

**УДК 657**

**Шпак Валентин Аркадійович**

доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри обліку і оподаткування  
Київський кооперативний інститут бізнесу і права

**Шпак Валентин Аркадьевич**

доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой учета и налогообложения  
Киевский кооперативный институт бизнеса и права

**Valentin Shpak**

Doctor of Economics, professor,  
Head of the department of accounting and taxation  
Kyiv Cooperative Institute of Business and Law

**ПІДХОДИ ДО РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
ПОДХОДЫ К РАЗВИТИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
APPROACHES TO THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING**

**Анотація.** У статті досліджено шляхи розвитку бухгалтерського обліку як інформаційної системи управління суб'єктами господарювання із залученням широкого спектру знань з інших наукових дисциплін, зокрема, філософії, математики, теорії систем.

**Ключові слова:** метатеорія обліку, теорія та методологія обліку, математична інтерпретація технології бухгалтерського обліку, система бухгалтерського обліку.

**Аннотация.** В статье исследованы пути развития бухгалтерского учета как информационной системы управления субъектами хозяйствования с привлечением широкого спектра знаний из других научных дисциплин, в частности, философии, математики, теории систем.

**Ключевые слова:** метатеория учета, теория и методология учета, математическая интерпретация технологии бухгалтерского учета, система бухгалтерского учета.

**Summary.** In the article the ways of development of accounting as an information management system business entities with a wide range of knowledge from other disciplines, such as philosophy, mathematics, systems theory.

**Key words:** accounting metatheory, theory and methodology, mathematical interpretation of accounting technology accounting system.

**Постановка проблеми та аналіз наукових публікацій.** Сучасний розвиток науки про бухгалтерський облік ґрунтується на комплексному підході до досліджень його теорії та методології із залученням широкого спектру знань з інших наукових дисциплін, зокрема, філософії, математики, теорії систем тощо. Бухгалтерський облік у дослідженнях вчених постає вже не стільки як спосіб та засіб відображення фактів господарського життя і складання звітності, а як система оброблення та інтерпретації облікової інформації, що забезпечує прийняття управлінських рішень.

Зрушення у напрямку розвитку нових концепцій проявляються у збільшенні кількості досліджень з проблем теорії та методології бухгалтерського обліку. Слід відзначити монографії Н. М. Малюги "Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку", М. С. Пушкаря "Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія", "Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти)", С. Ф. Голова "Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку", колективу авторів під редакцією М. П. Войнаренка "Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики", інші публікації науково-практичного і навчально-методичного спрямування відомих вчених та молодих

науковців. Однак щодо фундаментальних концептуальних досліджень проблем теорії та методології бухгалтерського обліку за час, що минув після переходу України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, у вітчизняній обліковій науці ще досить мало.

**Метою статті** є дослідження напрямів та шляхів розвитку бухгалтерського обліку як інформаційної системи управління суб'єктами господарювання.

**Виклад основного матеріалу.** Філософський підхід до бухгалтерського обліку дає можливість дослідити першопричини, економічну сутність, логіку взаємозв'язку, співвідношення та інші суттєві характеристики (предмет, загальні принципи, методи тощо) таких фундаментальних облікових понять як теорія, система, методологія та організація бухгалтерського обліку. Досить влучну та лаконічну характеристику методології бухгалтерського обліку дав Г. Г. Кірейцев: "Методологія – це філософія науки, а методологія бухгалтерського обліку – це філософія бухгалтерської науки" [1, с.55].

Суттєвою проблемою подальшого розвитку бухгалтерського обліку, на наш погляд, є переважно консервативний підхід у розумінні місця та ролі бухгалтерського обліку в системі соціально-економічних відносин як способу відображення діяльності суб'єктів господарювання, яке ґрунтується на стереотипах минулого – сприйнятті бухгалтерського обліку скоріш як мистецтва, ремесла пов'язаного з обліком (рахівництво), а не науки (рахунковедення) з власною теорією та методологією обліку. На думку Н. М. Малюги: "Недостатня розробка наукових основ обліку, його теоретичної бази повинна привернути увагу молодих науковців, які в своїх дослідженнях будуть намагатись відійти від ремеслового характеру і забезпечити майбутнє науки про бухгалтерський облік через визначення його ролі в управлінській і соціально-економічній діяльності, обґрунтування його прогностичної функції" [2, с.113].

Розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку сприяє гармонізація вітчизняної облікової системи з міжнародною. Незважаючи на прагматичний підхід до розроблення основ методології та організації бухгалтерського обліку у П(С)БО, а також завдяки стандартизації облікових правил на основі МСФЗ, значно розширився понятійний апарат вітчизняного бухгалтерського обліку, суттєво змінились принципи і методи побудови та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Цілком очевидно, що розвиток бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язаний з розвитком його наукових теорій. У процесі розвитку теорії бухгалтерського обліку науковцями пропонуються різні парадигми, концепції обліку, що містять адекватні нинішнім реаліям та запитам моделі бухгалтерського обліку (стратегічний облік, креативний облік, соціальний облік, екологічний облік тощо). Відбувається накопичення і узагальнення знань емпіричним та індуктивним шляхом.

Проведений аналіз публікацій з проблеми розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку дає підстави вважати, що наукова думка поступово наближується до розроблення інтерпретації метамоделі бухгалтерського обліку, яка б пояснювала і відображала спільні риси та підходи до побудови підсистем бухгалтерського обліку. Можна сказати, що відбувається поступовий перехід від емпіричних та індуктивних до теоретичних та дедуктивних методів пізнання предмету дослідження.

Одним із цікавих у науковому плані напрямків розвитку бухгалтерського обліку вважаємо спроби розроблення метатеорії бухгалтерського обліку. Загальну характеристику метатеорії дає А. В. Соколов, який відзначає, що філософія – це метатеорія людського пізнання [3]. Більш конкретно стосовно метатеорії бухгалтерського обліку висловлюється Р. С. Рашитов, який підкреслює, що розвиток обліку у подальшому і його становлення пов'язані зі становленням його метатеорії [4]. Серед українських вчених цій проблемі приділив значну увагу М. С.

Пушкар у монографії "Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія", в якій він зазначає, що існуюча теорія так званого "бухгалтерського обліку" вичерпала свій інтелектуальний ресурс, відстає у розвитку від інших наук, залишилася на узбіччі науково-технічного прогресу. Тому ця робота (монографія "Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія") присвячена проблемі створення альтернативної парадигми теорії обліку – метатеорії бухгалтерського обліку. Теорія бухгалтерського обліку ізольована від досягнень таких наук, як теорія систем, теорія інформації, кібернетика, менеджмент, маркетинг, логістика тощо, і навіть від практики обліку, оскільки в останні роки розвивається управлінський і стратегічний облік, які потребують розроблення концептуальних основ, а теорія залишається байдужою до цих підсистем обліку, пояснюючи на примітивному науковому рівні функціонування лише підсистеми фінансового обліку [5]. С. Ф. Легенчук так пояснює важливість та значення розроблення метатеорії бухгалтерського обліку: "... ефективний розвиток бухгалтерського обліку можливий лише за наявності розробленої метатеорії, основна задача побудови якої зводиться до пошуку адекватної економічним умовам моделі бухгалтерського обліку" [6, с. 132].

Вважаємо, що сьогодні розроблення метатеорії бухгалтерського обліку є складною, можливо навіть малоперспективною справою, про що свідчить досить обережне ставлення інших вчених до дослідження цієї проблеми, проведеного у працях Р. С. Рашитова, М. С. Пушкаря. Хоча дослідження у цьому напрямку є корисними, оскільки вони сприяють розвитку наукової думки та дають перспективу розвитку власне теорії та методології бухгалтерського обліку. Метатеорія у загальному її сприйнятті – це теорія теорій, яка аналізує структуру, методи та властивості іншої теорії, предметом чи об'єктом наукового пізнання якої є сама теорія. Якщо філософію, математику і, меншою мірою, теорію систем, економічну теорію, які є науками з сильною версією теоретичних розробок, можна у певному сенсі вважати відповідно метатеоріями природничих та

суспільно-економічних наук, оскільки їхні теорії побудовані на дедуктивній основі, то сучасний стан теорії бухгалтерського обліку більшою мірою відповідає основам бухгалтерського обліку з вкрапленнями різних поглядів (парадигм), уявлень та ідей (концепцій), що пояснюють певні явища, процеси, взаємозв'язки між ними, ніж повноцінній теорії – вищій формі знання, яка дає цілісне уявлення про закономірності та суттєві зв'язки облікової системи. Якщо розмірковувати по-іншому, то відбувається підміна понять, коли теорію бухгалтерського обліку необхідно вважати метатеорією для теорій (фактично основ) фінансового, управлінського, податкового, стратегічного, креативного, соціального, екологічного та інших різновидів обліку.

М. Ю. Медведєв стосовно сучасного стану теорії бухгалтерського обліку зауважує: "Теорій створювалося просто неймовірна кількість, але всі вони "вигадувалися", а не "витягувалися з природи", як це робили і продовжують робити фізики, хіміки та представники інших професій – галузей діяльності, які не підпадають під сумнів як наукові дисципліни. Тільки уявіть, чого були б варті всі ці таблиці Менделєєва ..., якщо б вони базувалися не на можливості експериментального підтвердження, а на нормативних актах, як це має місце в бухгалтерському обліку! Однак "витягнути з природи" можна не тільки фізичну формулу, а й не менш "об'єктивний" закон обліку: як вже було сказано, вони проявляються неявним чином, але все ж таки проявляються, а тому їх пошуки не здаються нам безперспективним заняттям" [7].

Перспективним, на наш погляд, є залучення математичного понятійного апарату та підходів до обґрунтування засад бухгалтерського обліку. Спроби дати інваріантну математичну інтерпретацію системі бухгалтерського обліку здійснювались раніше А. П. Рудановським, І. П. Шером, Л. Ломбарді, Р. С. Рашитовим, пізніше О. І. Кольвахом та інш. Однак справа не рухалась далі, ніж застосування математичного підходу у моделюванні подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку.

Слушну думку щодо місця і ролі подвійного запису та кореспонденції рахунків у системі бухгалтерського обліку висловив В. В. Ковальов: "... бухгалтерський облік вчить найголовнішому, тому, що потрібно для успішного управління бізнесом – розумінню принципів організації, формування і циркулювання грошових потоків у фірмі. Бухгалтерські рахунки і проводки – лише інструмент, за допомогою якого ці потоки приводяться в систему" [8, с.123]. Хоча потрібно зауважити, що подвійний запис та рахунки бухгалтерського обліку залишаються специфічними та унікальними елементами методу бухгалтерського обліку, які є визначальним фактором впливу на методологію бухгалтерського обліку як науки та організацію бухгалтерського обліку як практичної діяльності.

Н. А. Блатов, розмірковуючи про перспективи розвитку теорії бухгалтерського обліку, наводить слова Мануїла Канта: "...у кожній науці стільки істини, скільки в ній математики" [9]. Розвиваючи цю тему, О. І. Кольвах зауважує: "Мова математики, як показує вся історія розвитку науки, має необхідну одноманітність у розумінні і більшу спільність в логічних судженнях і висновках, ніж просто професійна мова, близька до природної. Тому математична модель бухгалтерського обліку, незалежна від конкретних форм існування бухгалтерського обліку, але здатна набувати форми будь-якої з них, має перспективу бути зрозумілою та прийнятою фахівцями в будь-якій країні світу. Саме завдяки одноманітному та компактному математичному образу бухгалтерського обліку будуть зрозумілі спільність і відмінності між національними системами обліку, які і є каменем спотикання при переході на міжнародні стандарти" [10].

У працях О.І. Кольваха запропоновано математичну інтерпретацію технології бухгалтерського обліку на базі проблемно-орієнтованої системи засобів матричної алгебри, яку він визначив як ситуаційно-матрична бухгалтерія, в основу якої покладено такі елементи методу бухгалтерського обліку як кореспонденція рахунків та бухгалтерські

проведення, але при цьому вони представлені у вигляді математичних понять та елементарних операцій матричної алгебри.

Вважаємо, що інваріантна модель математичної інтерпретації технології оброблення облікової інформації при будь-яких алгоритмах (формах обліку, комп'ютерних програмах) облікових процедур, яка базується лише на подвійному записі, не може відображати всі аспекти бухгалтерської системи і бути основою загального обґрунтування цілісного уявлення про закономірності та суттєві зв'язки облікової системи загалом. Але певний позитив у розвиток теорії, методології та практики бухгалтерського обліку вона вносить, і це насамперед стосується комп'ютеризації обліку.

У сучасних дослідженнях дедалі більше привертає увагу системне сприйняття бухгалтерського обліку, яке дозволяє розглядати розвиток бухгалтерського обліку не тільки з позиції поліпшення окремих його елементів, а комплексно з урахуванням останніх досягнень теорії систем, теорії організації, інших системно-орієнтованих наук.

Будь-яка система ґрунтується на базових твердженнях (постулатах), серед яких виділимо такі: всі елементи (навіть різномірні) об'єднує у систему спільна (генеральна) мета; генеральна мета не визначається самою системою, а встановлюється із зовні; мета системи може мати декілька цілей, у відповідності з якими система може мати декілька підсистем (А. А. Богданов – системи виокремлюються з континууму суб'єктивно у відповідності з цілями дослідження); взаємозв'язок між елементами системи характеризується наявністю ієрархічної залежності (А. Л. Левич – ієрархічна побудова систем – не тільки природничо-наукове узагальнення, а й один зі способів аксіоматизації теорії множин, який дозволяє запобігти логічним протиріччям, пов'язаним із безконтрольною побудовою об'єктів з елементів); стабільність системи визначається сталістю найбільш слабого її елементу [11].



Системність бухгалтерського обліку традиційно асоціюється із автоматизацією оброблення облікової інформації, яка протягом другої половини ХХ століття більшістю сприймалась як єдино можливий шлях удосконалення бухгалтерського обліку. Майже всі дослідження, присвячені проблемам бухгалтерського обліку (дипломні роботи у тому числі), містили принаймні підрозділ (параграф) одних і тих самих пропозицій у формі блок-схем щодо удосконалення інформаційної системи бухгалтерського обліку з використанням обчислювальної техніки. Такий "ритуальний" підхід до автоматизації бухгалтерського обліку однобоко висвітлював проблеми бухгалтерського обліку, віддаючи перевагу питанням удосконалення методики, форм ведення бухгалтерського обліку і не приділяючи належної уваги питанням теорії, методології, організації облікової системи.

Зміна у сприйнятті поняття "системи" від ототожнення її з систематизацією (процедурою формального упорядкування), коли системність розглядалась як синонім всебічного охоплення предмета дослідження або як лексичний штамп (за яким нічого не стоїть), до розуміння системності як взаємозв'язку та співвідношення між частинами і цілим, відбулась завдяки становленню та розвитку теорії систем, розробленню методології системних досліджень тощо. Теорію систем можна вважати якщо не метатеорією, то, в певному сенсі, "мета методологією" для інших наук. Принципи системності дедалі частіше використовуються у науковій практиці для пізнання складних соціально-економічних явищ (систем), зокрема систем управління господарською діяльністю підприємств та бухгалтерського обліку.

Дослідження систем у науці довгий час здійснювалось методом редукціонізму (методологічний підхід, який передбачав зведення складного до простого, цілого до суми властивостей частин). У подальшому було доведено, що властивість цілого не є сумою властивостей його складових. Система як цілісність є дещо більше, ніж

сума її елементів. Зокрема, була виявлена властивість емерджентності систем: системи володіють властивостями, які можуть бути відсутні у його елементів.

Економічні системи загалом і система бухгалтерського обліку зокрема є складними, нелінійними, динамічними системами, які неможливо повністю математично описати формульною моделлю, дотримуючись чітких, універсальних та однозначно сформульованих правил, що дозволять будувати адекватні реальності моделі економічних явищ та процесів. Крім математичних моделей, які є інструментом кількісного та символічного відображення алгоритмів функціонування бухгалтерської системи, для цього необхідно використовувати вербальні та графічні описи.

Розмірковуючи над питанням застосування різних підходів до опису економічних систем В. Н. Спіцнадель пише: "Незважаючи на те, що математичні моделі мають важливі переваги – чіткість, можливість суворої дедукції, перевірки і т.д. – не слід відмовлятися від використання моделей, сформульованих звичайною мовою. Вербальна модель краще, ніж відсутність моделі взагалі... Багато теорій, що мають величезний вплив у науці, є нематематичними за характером..., а в інших випадках математичні конструкції, покладені в їхню основу, усвідомлюються пізніше і охоплюють лише окремі аспекти відповідних емпіричних даних... Математика, власне, зводиться до встановлення алгоритмів, які є більш точними, ніж алгоритми звичайної мови... Імовірно, краще мати спочатку якусь нематематичну модель з усіма її недоліками, але таку, що охоплює деякий непомічений раніше аспект досліджуваної реальності і дозволяє сподіватися на подальше розроблення відповідного алгоритму, ніж починати зі скороспілих математичних моделей" [12, с. 34-35].

**Висновки.** Розвиток системи бухгалтерського обліку передбачає насамперед обґрунтування теоретичних та методологічних засад його організації. Такий підхід дозволяє розвивати бухгалтерський облік,

запроваджуючи нові ідеї, концепції, парадигми, які народжуються на перетині різних наук, зокрема математики, теорії систем, теорії організації тощо.

### **Література**

1. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на VI Международной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
2. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
3. Соколов А.В. Общая теория социальной коммуникации: Учебное пособие. / А.В. Соколов. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2002. - 461 с.
4. Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.
5. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / Н.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
6. Легенчук С.Ф. Метатеорія бухгалтерського обліку: сутність та шляхи побудови. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (16) [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2010\\_1/14.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_1/14.pdf)
7. Медведев М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.
8. Ковалев В.В. Бухгалтерский учет как наука и практика / Вестник Санкт-Петербургского университета, Сер.5., Вып.1 (№5), 2003 г.

9. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. – Л.: Экономическое образование, 1926. – с. 389.
10. Кольвах О.И., Калмыкова О.Я. Двойная запись как универсальный метод моделирования экономических отношений. Журнал Аудит и финансовый анализ. ООО Издательство «ДСМ Прес», Москва. – №2, 2008. – С.49-64.
11. Організація систем. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://philosophy.kpi.ua/all/Material.doc>
12. Спицнадель В.Н. Основы системного анализа: Учеб. пособие. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 326 с.

### **References**

1. Kyrejtsev H.H. Hlobalyzatsyia ekonomyky y unyfykatsyia metodolohyy bukhhalterskoho ucheta: Nauchnyj doklad na VI Mezhdunarodnoj konferentsyy «Nauchnye yssledovanyia v sfere bukhhalterskoho ucheta, kontrolia y analyza: teoretyko-praktycheskoe znachenye y napravlenyia dal'nejsheho razvytyia», Zhytomyr, 18-19 oktiabria 2007 h. – Zhytomyr: ZhHTU, 2007. – 68 s.
2. Maliuha N.M. Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini: teoriia j metodolohiia, perspektyvy rozvytku: Monohrafiia. – Zhytomyr: ZhDTU, 2005. – 548 s.
3. Sokolov A.V. Obschaia teoriia sotsyal'noj kommunykatsyy: Uchebnoe posobyie. / A.V. Sokolov. – SPb.: Yzd-vo Mykhajlova V.A., 2002. - 461 s.
4. Rasyhtov R.S. Lohyko-matematycheskoe modelyrovanye v bukhhalterskom uchete. / R.S. Rasyhtov. – M.: Fynansy, 1979. – 128 s.
5. Pushkar M.S. Metateoriia obliku abo iakoiu povynna staty teoriia: Monohrafiya. / N.S. Pushkar. – Ternopil': Kart-blansh, 2007. – 359 s.
6. Lehenchuk S.F. Metateoriia bukhhalters'koho obliku: sutnist' ta shliakhy pobudovy. Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prats'. Vypusk 1 (1b)

- [Elektronnyj resurs]. Rezhym dostupu:  
[http://vvv.nbuu.gov.ua/portal/sots\\_gum/ptmbo/2010\\_1/14.pdf](http://vvv.nbuu.gov.ua/portal/sots_gum/ptmbo/2010_1/14.pdf)
7. Medvedev M.Yu. Bukhhalterskyj uchet dlia posviaschennykh. – M.: YD FBK-PRESS, 2004. – 320 s.
  8. Kovalev V.V. Bukhhalterskyj uchet kak nauka y praktyka / Vestnyk Sankt-Peterburhskoho unyversyteta, Ser.5., Vyp.1 (№5), 2003 h.
  9. Blatov N.A. Osnovy obschej bukhhaltery v sviazy s torhovym, promyshlennym y smetnym schetovodstvom. – L.: Ekonomycheskoe obrazovanye, 1926. – s. 389.
  10. Kol'vakh O.Y., Kalmykova O.Ya. Dvojnaia zapys' kak unyversal'nyj metod modelyrovanyia ekonomycheskykh otnoshenyj. Zhurnal Audyt y fynansovyj analiz. OOO Yzdatel'stvo «DSM Pres», Moskva. – №2, 2008. – S.49-64.
  11. Orhanizatsiia system. [Elektronnyj resurs]. Rezhym dostupu:  
<http://philosophy.kpi.ua/all/Material.dots>
  12. Spytynadel' V.N. Osnovy systemnoho analiza: Ucheb. posobyie. – SPb.: Yzdatel'skyj dom «Byznes-prensa», 2000. – 326 s.