

них, технологічних засобів та рішень, а також спеціалістів, які виконують обробку інформації і приймають управлінські рішення. Тому важливою складовою системи бухгалтерського обліку, як і всієї інформаційної системи підприємства, треба розглядати відповідних спеціалістів, людей, які є одночасно носіями інформації і тією силою, що приводить систему в дію, які одночасно є всередині системи і ззовні.

У той же час цілісність системи бухгалтерського обліку як будь-якої складної системи визначається неможливістю звести її до суми її елементів, тому що в сукупності елементів і взаємозв'язків між ними виявляється синергетичний ефект або властивість емерджентності системи

Згідно із загальною теорією систем «компоненти систем також є системами». Різні ділянки бухгалтерського обліку становлять його підсистеми — обліку грошових коштів, запасів тощо. Сьогодні бухгалтерський облік поділяють на два види обліку — фінансовий та управлінський, а також додають ще один вид обліку — податковий. У той же час нова парадигма обліку остаточно не сформована — багато науковців не вважають податковий облік окремим видом обліку, деякі науковці не вважають управлінський облік чимось новим для нашої країни. На наш погляд, виокремлення з системи окремих видів обліку не відповідає системному підходу, оскільки жоден з видів обліку не існує автономно від усієї системи бухгалтерського обліку.

Системний підхід у бухгалтерській науці дозволяє визначити місце окремих компонентів системи, передбачає створення моделей системи обліку, яке певною мірою здійснюється при розробці програмних продуктів для комп'ютеризації обліку.

Гуцайлюк З. В., д-р екон. наук, проф.
кафедри обліку у виробничій сфері
(Тернопільський національний
економічний університет)

ВЧЕННЯ Л. ГОМБЕРГА Й АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Формування повноцінної ринкової економіки України можливе лише з одночасною зміною принципів і методів функціонування її окремих складових. Перехід до інформаційного суспільства означає не тільки підвищення значення та важливості інфор-

мації як продукту, але й необхідність зміни порядку формування основних інформаційних потоків в контексті найбільшої їх відповідності запитам користувачів. Оскільки основні потоки інформації на рівні господарюючих суб'єктів формуються в системі бухгалтерського обліку, то необхідність зміни принципів (підходів) формування облікової інформації очевидна.

У свою чергу, як справедливо зазначає проф. Г. Г. Кірейцев, «Чинники, що обумовлюють такі зміни, формують об'єктивні потреби оновлення методології бухгалтерського обліку і на цій основі — удосконалення актуальної його практики. Знання чинників дозволяють фахівцям з бухгалтерського обліку, економічного аналізу та управління визначатися в напрямках підсилення зовнішніх корисних функцій обліку, повнішого використання його методу та організації.» [1, с. 7].

Осміслення напрямів трансформації системи бухгалтерського обліку, разом з тим, має базуватися не лише на автоматичному перенесенні основних його принципів, діючих в країнах зі сталою ринковою економікою, а, насамперед, критичному аналізу пропозицій провідних вчених-економістів з терен колишнього Радянського Союзу, а то й і тих, наукова діяльність яких припадає на дорадянський період. Мова йде про основні рахівничі теорії, описані у свій час відомим російським економістом А. М. Галаганом [2]. Серед них, безумовно, викликає зацікавлення вчення Л. Гомберга¹, 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 Гомберг вважає за необхідне називати облікову науку не рахунковеденням, а економіологією [3, с. 65].

Таким чином, наука економіологія ставить собі за мету не тільки фіксацію господарських актів (явищ, операцій), але й дослідження бюджету підприємств, проблем контролю, статистики тощо. Однак найголовніше, як 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

¹ Лев Іванович Гомберг (1866—1935) розпочав свою кар'єру у Санк-Петербурзі. У 1903 році захворів туберкульозом і виїхав у Швейцарію, де й провів решту своїх земних років. Основні ідеї викладені у наступних працях: «Основи облікової науки» (1908 р.) та «Економіологія (облікова наука) та її історія» (1912 р.) [3, с. 81].

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 смислу.

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

До речі, запропонована ним окрема наука економологія складається з наступних розділів: оцінка, інвентар, кошторис (бюджет), бухгалтерія, звітність, контроль [4, с.260]. Тобто, якщо виникнути 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 складає бухгалтерський облік.

2. Невід'ємною частиною економології є економічний аналіз.

Ще одним моментом 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 відносяться саме до економології. Як зазначає проф. Я. В. Соколов, Л. Гомберг вважав, що «Звітність не повинна відноситися 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» [4, с. 261].

Серед інших, не менш цікавих для науки елементів учення Л.Гомберга, є оригінальний метод розрахунку послідууючої (ринкової) калькуляції, трактування принципу подвійного запису з позицій логічного закону причинно-наслідкового зв'язку (на його думку, запис по кредиту завжди — причина, а по дебету — наслідок). На жаль, враховуючи обмежуючі параметри даної публікації, детально розкрити суть та зміст основних моментів облікової теорії Л. Гомберга неможливо.

Справа в іншому: Л. Гомберг — лише одна з багатьох вершин облікової думки кінця ХІХ — початку ХХ століття. Наукові ідеї та гіпотези вчених того часу виникали не самі по собі, а диктува-

лися потребами ринкової економіки. Саме це і має зацікавити українських вчених з бухгалтерського обліку, дослідження яких пов'язані з розробкою нової облікової концепції. В даному випадку теза про те, що нове — це добре забуте старе, має право на існування. Лише детальний аналіз пропонованого раніше дозволить обліковій науці рухатися у правильному напрямку.

Література

1. *Кирейцев Г. Г.* Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад / Г. Г. Кирейцев. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — 76 с.
2. *Галаган А. М.* Основы общего счетоведения/ А. М. Галаган. — М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. — 320 с.
3. Счетные теории А. М. Галагана в комментариях Я.В. Соколова. — Житомир: ЖГТУ, 2007. — 84 с.
4. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней/ Я. В. Соколов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.

Гушко С.В., канд. екон. наук, доц.
кафедри обліку і аудиту,
Криворізький економічний інститут
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

РЕАЛІЗАЦІЯ КОНЦЕПЦІЇ СИСТЕМ КЛЮЧОВИХ ПОКАЗНИКІВ, ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ СТРАТЕГІЇ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Промислове підприємство є складною динамічною системою, що включає безліч функціональних підсистем. Вся складність, різноманітність і різнонаправленість економічних і соціальних процесів, що протікають на підприємстві, може бути охарактеризована великою кількістю показників.

У практиці зарубіжних підприємств використовується система показників, яка, як правило, формується під конкретне підприємство і дозволяє виявити не тільки його стратегічний потенціал, але і найслабкіші місця.

Системи показників управління, що використовуються в практиці зарубіжних підприємств, як правило: