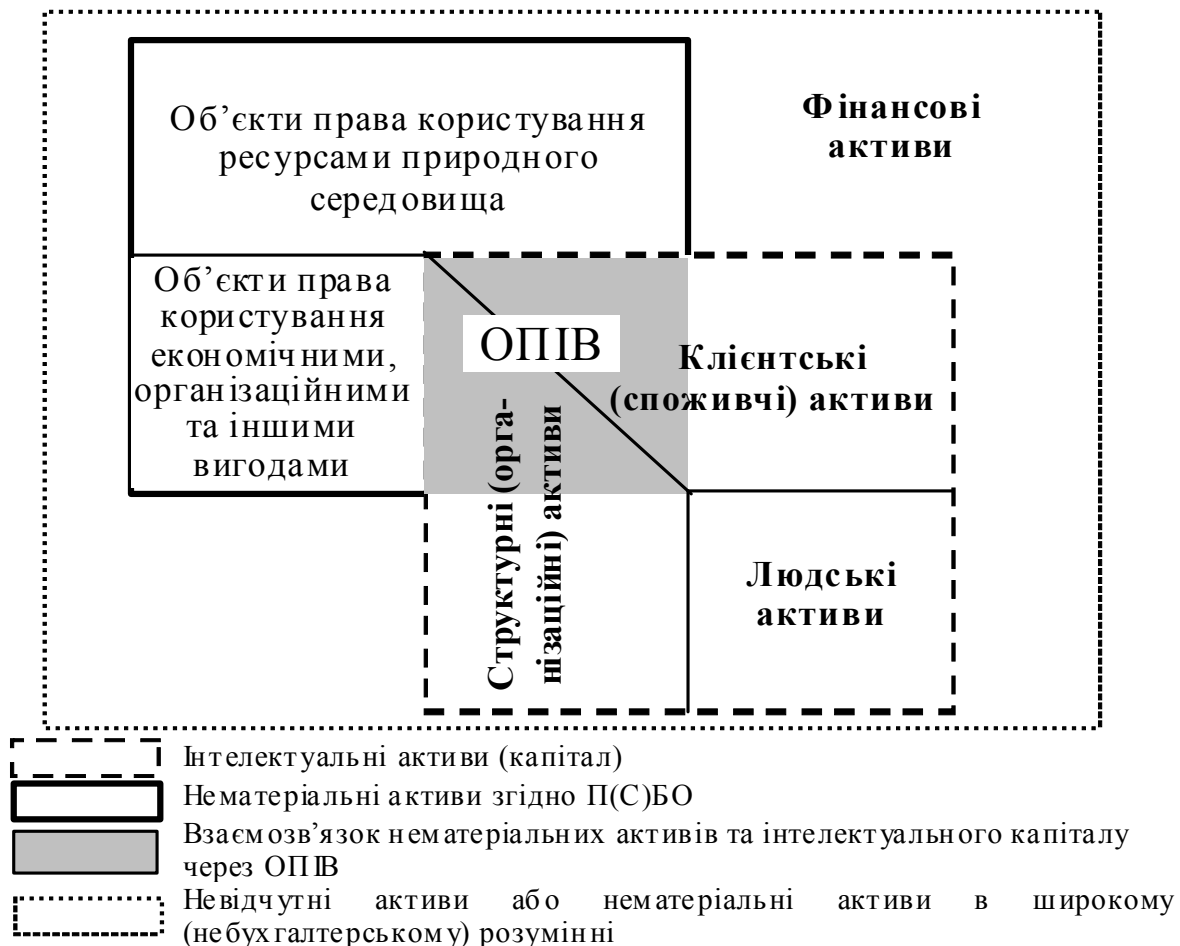


Рис. 2.2. Зв'язок нематеріальних та інтелектуальних активів (капіталу) в структурі невідчутних активів

У свою чергу, “...низький рівень відображення таких активів у балансах українських підприємств зменшує рівень їх ринкової капіталізації, дає занижену оцінку національного інтелектуального капіталу, що є негативним орієнтиром для інвесторів, які цікавляться інформацією про стан компаній, у які вони могли б інвестувати кошти. Серед причин такого стану є рамки бухгалтерської моделі, відсутність методичних інструментів оцінки та ідентифікації складових інтелектуального

капіталу”. Принаймні так вважають автори колективної монографії за редакцією акад. В. М. Гейця та А. А. Гриценка [65, с. 166].

Таким чином, попередньою умовою об’єктивної оцінки об’єктів інтелектуальної власності є визначення тієї її частини, яка підлягає відображенню в системі бухгалтерського обліку.

Формування ринкових відносин в інтелектуальному середовищі безпосередньо пов’язане з відокремленням як самостійного елементу структури ринку інтелектуальної праці, оскільки саме на ньому формується пропозиція інтелектуальних продуктів. На наш погляд, лише ринкова система є об’єктивним засобом відбору, оцінки та критерієм корисності об’єктів інтелектуальної власності. Проте оцінка її об’єктів – категорія, як ми вже зазначали, значною мірою суб’єктивна.

Існує декілька загальновизнаних у світовій практиці методів оцінки як матеріальних активів, так і продуктів інтелектуальної власності (нематеріальних активів). Насамперед кожен продукт коштує стільки, скільки за нього згідні заплатити. Так, компанію Lotus Development, балансові активи якої оцінювались у 230 млн. доларів, у 1995 р. корпорація викупила за 3,5 млрд. доларів, а реалізація програми Windows-95 довела співвідношення ринкової і балансової вартості Microsoft до 12 : 1 [110, с. 13].

Окрім невирішених питань оцінки основних засобів та продуктів інтелектуальної власності вимагають, на наш погляд, певного удосконалення й окремі елементи системи як синтетичного, так і аналітичного їх обліку. Насамперед безпосередній вплив на ефективність використання засобів праці має структура, особливо співвідношення їх активної та пасивної частин. До 2000 року в синтетичному бухгалтерському обліку поділ основних засобів на активну й пасивну частини не було передбачено.

Використання в даний час синтетичного рахунка 10 “Основні засоби” в розрізі окремих субрахунків дає змогу формувати інформацію для наступного аналізу ефективності використання засобів праці, розрахунку показника фондівдачі та факторів, котрі впливають на величину останнього.

Останнім часом пропозиції економістів щодо вдосконалення

синтетичного обліку засобів праці пов'язані як зі змістом інформації, що узагальнюється на окремих субрахунках до рахунка 10, так і з обліком руху основних засобів усіх груп на підприємствах різних форм власності.

Насамперед слід звернути увагу на застереження проф. В. Моссаковського щодо проблем відображення в бухгалтерському обліку об'єктів основних засобів у зв'язку з введенням П(С)БО 30 "Біологічні активи". Найістотнішою з них, на його думку, слід вважати те, що виділення субрахунка 100 вносить певну плутанину, адже придбаний об'єкт у вигляді нерухомості включає земельну ділянку, будівлі, обладнання тощо, тобто виникає проблема щодо побудови аналітичного обліку об'єктів та наступного аналізу структури основних засобів, а ще більше – нарахування амортизації.

Наступною проблемою, на думку того ж В. Моссаковського, є виникнення суттєвих труднощів щодо побудови обліку основних засобів через зарахування до їх складу малоцінних необоротних активів і тимчасових нетитульних споруд із терміном використання менше операційного циклу в будівництві. Він вважає, що ці об'єкти слід розглядати як оборотні активи. Нема підстав використовувати для цих цілей субрахунок 112, адже якщо конкретний об'єкт, наприклад певний прилад, устаткування чи обчислювальна техніка, коштуватиме дешево або його передбачено використовувати протягом операційного періоду, але не більше року, то такий об'єкт згідно з чинним законодавством слід взяти на облік за рахунком 22 і списати при передачі в експлуатацію. Якщо строк експлуатації перевищує рік, то об'єкт має обліковуватися на субрахунку 112, а більш дорогий прилад чи пристрій – на рахунку 10 (відповідний субрахунок).

Це вимагає чіткого визначення порядку внесення подібних об'єктів до конкретних субрахунків, наприклад, тих, які слід обліковувати на субрахунках 104, 106 і 112. Вирішення цього питання за допомогою наказу про облікову політику тільки посилить необґрунтованість складу основних засобів. Тому, на думку проф. В. Моссаковського, субрахунок 112 виділяти недоцільно, а всі подібні об'єкти потрібно обліковувати на рахунку 22 [99, с. 21].

Детальний аналіз основних облікових концепцій амортизації провели Н. Довгопол і М. Нестеренко. Критикуючи при цьому концепцію відновну, яка базується на марксистському тлумаченні амортизації, насамперед вони зазначають: "...Амортизація є процесом, під час якого відбувається нарахування пасивів, але вона не здатна перетворити їх на активи, оскільки визнання витрат на придбання основних фондів, але аж ніяк не їх покриття" [46, с. 6].

Очевидно, що з наведеним слід погодитися. До речі, як і з твердженням зазначених економістів про те, що "...Із запровадженням П(С)БО 7 у 2000 році було закладено основу переходу вітчизняної системи обліку амортизації до амортизаційної концепції – тієї, що відповідає господарським реаліям і використовується практично в усіх розвинених країнах. На цьому тлі абсолютно незрозумілим є існування рахунку 09, який характеризує "соціалістично-відновлювальну" концепцію амортизації і є нелогічним та економічно беззмістовним".

Виходячи з цього, Н. Довгопол і М. Нестеренко пропонують скасувати позабалансовий рахунок 09 "Амортизаційні відрахування", а натомість запровадити, наприклад, активний рахунок 32 "Відрахування на капітальні інвестиції". За дебетом цього рахунка відобразатимуться надходження відрахувань у формі грошових коштів на капітальні інвестиції в обсягах, що визначатиме підприємство відповідно до своїх можливостей у конкретному періоді, за кредитом витрати цих коштів на придбання основних засобів (за вирахуванням сум непрямих податків, що відшкодовуються підприємству). Завдяки цьому на рахунку 32 депонуватимуться та обліковуватимуться реальні грошові кошти (а не віртуальні амортизаційні "відрахування"), які підприємство відраховуватиме з прибутку, сум податкової економії, наданих податкових пільг та інших реальних джерел [46, с. 11].

Негативом при цьому буде замороження частини коштів, які краще зберігати на окремому рахунку в банку.

Порядок обліку нематеріальних активів визначений Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвердженими наказом Міністерства

фінансів України від 16.11.2009 р., № 1327<sup>46</sup>. Методологічні засади організації й ведення бухгалтерського обліку регламентує П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Не зважаючи на чітку регламентацію в них порядку визнання, оцінки, переоцінки, інвентаризації й амортизації, обліку надходження, корисності й вибуття нематеріальних активів, в економічній літературі є й застереження окремих економістів щодо як об’єктів інтелектуальної власності, так і щодо порядку їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

Насамперед Г. Уманців безапеляційно і, на жаль, бездоказово заявляє: “На сучасному етапі традиційна бухгалтерія не може досить ефективно обслуговувати сучасну інтелектуальну економіку, основним потенціалом якої вважаються технології та людські ресурси” [154, с. 9].

На наш погляд, мову слід вести лише про вдосконалення діючої системи бухгалтерського обліку нематеріальних активів, а не повне ігнорування вже напрацьованих його принципів. Поліпшенню, звичайно, меж нема. Тим більше, що на думку вже цитованого нами проф. В. Масаковського, “...Щодо методики ведення обліку ОПІВ (об’єкти права інтелектуальної власності) виникає унікальна ситуація. Міністерство фінансів України та Державний комітет статистики підготували нормативні акти з того самого питання, а саме щодо порядку документального оформлення та ведення аналітичного обліку ОПІВ. Передусім слід звернути увагу на невеликий розрив у часі між датами затвердження обох документів...

Залишаючи осторонь деякі факти щодо необхідності уточнення назви першого документа (в назві наказу йдеться про первинні документи, а в тексті описано методику складання двох

---

<sup>46</sup> Окрім того, порядок аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів регламентують:

- Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” від 22.11.2004 р., № 732;
- Наказ Державного комітету статистики України “Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об’єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення від 10.08.2004 р., № 469.

документів та заповнення чотирьох реєстрів), слід звернути увагу на майже аналогічний зміст форм акта про використання об'єкта права інтелектуальної власності (форма № ІВ-6), де члени комісії мають назвати ОПВ, дати його характеристику і визначити місце використання об'єкта, та акта введення в господарський оборот об'єкта інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1), де, крім названих реквізитів, ще вказують кореспонденцію рахунків, первісну й ліквідаційну вартість і річну суму амортизації.

Перелік реквізитів цих документів свідчить, що первинні документи і реєстри, розроблені Держкомстатом, призначені для ведення оперативного обліку, а форми, підготовлені Міністерством фінансів, – для бухгалтерського, чим, на нашу думку, і пояснюється поява наказу № 732. Однак слід зазначити, що форма № НА-1 не розглянута і не затверджена Держкомстатом, на який покладена відповідальність за підготовку первинної документації” [100, с. 11].

Проблеми відображення в обліку нематеріальних активів існують і в більшості зарубіжних країн. Зокрема, 24. 10.2007 р. у Москві на засіданні круглого столу з обговорення російського ПБО 14/2007 зазначалося, що на Заході нині облік нематеріальних активів – теж одна з основних тем у теорії бухгалтерського обліку, і при обговоренні нематеріальної звітності багато західних компаній хочуть взяти нематеріальні активи на баланс.

Один з учасників круглого столу А. В. Посельський при цьому оприлюднив цікаву пропозицію, пов'язавши об'єкти інтелектуальної власності з понесеними витратами і очікуваними в майбутньому вигодами: “З точки зору ділової практики, якщо я купив патентну ліцензію, то поніс витрати, які принесуть мені майбутні економічні вигоди. Виходячи з цього, я у будь-якому разі визнаю актив. Я називаю його не нематеріальним, а витратами майбутніх періодів. Є в російському обліку така “помийна” стаття”<sup>47</sup>.

До речі, аналогічна стаття є й в українському бухгалтерському обліку. Справа в іншому: у спрощеному підході

---

<sup>47</sup> [http://www.labrate.ru/round\\_table/](http://www.labrate.ru/round_table/)

до розуміння суті нематеріальних активів. Адже якщо виходити з логіки пропозиції А. В. Посельського, то витратами майбутніх періодів можна вважати й основні засоби, які також придбані (збудовані, отримані безоплатно) для одержання в майбутньому певної вигоди.

Хоч інший російський економіст Н. О. Шайдуров теж пов'язує окремі об'єкти нематеріальних активів з витратами. На його думку, до нематеріальних активів належать лише ті ліцензії, які видаються на визначений обсяг послуг, тобто їх вартість можна достовірно оцінити. Якщо в момент підписання договору вартість нематеріального активу не може бути оцінена і, відповідно, ці витрати не можуть бути капіталізовані, то їх треба відносити безпосередньо на поточні витрати [165, с. 27].

Підсумовуючи сказане вище, слід зазначити, що основною проблемою нематеріальних активів є насамперед їх оцінка. Методика ж їх відображення в синтетичному й аналітичному обліку відпрацьована і особливого удосконалення, на нашу думку, не потребує.

Визначальним елементом витрат будь-якого матеріального виробництва є матеріальні ресурси, які становлять речову основу новоствореної продукції, виконаних робіт чи наданих послуг.

Порядок їх аналітичного й синтетичного обліку регулюється насамперед Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів (наказ Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р., № 2) і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Основні невирішені проблеми предметів праці, на нашу думку, пов'язані з їх оцінкою в поточному обліку, а також із документуванням у процесі руху в середині господарюючих суб'єктів. При цьому остання проблема у більшості випадків є похідною від особливостей технології й організації виробництв. Адже залежно від техніко-економічних характеристик матеріальних ресурсів, особливостей як зберігання, так і використання у виробничому процесі й формується порядок документального оформлення їх руху.

Як справедливо зазначає І. Сікора, "...У цілому методи оцінки запасів різноманітні. Однак є одне загальне правило, яким доцільно користуватися при виборі того чи іншого методу оцінки. Зокрема, треба враховувати, що ефективність

використання конкретного методу оцінки запасів залежить від сформованих на підприємстві договірних зв'язків з постачальниками, своєчасності та ритмічності забезпечення виробництва необхідними матеріалами та інших чинників, які впливають на показники діяльності підприємства”[136, с. 14].

Після детального аналізу загальноприйнятих у зарубіжних економіках методів оцінки матеріальних ресурсів, які, власне, й узяті за основу в українську систему бухгалтерського обліку, проблема вирішилася. Принаймні серйозні наукові дослідження проблем оцінки протягом останніх років автору невідомі.

Разом з тим, у контексті доцільності оцінки матеріальних ресурсів за собівартістю їх придбання в даний час у науковій літературі дискутується питання відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат. Про існування зазначеної проблеми свідчить велика кількість публікацій, на що й вказує С. Михалевич.<sup>48</sup>

Відразу ж слід зазначити, що ця проблема не нова – своїми коріннями вона сягає ще у 80-90 роки ХХ століття. Суть її полягає в тому, що на більшості господарюючих суб'єктів облік транспортно-заготівельних витрат ведуть загалом по підприємству, а не в розрізі окремих груп матеріалів. Після завершення звітного періоду зазначені витрати розподіляються пропорційно до вартості витрачених у виробництві матеріалів. На залишок предметів праці на складі транспортно-заготівельні витрати, як правило, не відносять, що не зовсім правильно.

Використання такого способу їх розподілу між окремими видами продукції суттєво викривлює собівартість останньої. На нашу думку, це пояснюється, по-перше, різницями в цінах на різні види матеріальних ресурсів і, по-друге, зворотним (у багатьох випадках) зв'язком між вартістю матеріалу та його масою. Наприклад, ціни на каву в зернах, какао, ефірну олію, використовувані в кондитерському виробництві, високі, а необхідна їх маса для здійснення технологічного процесу невелика. Відповідно, й величина транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з доставкою, мала бути би незначною. Однак,

---

<sup>48</sup> Михалевич С. Проблеми обліку транспортно-заготівельних витрат та шляхи їх вирішення / С. Михалевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 2-22.



при розподілі цих витрат пропорційно до вартості витрачених у виробництві матеріальних ресурсів, більша їх частина відноситься на ті види матеріалів, маса яких найменша. Таким чином, очевидна необхідність розподілу транспортно-заготівельних витрат пропорційно маси, а не до вартості предметів праці.

У даний час в економічній літературі з'явилися й нові пропозиції щодо удосконалення обліку транспортно-заготівельних витрат. Зокрема, пропонується згрупувати їх у розрізі окремих субрахунків (за видами ресурсів), що має сприяти покращенню обліку. Так, В. Хліпальська вважає за доцільне змінити назву рахунка 93 «Витрати на збут» на «Витрати за операціями з руху запасів» з введенням двох субрахунків<sup>49</sup>. Однак пропонована назва не повною мірою відповідатиме змісту операцій, що відобразатимуться на рахунку 93, основне призначення якого полягає у відображенні насамперед витрат на збут. Зазначене застереження також відноситься і до вже згадуваної нами С. Михалевич, яка вважає за доцільне, не змінюючи назви рахунка, додатково ввести до нього два субрахунки:

931 "Витрати на збут";

932 "Транспортно-заготівельні витрати"<sup>50</sup>.

Виділення окремого субрахунка для обліку транспортно-заготівельних витрат передбачено й П(С)БО 9 «Запаси». Правда, на наш погляд, для їх узагальнення краще передбачити не субрахунок, а окремий синтетичний рахунок у класі 8 «Витрати діяльності» діючого рахункового плану.

Однак, проблема в іншому. Насамперед слід мати на увазі, що дуже часто нове – це добре забуте старе. Мова йде про те, що у 80-ті роки ХХ століття підприємства окремих галузей матеріального виробництва для попереднього узагальнення витрат, пов'язаних з придбанням матеріальних ресурсів, використовували окремі синтетичні рахунки бухгалтерського

---

<sup>49</sup> Хліпальська В. Значення оцінки вартості в обліку запасів товарно-матеріальних цінностей на підприємстві / В. Хліпальська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 2-26.

<sup>50</sup> Михалевич С. Проблеми обліку транспортно-заготівельних витрат та шляхи їх вирішення / С. Михалевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 20-22.

обліку. Наприклад, цукрові заводи мали синтетичний рахунок “Заготівля сільськогосподарської продукції”, за дебетом якого відображалася вартість цукрових буряків і всі витрати, пов’язані з цим процесом (включаючи й загальнозаготівельні витрати, частиною яких є транспортно-заготівельні витрати). В кінцевому підсумку складалася “Калькуляція собівартості буряків власної заготівлі”. Спиртові заводи для синтетичного обліку витрат, пов’язаних з придбанням матеріальних ресурсів, використовували аж два синтетичних рахунки: “Заготівля сільськогосподарської продукції” і “Заготівельно-складські витрати”. Рахунком “Заготівельно-складські витрати” користувались також деревообробні підприємства.

Як на нашу думку, при формуванні нової системи обліку матеріальних ресурсів слід було б все ж враховувати позитивний досвід минулих років. Хоч в контексті удосконалення обліку транспортно-заготівельних витрат виступає й інша, не менш важлива проблема, шляхи вирішення якої автор цих рядків пропонував ще у 1988 році [38].

Суть пропозиції полягає у необхідності організації обліку господарської діяльності в розрізі окремих складових виробничого процесу: постачання, виробництва і збуту. Узагальнення в пропонованому розрізі понесених витрат та отриманих результатів дасть змогу не лише оптимізувати необхідні для управління інформаційні потоки, а й контролювати рівень ефективності зазначених виробничих процесів – елементів господарської діяльності підприємства.

Досліджуючи процес матеріально-технічного постачання, насамперед слід зазначити, що це не спрощений акт, а складна ланка в загальному кругообороті засобів, яка, окрім того, вимагає значних витрат. До речі, за підрахунками автора величина лише транспортно-заготівельних витрат становить в окремих промислових виробництвах від 1,2 до 30% вартості придбаних предметів праці. При цьому слід мати на увазі, що вони – лише частина витрат на придбання матеріальних ресурсів. Очевидно, що у сфері бухгалтерського обліку, окрім того, мають бути й витрати, пов’язані зі зберіганням матеріальних ресурсів (включаючи витрати на внутрішнє переміщення, утримання складського персоналу, опалення, освітлення тощо). Отже, мова

йде про постановку обліку окремого виробничого процесу – процесу постачання.

Об'єктом окремого дослідження є облік одержаних у процесі технологічної переробки основних видів матеріальних ресурсів виробничих відходів. Не зважаючи на свою важливість з позицій впливу на величину результатів фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта, у бухгалтерському обліку виробничі відходи відображаються лише як різновид матеріальних ресурсів, а не в якості окремого об'єкта. Більш того, в діючих у даний час Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" та 16 "Витрати" про них навіть і не згадується.

Очевидно, що методика обліку виробничих відходів залежить від специфіки технології та організації виробництва, їх виду, способу одержання й особливостей наступного зберігання, економічної цінності та ряду інших об'єктивних і суб'єктивних чинників.

Разом з тим, є й загальні для всіх промислових виробництв принципи обліку відходів, які не можна ігнорувати, оскільки це може привести до втрати частини інформації, а, значить, до неефективності процесу управління ними. До них слід зарахувати:

- обов'язковість оприбуткування;
- чіткий облік руху;
- науково обґрунтовану оцінку;
- облік процесу переробки;
- облік процесу реалізації;
- розрахунок впливу величини та вартості відходів на величину валових витрат, які належать до основних продуктів;
- облік ефективності використання відходів.

На жаль, жоден з перелічених принципів у національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" практично не описаний (за винятком витрат на збут). У положенні (стандарті) 9 "Запаси" поняття "виробничі відходи", як таке, взагалі не вживається.

Обов'язковість оприбуткування відходів з виробництва є однією з умов їх подальшого ефективного використання. Крім

того, повнота оприбуткування має безпосередній вплив на зниження витрат, пов'язаних з виробництвом основної продукції. При цьому, однак, необхідно максимально узгодити процес документування фактів виникнення відходів з особливостями технології та використовуваною технічною документацією. Можна також зробити висновок, що реалізація принципу обов'язковості оприбутковування відходів насамперед передбачає розробку окремого облікового документа. При цьому, відповідну інформацію необхідно зафіксувати в розрізі, який дає змогу надалі формувати дані про загальну величину відходів за видами продукції (а за необхідності – і за місцями їх виникнення).

Разом з тим, у послідовності документування відходів у ряді виробництв є відмінності. Зокрема, на одних з них одержання відходів спочатку документується приймально-здавальними накладними; потім їх кількість заноситься в первинну технологічну документацію. На інших виробництвах існує зворотний порядок: спочатку робиться запис у технологічних документах, а вже потім складається приймально-здавальна накладна. Крім того, є виробництва, в яких величина одержуваних відходів визначається лише розрахунковим способом, а оприбутковуються вони тільки при транспортуванні до місць зберігання або ж до споживачів.

Виходячи із зазначеного вище, є, на наш погляд, потреба розглянути особливості оприбуткування відходів хоча би в окремих найбільш відходомістких виробництвах. Наприклад, у чорній металургії при виробництві 1 т чавуна одержують 6-7 кг відходів, 1 т сталі – 30-40 кг і 1 т прокату – 250-280 кг [64, с. 106]. При відображенні їх величини в обліку, разом з тим, є певні, на думку автора, проблеми. Наприклад, у доменному виробництві шлак як використовуваний, так і не використовуваний (до речі, він не має грошової оцінки) належить до попутної продукції, а в прокатному – до відходів. Тоді, як згідно із запропонованим нами принципом поділу продуктів на основні та попутні шлак і в доменному, і в прокатному цехах необхідно вважати відходом виробництва. На відміну від основного продукту доменного виробництва – чавуну, який оприбутковується шляхом зважування і виписки здавальних накладних, відходи як у

технологічному, так і в бухгалтерському обліку в момент їх виникнення оперативно не відображаються. До речі, аналогічно відбувається оприбуткування відходів, які знаходяться у твердому агрегатному стані, відбувається і в хімічній промисловості. На жаль, існуючий порядок оприбуткування відходів не в момент їх виникнення, а лише у процесі транспортування до місця подальшого використання, має серйозні недоліки. Насамперед це призводить до їх незадовільного збору та зберігання через відсутність матеріально-відповідальних осіб. Крім того, в таких умовах неможливо організувати контроль за ефективним використанням основних матеріалів шляхом зіставлення фактично одержаної кількості відходів з їх технологічно неминучою кількістю.

На підприємствах металообробки, за підрахунками економістів на кожну тонну використаного металу одержують до 190 кг відходів [64, с. 106]. Вони, на відміну від чорної металургії, оперативно фіксуються з допомогою (у більшості випадків) оперативно-технічного обліку.

Велику кількість цінних відходів одержують і на підприємствах харчової промисловості. Наприклад, при виробництві цукру з буряку вихід бурякового жому становить 80-85% вихідної сировини, а в масложировому виробництві при переробці насіння соняшнику одержують 90% відходів. На думку автора, тут теж існують описані вище проблеми, як зарахування тих чи інших цінностей до побічної продукції або до виробничих відходів (наприклад, жому і меляси) та їх поточного обліку.

Аналогічні проблеми існують і в інших виробництвах.

Слід мати на увазі, що бухгалтерський облік виробничих відходів не має обмежуватись лише їх оприбуткуванням з виробництва. Важливою управлінською інформацією при цьому є дані про наявність відходів на складі (чи в інших місцях зберігання). Бухгалтерія мала би формувати інформацію про величину та вартість відходів за їх видами, видами продукції чи матеріалами, з яких вони одержані, місцями виникнення та й взагалі – про їх рух. Щодо останнього, то очевидно, що для цього необхідний додатковий реєстр для їх аналітичного обліку.

Беручи до уваги вище зазначене, у свій час нами була запропонована для обліку руху відходів спеціальна відомість (форма 1) [39, с. 27]. Ця пропозиція і через роки не втратила актуальності. Перевагою пропонованого документа, на наш погляд, є те, що відомість, власне, представляє собою кількісний і вартісний баланс відходів.

Окрім проблем, які існують на рівні аналітичного обліку виробничих відходів, є й проблеми, пов'язані з узагальненням їх величини в системі синтетичних рахунків. Зокрема, при їх оприбуткуванні та використанні задіяні декілька рахунків бухгалтерського обліку. Очевидно, що відсутність окремого рахунка для цієї мети не сприяє покращенню процесу управління відходами. Тому ще й раніше в економічній літературі були пропозиції щодо необхідності запровадження окремого синтетичного рахунка, який можна було би назвати "Відходи виробництва". За його дебетом мало би відображатись надходження відходів з виробництва чи з інших джерел, а за кредитом – їх подальше використання. До речі, ще у 1989 році Л. І. Васильєва та Т. С. Булдаєва рекомендували використати для цієї мети рахунок № 11, назвавши його "Вторинні матеріальні ресурси". До цього рахунка запропоновано також відкрити два субрахунки: 1. "Відходи виробництва"; 2 "Відходи споживання". Таким чином, кожний субрахунок буде відображати особливості утворення та використання відходів за видами й однорідними джерелами їх формування [22, с. 36]. На наш погляд, такий рахунок можна було ввести додатково у класі 2 "Запаси" діючого в даний час плану рахунків бухгалтерського обліку.

Важливий момент управління виробничими відходами – їх науково обґрунтована оцінка, тобто переведення з кількісного вимірника у вартісний. Як показує практика, методи оцінки виробничих запасів (а виробничі відходи належать саме до них), зазначені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 "Виробничі запаси", для визначення вартості відходів не підходять, оскільки останні придбані за плату, а не одержані підприємством безплатно (їх поява пов'язана з понесенням витрат).

\_\_\_\_\_ підприємство

**ВІДОМІСТЬ**  
обліку руху виробничих відходів за \_\_\_\_\_ місяць 20\_\_ р.

| Назва від-ходу | Залишок на початок звітного періоду |      | Використано                      |                                  |                            |                           |                       |                        | Залишок на кінець звітного періоду |      |        |      |        |      |        |      |
|----------------|-------------------------------------|------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------|---------------------------|-----------------------|------------------------|------------------------------------|------|--------|------|--------|------|--------|------|
|                | К-ість                              | Сума | Оприбутко-вано за звітній період | у виробництві основної продукції | Переробле-но у нові вироби | На інші виробничі потреби | Втрати при реалізації | Реалізовано на сторону | К-ість                             | Сума |        |      |        |      |        |      |
| 1              | 2                                   | 3    | 4                                | 5                                | 6                          | 7                         | 8                     | 9                      | 10                                 | 11   | 12     | 13   | 14     | 15   | 16     | 17   |
|                |                                     |      | К-ість                           | Сума                             | К-ість                     | Сума                      | К-ість                | Сума                   | К-ість                             | Сума | К-ість | Сума | К-ість | Сума | К-ість | Сума |

Пунктом 10 зазначеного вище Положення (стандарту) первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами, визнається їхня виробнича собівартість. Хоч виробничі відходи і належать до таких запасів, однак їхня собівартість не визначається. Не вирішують проблеми і доповнення до змісту у Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Зокрема, пункт 12 зазначеного вище документа доповнено реченням такого змісту: "Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, встановленому у пункті 11 цього Положення (стандарту)". Проте ж у пункті 11 мова йде лише про супутню продукцію, а не про відходи.

Очевидно, що на базовому рівні ціна відходів має встановлюватись з врахуванням вмісту у них поживних речовин, значення в економіці країни, дефіцитності тощо. Однак в основу ринкової оцінки виробничих відходів промислових підприємств має бути, на наш погляд, покладено принцип можливості їх подальшого використання з найвищою економічною вигодою.

Підсумовуючи сказане, слід зазначити, що в умовах функціонування ринкових відносин в економіці України, коли основною метою виробництва є мінімізація витрат з метою одержання максимуму прибутку, роль контролю за виробничими відходами зростає. Однак, на жаль, дослідження з питань методології, методики й організації обліку відходів у вітчизняній економічній літературі практично не проводились. Автор вважає, що дана проблема могла б стати об'єктом подальшого обговорення.



## РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

### 3.1. Суть, об'єкти та місце контролю у ринковій економіці

Ефективне функціонування матеріального виробництва у ринковій економіці неможливе без постійного аналізу організаційно-економічних механізмів управління ним. Важливим елементом виконання різнопланових завдань й аналізування їх результатів при цьому є контроль, процес якого у матеріальному виробництві має складний і багатогранний характер.

Проблеми теорії й практики фінансового контролю, незалежно від типу суспільно-економічної формації, завжди були в центрі уваги економістів. Ось неповний перелік вітчизняних вчених, які зробили найсуттєвіший внесок у формування системної концепції економічного контролю: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, Н. Г. Виговська, В. А. Дерій, Н. І. Дорош, Є. В. Калюга, Л. М. Крамаровський, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. Ф. Максимова, В. М. Мурашко, Л. В. Нападовська, О. А. Петрик, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Л. Сухарева, Б. Ф. Усач, М. Г. Чумаченко, В. О. Шевчук.

Із зазначеного переліку вчених-економістів слід звернути особливу увагу на фундаментальні праці проф. В. О. Шевчука [168] та проф. В. Ф. Максимової [91], а також колективну монографію за редакцією проф. Є. В. Мниха<sup>51</sup>.

Вагомі наукові здобутки відобразили у своїх роботах і російські економісти: В. Д. Андреев, М. П. Баришников, І. А. Белобжецький, С. І. Бобир, В. В. Бурцев, С. М. Бичкова, Н. Г. Гаджиев, А. В. Газарян, Е. Ю. Грачева, Г. І. Козлова, Є. О. Кочерін, М. В. Лапухін, О. С. Нарінський, В. І. Подольський, С. О. Стуков, В. П. Суйц, Л. Я. Хоріна та інші.

---

<sup>51</sup> Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: монографія / [Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук, О. В. Амеліна, В. П. Міняйло]; за ред. Є. В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. унів., 2011. – 452 с.

Проблема контролю була актуальною в усі часи. Це пояснюється тим, що право власності автоматично породжує право контролю над цією власністю. Слід пам'ятати, що контроль завжди був соціальною функцією, яка виникала в процесі усупільнення праці й обумовлена характером виробництва та розподілу продуктів [28, с. 364]. Так, крім певної ізольованості, невтручання в діяльність один одного, коли відносини контролю відсутні, відносини між двома й більше господарюючими індивідами можуть будуватися на засадах: втручання (пограбування, примушування працювати на когось тощо) або співпраці на засадах взаємодопомоги, кооперування і т. ін. З'являється необхідність використання адекватного механізму економіко-правового захисту діяльності індивіда від втручання ззовні [168, с. 9]. Польський економіст Я. Марецький ще в 1976 році розглядав контроль як "...інструмент управління, безпосередньо зв'язаний з цілою системою управління, завданням якої є верифікація складових і вибору джерел чи оцінювання реалізації планових завдань" [174, с. 12].

Українські економісти вважають: "Контроль у широкому розумінні – це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети.

Сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання" [41, с. 5-6].

У польській літературі, як вказує ще один польський економіст Болеслав Сівонь, часто зустрічаються інші дефініції, виходячи з яких, контроль як елемент функції управління передбачає:

- висвітлення фактичного стану (виконання);
- дослідження визначеного стану (обов'язкового);
- порівняння виконання з визначеним станом з метою визначення ступеня відповідності;
- з'ясування причин визначених відхилень виконання від визначеного стану [176, с. 28].

Н. Г. Виговська, досліджуючи цільову спрямованість системи контролю, конкретизує коло питань, що становлять зміст його теорії:

- визначення загальних вимог, котрі ставляться перед ним на певному етапі розвитку ринкових відносин;
- визначення місця контролю в системі економічних наук;
- визначення предмета, об'єкта та суб'єктів контролю;
- розробка й уточнення методів контролю;
- визначення принципів організації контролю [28, с. 365].

В економічній літературі існують різні думки про місце і значення контролю в управлінні підприємством. Він об'єднується з економічним аналізом, з обліком, не вводиться до складу функції управління, розглядається як самостійна функція управління тощо. Саме тому потрібно ще раз звернутися до теоретичної сторони питання, оскільки відповідь на нього має безпосереднє відношення до вирішення практичних завдань контролю взагалі [111, с. 9].

Вже згадувана нами Н. Г. Виговська вважає: “Загалом господарський контроль доцільно розглядати з двох позицій: у вузькому і широкому розумінні. У вузькому розумінні контроль пов'язується з будь-якою функцією управління, наприклад, з обліком, коли облік формує інформаційну базу для контролю. В такому разі контроль розуміють як перевірку діяльності когонебудь чи щонебудь. Більш широкий зміст у поняття “контроль в управлінні” закладається при його визначенні як перевірки дотримання та виконання нормативно поставлених завдань, планів і рішень” [28, с. 365].

Зазначене, на нашу думку, вимагає певного уточнення. Насамперед слід вести мову про контроль як функцію управління (широке розуміння) і як контрольну функцію бухгалтерського обліку (вузьке розуміння).

У свою чергу, в економічній літературі контроль – функцію управління трактують як економічний чи фінансовий. Хоч, очевидно, це одне і те ж. У практичній діяльності виокремлений і державний фінансовий контроль як різновид контролю фінансового, який здійснюється відповідними органами державної влади. Особливих наукових проблем при цьому не існує.

У свій час проф. В. О. Шевчук детально дослідив онтологічний (загальнобуттєвий) аспект сутності контролю. З таких позицій, на його думку, контроль слід тлумачити як властивість суспільно-господарського буття, тип відносин і вид діяльності, що дає змогу зробити відповідні визначення.

Контроль як властивість буття є різновидом зв'язку, зміст якого полягає у стеженні за перебігом економічних процесів для досягнення визначеної мети чи за станом економічних явищ для забезпечення рівноваги у суспільно-господарській сфері.

Контроль як тип відносин є ставленням суб'єкта до власної діяльності або до діяльності інших суб'єктів з точки зору дотримання певних норм.

Контроль як вид діяльності – це дії, зміст яких полягає у порівнянні кількох величин, що характеризують норми та ступінь їх досягнення.

Гносеологічний (пізнавальний) аспект контролю полягає в тому, що він є інструментом дослідження економічної реальності, яка пізнається у порівнянні. З гносеологічної точки зору контроль може бути витлумаченим у кількох пізнавальних вимірах, найважливішими з яких є його інтерпретація як проблеми, науки та освітньої дисципліни, що дає змогу сформулювати відповідні визначення.

Контроль як проблема – це сукупність концептуальних, теоретичних і прикладних завдань, що торкаються сутності, структури, функцій, організації, методики, технології, системного забезпечення контролю тощо, які є повністю або частково не вирішеними.

Контроль як наука – це множина здобутих шляхом спеціального цілеспрямованого дослідження, систематизованих і відповідним чином організованих знань, які є предметом і наслідком діяльності певного кола дослідників.

Контроль як освітня дисципліна є сукупністю знань, що ними повинні володіти фахівці, діяльність яких полягає у виконанні контрольних функцій або пов'язана з організацією їх здійснення.

З управлінської (кібернетичної) точки зору контроль можна інтерпретувати як функцію, підсистему, процес менеджменту і дати відповідні визначення [168, с. 12-13]. При цьому очевидно,

що система бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язана з економічним контролем через свій продукт – інформаційні потоки, без якого останній, на наше глибоке переконання, функціонувати не може.

Набагато складніше розглядати контрольну функцію бухгалтерського обліку, яка має історичне коріння. Зокрема, розглядаючи юридичні аспекти дослідження теорії бухгалтерського обліку представниками тосканської школи бухгалтерів, відомий російський економіст Я. В. Соколов згадує одного з великих економістів-фахівців з обліку ХІХ століття Джузеппе Россі (1845-1921). Саме останній переконував колег, що "...все, що стосується обліку на підприємстві, визначає три функції:

1) уважність – передбачає спостереження головного бухгалтера за тим, як підлеглі йому особи виконують свою роботу;

2) зіставлення (колація) – вимагає виявлення адекватності інформаційних потоків тому, що насправді має місце в господарстві;

3) контроль – зобов'язує аналізувати інформацію про господарську діяльність, трансформуючи облікові дані до рівня виконавців" [137, с. 124].

Італійський вчений Джемепе Борначіні, зазначаючи, що бухгалтерія – мистецтво ведення, передбачення і регулювання адміністративних розпоряджень, одночасно чітко констатує: "Контроль – ось істинна функція обліку" [137, с. 114].

Згідно з дослідженнями Н. Г. Виговської, прихильниками ототожнення функції контролю і бухгалтерського обліку були представники німецької наукової школи Ф. Гюглі, А. Кальмес, Ф. Ляйтнер, Г. Нікліш, І. Шер та інші. Вони проголошували позицію щодо застосування елементів методу бухгалтерського обліку як науки в реалізації контрольних засад, а бухгалтерію вважали реалізатором функції внутрішньогосподарського контролю [27, с. 31]. Те, що бухгалтерський облік призначений не лише для відображення господарської діяльності, а й для контролю, вважали А. Ш. Маргуліс і К. З. Садиков [27, с. 50].

Таким чином, думка тих економістів, котрі вважають, що основною функцією бухгалтерського обліку все ж є збір,

форматування й опрацювання інформації для потреб управління виробничими процесами, фінансово-інвестиційною й інноваційною діяльністю тощо<sup>52</sup>, все ж вимагає суттєвої аргументації та нових доказів. Бо, як зазначав у своїй фундаментальній монографії із зазначених проблем проф. М. В. Кужельний, "...Наявність об'єктів обліку обумовлює появу і відповідних об'єктів контролю, оскільки в процесі виробничої та фінансово-господарської діяльності ними потрібно керувати, контролювати законність і доцільність економічних процесів та явищ. Об'єкти обліку тісно взаємозв'язані з об'єктами контролю. У зв'язку з цим бувають об'єкти соціалістичного контролю двох видів: об'єкти контролю, які охоплені бухгалтерським обліком; об'єкти контролю як функції управління.

Об'єкти контролю, охоплені бухгалтерським обліком, збігаються з об'єктами обліку. Це й визначається тим, що бухгалтерський облік є і засобом контролю, і його об'єктом. Жодна господарська операція, відображена у бухгалтерському обліку, не знаходиться поза контролем, що забезпечується завдяки принципу подвійного запису та його контрольного значення, порівняльності даних синтетичного й аналітичного обліку, рівності активу та пасиву балансу, використанню працівниками обліку різноманітних прийомів і методів контролю тощо" [77, с. 6-7].

Не зважаючи на чітко висловлену думку, з наведеного змісту виникає декілька запитань. Насамперед бухгалтерія як виробничий підрозділ і головний бухгалтер як посадова особа не наділені повноваженнями з керівництва виробничими, фінансовими, інвестиційними процесами на підприємстві – це функції менеджменту. Сфера прийняття саме управлінських рішень на цьому рівні, на наш погляд, обмежена лише якісними параметрами ведення бухгалтерського обліку. Усе інше належить не до сфери контролю як такого, а до процесу формування (відображення) інформації, використання якої менеджерами дає змогу приймати ефективні управлінські рішення, спрямовані на оперативне усунення, як правило, негативних явищ.

---

<sup>52</sup> Автор у певній мірі теж підтримує зазначену тезу.

Таким чином, у ринковому середовищі контрольна функція бухгалтерського обліку, на наш погляд, обмежена якістю формування інформаційних масивів та правильності складання фінансової звітності, тобто контролем власної діяльності бухгалтерії як структурного підрозділу господарюючого суб'єкта. Бо, як зазначає акад. М. Г. Чумаченко, "...тісний взаємозв'язок обліку з контролем зовсім не означає, що облік включає в себе контроль, підміняє чи замінює його" [164, с. 66]. При цьому можна повністю погодитися з думкою О. А. Шпиґа, що "...концепція, котра ототожнює облік і контроль в сучасних умовах себе вичерпала і вже не відображає реальної дійсності, не відповідає сучасному розвитку теорії" [171, с. 35]. "Контрольна функція властива не для системи обліку, як помилково вважають бухгалтери, а виключно менеджерів різних рівнів... Основна мета контролю – отримання інформації про фактичний стан об'єкта спостереження та порівняння його з бажаним, знайти відхилення і прийняти рішення щодо їх усунення та подати команду виконавцям з метою отримання бажаного результату роботи.

Отже, контроль пов'язують з системою обліку лише в тому сенсі, що облік служить у якості механізму зворотного зв'язку в системі управління. Облік виконує лише сервісну функцію в системі менеджменту, який здійснює контроль на основі інформації про факти господарської діяльності, що здійснені в минулому, в реальному масштабі часу або будуть здійснені в перспективі" [126, с. 162-163].

Контрольна функція бухгалтерського обліку свого найбільшого розвитку досягла в умовах командно-адміністративної системи управління народним господарством, коли бухгалтер був державним контролером і міг навіть не виконувати наказ керівника господарюючого суб'єкта. Ситуація суттєво змінилася в процесі формування ринкової економіки, коли, як справедливо зазначають російські вчені О. С. Нарінський і Н. Г. Гаджієв, "...Багато заборонених раніше операцій, насамперед у сфері підприємництва і ринкового збору, стали нормальними явищами комерційного життя; тому робота, пов'язана з виявленням таких порушень, повністю припинилася" [105, с. 9].

Що стосується об'єктів контролю як функції управління, то вони, як справедливо зазначає проф. М. В. Кужельний, значно ширші. Вони охоплюють багато інших господарських процесів, явищ і дій, які виходять за межі контрольних функцій бухгалтерського обліку. До таких об'єктів належать: проекти планів економічного і соціального розвитку; проекти бюджетів, кошторисів; проектно-кошторисна документація; планування; нормування; цільові комплексні програми; комплексні системи управління якістю; нормативні акти й офіційні приписи міністерств і відомств; дії посадових осіб; якість роботи відділів і служб підприємства; планова, договірна і трудова дисципліна та ін. [77, с. 7].

Разом з тим, очевидно, що і в першому, і в другому випадках основним компонентом є облікова інформація, без якої ані контрольна функція бухгалтерського обліку, ані контроль як функція управління, в принципі, неможливі. Інакше кажучи, в центрі процесів стоїть бухгалтерський облік як особлива інформаційна система. Хоч Н. Г. Виговська вважає, що "...не лише система бухгалтерського обліку є інформаційним забезпеченням системи внутрішньогосподарського контролю. Наприклад, аналогічну функцію виконує зовнішня інформація з різноманітних джерел, яка надходить на підприємство. Тому такий елемент системи внутрішньогосподарського контролю, як система бухгалтерського обліку, доцільніше замінити на термін "інформація" або "інформаційне забезпечення" [27, с. 189].

Як вже зазначалося, економічний розвиток національної господарської системи загалом та кожного господарюючого суб'єкта зокрема зумовлює необхідність здійснення контролю як однієї з функцій управління. Одним із важливих видів контролю, який потребує подальшого вдосконалення та приведення у відповідність до вимог реальної ринкової економіки, є внутрішній економічний контроль.

На відміну від здебільшого статичного зовнішнього контролю, здійснюваного контролью-ревізійним управлінням, податковою інспекцією, аудиторськими фірмами, котрі запрограмовані на виконання підсумкового контролю за звітними показниками, внутрішній контроль має справу безпосередньо з



економічними процесами, використанням ресурсів і отриманням результатів [91, с. 7].

В управлінні внутрішній економічний контроль підтримує взаємодію, взаємозв'язок різних видів діяльності в межах підприємства й окремих його підрозділів, стимулює її ефективність, активно впливаючи на підконтрольні об'єкти. Кожна із функцій управління похідна від контролю, оскільки прийняття рішень – планових, організаційних, координаційних – ґрунтується на інформації, отриманій у результаті контролю. Контроль – основа не тільки для визначення чи уточнення цілей виконавчої діяльності, а й для стимулювання їх виконання, тобто контроль корелює дієвість.

Досліджуючи проблеми організаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю, Н. Г. Виговська наводить наступні передумови і причини створення у господарюючих суб'єктах служби внутрішнього контролю (див. схему, зображену на рис. 3.1).

Нині науковці використовують важливі для теорії та практики економічного контролю результати досліджень, що були отримані в різні роки попередниками, які так або інакше пов'язували із контролем вирішення локальних питань власних досліджень з проблем організації виробництва, фінансової діяльності, управління.

### **3.2. Концептуальні засади формування системи державного фінансового контролю**

Відомий вислів теоретика “світлого майбутнього” В. І. Леніна про роль обліку і контролю на етапі побудови соціалізму-комунізму дав підстави окремим економістам стверджувати про необхідність відмови у ринковому суспільстві від контролю як функції управління, оскільки на перший план при цьому виходить економічний аналіз.

Помилковість цього твердження очевидна, оскільки необхідність контролю ефективності використання власного майна та коштів впливає не лише з ментальності власника, а й насамперед із загальної філософії бізнесової діяльності.



Рис. 3.1. Причини та передумови створення служби внутрішньогосподарського контролю

Окрім того, перед процедурами економічного аналізу одержаних результатів необхідно провести ряд попередніх

процедур: спочатку визначити планові параметри господарської діяльності господарюючого суб'єкта, потім за допомогою обліку підрахувати фактичні результати, проконтролювати відхилення і лише за їх наявності приступати до аналізу причин і наслідків.

Як вже зазначалося, фінансовий контроль є важливою функцією управління національною економікою будь-якої суспільно-економічної формації. У процесі формування ринкових відносин в економіці України стає очевидним, що його традиційна система не може захистити не тільки інтереси нових власників, але навіть самої держави. В ринкових умовах відбувається не спрощення, а ускладнення фінансової діяльності і, як наслідок, ускладнення й фінансового контролю, який об'єктивно властивий усім типам економіки, в тому числі і ринковій.

Тим більше, як справедливо зазначає проф. М. Білуха: "...Централізована система контрольних органів в Україні ліквідована. Натомість з'явилась значна кількість державних і громадських контрольних органів, які здійснюють контрольні заходи розрізнено, що приводить до паралелізму і завдає збитків суб'єктам господарювання, недодержання єдиної методології в організації та проведенні контролю" [5, с. 45]. До речі, про помилковість ліквідації органів народного контролю як єдиного контрольного центра соціалістичної держави при переході від командно-адміністративної до ринкової економіки ще у 1992 році стверджував російський економіст Ю. Н. Таралін. На його думку, їх потрібно було не ліквідувати, а реорганізувати. Цей процес повинен був здійснюватись синхронно зі змінами функцій управлінських ланок, функції яких виконували контрольні органи. Крім того, слід було керуватись основним правилом теорії управління, яке передбачає посилення централізованого контролю при децентралізації управління. Проста руйнація контрольної системи тягне за собою порушення управлінського процесу [151, с. 4]. Власне кажучи, сьогодення ситуація в більшості постсоціалістичних країн є наочним для того прикладом.

При цьому, як справедливо вказує Є. А. Кочегін, "...Контроль у системі управління не здійснюється автоматично.

Це сфера суб'єктивної творчості мільйонів керівників і спеціалістів, органів керівництва, трудових колективів, громадських і державних організацій, працюючих. Для розуміння справжньої ролі контролю необхідне його якісне відособлення і самостійний аналіз цієї сфери теорії і практики управління” [76, с. 6].

На жаль, більшість економістів обмежує сферу свого дослідження проблемами теорії і практики фінансового контролю лише на рівні господарюючих суб'єктів, не розглядаючи макрорівень, тобто державний фінансовий контроль.

Ще у 2001 році заступник Голови Рахункової палати України В. Мельничук справедливо, на нашу думку, зазначив, що стару всеосяжну систему державного контролю було зруйновано, а нової, яка відповідає би завданням побудови ринкової економіки, створено не було. “Це сталося, по-перше, під час реорганізації колишньої фінансової системи. У процесі виділення зі складу Міністерства фінансів податкової служби, державного казначейства, державної контрольно-ревізійної служби, прийняття законів і відповідних положень окремі контрольні функції просто були втрачені.

Наприклад, не відповідаючи за виконання бюджету, податкова служба отримала право надавати пільги та відстрочки у сплаті податків, навіть не погоджуючи ці питання з фінансовими органами, хоча саме вони відповідають за бюджет в цілому.

Мінфін і його органи на місцях втратили право контролювати діяльність і сплату податків державними та комунальними підприємствами, хоча їх власниками є держава та місцеві ради.

По суті, втрачено контроль і важелі впливу держави і на формування та використання коштів місцевих бюджетів.

По-друге, закони України “Про Рахункову палату”, “Про Державну контрольно-ревізійну службу”, про податкову, митну службу та інші визначили лише завдання та специфічні сфери діяльності цих контролюючих органів.

Загалом, поставлені чинним законодавством перед контролюючими органами завдання є вибілковими, розрізненими і такими, що не охоплюють усю сферу державних інтересів”.<sup>53</sup>

В. А. Дерій, маючи на увазі насамперед державний контроль, зазначив таке: "Економічний контроль в Україні, на наш погляд, формально здійснюється, проте щодо його ефективності маємо значні сумніви. Це, вважаємо, пов'язано з такими проблемами:

1) переважна більшість представників органів влади України не зацікавлена в ефективному економічному контролі, оскільки перебуває в корупційних зв'язках і змові між собою, що забезпечує для них кругову поруку;

2) законодавча база в Україні недосконала, а нерідко протекціоністська (на користь великого бізнесу), має багато неузгоджень і можливостей для уникнення або пом'якшення відповідальності за господарські порушення та економічні злочини;

3) в контролюючих органах влади (особливо в системі ДСПУ) значна плинність кадрів, пов'язана з високим рівнем стресових ситуацій, оцінкою роботи підлеглих за принципом особистої відданості керівникові та його приватної фінансової вигоди, проведенням дій, які часто суперечать елементарним нормам моралі та етики;

4) контролери і особи, яких перевіряють переважно від початку перевірки, домовляються про умови, за яких буде досягнутий "баланс інтересів";

5) на багатьох підприємств у контролюючих органах працюють люди, які одержують значні та постійні "гонорари", забезпечуючи для перших зменшення їхніх ризиків, пов'язаних із непередбачуваними перевітками, і невдало прихованими від контролерів господарських порушень та економічних злочинів;

6) відсутність єдиної для всіх контролюючих органів інформаційної бази про об'єкти контролю та результати проведених у них перевірок і достатності координації дій та взаєморозуміння між представниками цих органів"[44, с. 165].

---

<sup>53</sup> Мельничук В. Фінансовий контроль як необхідна складова державного управління / В. Мельничук // Голос України. – 2001. – № 159 (2659). – С. 4-5.

Очевидно, що для трансформації системи фінансового контролю до умов нового господарського середовища необхідно, на наш погляд, попередньо сформуванню його концепцію, визначивши при цьому роль і місце у ринковій економіці, коло виконуваних завдань та об'єкти.

При формуванні концептуальних засад державного фінансового контролю, на жаль, треба мати на увазі й такий важливий чинник, як громадську думку. Мова йде як про думку фахівців, так і про думку переважної більшості населення. Зокрема, перші з них активно проводять тезу, суть якої зводиться до того, що в умовах роздержавлення та формування нового класу власників потреба в державному контролі відпаде сама по собі разом з відмиранням адміністративно-командної системи управління народним господарством. Помилковість такої теорії, на наш погляд, у тому, що, по-перше, мова йде не про систему суцільного контролю взагалі, а про контроль за використанням коштів, які належать державі як одному з власників і, по-друге, за влучним висловом вже цитованого нами проф. Є.А. Кочегіна, "...в період застою фактично функціонувала не командно-адміністративна система управління, а командно-безконтрольна система". Що стосується формування окремими засобами масової інформації негативного ставлення широких верств населення до контролю взагалі як засобу покарання кого-небудь, то ця проблема, на жаль, існує і вимагає якнайшвидшого вирішення. І головне, що, на нашу думку, при цьому слід зробити негайно, то це кардинально змінити систему оцінки якості роботи контролюючих органів. Мова йде про відміну негласно встановлених планів щодо штрафів та додатково внесених сум як у державний бюджет, так і на власний розрахунковий рахунок. Саме ця обставина, на наш погляд, має визначальне значення у справі підвищення авторитету контролюючих органів, оскільки, за підрахунками економістів, близько 35% надходжень в державний бюджет стягується примусово [76, с. 5].

Досліджуючи проблеми теорії та практики фінансового контролю, насамперед слід чітко розмежувати рівні його організації. На нашу думку, таких рівнів є два: макро- та мікро-. На першому з них діє винятково державний фінансовий

контроль, а на другому – контроль господарський або, як вважають російські економісти Є. Ю. Грачова та Л. Я. Хоріна, недержавний фінансовий контроль, який поділяється на внутрішній (внутрішньофірмовий, корпоративний) та зовнішній (аудиторський). На їх думку, державний і недержавний види контролю, не зважаючи на подібність методів, суттєво відрізняються кінцевими цілями. Головна мета державного контролю – максималізувати надходження ресурсів у казну і мінімізувати державні витрати управління, а недержавного – навпаки, мінімізувати свої відрахування на користь держави й інші витрати з метою підвищення норми прибутку на вкладений капітал. Державний фінансовий контроль – комплексна і цілеспрямована система економіко-правових дій конкретних органів державної власності, що базуються на положеннях основних законів держави [36, с. 10-11].

Виходячи з наведеного, має право на існування судження ряду економістів щодо того, що зовнішні межі фінансового контролю визначаються нормами права. Проф. Є. В. Мних на Всеукраїнській науковій конференції “Фінансовий контроль в Україні: напрямки трансформації”, яка відбулася 22-24 квітня 2007 року у Тернополі, зокрема, зазначив таке: “...будь-який контроль може відбуватися виключно у правовому полі. Якщо нема чіткого, зрозумілого, системного правового поля, державний фінансовий контроль стає деструктивним. Бо будуть використовуватись усі недоліки правового поля і здійснюватись антидержавні фінансові дії. Що ми сьогодні й маємо. Один орган державної влади подає інформацію про зловживання у Міністерстві оборони на 12 млрд. грн. Це солідний орган фінансового контролю – КРУ. І в той же час ця справа не доводиться, а розбивається. То на якій підставі робилась заява про зловживання і які аргументи при цьому були подані?” [145, с. 164]. Про межі контролю говорив на зазначеній конференції й проф. М. С. Пушкар: “Коли ми говоримо про контроль, то завжди маємо на увазі, що є передбачення, план, прогноз, кошторис, його виконання. Співставляючи це, ви починаєте здійснювати контрольні функції так, як це гласить наш менеджмент.

Що цим контролем ми дуже зловживаємо, свідчить й те, що за недавно опублікованими експертними оцінками Україна посідає 125-е місце із 165-ти країн за рівнем економічної свободи.

Цю економічну свободу подавляє те, що у нас багато тих видів контролю і підприємці просто стогнуть. Заважають працювати: багато часу витрачається на обслуговування самих контролерів – різні пояснення, роз'яснення тощо. Виходячи з цього, нам все-таки треба задати межі для контролю” [145, с. 171].

Очевидно, що питання як об'єкта, так і суб'єкта державного фінансового контролю ще вимагає певного уточнення.

При цьому, разом з тим, треба мати на увазі правомірність дії державного фінансового контролю і на рівні господарюючих суб'єктів у якості представника держави як окремого власника та з метою перевірки правильності формування дохідної частини бюджетів усіх рівнів.

Таким чином, державний фінансовий контроль у сучасних умовах розвивається за двома напрямками. Перший – це контроль держави за формуванням і ефективним використанням коштів державного бюджету та загальнодержавних цільових, позабюджетних фондів України. Другий – контроль держави за дотриманням вимог чинного законодавства для забезпечення законності, раціональності та дотримання фінансової дисципліни в процесі формування, розподілу, володіння, використання і відчуження активів, що належать державі [43, с. 3].

Окрім того, як справедливо зазначає І. Б. Стефанюк, “...державний фінансовий контроль підприємницької діяльності забезпечує стабільність ринкової економіки на мікрорівні, а відтак суттєво впливає на макроекономічну рівновагу, фінансову безпеку, створення умов для чесної конкуренції і захисту прав власників. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності покликаний забезпечити дотримання правил щодо створення суб'єктів підприємництва, проведення ними фінансових операцій відповідно до встановлених законодавством обмежуючих параметрів, законність джерел одержання доходів і правильність відображення їх в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, дотримання державних соціальних гарантій



та нормативів витрат, пов'язаних із забезпеченням екологічної та безпеки праці, повноту і своєчасність сплати податків та інших обов'язкових платежів, використання за призначенням одержаних державних коштів” [146, с. 6].

Виходячи з наведеного, навряд чи можна погодитись з думкою окремих економістів, що головне завдання державного фінансового контролю у будь-якому суспільстві – це насамперед контроль за цільовим використанням коштів платників податків, тобто коштів державного бюджету. Перелік його об'єктів набагато ширший і повинен охоплювати не лише операції з витрачання бюджетних коштів, але й процеси їх надходження у державну скарбницю. Так, уже згадуваний нами В. Мельничук вважає, що контроль має бути нерозривним по всьому бюджетному ланцюжку: з початку формування бюджетних запитів, затвердження відповідних бюджетів та кошторисів фінансування витрат, оплати рахунків і фактичного використання коштів.<sup>54</sup>

До речі, правильність цього підтверджується й історичним досвідом функціонування державного фінансового контролю, який виник для обслуговування публічного господарства в умовах існування фінансово-господарських відносин і з появою конституційної держави. Необхідність контролю, на думку російського економіста Б. Боголепова, продиктована постійно зростаючими розмірами господарства. Всяка влада мала потребу в упорядкованих фінансах. Цю потребу сильно відчувала й стара держава, оскільки зростання її доходів випереджувало розвиток дохідних джерел, а нестача у коштах часто була результатом фінансових негараздів [6, с. 32].

Виходячи із зазначеного, можна повністю погодитись з такою тезою Н. Г. Виговської: “З допомогою фінансового контролю здійснюється втручання держави у внутрішньогосподарську діяльність юридичних і фізичних осіб” [27, с. 19].

Аналізуючи визначення фінансового контролю, наведені в економічній літературі, Н. Г. Виговська робить висновок, що

---

<sup>54</sup> Мельничук В. Фінансовий контроль як необхідна складова державного управління / В. Мельничук // Голос України. – 2001. – № 159. – С. 4-5.

єдиного тлумачення фінансового контролю не існує. Перша група вчених (Балабанов І. Т., Дробозіна Л. П., Борисов А. Б.) визначають фінансовий контроль як контроль за фінансовою діяльністю, перевірку організації фінансової роботи. Друга група стверджує, що фінансовий контроль є формою реалізації контрольної функції фінансів і, відповідно, є контролем за виробництвом, розподілом та використанням суспільного продукту і національного доходу. Третя група вчених наголошує на тому, що фінансовий контроль – підсистема, елемент, складова частина загального економічного контролю [27, с. 19-20]. На наш погляд, причина цього полягає насамперед у відсутності чіткого виокремлення функцій саме державного фінансового контролю.

Виходячи з цього, і повинна будуватись дієва вертикаль контролюючих органів, формуватись схема взаємодії та взаємоконтролю між ними.

Що стосується створення цілісної системи державного фінансового контролю, то насамперед слід чітко визначитись: хто, що контролює і хто, за що відповідає. Мова йде про визначення об'єктів контролю, або так званих центрів формування коштів і понесення затрат: державних чи підприємницьких структур. Очевидно, що при цьому одні структури мають контролювати лише процеси надходження коштів, інші – витрачання, а окремі – і те, й інше.

Як і в будь-якому процесі, насамперед важливо визначитись з головним координуючим органом, який має визначати методологічні та методичні засади державного фінансового контролю, діяльності окремих відомств і служб та їх координацію. В цьому контексті слід вказати на помилковість твердження проф. М.Т. Білухи про те, що головним координаційним центром фінансового контролю в державі Урядом визначена державна контрольно-ревізійна служба України [5, с. 45]. По-перше, її функції вузьчі і не охоплюють усіх об'єктів. Адже у законодавстві наголошено: “Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах,

державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому” [53]. По-друге, державна контрольно-ревізійна служба діє при Міністерстві фінансів України і безпосередньо йому підпорядковується, що практично виключає можливість контролю за останнім.<sup>55</sup>

На нашу думку, головним координуючим органом державного фінансового контролю в державі має бути організація з вищим статусом і ступенем незалежності. В його якості пропонується Рахункова палата, котра є постійно діючим органом контролю. Палата утворюється Верховною Радою України, їй підпорядкована і підзвітна. Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

Саме на неї, на нашу думку, потрібно покласти завдання відслідковувати в обов’язковому порядку рух коштів державного бюджету на виконання абсолютно всіх програм. При цьому, однак, слід законодавчо розширити та конкретизувати повноваження Рахункової палати в якості центрального органу фінансового контролю. Зокрема, в Законі “Про рахункову палату” необхідно чітко зазначити право на здійснення загального контролю за формуванням дохідної частини бюджетів усіх рівнів і, відповідно, діяльністю податкової адміністрації, оскільки в даний час у вище згаданому нормативному акті основне завдання палати сформульоване як “організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням...” [54].

Крім того, Рахункова палата має здійснювати і загальний контроль за надходженнями до бюджету коштів від приватизації майна державних підприємств. Оскільки в даному разі основним

---

<sup>55</sup> Згідно з Указом Президента України № 499/2011 від 23 квітня 2011 року КРУ перейменоване на Державну фінансову інспекцію України. При цьому повноваження новоствореного органу суттєво не змінилися.

контролюючим органом є Спеціальна контрольна комісія Верховної Ради з питань приватизації, то контрольні функції Рахункової Палати мали би, на наш погляд, зводитись лише до організації вибіркового перевірок або ж перевірок за окремими “сигналами”. При цьому контролю підлягає не лише рух коштів від окремих фізичних і юридичних осіб до державного бюджету, а й ефективність використання тієї їх частки коштів, яка залишається у розпорядженні регіональних відділень Фонду державного майна.

Об’єктом особливого контролю Рахункової палати є безпосередньо Міністерство фінансів, оскільки саме тут відбувається безпосередній розподіл державних коштів як за статтями державного бюджету, так і на окремі державні програми. Що стосується контролю за витрачанням державних коштів безпосередньо організаціями й установами, які повністю чи частково фінансуються з державного бюджету, то оперативний контроль за їх відпуском має бути покладений на органи Державного казначейства, а контроль за ефективністю безпосереднього використання – на головне контрольно-ревізійне управління Міністерства фінансів України та його структурні підрозділи в обласних і районних центрах. До речі, виходячи з того, що фінансовий контроль пронизує собою всі сфери фінансової діяльності, це дає змогу провести його основну класифікацію та поділ залежно від сфери на такі види, як бюджетний, податковий, страховий, банківський і валютний [36, с. 91]. Отже, мова йде про існування окремого бюджетного контролю.

Не менш важливою проблемою, вирішення якої дасть змогу встановити чіткість в організації контролю за ефективністю використання коштів, є законодавче регулювання напрямів витрачання позабюджетних коштів, тобто коштів, самостійно зароблених бюджетними організаціями і установами в результаті статутної діяльності. Не зважаючи на посилення останнім часом контролю за їх рухом з боку Державного казначейства, більшість керівників вважає такі кошти власними і, виходячи з цього, розпоряджаються ними на власний розсуд. Ми, однак, вважаємо, що навіть самостійно зароблені кошти є власністю держави,

оскільки зароблені вони з використанням саме державного майна та нематеріальних активів. Тому контроль за використанням позабюджетних коштів повинен бути, на наш погляд, таким, як і коштів, наданих організації з бюджету.

Таким чином, зазначене нами вище дає підстави зробити висновок про логічну незавершеність існуючої в даний час системи фінансового контролю в Україні. Саме розробка нових концептуальних засад та структурно-логічної схеми її організації, а в кінцевому підсумку – окремого Закону України “Про систему державного фінансового контролю” дасть змогу, на нашу думку, організувати дієвий контроль за рухом коштів державного бюджету на різних ієрархічних рівнях їх витрачання.

## ВИСНОВКИ

Системи бухгалтерського обліку й економічного контролю завжди формувались, виходячи з особливостей функціонування та вимог суспільно-економічних формацій, які вони обслуговують. Прийоми й методи обліку, які повною мірою відповідали вимогам рабовласницького суспільства, суспільство феодальне вже не зовсім влаштовують. Крупнотоварне (капіталістичне) виробництво вже ставить до бухгалтерського обліку набагато вищі вимоги щодо відображення його витрат і результатів, оскільки при цьому ціна втрат та упущень зростає. Що стосується формування системи так званого "соціалістичного" обліку, то цей процес відбувся з урахуванням двох моментів: загальнонародної форми власності і, відповідно, загальнодержавної системи контролю національного багатства. Не зважаючи на велику кількість публікацій з питань "переваг" соціалістичного обліку, очевидно, що, різниця між ним та так званим обліком капіталістичним полягає лише у відносинах власності. Адже об'єкти та суб'єкти ринку і ринкових відносин протистоять одне одному як рівнозначні величини, адже все, що має вартість, з одного боку, має свого правовласника – з іншого.

Об'єктом особливого дослідження вчених-економістів є розробка теоретичних і практичних засад зворотного процесу переорієнтації бухгалтерського обліку на задоволення вимог ринкової економіки. При цьому, автоматичне перенесення прийомів і методів ведення обліку в країнах з розвинутим ринковим середовищем на терени України недоцільне й нереальне, виходячи як з особливостей організації виробництва, економічних відносин між окремими господарюючими суб'єктами, так і з елементарної ментальності.

Очевидно, що існуюча в Україні система бухгалтерського обліку має пережити у недалекому майбутньому певні зміни. У свою чергу, вони можуть відбутися лише в тому разі, якщо буде напрацьована концепція, яка максимально враховуватиме усі зміни в економіці країни, які виникли останнім часом.

Дослідження реального стану ведення бухгалтерського обліку в господарюючих суб'єктах, нормативної бази його організації та основних наукових публікацій з питань

формування нової облікової концепції або її окремих елементів дало змогу зробити такі висновки:

1. Питання розвитку теорії бухгалтерського обліку слід розглядати в контексті загального його трансформування як системи, виходячи з вимог ринкової економіки.

2. Розробка концептуальних засад розвитку бухгалтерського обліку є складною роботою, вимагає аналізування сучасного стану обліку, уточнення організаційних і методологічних аспектів функціонування існуючої облікової системи в Україні та в інших країнах, визначення досягнень і розробки напрямів подальшого вдосконалення інформаційного забезпечення управління економікою України.

3. Концепція повинна стати основою для вирішення актуальних проблем бухгалтерського обліку. Досвід суб'єктів господарювання різних видів економічної діяльності в Україні показує, що ігнорування концептуальних питань – незалежно від того, яку вони мають назву: філософські основи, методологічний підхід тощо – не є нездоланною перепорою, але суттєво ускладнює й уповільнює вирішення конкретних проблем.

4. Концепція – панацея від усіх бід, пов'язаних з бухгалтерським обліком. Але й формальністю її формування теж аж ніяк не можна вважати, бо концепція більшістю українських енциклопедичних видань трактується як логічна система поглядів на конкретне явище, спосіб його тлумачення.

5. В процесі динамічного розвитку цих складних взаємопов'язаних між собою елементів, природно, виникають певні неузгодження, які в кінцевому підсумку призводять до погіршення фінансового результату. Інакше кажучи, функціонування економічної системи пов'язане з невизначеністю як самих суб'єктів підприємницької діяльності, так і окремих їх елементів, що призводить до появи певних ризиків.

6. Очевидно, що ризиками треба управляти, мінімізуючи при цьому їх негативний вплив на кінцеві фінансові результати господарюючих суб'єктів. Тому на ризики треба впливати. А для цього насамперед треба знати їх природу, для пізнання чого, у свою чергу, потрібна інформація.

7. Для формування належної інформаційної бази, наступне використання якої необхідне для прогнозного аналізування

ефективності заходів, спрямованих на усунення наслідків негативних ризиків, доцільно, на наш погляд, розробити спеціальний класифікатор причин ризиків. Для їх фіксації та контролю мусить бути й окрема система бухгалтерського обліку.

8. Реалізація функції бухгалтерського обліку в системі забезпечення економічної безпеки господарюючих суб'єктів вимагає проведення комплексу робіт, пов'язаних як з інформаційним забезпеченням управління економічними ризиками, так і з ризиками у самій системі бухгалтерського обліку.

При цьому досліджувати зазначену проблему слід у двох напрямках:

- бухгалтерський облік як інформаційна система, як база інформації для управління ризиками;
- ризики безпосередньо у системі бухгалтерського обліку в процесі формування інформаційних потоків.

9. Основою матеріального виробництва у будь-якій суспільно-економічній формації є капітал, який у своєму русі проходить процес виробництва й обігу. В сучасному розумінні капітал являє собою вартість активів, вільних від зобов'язань, оскільки це вартість активів, які в майбутньому не будуть спрямовані на врегулювання зобов'язань.

10. Для вдосконалення методики обліку важливо розуміти сутність таких елементів капіталу, як засоби і предмети праці, нематеріальні активи тощо.

11. Ефективне функціонування матеріального виробництва у ринковій економіці неможливе без постійного аналізу організаційно-економічних механізмів управління ним. Важливим елементом виконання різнопланових завдань й аналізування їх результатів при цьому є контроль, процес якого у матеріальному виробництві має складний і багатогранний характер. При цьому слід вести мову про контроль як функцію управління (широке розуміння) і як контрольну функцію бухгалтерського обліку (вузьке розуміння).

12. Досліджуючи проблеми теорії та практики фінансового контролю, насамперед слід чітко розмежувати рівні його організації. На нашу думку, таких рівнів є два: макро- та мікро-. На першому з них діє винятково державний фінансовий



контроль, а на другому – контроль господарський, або недержавний фінансовий контроль, який поділяється на внутрішній (внутрішньофірмовий, корпоративний) та зовнішній (аудиторський). Державний і недержавний види контролю, не зважаючи на подібність методів, суттєво відрізняються кінцевими цілями. Головна мета державного контролю – максималізувати надходження ресурсів у казну і мінімізувати державні витрати управління, а недержавного – навпаки, мінімізувати свої відрахування на користь держави й інші витрати з метою підвищення норми прибутку на вкладений капітал. Державний фінансовий контроль – комплексна і цілеспрямована система економіко-правових дій конкретних органів державної власності, що базуються на положеннях основних законів держави.

13. Для дієвого контролю за рухом коштів державного бюджету на різних ієрархічних рівнях їх витрачання доцільно розробити нові концептуальні засади та структурно-логічну схему його організації, а в кінцевому підсумку – окремий Закон України “Про систему державного фінансового контролю”.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Атамас П. Аналіз і оцінка пропозицій з удосконалення плану рахунків / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 3-16.
3. Бажал Ю. Економічна теорія технологічних змін / Ю. Бажал. – К.: Заповіт, 1996. – 238 с.
4. Берсуцкий Я.Г. Информационная система управления предприятием / Я.Г. Берсуцкий. – К.: Наукова думка, 1986. – 168 с.
5. Білуха М. Стандарти державного фінансового контролю / М. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 11. – С. 45-48.
6. Боголепов М. Государственный контроль / М. Боголепов // Контроллинг. – 1991. – № 2. – С. 32-37.
7. Большая Советская Энциклопедия: [Электронная версия]. – М.: Большая Сов. Энцикл., 2003.
8. Бондар О. До питання оцінки основних засобів підприємства в бухгалтерському обліку / О. Бондар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 23-28.
9. Борисова З.Н. Теоретические основы принятия рискованных решений в процессе управления на объектах экономической деятельности [Электронный ресурс] / З.Н. Борисова. – Режим доступа: [www.m-economy.ru/number.php3?artid](http://www.m-economy.ru/number.php3?artid).
10. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45-53.
11. Бородкин А. С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета / А. С. Бородкин. – К.: Вища школа, 1975. – 233 с.
12. Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета / М. А. Булатов. – М.: Экзамен, 2003. – 256 с.
13. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 328 с.

14. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / Ф. Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП “РУТА”, 2002. – 544 с.

15. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Ч. 2 / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.

16. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 324 с.

17. Бутинец Ф. Ф. Управленческий учет: есть ли такой? / Ф. Ф. Бутинец // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля. – Брест – Житомир: 2004. – С. 53-82.

18. Бутинець Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20-29.

19. Валуев Б. И. О целях, задачах и принципах управленческой ориентации учета / Б. И. Валуев // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2003. – № 2. – С. 61-66.

20. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности / Б. И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

21. Валуев Б. И. Стратегический управленческий учет – очередной миф / Б. И. Валуев // Формування ринкової економіки в Україні. Спецвип. 15, Ч. 2. – Львів: Інтереко, 2005. – С. 9-13.

22. Васильева Л. И. Учет вторичных ресурсов промышленного предприятия / Л. И. Васильева, Т. С. Булдаева // Бухгалтерский учет. – 1989. – № 4. – С. 33-37.

23. Вахрушина М. А. Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования, практика применения / М. А. Вахрушина, Е. Е. Лялькова. – М.: Экономистъ, 2008. – 205 с.

24. Верига Ю. А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. – Ч. 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: моногр. / Ю. А. Верига, С. М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.

25. Верченко П. І. Багатокритеріальність і динаміка економічного ризику (моделі та методи) / П. І. Верченко. – К.:

КНЕУ, 2006. – 272 с.

26. Вечканов Г. С. Микроэкономика / Г. С. Вечканов, Г. Р. Вечканова. – СПб: Питер, 2003. – 368 с.

27. Виговська Н. Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.

28. Выговская Н. Г. Основные элементы системы внутривладельческого контроля // Очерки по бухгалтерскому учету и контролю: моногр. / Н. Г. Выговская. – Житомир: ЧП «Рута», 2005. – 444 с.

29. Галаган А. М. Основы общего счетоведения / А. М. Галаган. – М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 320 с.

30. Глухов В. В. Экономика знаний / В. В. Глухов, С. Б. Коробко, Т. В. Маринина. – СПб: 2003. – 528 с.]

31. Голов С. Бухгалтерский учет: воспоминания о будущем / С. Голов // Бухгалтерия. – 2005. – № 29 (652). – С. 10-17.

32. Голов С. Бухгалтерський облік: від рахівництва до інтегрованої інформаційної системи / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 5. – С. 9-17.

33. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 42-54.

34. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 3-13.

35. Головизнина А. Т. Теория бухгалтерского учета / А. Т. Головизнина, О. И. Архипова. – М.: Кнорус, 2004. – 168 с.

36. Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль / Е. Ю. Грачева, Л. Я. Хорина. – М.: Проспект, 2005. – 272 с.

37. Гуляев Н. С. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах / Н. С. Гуляев, Л. Н. Ветрова. – М.: КНОРУС, 2004. – 144 с.

38. Гуцайлюк З. В. Учет в управлении предприятиями и объединениями пищевой промышленности / З. В. Гуцайлюк. – М.: Агропромиздат, 1988. – 160 с.

39. Гуцайлюк З. В. Учет и контроль производственных отходов / З. В. Гуцайлюк. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 79 с.
40. Гуцайлюк З. В. Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности / З. В. Гуцайлюк. – К.: Техніка, 1983. – 104 с.
41. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
42. Давидюк Т. В. Екологічний, інтелектуальний і людський капітал в теорії бухгалтерського обліку: Монографія / Т. В. Давидюк, І. В. Замула, С. Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 480 с.
43. Державний фінансовий контроль: навч.-метод. пос. – К.: КНЕУ, 2006. – 408 с.
44. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку і контролю: моногр. / В. А. Дерій. – Тернопіль: Економічна думка, 2009. – 2009. – 272 с.
45. Дерлоу Д. Ключові управлінські рішення. Технологія прийняття рішень / Д. Дерлоу. – К.: Всеуито: Наукова думка, 2001. – 242 с.
46. Довгопол Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 3-13.
47. Драбенко В. А. Актуальные вопросы оценки рисков в бизнесе и их учет в деятельности [Электронный ресурс] / В.А. Драбенко. – Режим доступа: [www.m-economy.ru/art.php3?artid=26096/](http://www.m-economy.ru/art.php3?artid=26096/).
48. Економіка України: реалії, перспективи розвитку ринкових відносин. Т. 20. – К., 2000. – 726 с.
49. Економічна енциклопедія. Т.2. – К.: Академія, 2001. – 848 с.
50. Економічна енциклопедія. Т. 3. – К.: Академія. – 2002. – 952 с.
51. Жебка В.В. Математичні методи моделювання економічних систем і процесів / В.В. Жебка, В. В. Левченко, О. Л. Лещинський. – К.: Дельта, 2006. – 272 с.

52. Загородній А.Г. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання: моногр. / А. Г. Загородній, Л. М. Пилипенко. – Львів: ЗУКЦ, 2010. – 232 с.

53. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, введений в дію Постановою ВР № 2940-ХІІ (2940-12) від 26.01.93 р. з наступними змінами та доповненнями.

54. Закон України “Про Рахункову палату”, введений в дію Постановою ВР № 316/96-ВР від 11.07.96 р. з наступними змінами та доповненнями.

55. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.

56. Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 52-58.

57. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет / В. Б. Ивашкевич. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.

58. Имаи М. Кайдзен: ключ к успеху японских компаний / Масааки Имаи. – 4-е изд. – М.: Альпина Паблишерз, 2009. – 276 с.

59. Інформаційні системи і технології в економіці / За ред. проф. В. С. Пономаренка. – К.: Академія, 2002. – 542 с.

60. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 352 с.

61. Как убить дракона // Бизнес. – 1998. – № 11. – С. 76.

62. Каллас К. Э. Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета / К. Э. Каллас. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 176 с.

63. Калюга Є. В. Фінансовий контроль у системі управління / Є. В. Калюга. – К.: Ельга Ніка-Центр, 2002. – 160 с.

64. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности / Под ред. А. Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1980. – 287 с.

65. Капіталізація економіки / За ред. В. М. Гейця та А. А. Гриценка. – К., 2007. – 220 с.

66. Карл Маркс. Капитал. Т. 2. – М.: Политиздат, 1984. – 650 с.
67. Карпова Т.П. Основы управленческого учета / Т.П. Карпова. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
68. Киевские ведомости. – 2002. – 26 февр.
69. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: науч. докл. / Г. Г. Кирейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 76 с.
70. Кірейцев Г. Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Г. Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 2 (24). – С. 103-108.
71. Кічор В. П. Економіко-математичне моделювання і прогнозування / В. П. Кічор, Р. В. Фещур, В. В.Козик, С. Й. Воробець, Н. Є. Селюченко. – Львів: Вид. Нац. ун. “Львівська політехніка”, 2007. – 156 с.
72. Контроллинг в бизнесе. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.
73. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 279 с.
74. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
75. Косолапов В. В. Информационно-логический анализ научного исследования / В. В. Косолапов. – К.: Наукова думка, 1968. – 361 с.
76. Кочегин Е. А. Децентрализация без потери контроля / Е. А. Кочегин // Контроллинг. – 1991. – № 1. – С. 6.
77. Кужельный Н. В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции / Н. В. Кужельный. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
78. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: монографія / С. А. Кузнецова. – Мелітополь: Таврійськ. держ. агротехнолог. ун., 2007. – 297 с.
79. Кузнецова С. Методологічні засади трансформації бухгалтерського обліку як напрям розвитку інформатизації

суспільства / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 23 – 27.

80. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник / А. Н. Кузьминский. – К.: Вища школа, 1990. – 311 с.

81. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.

82. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8-11.

83. Кундеус О. М. Облік та аналіз використання виробничих запасів: сучасний стан і перспективи розвитку (на прикладі підприємств скляної промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 / Кундеус Олександр Михайлович. – Тернопіль: 2002. – 18 с.

84. Ластовецький В. Чи можна удосконалювати те, чого немає? / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3. – С. 63-64.

85. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 4. – С. 40-45.

86. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 / Легенчук Сергій Федорович. – Київ: 2006. – 22 с.

87. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: 08.00.09 / Ловінська Людмила Геннадіївна. – Київ: 2007. – 29 с.

88. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: моногр. / Л. Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.

89. Лоханова Н. О. Розвиток системи бухгалтерського обліку в Україні – проблеми і перспективи / Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики / Н. О. Лоханова. – К.: КНЕУ, 2010. – С. 77-78.

90. Макаров В. Г. Теоретические основы бухгалтерского



учета / В. Г. Макаров. – М.: Финансы, 1978. – 159 с.

91. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: моногр. / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.

92. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: моногр. / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

93. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга; Ін. змісту і методів навч., Житомир. Інженер.-технол. ін-т; ред. Ф. Ф. Бутинець. – Житомир, 1998. – 383 с.

94. Маркарян К. В. Закон сохранения капитала / К. В. Маркарян. – М.: Едиториал УРСС, 2004. – 32 с.

95. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3. – С. 3-13.

96. Мех Я. В. Інформаційне забезпечення управління внутрішніми резервами підприємства / Я. В. Мех. – Тернопіль: Синтез-Поліграф, 2003. – 324 с.

97. Мних Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. В. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 55-61.

98. Моссаковський В. Концепція обліку в Україні/ В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 8-13.

99. Моссаковський В. Невирішені питання обліку непоточних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 17-28.

100. Моссаковський В. Облік нематеріальних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 8-17.

101. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: учебн. / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера. Под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 66 с.

102. Нападовська Л. Проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 9. – С. 33-38.

103. Нападовська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
104. Нарібаєв К. Н. Організація бухгалтерського учета в США / К. Н. Нарібаєв. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
105. Наринский А. С. Контроль в условиях рыночной экономики / А. С. Наринский, Н. Г. Гаджиев. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 176 с.
106. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів / Г. Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 23-30.
107. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет: науч.-практ.изд./ О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
108. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П. П. Німчинов. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.
109. НОТ менеджмента. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЗАО «Журнал Эксперт», 2001. – 656 с.
110. Олексюк О. Інтелектуальний капітал – основний чинник інноваційних систем освіти // Збірка матеріалів до регіональної науково-методичної конференції «Технологія інноваційного пошуку в системі вищої освіти»/ О. Олексюк, В. Олейко. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – С. 12-14.
111. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / [Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, Е. Л. Зернов и др.] – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
112. Основи економічної теорії / за ред. проф. С. В. Мочерного. – Тернопіль: АТ «ТАРНЕКС», 1993. – 688 с.
113. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
114. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В. Ф. Палий. – М.: Финансы, 1975. – 160 с.
115. Палий В. Ф. Введение в теорию бухгалтерського учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. - М.: Финансы, 1979. – 304 с.
116. Палий В. Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М.: Аскери, 1999. – 352 с.

117. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 86 с.
118. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с.
119. Пальчук В. П. Совершенствование учета материальных затрат бродильных производств / В. П. Пальчук // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 2. – С. 28-31.
120. Петрук А. М. Теоретико-методологические основы развития бухгалтерского учета в трансформационной экономике // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля / А. М. Петрук. – Брест – Житомир, 2004. – С. 191-210.
121. Пирогов Н. Л. Вторичные ресурсы: эффективность, опыт, перспективы / Н. Л. Пирогов, С. П. Сушон, А. Г. Завалко. – М.: Экономика, 1987. – 99 с.
122. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 12. – С. 40-42.
123. Положения по бухгалтерскому учету. – изд. 3-е, доп. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. – 256 с.
124. Попова Л. В. Контроллинг/ Л. В. Попова, Р. Е. Исакова, Т. А. Головина. – М.: Дело и Сервис, 2003. – 192 с.
125. Попов Н. У. Математический метод бухгалтерии / Н. У. Попов. – Красноярск: Типолитография М. Я. Кохановской. – 1906. – 264 с.
126. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: моногр. / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.
127. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр. / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
128. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
129. Пушкар М. С. Філософія обліку / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 160 с.
130. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи

обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 152 с.

131. Пятов М. Л. Бухгалтерский учет для принятия управленческих решений / М.Л. Пятов. – М.: ООО “ІС-Паблішинг”, 2009. – 268 с.

132. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / М. Х. Розовский. – М.: Аудит, 1998. – 616 с.

133. Райзберг Б. А. Курс управления экономикой / Б. А. Райзберг. – Санкт-Петербург: Питер, 2003. – 528 с.

134. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе / Э. Райс. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. – 362 с.

135. Рашитов Р. С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете / Р. С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.

136. Сікора І. Особливості методики оцінки оборотних активів на виробничих підприємствах / І. Сікора // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 9. – С. 13-18.

137. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

138. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 495 с.

139. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1991. – 400 с.

140. Соколов Я. В. Бухгалтер – профессия молодых / Я. В. Соколов, С. А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 126 с.

141. Сопко В. Деякі питання термінології та класифікації засобів праці / В. Сопко, В. Карєв // Бухгалтерський облік і аудит – 2006. – № 3. – С. 11-15.

142. Сопко В. В. Економіко-правові основи й напрями уніфікації і адаптації термінології бухгалтерського обліку та контролю для потреб міжнародної стандартизації / В. В. Сопко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 113-124.

143. Справочник бухгалтера и аудитора. под ред. Е. А. Мизиковского и Л. Г. Макаровой. – М.: Юристь, 2001. – 992 с.

144. Статистичний щорічник України за 2006 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К.: Консультант, 2007. – 552 с.

145. Стенограма Всеукраїнської наукової конференції “Фінансовий контроль в Україні: напрямки трансформації” (м. Тернопіль, Інститут економіки і підприємництва, 22-24 квітня 2007 року) // Галицький економічний вісник. – 2007. – № 3. – С. 159-189.

146. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / І. Б. Стефанюк. – К., 2002. – 16 с.

147. Стражев В. И. Оперативное управление предприятием: проблемы учета и анализа / В. И. Стражев. – Минск: Наука и техника, 1973. – 152 с.

148. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля / С. А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.

149. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: моногр. / За ред. докт. екон. наук, проф. М. С. Пушкаря. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 268 с.

150. Счетные теории А. М. Галагана в комментариях Я. В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.

151. Таралин Ю. Н. О контрольной системе Советов народных депутатов / Ю. Н. Таралин // Контроллинг. – 1992. – № 1. – С. 3-18.

152. Тесак О. В. Види і суть ризиків, притаманних взаємовідносинам машинобудівного підприємства / О. В. Тесак // Вісник національного університету “Львівська політехніка” “Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – 2009. – № 647. – С. 229-233.

153. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність / Л. Ткаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 11-18.

154. Уманців Г. Облікова інтерпретація інтелектуального капіталу в контексті становлення інформаційної економіки / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 9-15.

155. Уорд К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2002. – 448 с.

156. УСЕ: Універсал. словник-енцикл. [гол. ред. ради чл.-кор. НАНУ М. Попович]. – 4-е вид., перероб., доп. – К.: Тека, 2006. – 1432 с.

157. Хомин П. Я. Парадигма й контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу): моногр. / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.
158. Хрустальова В. В. Інтелектуальна власність в системі економічних відносин перехідної економіки України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.01.01 / В. В. Хрустальова. – К.: 1999. – 20 с.
159. Цыганков К. Ю. Очерки истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков. – М.: Бухгалтерский учет, 1004. – 376 с.
160. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М.: Магистр, 2007. – 462 с.
161. Чебан Т. Організаційні аспекти побуту бухгалтерії стратегічного типу / Т. Чебан, В. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 31-36.
162. Черкашин В. Все про інтелектуальну власність: закони про неї, її вартість, її формула / В. Черкашин // Галицькі контракти. – 1997. – № 8. – С. 58-60.
163. Чумаченко М. Управлінський облік в Україні / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47.
164. Чумаченко Н. Г. Экономический анализ и управление производством / Н. Г. Чумаченко. – К.: КИНХ, 1969. – 126 с.
165. Шайдуров Н. О. Бухгалтерский учет нематериальных активов в коммерческих организациях / Н. О. Шайдуров. – М., 2003. – 128 с.
166. Шапошников А. А. Классификационные модели в бухгалтерском учете / А.А. Шапошников. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 144 с.
167. Шевелев А. Е. Риски в бухгалтерском учете/ А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. – М.: КНОРУС, 2007. – 280 с.
168. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): моногр. / В. О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
169. Шегда А. В. Ризики в підприємстві: оцінювання та

управління / А. В. Шегда, М. В. Голованенко. – К.: Знання, 2008. – 271 с.

170. Шкарабан С. И. Оперативный экономический анализ в производственном объединении / С.И. Шкарабан. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 168 с.

171. Шпиг А. А. Еще раз о взаимосвязи бухгалтерського учета контроля (в порядке постановки вопроса) / А. А. Шпиг // Бухгалтерский учет. – 1980. - № 3. – С. 32 – 35.

172. Шрайбфедер Дж. Эффективное управление запасами / Дж. Шрайбфедер. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 304 с.

173. Шульман С. И. Проблемы теории и практики основных фондов в промышленности / С.И. Шульман. – Минск: 1980. – 401 с.

174. Marecki J. Zarys teorii kontroli gospodarczej / J. Marecki. – Warszawa: PWN, 1976. – 176 s.

175. Nowak E. Zaawansowana rachunkowość zarządcza / E. Nowak. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2009. – 337 s.

176. Sivon B. Kontrola kosztów działalności gospodarczej / B. Sivon. – Warszawa: PWE, 1988. – 188 s.

177. [http://gaap.ru/news/gaap\\_ifrs](http://gaap.ru/news/gaap_ifrs).

178. [http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/ideology/pv\\_026.htm](http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/ideology/pv_026.htm).