

## ЕЩЕ РАЗ О ДЕЛЕНИИ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА НА ВИДЫ – НЕКОТОРЫЕ СПОРНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ И СВЯЗАННЫЕ С ЭТИМ КОНЦЕПЦИИ

*В историческом аспекте и в контексте новых теорий бухгалтерского учета рассмотрены  
дискуссионные вопросы деления его на отдельные виды*

**Ключевые слова:** история вопроса, оперативный учет, бухгалтерский учет, финансовый учет

**Постановка проблемы.** Есть, на мой взгляд, основания считать, что сегодня как-то обостряется проблема деления целостной системы бухгалтерского учета на отдельные виды. И даже не столько потому, что высказывается мнение о существовании объективного процесса постоянной трансформации бухгалтерского учета: отмирании отдельных его направлений и возникновении других [1, с.8]; об отсутствии принципиального запрета и границ на видоизменения в совершенствовании структурной перестройки учета в новых условиях хозяйствования [2, с. 32].

Сами по себе "предвидения" двух известных ученых реальной опасности пока не несут. Но вызывает тревогу возможность такого развития событий, особенно при условии, что изменения будут постоянными и безграничными, неадекватными изменениям в самом экономическом объекте предприятия, разрушающими системную ценность информационной модели хозяйственного учета и ставящими в конце концов бесконечные изменения га грань абсурда. В этом смысле реальными угрозами целостности системы представляются мне "Метатеория..." проф. М.С.Пушкаря [2] и новые теории – многоцелевого и глобального видов бухгалтерского учета [3-4].

Вот почему полезно обратиться к истории вопроса и вспомнить дискуссию, проходившую в начале прошлого века по поводу возникновения системы оперативного учета.

### **1. К истории вопроса об оперативном учете**

Проходящая в те годы дискуссия не охватывала проблему в целом, она касалась только одного ее вопроса, связанного с появлением в практике хозяйствования оперативного, постепенно отделяющегося от бухгалтерского. Но в ходе дискуссии возникли довольно оригинальные идеи и теоретические решения, во многом поучительные и для нашего времени.

Проблема деления системы бухгалтерского учета на отдельные его виды стала предметом оживленной дискуссии в самом начале ее возникновения, еще в двадцатые годы прошлого века. Ее причинно послужило обоснование необходимости выделения принципиально нового вида хозяйственного учета – оперативного, предназначенного восполнить проблемы бухгалтерского учета в области оперативного управления деятельностью предприятий.

Уже в те годы персонал, непосредственно осуществлявший оперативную и текущую хозяйственную деятельность в основных сферах предприятия, ощутил довольно острую информационную недостаточность по поводу содержания происходящих процессов использования и состояния ресурсов, расходов, доходов, результатов.

Формируемые в бухгалтерском учете эти и многие другие показатели отражали деятельность предприятия за отчетный период в целом, а оперативный ее срез в информационном обеспечении во внимание не принимался со всеми недостатками и негативными последствиями.

**Анализ результатов последних исследований и публикаций.** Уже два десятка лет назад, писал В.В. Цубербиллер, – немцы и американцы поняли, что одна двойная итальянская бухгалтерия не в состоянии дать полного представления о работе и эффективности крупного коммерческого предприятия и поэтому дополнили счетоводство по двойной системе многообразным и разносторонним карточным оперативным учетом, положив его первичные документы в основу техники оперативного и организационного планирования [5, с.29].

Необходимость своевременного получения специфической информации для целей оперативного управления предприятием понимали и другие авторы, чьи работы относятся к тому времени [6, с. 28-30; 7, с. 37-45; 8, с. 35-39].

В этих работах: четко указана на органическую связь между оперативным учетом, с одной стороны, и оперативным регулированием, с другой; обосновано назначение оперативного учета для контроля деятельности; подчеркнуто одно из фундаментальных его отличий от бухгалтерского, заключающееся в способности отражать отдельные элементы хозяйственных операций до их окончания.

Конечно, идеи оперативного учета встретили ожесточенные возражения со стороны некоторых практиков [9, с. 353-358; 10, с. 830-835] в принципе отвергающие саму идею..

Оценивая доказательства и выводы, выдвинутые противниками внедрения оперативного учета, авторы обосновано считали, что основная причина нападков на оперативный учет заключалась в ложно понимаемой "чести мундира", не позволявшим этим бухгалтерам-практикам выпустить бразды учетного правления на предприятии из своих рук и допустить существование оперативного учета вне бухгалтерии.

Противостояние оказалось настолько велико, что оперативный учет еще долгое время не проникал всерьез в сферу экономических показателей и постепенно оттеснялся в область регулирования производственно-технических процессов, стал все чаще называться оперативнотехническим учетом и, наконец, превратился в достояние диспетчерских служб, где весьма плодотворно использовался, развивался, обогащался специалистами по организации производственного планирования [11, с. 8].

И все же начало разработке вопросов теории оперативного учета было положено. Новый подъем в ней знаменуют работы Г.Г. Крюкова, Л.Х. Жебрака, Р.Я. Вейсмана [12-13].

Значительным вкладом в разработку вопросов оперативного учета явились труды И.И. Каракоза, но они уже относятся к послевоенному периоду, к началу 60-х годов [14-18].

Еще в те далекие годы И.И. Каракоз углубил и обогатил теоретические основы оперативного учета, доказав, что, во-первых, он создается для того, чтобы содействовать ведению регулярного систематического контроля и оперативного анализа, обеспечивать четкое руководство деятельностью предприятия и его звеньев. Оперативный учет ради достижения цели управляющей системой – именно в этом, по моему мнению, заключалась главная задача, которую он ставил перед собой, разрабатывая теорию оперативного учета.

Во-вторых, в поле оперативного учета должны находиться все отклонения от плановых заданий норм расхода ресурсов, сгруппированные по местам возникновения и причинам. И.И. Каракоз подчеркивал, что оперативное руководство не ограничивается только вопросами диспетчеризации и регулирования, а охватывает все стороны деятельности предприятия. Соответственно этому в системе оперативного учета должны найти отражение не только ресурсы и продукция, но и денежные средства, расчетные взаимоотношения и финансовые результаты. По его мнению, объектами оперативного учета должны быть:

– в области технической деятельности – изменения норм расхода материалов, топлива, энергии, затрат труда, выполнение мероприятий по внедрению новой

техники и совершенствованию, технологии, снижению материалоемкости и трудоемкости продукции и др.;

– в области снабженческой деятельности – выполнение поставщиками своих обязательств, поступление, размещение и состояние материальных ресурсов, снабженческие расходы, расчеты с поставщиками;

– в области производственной деятельности – численность, состав, квалификация и движение персонала, использование рабочего времени, производительность труда; состав, состояние, движение средств и предметов труда, использование производственного оборудования во времени, ремонт средств труда; структура незавершенного производства; отклонения от норм расхода материалов, топлива, заработной платы, затрат на обслуживание производства и управления; выпуск продукции по объему и ассортименту;

– в области сбытовой деятельности – движение и остатки готовой продукции на складах, ее отгрузка, расчеты с покупателями, банком, финансовыми органами, финансовые результаты, состояние денежных средств.

В общем, была обозначена система объектов оперативного учета, охватывающая, по сути, всю техническую и экономическую деятельность предприятия, *причем экономические объекты оперативного учета в своем большинстве совпадали с объектами бухгалтерского учета* (курсив Б.В.). В силу этого обстоятельства целесообразно, считал И. И. Каракоз, разработать и утвердить план объектов оперативного учета, четко согласованный с планом счетов бухгалтерского учета. При этом имелось в виду, что объектам, относящимся к обоим видам учета, должны быть присвоены одни и те же номера. Таким образом, может быть создан единый план объектов этих видов учета, отражающий в то же время особенности каждого из них.

В-третьих, основными элементами метода оперативного учета были определены: документация, показания технических средств регистрации, наблюдения в процессе производства, устная информация, инвентаризация, оценка объектов оперативного учета в денежном, натуральном и трудовом измерениях, калькуляция (при изменении условий заготовки материальных ресурсов или производства продукции), система группировки объектов учета, внутривзводская отчетность.

В системе оперативного учета, полагал И.И. Каракоз, нет необходимости двойной записи каждой операции, кроме тех случаев, когда происходит поступление или перемещение материальных ценностей и денежных средств, выбытие готовой продукции, образование и погашение задолженности по снабженческим, сбытовым, кредитным операциям. По этой причине нет надобности достигать равенства оборотов всей совокупности учетных хозяйственных операций и составлять балансы.

Очень важно подчеркнуть, что документы и регистры оперативного учета предлагалось строить на основе органического соединения планируемых и достигнутых показателей, что позволило бы осуществлять функцию оперативного контроля и регулирования в самом процессе ведения оперативного учета и создало бы благоприятные условия для развития функции оперативного анализа.

В-четвертых, существовавший бухгалтерский учет следует заменить обобщающим стоимостным учетом, не используя в нем такие понятия, как “актив”, “пассив”, “дебет”, “кредит”, “двойная запись”, “баланс”.

В системе хозяйственного учета предприятия, объединяющей два вида учета – *оперативный и обобщающий стоимостный, приоритет принадлежит, по его мнению, оперативному учету* (курсив Б.В.). Стоимостный учет выполняется в конце месяца лишь задачу обобщения натуральных и денежных показателей оперативного учета и подключения к ним тех сугубо стоимостных показателей, которые не находятся в поле его зрения. Таким образом, достигается преемственность и органическое единство

этих двух видов хозяйственного учета. Конструкция регистров оперативного учета рассчитана им на решение и этой задачи.

В-пятых, оперативный учет должен быть максимально приближен к местам оперативного управления экономическими объектами, он должен вестись в цехах, отделах и службах предприятия. Но, по замыслу И. И. Каракоза, он находится в неразрывном единстве с обобщающим стоимостным учетом, что исключает дублирование и параллелизм в формировании учетной информации. Из этого следует, что и стоимостный учет должен известным образом переориентироваться для того, чтобы вступать во взаимодействие с оперативным учетом.

Идеи И. И. Каракоза вызвали резкие возражения со стороны многих специалистов бухгалтерского учета. И это вполне понятно. В принципе, верно решая многие вопросы создания стройной системы оперативного учета, он неоправданно недооценивал возможности бухгалтерского учета, отводя ему пассивную роль в информационном обеспечении процесса управления экономическими объектами. “Что касается бухгалтерского учета, – писал И. И. Каракоз, – то, хотя его теория существует почти пять веков, он не сумел вобрать в себя все то, что необходимо для оперативного руководства. Да это и невозможно, несвойственно бухгалтерскому учету и не нужно при наличии фактически существующего на предприятии оперативного учета” [14, с. 14].

В завершение экскурсии в историю вопроса о видах хозяйственного учета хотелось бы высказать в связи с концепцией И.И. Каракоза, следующие соображения.

Бесспорно, бухгалтерский учет *всегда был, да и сейчас далек от всестороннего решения многогранной проблемы создания информации, пригодной для оперативного управления экономическими объектами, и вполне допустимо, что в силу разных причин он еще не скоро решит ее в будущем, если вообще решит* (курсив Б.В.)

Правильно и то, что должна функционировать стройная и четко отработанная система оперативного информирования о фактическом состоянии экономических объектов, без которой в принципе неосуществимо оперативное управление. Но из этого никак не следует, что нужно и можно отказаться от многих важных элементов метода бухгалтерского учета, определяющих возможности строгого моделирования экономического содержания хозяйственных процессов, что можно ликвидировать бухгалтерский учет в том его значении, какое он всегда имел и имеет сегодня в управлении экономикой. Предмет, метод и сам бухгалтерский учет как функция управления не субъективны, и попытка предложенной им реформы не могла дать в те годы позитивных результатов.

Я до сих пор сожалею, что эти явно ошибочные положения в общем-то обоснованной концепции заслонили собой другие плодотворные идеи

И.И. Каракоза, послужили внешними раздражителями и тем самым отвлекли внимание от основополагающих принципов и многих частных решений построения системы оперативного учета, и сегодня имеющихся, с моей точки зрения, первостепенное значение в совершенствовании всей системы оперативного управления предприятием.

Приходится также сожалеть и в то же время недоумевать, что отдельные авторы, пытающиеся сегодня кардинально изменить теорию бухгалтерского учета [2,4], прошли мимо концепции И.И. Каракоза и, естественно, не смогли оценить ее в контексте собственных построений, а может быть, просто проигнорировали его идеи в силу недомыслия или амбициозности.

Но так или иначе выдвигая “новые идеи”, к истории вопроса о видах учета они не обратились, утратив в связи с этим возможность либо воспользоваться его результатами и усилить их, либо противопоставить им весомые контраргументы.

## 2. Сегодняшние представления о системе бухгалтерского учета.

В эпоху реформирования бухгалтерского учета в Украине он был подразделен на финансовый и управленческий.

Различия между ними сформулировал еще в 1977 году Чарльз Хоргрен, выделив приведенные проф. Я.В.Соколом их основные не во всем бесспорные, характеристики [19, с. 401].

С незначительными содержательными и редакционными изменениями их привел в свое время С.Ф. Голов. По его мнению принципиальные различия проявляются в составе пользователей информации, регламентации способов ведения учета, использования измерителей, объектов анализа, периодичности составления отчетов, целенаправленности, открытости информации. По этим характеристикам управленческий учет имеет такие черты, которые не присущи финансовому учету: информация создается и представляется именно с учетом потребностей руководителей конкретных предприятий, в выборе методов и правил ведения он не ограничен инструкциями, информация о деятельности отдельных подразделений, районов сбыта, производственных линий создается в оперативном режиме, большинство информации составляет коммерческую тайну. Если финансовый учет описывает уже произошедшие процессы, то основная задача управленческого учета заключается в предвидении последствий будущих операций, в его целенаправленности [20, с. 13].

В общем, ключевая идея сводится к тому, что финансовый учет не в состоянии удовлетворить менеджмент в необходимой для управления информации.

С другой стороны, финансовому учету свойственны задачи, которые не принимаются во внимание сторонниками деления учета. Прежде всего имеется в виду его место в оперативном управлении экономическими процессами. Необходимость регулирования в оперативном режиме взаимоотношений с поставщиками, покупателями, банком, налоговой системой и многими другими контрагентами требует создания в финансовом учете адекватной информации.

Прав В.Ф.Палий, один из сторонников деления учета и финансовый и управленческий, подчеркивающий: утверждение о том, что финансовый учет не служит целям управления финансовой деятельностью компании только потому, что есть еще управленческий учет, формирующий информацию для внутреннего управления, основано на недоразумении или недомыслии. *Учет всегда и во всех формах предоставляет информацию для внутреннего управления, формирует в нем контур обратной связи* (курсив Б.В.). [21, с. 94].

Следует также согласиться с М.С.Пушкарем в том, что развитие теории учета как целостности (курсив Б.В.) дает возможность параллельно формировать в аналитическом учете данные о затратах по многим признакам: элементам, статьям, центрам расходов, видам продукции, нормам и отклонениям от них [2, с. 71], но это, кстати, делается в отечественной практике единого бухгалтерского учета задолго до появления управленческого учета. Словом, этот довод М.С.Пушкаря, напротив свидетельствует в пользу сегодняшнего финансового учета.

Да и контур обратной связи замыкается у него только расходами сферы производства, в отличие от В.Ф. Палия, рассматривающего его в отношении всей системы финансового учета.

Можно привести и другие доказательства, дающие основание считать надуманным деление бухгалтерского учета на финансовый (неуправленческий) и управленческий. Десять вопросов, на которые сторонники деления до сих пор не находят ответа, рассмотрены в [22, с.6- 65], и повторять их я смысла не вижу.

Повышенный интерес вызывают работы М.С.Пушкаря [2] и С.Ф.Голова [3-4], содержащие много спорного по поводу целостности и содержания системы хозяйственного и в том числе бухгалтерского учёта.

В "метатеории учёта" М.С. Пушкарь пошёл значительно дальше "первопроходцев", выделив в системе хозяйственного учета контролинг как стратегический учет.

В отличие от уже ставших привычными видами учета, финансовый и управленческий, контролинг:

- во-первых основное внимание уделяет не фактам, а тенденциям, факторам, влияющим на результаты деятельности предприятия., отслеживает изменения не только во внутренней среде, но и во внешнем окружении, причем в системе стратегического учета, наверное, как синоним контроллинга, находятся политические, экономические, экологические, научно-технические, демографические, психологические, юридические, ресурсные, климатические и многие другие изменения, прямо или опосредованно влияющие на хозяйственную деятельность предприятия [2, с. 105].

Думается, что даже целостная система хозяйственного учета, в которой стратегический учет выделен в качестве подсистемы [2, с. 102-103], не содержит и теоретически (в том числе и в рамках "Метатеории учета") не может содержать информацию о политическом состоянии во внешней среде. Причем не понятно, имеется в виду, государство или предприятие.

Здесь, опять же, прослеживается стремление выдать желаемое за действительное, возложить на контролинг (стратегический учет) задачи, которые он не в состоянии выполнить по определению, и делается это скорее всего для того, чтобы показать его отличие от финансового учета;

во-вторых, в отличие от функциональных, он синтетическая дисциплина, базирующаяся на стратегическом учете, планировании, анализе, более того, включает их в себя: планирование, учет, анализ, но в то же самое время сам является подсистемой учета как целостной системы;

в-третьих в одном ряду, на одном горизонтальном уровне рассматривается финансовый, управленческий учет и контролинг как три однопорядковые учетные подсистемы. Хотя в действительности однопорядковыми они не являются, потому что:

- подсистема финансового учета охватывает всю систему экономических объектов, в том числе, производственные затраты и себестоимость;

- подсистема управленческого учета имеет в своем информационном поле только отдельную часть объектов – затраты; т.е. часть финансового учета;

- контролинг как подсистема целостной системы учета базируется только на управленческом учете, т.е. на одной части всей учетной системы.

Неясно тогда, каким образом он способен, как полагает М.С. Пушкарь, отслеживать не только все изменения даже тенденции во внутренней, тем более во внешней среде – политические, экологические, психологические и многие другие, если он базируется не на целостной системе учета – финансового и управленческого, а только на одной ее части? О какой стратегии может идти речь? Из каких источников будет получена для этого информация.?

И еще одно соображение. Если имеется в виду стратегический учет, о котором все чаще и чаще говорят сторонники тиражирования западных концепций, то здесь на лицо подмена понятий ибо обеспечение учетной информацией для подготовки проектов стратегических решений [24, с. 156] и вид учета – суть разные вещи.

Нужно понимать, что концепция контроллинга, как и концепция управленческого учёта появились не "на пустом месте". В обоих случаях имеется в виду система управления, с той лишь разницей, что в первом – это немецкая его интерпретация, во втором – американская. Суть от этого не изменилась!

Понимая под контроллингом систему управления, сторонники концепции совершенно по – разному определяют его виды и направления, цель, функции, механизм. Дошло до того, что он представляет собой “управление управлением” [24, с. 3] и, непосредственно не участвуя в самом процессе управления, способствует принятию управленческих решений [25, с. 18]. Но во всех случаях функции контроллинга включают в себя планирование, учёт, контроль, анализ, регулирование.

Но эти же функции управления включают в себя и управленческий учёт.

Приходится только удивляться, как удалось М.С.Пушкарю “ввести” в систему хозяйственного учёта две по сути, одни и те же управленческие системы. Но он их свел воедино и это – просто фантастика!

Нужно, видимо, согласится с Н.Г. Чумаченко: контроллинг не может рассматриваться, как реальная составляющая системы управления, тем более как подсистема хозяйственного учёта. Он не имеет перспективы [26, с. 35-38]

### 3. Система бухгалтерского учёта по С.Ф.Голову

Вслед за М.С.Пушкарем разработкой новых теорий учёта занялся С.Ф.Голов. Он также видит в этом необходимость в связи с существованием ряда стереотипов в отношении научного антропоморфизма разных понятий предмета и объекта бухгалтерского учёта, переходом от зарубежной теории акционеров к теории заинтересованных лиц.

В самом общем виде идея заключается в том, что система бухгалтерского учета призвана удовлетворять современные запросы разных, причем *всех заинтересованных лиц*, следовательно, в ней должна формироваться, *любая информация не только о субъектах хозяйствования, но и внешней их среде* (курсив – Б.В.) [3, с. 4].

Делается, таким образом, упор на внешних пользователей информации, и в этом нет ничего удивительного. Еще в 1997 году, по – сути, в самом начале реформирования бухгалтерского учёта в Украине он, один из первых сторонников копирования американского подхода к делению учёта на финансовый и управленческий, связывал это с неспособностью финансового учёта удовлетворять потребности системы внутреннего управления и необходимостью его подчинения интересам внешних пользователей информации [20, с.12-13].

И сегодня он настойчиво пытается представить как новую теорию ошибочную концепцию приоритетной ориентации бухгалтерского учёта конкретных предприятий на интересы внешних пользователей [3,4].

Несколько вопросов возникает в связи с задекларированной им попыткой создать новую теорию учёта и если не встать в один ряд С.М. Пушкарем, то как-то приблизиться к нему по количеству разработанных новых теорий учёта.

Во-первых, *в чем проявляется многоцелевой характер системы бухгалтерского учета, какие конкретные, пусть даже спорные, наиболее важные для управления цели ставятся перед ней, дает ли основание количество этих целей и, главное, их многообразие говорить о ней как о системе, преследующей множество неповторяющихся целей?*

Во-вторых, *какие параметры хозяйственной деятельности составляют предмет бухгалтерского учета: ретроспективные и перспективные или только ретроспективные, которые, как утверждают сторонники управленческого учета, обращены в прошлое* [3, с. 9].

В-третьих, *существует ли возможность формировать в системе современного бухгалтерского учета любую информацию о субъектах хозяйствования и их внешней среде* (курсив – Б.В.)?

Особенно, когда он подчеркивает, что МСФО определяют лишь требования к исходной информации для определенных пользователей, прежде всего инвесторов. *Они должны касаться исключительно отчетов, а не всей информационной системы бухгалтерского учета в целом* (курсив – Б.В.). [31, с. 4]

Наконец, *в-четвёртых, каким образом проявляется глобальное значение системы бухгалтерского учёта, чем она отличается в этом смысле от традиционной и*

*многоцелевой систем?*

Исходная концептуальная посылка в обосновании вновь появившейся теории многоцелевого бухгалтерского учёта состоит в том, что его система должна быть довольно гибкой, чтобы обеспечить *разнообразные информационные потребности как внешних, так и внутренних пользователей* (курсив – Б.В.) [3, с. 5].

Внутренние пользователи предприятия известны и в общем-то стабильны, как и стабильна в целом потребляемая ими информация, зависящая от характера их специализации в конкретных сферах стабильной деятельности предприятия, ряда других обстоятельств. Но их информационные потребности поддаются изучению, когда решается задача информационного обеспечения, тем более, когда “открытой” для системы управления является деятельность собственного предприятия как объект информационного моделирования.

В данном случае действуют требования и проявляются конкретные формы сформулированного У.Р.Эшби кибернетического закона необходимого разнообразия, согласно которому разнообразие сложной управляемой системы обуславливает необходимость использования адекватной по сложности управляющей системы [27, с.223-302].

Система бухгалтерского учёта представляется С.Ф.Головым многоцелевой в основном потому, что она предназначена *обеспечить разнообразные информационные потребности как внешних, так и внутренних пользователей* (курсив – Б.В.) [3, с. 5].

Видимо, можно говорить о *множестве пользователей, множестве запросов*, наконец о разнообразии информации, *но в любом случае систему бухгалтерского учёта нельзя рассматривать как многоцелевую. Запросов и потребностей у внешних пользователей может быть много, а цель перед ней стоит только одна – информационная, во всех случаях определяющая смысл ее существования даже когда она касается интересов внутренних структур своего предприятия.* Содержание и цель создания информации – принципиально разные понятия и отождествлять их в рассматриваемом С.Ф. Головым контексте просто ошибочно.

*Здесь явная подмена понятий: вместо множества показателей необоснованно декларируется множество целей, хотя система учёта, в отличии от плановой, является одноцелевой по определению.*

Вторая ошибка С.Ф.Голова заключается, на мой взгляд, в том, что объектом бухгалтерского учета являются не только ретроспективные, но и перспективные параметры деятельности предприятия.

В системе бухгалтерского учета, если иметь в виду не управленческий учет в значении системы управления, а учет в его “чистом” виде, создается информация о процессах, которые уже произошли, поэтому они, вполне естественно, отражены в прошлом.

Можно, конечно, бездоказательно заявлять, как это делается в [2, с.38], что учет как информационная система включает в себя разные подсистемы обработки данных: о прошедших событиях (финансовый учет), событиях в реальном масштабе времени (управленческий учет), будущих событиях (стратегический учет или контроллинг).

Функция планирования коренным образом отличается от учетной, потому, что ее содержание состоит в прогнозировании и переводе содержательно выработанных целей в плоскость количественных планов, норм, нормативов. Ее продуктом является информационная модель, но не реального состояния предприятия, а желаемого, не ретроспективных его параметров, а именно перспективных.

В идеале нужно иметь две базовые информационные модели – плановую и бухгалтерскую. Тогда, “наложив” их друг на друга, можно получить модель отклонений, конечно, при условии, что они будут основываться на общей классификации совокупного экономического процесса.

*В условиях функционального разделения труда перспективной может быть система планирования, имеющая в основании “дерево” содержательно сформулированных целей развития, но не “историю”*

*вопроса, например, историческую себестоимость. Система учета "деревя целей" не содержит, поэтому перспективный учет, даже если назвать его стратегическим, ничего в принципе не меняет.*

Очередная его ошибка состоит в том, что декларируется возможность создавать в современной системе бухгалтерского учета информацию, во-первых, любую, во-вторых, о показателях деятельности других субъектов хозяйствования, в-третьих, об их внешней среде. Она относится к теориям и многоцелевого, и глобального учета. И если система многоцелевого учёта, в котором может, по мнению С.Ф.Голова, создаваться любая информация, то по своим системным характеристикам в чём то уступает глобальному, то в его представлениях глобальная система получила новое, на мой взгляд, "невиданное" развитие. Оставляя в стороне восемь информационных зон учёта (можно было бы, наверно, и шестнадцать), обращаюсь, если можно, так сказать, к его "идеологии", формировавшей, как мне кажется с момента вступления им на путь одного из основных реформаторов бухгалтерского учёта в Украине, состоит в том, что система бухгалтерского учета предприятия призвана отражать, во-первых, потребности внешних пользователей, во – вторых, нужды внутренних пользователей, в третьих, соответствующие параметры внешней среды.

В одном случае это управленческий учёт, в другом – многоцелевая система учёта, в третьем – система глобального учёта.

При этом не принимаются во внимание следующие обстоятельства:

1. Введение в модель бухгалтерского учёта нефинансовых показателей деятельности далеко не всегда возможно осуществить даже при желании, в связи со сложностью первичной стоимостной оценки и документирования технических, технологических и других нефинансовых операций и существованием относящейся к инженерной и другим службам системы оперативно-технического учёта, разрушать которую бессмысленно и практически невозможно в силу объективных причин.

2. Моделирование в системах многоцелевого и глобального учёта предприятия *любой информации по многочисленным запросам особенно внешних пользователей* неизбежно приведет к искусственному созданию неуправляемой ситуации, прежде всего в глобальных учетных системах, когда, например, предприятия-покупатели и предприятия-поставщики заинтересованы в различной по содержанию и срокам получения информации, касающейся их собственной деятельности. Мало того, – каждое предприятие будет создавать в своей информационной системе информацию в интересах широкого круга контрагентов, и так – по всеобщему замкнутому кругу.

Последствие такой "глобализации" предвидеть несложно: неизбежно возникает информационный хаос в пространстве и времени.

3. Как отмечалось ранее, система бухгалтерского учёта – важная, но только, часть общей информационной системы предприятия. Вряд ли можно представить согласованное, эффективное функционирование глобальной системы учёта и не глобальных систем планирования, контроля, анализа, регулирования.

В который раз приходится, к сожалению, напоминать авторам, мифически конструирующим "новые теории" учета (с контроллингом или без него), что учет и как функция управления, и как *относительно обособленная* в пространстве и времени часть целого, во-первых, *находится* внутри замкнутого цикла управления, с остальными его функциями, во-вторых, он информационно с ним связан, ибо и в этом смысле, также, *находится* внутри целостной, более сложной системы.

Это – утопия, абсурд создавать одну часть целого, наделяя ее принципиально отличными от других его частей системными свойствами и возможностями, и оставлять без изменений все другие его составляющие. Это результат незнания реальной практики управления предприятиями либо просто недомыслия.

Нужно смотреть на вещи реально и понимать, что если рассматривать объектами моделирования *любые хозяйственные процессы* – технические, технологические, социальные, экономические, политические, психологические, климатические, финансовые и нефинансовые, больше того, создавать достоверные информационные модели как ретроспективных, так и перспективных параметров всей совокупности этих процессов и не только тех, которые происходят на отдельно взятом конкретном предприятии, но и процессов, касающихся внешней среды, то все это их многообразие не способна по определению вобрать в себя не только "глобальная" бухгалтерская модель с ее далеко не безграничными информационными возможностями, *но и в определенной мере, системная целостная информационная модель предприятия*, интегрирующая функции планирования, учёта, контроля, анализа, регулирования

Для того, чтобы воплотить в жизнь грандиозные замыслы, содержащиеся в [2], совсем недостаточно отказаться от термина "бухгалтерский" учет, ввести контролинг в систему хозяйственного учета и думать, что от этого в системе хозяйственного якобы стратегического учета можно будет создавать информацию о происходящих во внешней среде процессах, как это предлагает сделать М.С.Пушкар, или считать бухгалтерский учет ядром информационного обеспечения, возложив на него также свойственные оперативно-техническому и статистическому видам учета и другим функциям управления задачи, и назвав его многоцелевым, даже глобальным, как думает С.Ф.Голов [3, 4].

Сделанные же ими попытки превратить учет в принципиально иную информационную систему с неприсущим ей свойствами прогнозирования и планирования, учёту, контролю и анализу по моему глубокому убеждению, обречены на неудачу изначально, на стадии зарождения.

В известной мере, такими свойствами может обладать только целостная система управления, в крайнем случае – организационная структура, в том числе и бухгалтерия, если собственник наделит ее соответствующим свойствами и полномочиями. *Думается мне, что абсолютизация бухгалтерского учета как информационной составляющей всей системы предприятия – одна из основных его ошибок в декларировании новых учетных теорий.*

Стоит, видимо, подумать над тем, как использовать идеологию интеграции функции управления, но не только на одном участке деятельности в рамках управленческого учета, т.е. – на формировании расходов, а взять ее на вооружение в деле радикальных изменений всей системы управления, т.е. действительно в глобальном их значении общей проблемы.

В этой связи, по меньшей мере, спорным видится высказывание акад. Н.Г.Чумаченко, из которого следует, что бухгалтерский учёт ставит своей задачей описывать, пояснять, предусматривать факты и одновременно направлять действия. В этом он опирается на четыре вида моделей, описательные, объясняющие, прогнозные, модели принятия решений [28, с.3].

Также не менее странным является цитирование С.Ф. Головым этого высказывания Н.Г.Чумаченко в контексте глобального учета, хотя годом позже Н.Г.Чумаченко подчёркивал, что совокупность функций составляющих систему управления названа учетом по традиции, поскольку выходит за рамки собственно учёта [29, с.2].

Рассмотрение бухгалтерского учёта сначала как многоцелевой, а затем и глобальной системы входит в явное противоречие с местом и задачами других подсистем составляющих целостную систему управления – планирования, контроля, анализа, регулирования. На наш взгляд, абсолютизация бухгалтерского учёта как информационной составляющей всей системы предприятия – одна из основных ошибок С.Ф.Голова на пути декларирования новых учётных теорий.

Автор теории системы глобального учёта даже в самых общих чертах не обосновал, чем же она отличается от традиционной системы бухгалтерского

учёта, какими своими плоскостями она интегрируется в целостную систему управления, наконец, сохраняют ли свое значение подсистемы планирования и прогнозирования оперативного учёта, контроля, анализа, регулирования или они утрачивают свое самостоятельное значение, будучи поглощенными глобальной системой бухгалтерского учёта, нужно ли сохранить подсистемы оперативного и статистического учёта. Вопросов возникает много и ответов на них пока нет.

Хотелось бы напомнить, что, еще со времен создания в бывшем Советском союзе единой сквозной системы государственного планирования (Госплана СССР), пронизывающей все звенья экономики вплоть до каждого взятого предприятия перспективное планирование в стратегическом и тактическом аспектах всегда было и остается прерогативой функций планирования и экономического анализа, как бы не старались современные реформаторы изменить общую логику, состав и содержание взаимосвязанного во времени совокупного управленческого процесса.

Разве что снова вернуться к практике, когда планирования в его целеполагающем значении не было вообще, а вся экономическая работа велась в бухгалтерии.

В принципе оба подхода С.Ф.Голова [3-4] по своей сути одинаковы и потому во многом сходны, отсюда и высказанные мною соображения по ряду вопросов как-то пересекаются, связываются и с многоцелевым характером учёта, и с представлением его в глобальном, всеохватывающем значении.

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** Никак не претендуя на исчерпывающее исследование проблемы деления системы хозяйственного учёта на отдельные ее составляющие, тем более, на бесспорность собственных представлений, тем не менее сделаю следующие выводы.

1. Некретическое позаимствование американского учёта и немецкого контроллинга послужило причиной параллельного, одновременного их рассмотрения как составных частей хозяйственного учёта со всеми вытекающими последствиями для системы управления в целом и для хозяйственного учёта в том числе.

2. Постепенно складывается ошибочное мнение, что системе учёта свойственна бесперывная трансформация – отмирание одних его видов и возникновение других, никак не связанная с объективными изменениями в экономических объектах промышленного предприятия.

Как результат, появились креативная, идеальная, стратегическая, многоцелевая, глобальная системы учёта, и все еще впереди.

3. Совершенно необоснованно, бездумно получила развитие ложная, позаимствованная у американцев, концепция стратегического учета, в рамках которой объектами учёта становятся перспективные, еще не состоявшиеся процессы как на самом предприятии, так и во внешней среде.

Больше того, предметом бухгалтерского учёта становятся не только процессы, подающиеся денежной оценке, но и не финансовые процессы – находящиеся в системе оперативно-технического учёта.

Общее впечатление от всего этого удручающее. За дело развития хозяйственного учёта берутся "специалисты учёта", не всегда имеющие прямое отношение к его организации, методам, информации, мало того не прошедшие практическую школу руководителей бухгалтерий.

Опасность в том, что в их руках находилась организация "технология" и результаты проведенной в Украине реформы бухгалтерского учёта, да и сейчас они, не смотря ни на что, занимают в научной общественности достаточно влиятельные и не всегда оправданные активные позиции.

Словом, оснований для оптимизма у меня мало.

#### Список использованной литературы:

1. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы / В.Ф.Палий// М.: Издательство "Бухгалтерский учёт". – 2007. – 88 с. 2. Пушкар М.С. Метатеория обліку або якою повинна бути теорія: Монографія. – Тернопіль, Карт-

бланш, 2007. – 359с. – С.32 3. Голов С. Теория многоцелевого бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – №4.-с.3-13.-с.3 4. Голов С. Система глобального бухгалтерского обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №3. – с. 312. 5. Цубербиллер В. Оперативный учет и оперативное делопроизводство. – Система и организация, 1924, № 12, с. 25–28. 6. Майзельс Р.С. Что такое оперативный учет. – Система и организация, 1924, № 12, с. 28–30. 7. Вейсброт А. Оперативный учет. – Техника управления, 1925 – № 1, с. 37-45. 8. Савошинский Д. Оперативный учёт как необходимая функция в хозяйственных предприятиях / Д. Савошинский // Систем и организация. – 1925. № 12. с. 35-39 9. Дезорцев С.С. К дискуссии об "оперативном учете". – Счетоводство, 1925, № 10, с.1323–1325. 10. Мнюх В. К. Еще к вопросу об "оперативном" учете. – Счетоводство, 1925, № 7-8, с. 830-835. 11. Зверенчук Л. Ф., Зернов Л. С., Фитерман И.И. Система оперативного контроля рентабельности швейного производства. – М.: Легкая индустрия, 1976. – 144 с. 12. Жебрак М.Х., Крюков Г.Г. Нормативный учёт производства / Жебрак М.Х., Крюков Г.Г // М.: Союзучет. – 1934. – 416 с. 13. Вейцман Р.Я. Курс учета. – 3-е изд. – М.: Союзоргучет, 1936. –416 с. 14. Каракоз И.И. Важные проблемы внутризаводского хозяйственного расчета. – В кн.: Оперативный учет и экономический анализ как средство широкого внедрения внутризаводского хозяйственного расчета. – Киев: Знание, 1969, с. 3–15. 15. Каракоз И.И. Вопросы теории оперативного учета. – Киев: КИНХ, 1965. – 72 с. 16. Каракоз И.И. Ежедневный экономический анализ работы предприятий. – М.: Госфиниздат, 1963. – 88 с. 17. Каракоз И.И. Оперативный экономический анализ работы промышленного предприятия. – Киев: изд-во Киевского ун-та, 1965. – 338 с. 18. Каракоз И.И., Савичев П.И. Вопросы теории и практики оперативного учета. – М.: Финансы, 1972. – 208 с. 19. Соколов Я.В. Бухгалтерський учёт : от истоков до наших дней : Учебн. пособие для ВУЗов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.- 6328 с.- С. 387, С. 401, С. 509. 20. Голов С.В. Управленческий учёт: концепция и организация // Бухгалтерский учёт и аудит.- 1997.- №3. – С. 12-18. 21. Палий В., Палий В. Управленческий учёт – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Проблемы формирования рыночной экономики. 36. Научных праць. Спецвипуск. – КНЕУ, 2001.-с.91-99. 22. Валуев Б.И. Управлінський облік: десять питань, на які немає відповіді / Б.І. Валуев // Збірник наукових праць – Житомир. – 2003 с.60-65 23. Белоусова И.А. Проблемы стратегического управленческого учета / И.А. Белоусова// Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України. Науковий збірник . Спец випуск 7. – Львів . – Ітертеко. – 2001. – с.155-164. 24. Контроллинг как управление предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др. Под ред. Н.Г. Данилочкиной// М: Аудит, ЮНИТИ. – 1999. – 297 с. 25. Сухарева Л.А., Петренко С.И. Контроллинг – основы управления бизнесом. – К.: Эльга, Ника-центр, 2002. – 208 с. – С.15,17, 22. 26. Чумаченко М.Г. Контролінг перспективи не має. // Фінансовий контроль.- 2005. – №3(26). – С. 35-38. 27. Эшби У.Р. Введение в кибернетику.- М: ИЛ, 1959. – 432 с. 28. Чумаченко Н.Г. Бухгалтерський учёт: прошлое, настоящее, будущее?! Н.Г.Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку – 1997. – №10 (16). – С. 2-9 29. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учёта: в Украине / Н.Г.Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку – 1998.- №10 (16). – С. 2-9

ВАЛУЕВ Борис Иванович – доктор экономических наук, профессор, зав.кафедрой учета, аудита и статистики Одесского института финансов Украинского государственного Университета финансов и международной торговли.

Научные интересы:  
– организованные формы управления промышленными предприятиями;  
– механизм внутрипроизводственного хозрасчета;  
– проблемы развития учёта;  
– контроль деятельности промышленных предприятий.

Статья поступила в редакцию: 21.08.2012 г.