

65,052,2  
K 70

М. В. Корягін, П. О. Куцик

# КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Монографія



УКООПСЛКА  
ЛЬВІВСЬКА КОМЕРЦІЙНА АКАДЕМІЯ

М. В. Корягін, П. О. Куцик

**КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ РОЗВИТОК  
МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Монографія*

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Львівської комерційної академії  
(протокол № 1 від 19.09.2014 р.)*

ЛЬВІВ - 2015

**РЕЦЕНЗЕНТИ:**

**Пилипів**

**Надія Іванівна** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки Прикарпатського Національного університету ім. В. Стефаника.

**Яремко**

**Ігор Йосафатович** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку та аналізу Національного університету “Львівська Політехніка”.

**Корягін М. В., Куцик П. О.**

К70 **Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку** [Текст] : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2015. – 239 с.

ISBN 978-617-695-265-6

У монографії досліджено існуючі підходи до побудови методології бухгалтерського обліку та представлено якісно новий погляд на її структуру, склад і напрями розвитку. Запропоновані концептуальні зміни у структурі методології бухгалтерського обліку дозволяють привести вітчизняну облікову методологію до рівня світових вимог з урахуванням досвіду різних країн. Розроблений підхід до інформаційного забезпечення прийняття рішень у формі інтегрованої адаптивної системи на базі фінансового обліку з вбудованими підсистемами з використанням розвиненої методології дозволяє окреслити напрями його розвитку на основі поєднання різних підсистем обліку в єдину інформаційну систему підприємства, що забезпечуватиме формування цільових потоків інформації для різних категорій користувачів і на виході трансформувати інформаційний ресурс у ефективну систему звітності.

Призначена для докторантів, аспірантів, магістрів, наукових працівників, викладачів та студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку методології бухгалтерського обліку.

ББК 65.052(4Укр)  
 УДК 657.1: 004 (477)  
 К70

ISBN 978-617-695-265-6

© М. В. Корягін, П. О. Куцик, 2015

# ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1. СТРУКТУРНИЙ АНАЛІЗ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b> .....	<b>9</b>
1.1. Місце та сутність методології в системі бухгалтерського обліку.....	9
1.2. Підходи до побудови методології бухгалтерського обліку...	30
1.3. Напрями розвитку складових облікової методології.....	44
<b>РОЗДІЛ 2. СУЧАСНА МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СВІТІ</b> .....	<b>57</b>
2.1. Підходи до побудови облікової методології в країнах Старого світу.....	57
2.2. Облікова методологія в інших країнах світу.....	96
2.2.1. Методологічні складові бухгалтерського обліку в країнах Нового світу.....	96
2.2.2. Методологія бухгалтерського обліку в країнах Сходу...	109
2.3. Узагальнення підходів до побудови методології бухгалтерського обліку країн світу.....	115
<b>РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b> .....	<b>129</b>
3.1. Концептуальні зміни у структурі методології бухгалтерського обліку.....	129
3.2. Удосконалення методологічних складових бухгалтерського обліку.....	145
3.3. Напрями зміни методології бухгалтерського обліку в умовах трансформації інформаційної системи управління .....	160



<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>215</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>221</b>
Додаток А. Принципи бухгалтерського обліку в міжнародних стандартах фінансової звітності та методології країн світу.....	<b>221</b>
Додаток Б. Елементи методології бухгалтерського обліку в країнах світу.....	<b>233</b>

# ВСТУП

Методологія бухгалтерського обліку є фундаментальним підґрунтям та основою розвитку облікової науки. Застосування системи таких методологічних інструментів як принципи, методи, способи, прийоми та процедури дозволяє розкрити зміст і характер дослідження предмета бухгалтерського обліку. Наукове вивчення облікової методології, її складу і структури, напрямів розвитку внутрішньої будови становить важливу наукову задачу.

Формування методології бухгалтерського обліку має свої історичні особливості у кожній країні світу. Як загальнонаукове поняття методологія обліку переходить через національні кордони і визначає вихідні положення облікової системи, які розкривають принципи бухгалтерського обліку, методи оцінки, структуру фінансової звітності, зв'язок фінансового та податкового обліку, що на рівні кожної країни утворюють особливу систему процедур облікової обробки даних. На основі загальної системи методологічних підходів кожна країна обирає власний набір методологічного інструментарію для формування національної системи бухгалтерського обліку. Враховуючи існуючі в світі підходи до регулювання системи бухгалтерського обліку, в різних країнах утворюється певна модель облікової системи, що визначається характером розробки, затвердження та впровадження методології обліку економічної діяльності.

Центральну складову облікової методології становить сукупність методів бухгалтерського обліку, які забезпечують розвиток інструментарію, за допомогою якого вивчається об'єкт обліку. В сучасному динамічному середовищі від якості та ефективності застосування методологічного інструментарію в процесах обробки системи даних та перетворення їх на звітну інформацію залежить обґрунтованість прийнятих управлінських рішень та загальна ефективність економічної діяльності.

Базова основа бухгалтерського обліку є незмінною протягом століть, проте складові облікової методології трансформуються під впливом нових запитів користувачів і продовжуватимуть змінюватися надалі. Методологічний інструментарій забезпечує обробку суб'єктом ведення обліку інформації про об'єкти, які визначаються предметом бухгалтерського обліку. Виділені складові облікової методології формують динамічну систему, яка весь час розвивається та змінюється під впливом нових запитів користувачів облікової інформації.

В наукових працях спостерігається виділення двох різних підходів до побудови методології бухгалтерського обліку, що визначається характером розкриття структури облікової методології та виокремлення її складових, – процедурного та адитивного. Сучасне дослідження і розвиток методології бухгалтерського обліку повинні здійснюватись із застосуванням новітніх інструментів, здатних забезпечити проходження пізнавальних процесів в системі бухгалтерського обліку та найбільш ефективну реалізацію облікових функцій та завдань.

Представлена монографія присвячена дослідженню існуючих підходів вітчизняних та зарубіжних авторів до побудови методології бухгалтерського обліку та формуванню якісно нового погляду на її структуру, склад і напрями розвитку. Матеріал монографії структурований відповідно до проблем методології бухгалтерського обліку та пошуку напрямів її удосконалення.

Перший розділ “Структурний аналіз методології бухгалтерського обліку” ґрунтується на дослідженні місця та сутності методології в системі бухгалтерського обліку. На основі вивчення історії формування системи бухгалтерського обліку, а також становлення методології обґрунтована необхідність перегляду існуючого на сьогодні підходу до її трактування. Через уточнення сутності методології бухгалтерського обліку структуровані підходи до її побудови. Виділені напрями розвитку складових облікової методології визначають необхідність уточнення складу методів обліку,

виокремлення облікових прийомів, способів та процедур, уточнення принципів бухгалтерського обліку.

У другому розділі “Сучасна методологія бухгалтерського обліку в світі” здійснене глибоке дослідження особливостей облікової методології в європейських країнах, західних країнах та країнах Сходу. Не дивлячись на наявність загально визнаних методологічних положень в бухгалтерському обліку, методів обліку, кожна країна при формуванні національної облікової системи орієнтується на особливості власної економіки, що визначають вибір принципів обліку, підходів до оцінки активів і зобов'язань, методів їх визнання, необхідність уніфікації облікових процедур, форм реєстрів та звітів тощо.

Дослідження проблем облікової методології в країнах світу здійснене з урахуванням історичних передумов формування системи бухгалтерського обліку в кожній географічній зоні. Розвиток облікової методології в різних країнах світу має свої особливості, обумовлені історичними процесами економічного розвитку, соціальним устроєм, традиціями і звичаями.

Розвиток методології бухгалтерського обліку в країнах світу відбувається під суттєвим впливом інформаційних запитів основних груп користувачів. У кожній країні сформувалася традиційна для неї система методологічних засад ведення обліку, визначена історичними особливостями трансформації облікового середовища в певних умовах ведення економічної діяльності. Узагальнення та систематизація принципів і методів бухгалтерського обліку, визначених у різних країнах, дозволила сформувати зведену концепцію методології бухгалтерського обліку в країнах світу.

Третій розділ “Розвиток методології бухгалтерського обліку” присвячений концептуальним змінам у структурі методології бухгалтерського обліку та удосконаленню таких методологічних складових обліку як вимоги до фінансової звітності та якісні характеристики звітної інформації.



Методологія бухгалтерського обліку постійно розвивається. Виокремлення нових та удосконалення вже існуючих методів управління економічною діяльністю обумовлює формування нових інформаційних запитів, що актуалізує необхідність розвитку нового методологічного інструментарію, збагачення облікової методології новими знаннями, положеннями та розробками. Враховуючи динаміку розвитку методології бухгалтерського обліку як системи, в її структурі окремо виділено методи, інструменти, способи, прийоми, підходи, процедури та принципи. Вказаний інструментарій виступає основою для прийняття, обробки, зведення і перетворення облікових даних суб'єктом ведення обліку на інформацію, корисну різним категоріям користувачів.

Кінцевим продуктом бухгалтерського обліку є інформація, що надається користувачам у формі звітності. Фінансова звітність є найважливішим продуктом інформаційної системи суб'єкта господарювання. Удосконалення облікової методології та її приведення у відповідність до сучасних економічних вимог забезпечує підвищення якісних характеристик звітної інформації, що є основою прийняття управлінських рішень для внутрішніх та зовнішніх користувачів. У цьому контексті вирішено одну з ключових проблем розвитку облікової методології – уточнення і розширення складу вимог до фінансової звітності та визначення складу і змісту якісних характеристик фінансової звітності.

Наведені пропозиції дозволяють привести вітчизняну методологію бухгалтерського обліку до рівня світових вимог з урахуванням досвіду різних країн при визначенні принципів обліку, вимог користувачів щодо звітної інформації, видів фінансової звітності та її якісних характеристик.

В цілому, монографія дозволяє розширити світогляд у розумінні та сприйнятті теорії та методології бухгалтерського обліку й буде корисною науковцям, аспірантам, магістрам, які досліджують проблеми методології бухгалтерського обліку, керівникам, бухгалтерам, менеджерам та іншим фахівцям-практикам, які оперують даними з системи бухгалтерського обліку.

## РОЗДІЛ 1

# СТРУКТУРНИЙ АНАЛІЗ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

### *1.1. Місце та сутність методології в системі бухгалтерського обліку*

Розвиток бухгалтерського обліку як науки передбачає використання новітніх методологічних інструментів для його дослідження. Особливістю сучасного наукового пізнання є застосування системного підходу при вивченні суті процесів та явищ, важливу роль цей підхід відіграє в сфері обліку.

Широке застосування системного підходу в науці та практиці пов'язане з ускладненням процесів пізнання, формуванням нових інституційних впливів на економічне середовище, значними трансформаціями в системі бухгалтерського обліку. Системний підхід дозволяє вивчити об'єкт комплексно, з урахуванням різних властивостей його компонентів, отримати більш якісний результат дослідження з виявленням нових властивостей, визначенням зв'язків об'єкта із зовнішнім середовищем.

Бухгалтерський облік в усі часи становив предмет наукових дискусій, включаючи визначення його дефініції як практичної діяльності та як науки, формування змісту цих дефініцій, завдань, методології, облікового продукту. Бухгалтерський облік розвивається більше дев'яти століть, з огляду на наявні історичні пам'ятки, при цьому автори підходять з різних точок зору при визначення суті обліку.

Підходи до визначення дефініції бухгалтерського обліку виділяє Я. В. Соколов, зауважуючи, що не існує такої дефініції, яка б найбільш

вичерпно характеризувала об'єкт [1, с. 11-12]. Вчений виділяє три групи дефініцій, що відображають зміст бухгалтерського обліку:

1. Методичний підхід – ґрунтується на одному з перших визначень, запропонованих у 1494 р. Лукою Пачолі, що визначав облік як “ведення справ у належному порядку і як слід” згідно власного бачення торговця або його бухгалтера [2, с. 18]. Також відомим вважається визначення французького автора Г. Фора, запропоноване у 1910 р.: “бухгалтерський облік – це наука про методи реєстрації фактів господарського життя, що виконуються господарюючими особами” [3, с. 192]. Наведені визначення є досить загальними і схиляються до процедурного бачення змісту обліку, не розкриваючи його змісту. В цілому методичний підхід покликаний розкрити будову бухгалтерського обліку, його методи та інструменти

2. Змістовний підхід – ґрунтується на описі об'єктів обліку. Автори, що дотримувались цього підходу, стверджували, що бухгалтерський облік відображає фінансовий стан господарюючого суб'єкта.

Відомий французький економіст Ж. Фурастьє за цим підходом визначав бухгалтерський облік як галузь сучасної науки, мета якої полягає в грошовому вираженні вартості майна підприємства та визначенні величини його власного капіталу [4, с. 21]. Вказаний підхід є вагомим з точки зору визначення облікових об'єктів, проте не враховує цілей ведення бухгалтерського обліку, які можуть варіюватися в залежності від груп користувачів інформації.

3. Цільовий підхід – сформований в кінці ХІХ ст. внаслідок розширення сукупності користувачів інформації та появи різних цільових груп, для яких готувалася бухгалтерська звітність.

---

<sup>1</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

<sup>2</sup> Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 319 с.

<sup>3</sup> Vlaeminck J. H. Histoire et doctrines de la comptabilité / J. H. Vlaeminck. – Paris : .ditions du Treurenberg, 1956. – 230 p.

<sup>4</sup> Fourastie I. La comptabilité / I. Fourastie. – [8-e ed.]. – Paris : Presses universitaires de France, 1959. – 129 p.

Дослідження, що проводились вченими в середині та в кінці XIX ст., засвідчували трансформацію мети бухгалтерського обліку і перехід від ведення обліку як такого (з веденням книг, рахунків, обчислення капіталу, вартості майна тощо) до постановки цілей обліку під впливом цілей управління капіталом. Я. В. Соколов вважає відправною точкою у формуванні цільового підходу дослідження Е. Пізані, який називав бухгалтерський облік наукою, що слідує законам права та економіки, здійснює обчислення задля того, щоб характеризувати функції управління і з найменшими засобами досягати найбільшого економічного ефекту [<sup>5</sup>, с. 419].

Таким чином, наведені підходи свідчать про трансформацію, в першу чергу, цільової компоненти бухгалтерського обліку та відображають її розвиток від процедурного, методичного аспекту до формування системи об'єктів та орієнтації на змінювані управлінські потреби.

У сучасних дослідженнях продовжують враховуватись наведені підходи, проте розвиток інформаційних технологій, зокрема, в сфері бухгалтерського обліку, вніс свої зміни.

До середини XX ст. в наукових пошуках в сфері бухгалтерського обліку панував методичний або, як його ще можна назвати, процесний підхід. Відповідно бухгалтерський облік здебільшого розглядався як процес, що включає спостереження, групування, зведення, аналіз і передачу даних про факти господарського життя. Слід зазначити, що Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” закріплено визначення бухгалтерського обліку, яке відповідає процесному підходу: “бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень” [<sup>6</sup>, ст. 1].

---

<sup>5</sup> Иванов С. Ф. Конгресс по счетоводству в Шарлеруа / С. Ф. Иванов // Коммерческое образование. – 1912. – № 8. – С. 419.

<sup>6</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс] . – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.



Розгляд бухгалтерського обліку як процесу, що передбачає послідовне виконання облікових процедур, відображає практичний підхід авторів до розгляду цього явища. Науковий розвиток цього підходу утворює перехід до розкриття облікової методології з використанням процедурного підходу. Поглиблюючи зміст бухгалтерського обліку за процесним підходом, автори деталізують процес ведення обліку у розрізі відповідних стадій, зокрема: 1) організація обліку; 2) отримання первинної інформації з документів, через проведення інвентаризації, через звітування матеріально-відповідальних осіб; 3) безпосереднє ведення бухгалтерського обліку зі складанням бухгалтерських provedень, заповненням облікових реєстрів; 4) складання бухгалтерської звітності для різних груп користувачів.

Послідовне виконання вказаних стадій утворює процес ведення бухгалтерського обліку. При цьому в межах кожної стадії можливе поглиблене дослідження конкретних процедур через виконання облікових операцій.

Бухгалтерська процедура є послідовністю вирішення облікових завдань шляхом кваліфікації фактів господарського життя, тобто їх реєстрації, групування та інтерпретації (аналізу), метою процедури є створення можливостей для прийняття рішень [7, с. 31]. Основна бухгалтерська процедура – це символічне зображення, модель технології обробки даних, представлених у первинних документах, які фіксують факти господарського життя. Закінчується вона прийняттям рішень, заради яких і працював бухгалтер, реалізуючи бухгалтерську процедуру [8, с. 49].

Бухгалтерська процедура містить у своєму складі відповідні облікові операції. Облікові операції відображають елементарні дії, що виконуються бухгалтером для досягнення завдань обліку по відношенню до конкретних об'єктів обліку. Виходячи зі змісту, облікові операції можуть поділятися на відповідні групи:

---

<sup>7</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

<sup>8</sup> Там само.

1) адміністративні – виконуються головним бухгалтером і керівниками бухгалтерських підрозділів для організації і планування роботи бухгалтерії, здійснення контролю бухгалтерськими процедурами, розробки методичних матеріалів, прийняття участі врегулюванні інвентаризаційних різниць.

2) технічні – виконуються бухгалтерами при оформленні первинних документів, здійсненні бухгалтерських розрахунків (амортизації, оцінці та переоцінці активів та зобов'язань, розподілі витрат, визначенні собівартості тощо), заповненні облікових регістрів;

3) логічні – можуть виконуватися молодшим бухгалтерським персоналом та передбачають сортування документів, їх кодування, підготовку довідок, перенесення даних з одних документів до інших, звірку даних тощо

4) контрольно-аналітичні – виконуються старшим бухгалтерським персоналом, передбачають отримання і перевірку звітів матеріально відповідальних осіб, взаємну перевірку операцій по касі, банку, розрахунках, проведення аналітичних порівнянь, оцінка ефективності операцій, підготовка аналітичних довідок тощо;

5) допоміжні – виконуються періодично при формуванні файлів з документами, підготовці документів для здачі в архів та ін.

Процедурний підхід дозволяє показати практичну сторону бухгалтерського обліку, виявити його роль в процесах трансформації реальних фактів господарського життя у символічну форму для цілей прийняття управлінських рішень.

Разом з тим розвиток інформаційних технологій та їх активне впровадження в середовище бухгалтерського обліку сприяло видозміні підходу до трактування бухгалтерського обліку як системи. Зокрема, В. Ф. Палій та Я. В. Соколов наголошують, що бухгалтерський облік можна розглядати виключно як систему: по-перше, він базується на певних постулатах; по-друге, висновки, які можна зробити з його даних, впливають безпосередньо з життя, з цих постулатів; і по-третє, бухгалтерський облік показує і може

показувати не що було і що буде в господарстві, а тільки те, що отримало відображення під час виконання умов постулатів [9].

Представники англо-американської школи бухгалтерського обліку С. Грей та Б. Нідлз також розглядають бухгалтерський облік як систему, що вимірює, обробляє та передає інформацію про підприємство [10, с. 3]. На думку Л. Г. Ловінської, бухгалтерський облік є штучно створеною системою, яка функціонує відповідно до встановлених правил (стандартів) на потребу певному колу користувачів [11, с. 19].

За системним підходом кожна система складається з елементів, між якими утворюються стійкі зв'язки. Відповідно уточнення структури системи бухгалтерського обліку дозволяє визначити природу таких елементів та специфіку взаємозв'язків між ними.

Кузьмінський Ю. А. систему бухгалтерського обліку розглядає як сукупність методів та методик їх застосування, форм, за якими він ведеться [12, с. 11]. Н. Л. Правдюк вважає, що облікова система розкривається через загально визнані об'єкти, категорії, принципи і показники, визначені нормами і правилами національних облікових стандартів [13, с. 186]. Т. Г. Маренич пояснює систему бухгалтерського обліку як сукупність методологічних, методичних, організаційних, техніко-технологічних, економічних засобів і методів, інструментів та важелів впливу на одержання та перетворення економічної інформації [14, с. 25].

До елементів системи бухгалтерського обліку М. С. Пушкар відносить носії інформації, рахунки, подвійний запис, оцінку господарських фактів, калькуляцію, інвентаризацію, бухгалтерський баланс, звітність, реєстри

---

<sup>9</sup> Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Изд-во “Финансы и статистика”, 1981. – 224 с.

<sup>10</sup> Грей С. Дж. Финансовый учет, глобальный подход / С. Дж. Грей, Б. Е. Нидлз. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.

<sup>11</sup> Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : [монографія] / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.

<sup>12</sup> Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8-11.

<sup>13</sup> Правдюк Н. Л. Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств / Н. Л. Правдюк // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 185-188.

<sup>14</sup> Маренич Т. Г. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Г. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 21-26.

бухгалтерського обліку, форми обліку, способи обробки інформації [15, с. 42]. На думку Т. Гоголь, елементами системи бухгалтерського обліку є предмет, суб'єкт, об'єкт дослідження, які взаємодіють у рамках цілісної системи, встановлюють між собою стійкий внутрішній зв'язок, формуючи структуру цієї системи [16, с. 155].

Одним з напрямів розвитку бухгалтерського обліку та його методології є виділення у складі загальної системи окремих облікових підсистем фінансового, управлінського, податкового обліку (податкових розрахунків), статистичного обліку. Така тенденція має переважно практичне спрямування та обумовлена необхідністю в межах господарюючого суб'єкта організувати бухгалтерський облік таким чином, щоб забезпечити інформаційні потреби управлінського персоналу, акціонерів, інвесторів, фінансових установ, державних органів в цілях оподаткування, а також в цілях статистичного зведення даних.

Поділ загальної системи бухгалтерського обліку та самостійний розвиток його підсистем має як прибічників, так і супротивників. Вчені, що підтримують такий поділ зауважують на появі якісно відмінних груп користувачів інформації, які потребують організації окремих інформаційних систем з використанням власних методів збору та обробки інформації, реєстрів і форм для зведення даних, формування особливих звітів. Вказані підсистеми бухгалтерського обліку науковці називають його видами, хоча в нормативних документах такий поділ на види не затверджений.

Супротивники такого поділу говорять про його умовність, оскільки фінансовий, управлінський, податковий, статистичний облік в переважній більшості випадків ведеться на підприємстві єдиним структурним підрозділом – бухгалтерською службою, вказані підсистеми базуються на одних і тих же первинних документах, та лише в своєму поєднанні формують

---

<sup>15</sup> Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.

<sup>16</sup> Гоголь Т. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці / Тетяна Гоголь // Вісник ТНЕУ. – 2012. – № 2. – С. 151-158.



повну й детальну інформацію про стан і результати діяльності підприємства та надають відомості, які можуть бути належним обґрунтуванням управлінських рішень.

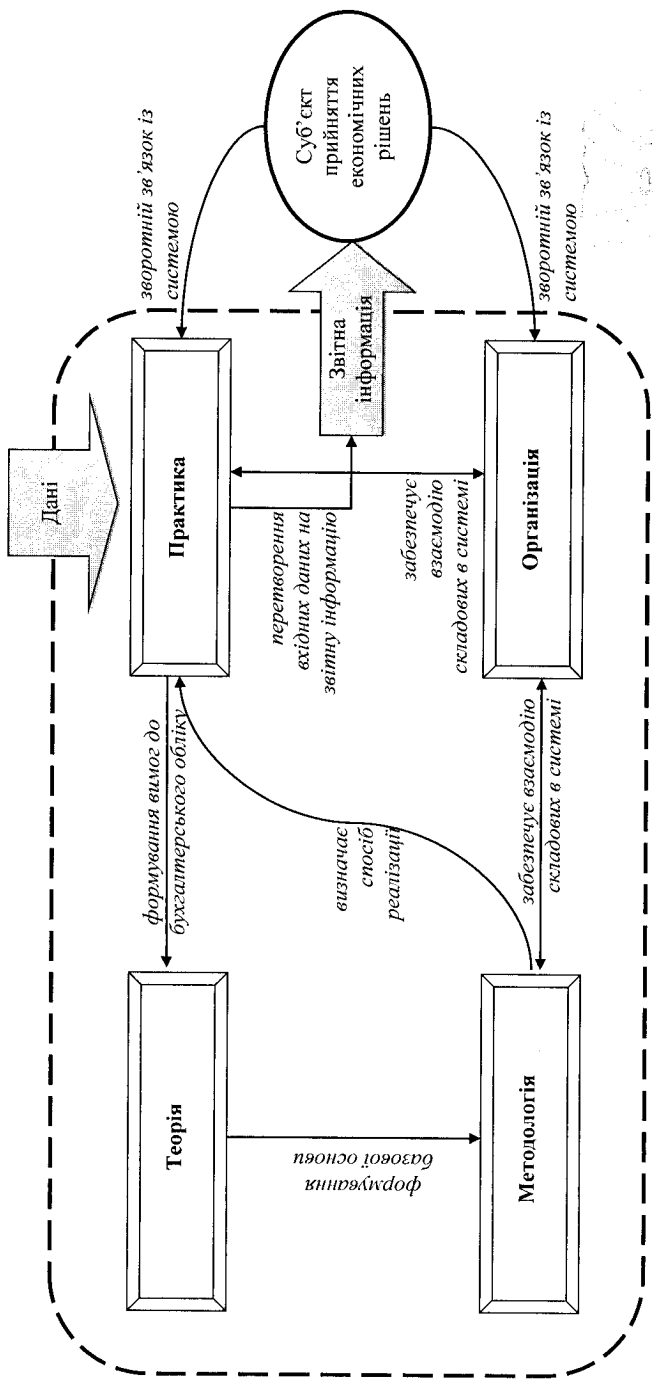
Незважаючи на те, що більшість науковців схиляється до розгляду бухгалтерського обліку як системи, кожен з них пропонує власний склад елементів такої системи.

Згідно теорії системного аналізу, система складається з підсистем, які, в свою чергу, можна розкладати на компоненти та елементи, що характеризуються наявністю внутрішніх та зовнішніх зв'язків. Враховуючи історичний процес формування системи бухгалтерського обліку та сучасних трансформацій у ній, в якості головних складових облікової системи слід розглядати теоретичну, методологічну, практичну й організаційну (рис. 1.1).

Теоретична підсистема системи бухгалтерського обліку містить такі елементи, як понятійний апарат, класифікації об'єктів обліку, історичні аспекти становлення та розвитку бухгалтерського обліку, облікові концепції, економічні підходи та теорії, парадигми тощо. Теорія створює основу, фундаментальний базис для практичної реалізації бухгалтерським обліком своїх функцій і завдань.

Методологічна складова покликана визначити, яким саме чином будуть реалізовуватися функції бухгалтерського обліку та поставлені перед ним завдання. До складу методологічної складової входять методи обліку, принципи, способи, прийоми, методологічні інструменти, методичні підходи до виконання облікових процедур, що в своїй сукупності забезпечують пізнавальні процеси в системі бухгалтерського обліку.

Практична підсистема містить набір інструментів, що забезпечують безпосередню обробку вхідних даних в системі обліку та їх перетворення на звітну інформацію з використанням методик облікового відображення, правил та процедур, що формуються під взаємним впливом теоретичної та методологічної підсистем бухгалтерського обліку. Відповідно практична підсистема втілює фактичну реалізацію функцій бухгалтерського обліку.



**СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Рис. 1.1. Складові системи бухгалтерського обліку

У сучасному динамічному середовищі від якості та ефективності застосування методологічного інструментарію в процесах обробки системи даних та перетворення їх на звітну інформацію залежить обґрунтованість прийнятих управлінських рішень та загальна ефективність економічної діяльності. Відповідно роль організаційної складової системи бухгалтерського обліку виявляється у забезпеченні такої взаємодії між іншими складовими, за якої вони здатні якісно реалізувати своє призначення.

Організаційна підсистема включає такі елементи, як облікову політику, інструкції, положення з бухгалтерського обліку, порядок документообороту, графіки подання бухгалтерської звітності, суб'єкти ведення обліку, форми організації та ведення обліку, зв'язки між підрозділами підприємства і бухгалтерією, а також всередині бухгалтерської служби. Вказані елементи також забезпечують реалізацію зворотних зв'язків між суб'єктом прийняття економічних рішень та системою бухгалтерського обліку, яка під впливом зміни інформаційних запитів користувачів трансформує свої теоретичну, методологічну, практичну та організаційну складові.

Дослідження бухгалтерського обліку як системи передбачає використання загальноновизнаних принципів системного підходу, серед яких цільове спрямування, подвійність, ієрархія, цілісність (ємерджентність), множинність, структурність та історизм.

Відповідно до цільового спрямування система повинна мати мету, головну ціль функціонування. Законодавчо закріпленою метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [17, ст. 3, пп. 3.1].

Принцип подвійності передбачає, що системі властиве співвідношення як частини і цілого, тобто, кожна система є частиною іншої більшої системи.

---

<sup>17</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс] . – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

У цьому зв'язку система бухгалтерського обліку може розглядатися як підсистема системи управління підприємством.

Суворе підпорядкування складових в системі визначає принцип ієрархії. Кожна система має такі складові (підсистеми або елементи), які чинять найбільший вплив на інші, при цьому не виключається зворотній вплив нижчих за ієрархією складових на складові більш високого рівня. Переважаючу роль серед підсистем обліку відіграє методологічна, оскільки вона визначає спосіб реалізації головної мети функціонування системи бухгалтерського обліку.

Цілісність (або емерджентність) системи визначає те, що функціонування її підсистем забезпечує прояв нових можливостей, які не можуть бути реалізовані складовими системи індивідуально. В системі бухгалтерського обліку практична складова без зв'язку з організаційною та методологічною не зможе продукувати облікову інформацію. В свою чергу, практика бухгалтерського обліку може висувати нові вимоги до теорії (наприклад, в частині необхідності розвитку методології обліку нових об'єктів – людського капіталу, соціального капіталу, екологічних впливів тощо). При цьому слід враховувати превалюючу роль методологічної складової, яка на відміну від інших визначає спосіб реалізації основних завдань бухгалтерського обліку. Теоретична складова, на основі дослідження та врахування практичних запитів, дозволяє отримати нові знання через розвиток методології обліку. Таким чином, лише зв'язок усіх складових підсистем бухгалтерського обліку забезпечує синергетичний ефект – уможливорює функціонування, розвиток системи та виконання нею основної мети і завдань.

Згідно з принципом множинності система повинна мати різні моделі для її опису. Проблеми моделювання системи бухгалтерського обліку розкриваються у працях таких вітчизняних науковців, як В. В. Євдокимов [18],

---

<sup>18</sup> Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 / В. В. Євдокимов ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 21 с.

В. М. Жук [19], Т. Г. Маренич [20], М. М. Шигун [21] та інші. На сьогодні можна констатувати існування належної теоретичної основи з цієї проблематики, розробленої науковцями. Крім цього продовжуються розробки математичного моделювання системи бухгалтерського обліку, що становлять один з перспективних напрямів досліджень. Значна увага авторами приділяється моделюванню системи бухгалтерського обліку на макро- і мікрорівнях, що забезпечує створення її моделей різного змісту і призначення.

Принцип структурності визначає наявність стійких зв'язків між складовими системи. Тісна взаємодія між складовими системи бухгалтерського обліку виражається у прямих та опосередкованих зв'язках. Так, організаційна складова, забезпечуючи реалізацію зворотного зв'язку, впливає на теоретичну, методологічну та практичну складові. Теоретична складова при цьому виступає тим базисом, на якому будується методологічна підсистема. Методологічна складова, в свою чергу, здійснює безпосередній вплив на практику обліку шляхом розвитку та видозміни методів, прийомів, способів та підходів до виконання облікових процедур.

Поетапне формування складових елементів системи бухгалтерського обліку ґрунтується на принципі історизму, який передбачає, що сучасний стан системи визначається її минулими характеристиками. Реалізація цього принципу яскраво виявляється при дослідженні історії обліку. Не дивлячись на те, що практика обліку зародилася ще на початку формування людської цивілізації, його теоретичні основи сформувалися порівняно нещодавно. Одним з найважливіших факторів, що ускладнював формування та розвиток теорії бухгалтерського обліку, була відсутність наукових досліджень проблем облікової методології.

---

<sup>19</sup> Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : [монографія] / В. М. Жук. – К. : ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2012. – 454 с.

<sup>20</sup> Маренич Т. Г. Моделювання системи бухгалтерського обліку / М. Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства. Економічні науки. – 2013. – Випуск 137. – С. 29-37.

<sup>21</sup> Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія : [монографія] / М. М. Шигун. – Житомир : ЖДГУ, 2009. – 632 с.

Як вказував ще у 1972 р. Г. Г. Жуйков, бухгалтерський облік може розвиватись та удосконалюватись за умови, якщо чітко визначені його методологічні основи [22, с. 11]. Разом з тим не можна стверджувати, що облікова методологія та її складові не змінювалися протягом багатьох років. М. Ю. Медведєв зауважує, що окремі облікові прийоми, якими б вони не були ефективними, скоріше можна вважати приналежністю певному періоду розвитку науки, ніж від початку і остаточно властивим їй методом [23, с. 22]. Американські науковці також звертають увагу на те, що сфера охоплення та методи бухгалтерського обліку змінюються, та будуть змінюватися у майбутньому [24, с. 69].

Як свідчать наукові праці [25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34], до 1934-1936 р. майже по всій території СРСР (в тому числі й УРСР) переважав простий облік, що ґрунтувався на принципах спрощеної системи рахівництва та примітивних прийомах обліку. Зокрема, ведення рахунків здійснювалося відокремлено один від одного, реєстрація господарських операцій відбувалась лише на одному рахунку; об'єкти обліку формували переважно

---

22 Жуйков Г. Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах : [монография] / Георгий Герасимович Жуйков. – М. : Издательство “Финансы”, 1972. – 336 с.

23 Медведєв М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведєв. – М. : Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 752 с.

24 Accounting Theory [Paper-8 M. Com. (Final)]. – Maharshi Dayanand University, ROHTAK: 2004. – 552 p.

25 Афанасьев А. А. Основы построения бухгалтерского баланса / А. А. Афанасьев. – [3-е доп. изд.-е]. – М. : Госфиниздат, 1952. – 168 с.

26 Баренгольц Я. М. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах : [лабораторно-практичні заняття за журнально-ордерною формою обліку] / Яков Мойсєєвич Баренгольц. – К. : “Вища школа”, 1975. – 224 с.

27 Быкова А. Л. Теория бухгалтерского учета / Анна Леонидовна Быкова ; [Под ред. проф. С.А. Щенкова]. – М. : Госфиниздат, 1962. – 352 с.

28 Василенко П. Н. Курс бухгалтерии (для техникумов и курсовой сети) / П. Н. Василенко. – М. : Госпланиздат, 1942. – 304 с.

29 Дембинский Н. В. Теория советского бухгалтерского учета : [учеб. пособие] / Н. В. Дембинский. – Минск : Редакция научно-технической литературы, 1957. – 312 с.

30 Казьмин И. С. Бухгалтерский учет и отчетность в откормочных хозяйствах / И. С. Казьмин. – М. : “Статистика”, 1972. – 272 с.

31 Костин К. Н. Бухгалтерский учет в районных объединениях и отделениях “Сельхозтехника” / А. Ф. Картушин, К. Н. Костин. – М. : “Статистика”, 1970. – 376 с.

32 Лозинский А. И. Курс теории балансового учета в связи с промышленным, сельскохозяйственным и торговым учетом / Адольф Исаакович Лозинский. – Москва : В/О “Союзоргучет”. Ред.-изд. упр., 1938. – 591 с.

33 Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

34 Жуйков Г. Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах : [монография] / Георгий Герасимович Жуйков. – М. : Издательство “Финансы”, 1972. – 336 с.

грошові кошти, розрахунки й товарно-матеріальні цінності. Визначення фінансового результату в кінці звітного періоду ускладнювалося відсутністю рахунків доходів та витрат.

Подвійна система обліку була впроваджена в радгоспах СРСР і з 1930-х років ХХ століття почала розповсюджуватись у промисловій сфері, що вимагало відповідної підготовки кадрів. З початком Великої Вітчизняної війни та у післявоєнний час подальше впровадження подвійної системи обліку було значно ускладненим. Підприємства застосовували переважно просту систему обліку, при цьому, як стверджує Г. Г. Жуйков, життєздатність простої системи протягом десяти років, включаючи період війни, пояснювалася тим, що вона базувалася на методологічних принципах подвійної системи рахівництва [35, с. 52-53]. З відновленням та розбудовою економіки СРСР, укрупненням заводів та розвитком діяльності колгоспів проста система бухгалтерського обліку втратила свою актуальність.

На становлення системи бухгалтерського обліку СРСР середини ХХ ст. вплинуло переважання державної форми власності на засоби виробництва. Одним з головних завдань бухгалтерського обліку став контроль за виконанням державних планів та збереження майна держави. За словами К. М. Костіна та О. Ф. Картушина, в соціалістичній державі бухгалтерський облік являв собою одну з важливих функцій управління [36, с. 8]. Дані бухгалтерського обліку слугували основою народогосподарського планування і засобом систематичного контролю за виконанням встановлених планів.

Як наголошував Г. Г. Жуйков, господарський облік при соціалізмі відображав стан всього народного господарства країни, фактично він був народогосподарським обліком [37, с. 13]. У 1967 р. Ж. Марчевський звертав

---

<sup>35</sup> Жуйков Г. Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах : [монография] / Георгий Герасимович Жуйков. – М. : Издательство “Финансы”, 1972. – 336 с.

<sup>36</sup> Костин К. Н. Бухгалтерский учет в районных объединениях и отделениях “Сельхозтехника” / А. Ф. Картушин, К. Н. Костин. – М. : “Статистика”, 1970. – 376 с.

<sup>37</sup> Жуйков Г. Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах : [монография] / Георгий Герасимович Жуйков. – М. : Издательство “Финансы”, 1972. – 336 с.

увагу на те, що бухгалтерський облік міг би претендувати на статус однієї з гілок політичної економії за умови використання ним принципів і методів національного рахівництва [38, с. 10].

Важливим з точки зору розвитку системи бухгалтерського обліку є праця академіка С. Г. Струмиліна “Статистико-економічні нариси” (1958 р.) [39], перший розділ якої “Щодо теорії радянської статистики” починаються з параграфа про бухгалтерський облік, якому присвячено одне з ключових місць в означеній праці. Побудова системи єдиного обліку, як вказує С. Г. Струмилін, не передбачає механічного злиття всіх облікових підсистем в одну з усуненням статистики та бухгалтерії. Формування єдиної та цілісної системи обліку повинно будуватися на приведенні статистичної та облікової підсистем до однорідності як самостійних, рівноправних, але в цілому узгоджених між собою елементів [40, с. 9]. Таким чином, система бухгалтерського обліку розвивалася у тісному зв’язку зі статистикою, яка здійснювала значний вплив на формування методології обліку.

У бухгалтерському обліку СРСР особлива увага відводилася процедурам складання звітності, яка поділялася на поточну (оперативну) та річну статистичну звітність. Як свідчать першоджерела [41, с. 74], поточну звітність протягом року колгоспи та радгоспи надавали за 23,2 тис. показниками, річна звітність містила 12,5 тис. рядко-граф. Облік був чітко регламентований, не містив варіативності в оцінці, методах нарахування амортизації, структурі звітності. Суворо стандартизована система обліку була необхідною для забезпечення порівнянності даних на рівні галузей народного господарства. Відповідно, бухгалтерський облік надавав інформацію для зведення статистичних даних в цілях складання балансу народного господарства.

<sup>38</sup> Краєвський В. М. Бухгалтерський облік в системі макроекономічного управління : дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / В. М. Краєвський. – Київ, 2004. – 193 с.

<sup>39</sup> Струмилін С. Г. Статистико-економические очерки / Станислав Густавович Струмилін. – М. : Государственное статистическое издательство, 1958. – 739 с.

<sup>40</sup> Там само.

<sup>41</sup> Жуйков Г. Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и савхозах : [монографія] / Георгий Герасимович Жуйков. – М. : Издательство “Финансы”, 1972. – 336 с.



Основними методологічними особливостями бухгалтерського обліку радянського періоду, в першу чергу, була орієнтація на формування даних про виконання планових показників [42, 43, 44, 45, 46, 47], при цьому значну роль відігравала система звітних показників. Ще однією особливістю обліку було широке використання в процесах оцінки крім грошових також трудових показників. Такий підхід до побудови системи бухгалтерського обліку панував до початку 1990 років ХХ століття.

Сформована протягом ХХ ст. система бухгалтерського обліку оформилася як інформаційна підсистема системи управління, що забезпечує збір, обробку та зведення даних про факти господарського життя у формах звітності різного призначення з метою прийняття економічних рішень. Ключовим елементом облікової інформаційної системи залишається сукупність звітів як джерела даних про фінансово-економічне становище суб'єкта господарювання.

Якісне функціонування сучасної системи бухгалтерського обліку забезпечується сформованою методологією, яка становить основу перетворення даних про факти господарського життя на звітну інформацію для цілей управління. На сьогодні у наукових працях відсутній єдиний підхід до визначення складу облікової методології.

У філософських та енциклопедичних словниках методологія визначається як філософське вчення про методи пізнання та перетворення дійсності; застосування принципів світосприйняття до процесу пізнання та до

---

<sup>42</sup> Афанасьев А. А. Основы построения бухгалтерского баланса / А. А. Афанасьев. – [3-е доп. изд-е]. – М. : Госфиниздат, 1952. – 168 с.

<sup>43</sup> Василенко П. Н. Основы бухгалтерского учета : для подгот. и повышения квалификации бухгалтеров в 3-х вып. Вып. 2. Метод бухгалтерского учета / П. Н. Василенко. – Москва : Госпланиздат, 1959. – 147 с.

<sup>44</sup> Дембинский Н. В. Теория советского бухгалтерского учета : [учеб. пособие] / Н. В. Дембинский. – Минск : Редакция научно-технической литературы, 1957. – 312 с.

<sup>45</sup> Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

<sup>46</sup> Жуйков Г. Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и савхозах : [монография] / Георгий Герасимович Жуйков. – М. : Издательство "Финансы", 1972. – 336 с.

<sup>47</sup> Струмилин С. Г. Статистико-экономические очерки / Станислав Густавович Струмилин. – М. : Государственное статистическое издательство, 1958. – 739 с.

практики [48]. В окремих випадках методологію пропонують розглядати з двох точок зору: 1) як сукупність прийомів дослідження, що застосовуються у будь-якій науці; 2) вчення про методи пізнання та перетворення світу [49]. Мають місце також більш широкі тлумачення, зокрема поняття методології визначається як вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби діяльності [50, с. 795]. Крім цього методологія трактується як система принципів і способів організації та побудови теоретичної і практичної діяльності, а також вчення про цю систему [51, с. 365].

У сучасній довідковій літературі методологія розглядається переважно за двома підходами: 1) як вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу; його філософська, теоретична основа; 2) як сукупність методів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання [52].

Як свідчить аналіз джерел, до 1980-х років ХХ століття панував підхід до визначення методології в найбільш загальному розумінні як сукупності методів дослідження. Такий підхід залишається поширеним і сьогодні. Зокрема, визначення змісту методології в економічних науках в цілому відповідає загальноновизнаному філософському підходу. Найбільш поширеним тлумаченням методології є визнання її як сукупності принципів побудови методів та їх наукове узагальнення [53]. В окремих джерелах методологія визначається як вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу, його філософська, теоретична основа; сукупність прийомів дослідження, що

---

<sup>48</sup> Константинова Ф. В. Философская энциклопедия (1960-1970) / под ред. Ф. В. Константинова. – [в 5-х т.]. – М. : Советская энциклопедия. – Том 3. – 1964. – 584 с.

<sup>49</sup> Розенталя М. М. Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя. – [изд. третье]. – М. : Изд-во политической литературы, 1972. – 495 с.

<sup>50</sup> Прохоров А. М. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров. – [2-е изд.]. – М. : Сов. энциклопедия, 1982. – 1600 с.

<sup>51</sup> Философский энциклопедический словарь / Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов. – М. : Сов. энциклопедия, 1983. – 840 с.

<sup>52</sup> Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.: Ірпінь, ВТФ "Перун", 2005. – 1728 с.

<sup>53</sup> Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – [2-е изд., испр.]. – М. : ИНФРА-М. – 1999. – 479 с.

застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання [54, с. 185].

Як вважає Г. І. Рузавін, головною метою методології науки є вивчення тих методів, засобів та прийомів, за допомогою яких набувається та обґрунтовується нове знання в науці [55]. Крім цього методологія вивчає структуру наукового знання в цілому, місце і роль в ньому різних форм пізнання і методи аналізу та побудови різних схем наукового знання. Т. Гоголь визначає методологію як вчення про систему понять та їх відносин; систему базових принципів, методів, методик, способів та засобів їх реалізації в організації та побудові науково-практичної діяльності [56, с. 152].

Слід зауважити, що наведені тлумачення методології є звуженими і не дозволяють розкрити весь методологічний інструментарій бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим, методологію науки слід розглядати в широкому розумінні як вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби науково-практичної діяльності, систему принципів і способів її організації та побудови.

У сфері бухгалтерського обліку методологія розглядається також неоднозначно. Як правило, в бухгалтерських словниках поняття облікової методології не наводиться, а термінологічний апарат переважно орієнтується на терміни, закріплені у нормативних документах. В окремих довідкових джерелах наводяться визначення методології обліку як науки про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ – об'єктів бухгалтерського обліку з точки зору їх законності, повноти відображення та достовірності [57, с. 84].

---

<sup>54</sup> Завадський Й. С. Економічний словник / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О. О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2006. – 356 с.

<sup>55</sup> Рузавін Г. І. Методология научного исследования : [учеб. пособие для вузов] / Г. И. Рузавин. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 1999. – 317 с.

<sup>56</sup> Гоголь Т. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці / Тетяна Гоголь // Вісник ТНЕУ. – 2012. – № 2. – С. 151-158.

<sup>57</sup> Бутинцев Ф. Ф. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП "Рута", 2001 – 224 с.

У наукових працях зустрічаємо власні підходи авторів до визначення методології бухгалтерського обліку. Зокрема, Л. М. Кіндрацька розглядає поняття методології обліку як об'єднання принципів, інструментів, процедур, що надалі формують основу конкретних облікових методик [58, с. 90]. Пушкар М. С. застосовує нетрадиційний підхід до визначення методології бухгалтерського обліку як всеохоплюючого знання про понятійний апарат бухгалтерського обліку, концепцію, внутрішню побудову, етапи становлення та розвитку [59, с. 34].

Кузьмінський Ю. А. розкриває методологію обліку як вчення про методи пізнання, до яких належить сукупність чотирьох пар методів: документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки і подвійний запис, баланс і звітність; методичні прийоми: індукція, дедукція, аналіз, синтез, порівняння; методики: конкретизація застосування методів та методичних прийомів [60, с. 59]. Н. М. Малюга під методологією бухгалтерського обліку розуміє систему знань про структуру бухгалтерської теорії, підходи до спостереження та реєстрації економічних явищ і процесів, узагальнення інформації про них у системі бухгалтерського обліку, способи отримання знань, які правдиво відображають дійсність, що постійно змінюється в умовах розвитку суспільства [61, с. 202]. На думку Н. А. Канцедал, наукова інтерпретація категорії “методологія бухгалтерського обліку” в широкому розумінні означає структуру, логіку організації, методи і засоби облікової діяльності [62, с. 146]. Коновалова І. Р. під методологією обліку розуміє опис фактів господарського життя [63, с. 237].

---

<sup>58</sup> Кіндрацька Л. М. Управлінський аспект бухгалтерського обліку в Україні / Л. М. Кіндрацька // Тези доповідей науково-практичної конференції “Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства”. – С. 90.

<sup>59</sup> Пушкар М. С. Філософія обліку: [моногр.] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 156 с.

<sup>60</sup> Кузьмінський Ю. А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування / Ю. А. Кузьмінський // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 59.

<sup>61</sup> Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

<sup>62</sup> Канцедал Н. А. Моделювання варіантів взаємодії елементів методу бухгалтерського обліку / Н. А. Канцедал // Вісник Запорізького національного університету. Серія “Економічні науки”. – 2011. – № 2. – С. 144-149.

<sup>63</sup> Коновалова І. Р. Развитие учета прибыли в условиях трансформации отношений собственности / И. Р. Коновалова. – М.: Экономист, 2003. – 382 с.

У межах вивчення сутності методології наукового пізнання, Т. Гоголь пропонує розглядати методологію бухгалтерського обліку як дослідження системи бухгалтерського обліку за допомогою комплексу методів і засобів, встановлення принципів і способів організації побудови теоретичної та практичної діяльності, встановлення внутрішньої впорядкованості окремих елементів системи бухгалтерського обліку, узгоджених і впорядкованих між собою в часі та просторі [64, с. 156].

Медведев М. Ю. облікову методологію визначає за двома факторами: 1) цілями та завданнями, що стоять перед обліком; 2) можливостями з їх вирішення, тобто, наявною технічною й технологічною базою [65, с. 22].

Аналізуючи наведені вище визначення, вважаємо, що не слід зводити розуміння методології бухгалтерського обліку лише до вчення про методи опису фактів господарського життя. Також некоректно розглядати методологію обліку як сукупність концепцій, облікових цілей і завдань, структуру теорії обліку, понятійного апарату в їх історичному розвитку, оскільки вони є теоретичними складовими системи обліку. До складу методології повинна включатися вся система елементів методу, принципів, способів, прийомів та інших інструментів, що на рівні практики обліку забезпечують формування методичних засад відображення господарських операцій з використанням набору бухгалтерських процедур.

З точки зору визначення методологічних складових системи бухгалтерського обліку на окрему увагу заслуговують підходи авторів. Зокрема, Т. М. Малькова виділяє два методологічні рівні: верхній, який включає документування, та глибинний механізм, що відображає алгоритм дій з інформацією, що міститься у документах [66, с. 184-187]. До стереотипів методології бухгалтерського обліку автор відносить: способи

---

<sup>64</sup> Гоголь Т. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці / Тетяна Гоголь // Вісник ТНЕУ. – 2012. – № 2. – С. 151-158.

<sup>65</sup> Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведев. – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 752 с.

<sup>66</sup> Малькова Т. Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета / Т. Н. Малькова. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – 249 с.

бухгалтерського запису на рахунках (інвентарний, прибутково-видатковий, контокорентний), облікові процедури [67, с. 180].

Устінова Я. І. пропонує окремо розглядати методологію рахункознавства та методологію рахівництва [68]. Методологія рахівництва є сукупністю прийомів та способів, що забезпечують відображення господарських процесів на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності. Натомість методологія рахункознавства є, на думку автора, системою поглядів на здійснення наукового пошуку і включає такі поняття: об'єкт та предмет дослідження, мету та завдання, робочий інструментарій (загальні та спеціальні методи дослідження) та аналіз результатів. В методології рахункознавства Я. І. Устінова пропонує виділяти три рівні: 1) метатеорія (вивчає основні поняття, концепції, моделі обліку); 2) теорія бухгалтерського обліку (розробляє, описує та обґрунтовує теорії обліку); 3) теорія організації бухгалтерського обліку (вивчає технічні та організаційні аспекти обліку).

Наведені позиції авторів свідчать про поєднання теоретичних та методологічних складових системи бухгалтерського обліку, що є недопустимим. Не заперечуючи важливий вклад науковців у розвиток методології бухгалтерського обліку не можемо погодитись з її існуючим складом. Для забезпечення ефективного функціонування облікової системи, методологічний інструментарій потребує глибокого дослідження і системного визначення. Крім цього повинні бути чітко визначені межі перетину теоретичних та методологічних складових як самостійних підсистем в системі бухгалтерського обліку.

---

67 Малькова Т. Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета / Т. Н. Малькова. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – 249 с.

68 Устинова Я. И. Моделирование в бухгалтерском учете как инструмент совершенствования методологии / Я. И. Устинова // Научные записки НГУЭУ. – 2007. – № 3 ; [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.nsaem.ru/Science/Publications/Science\\_notes/Archive/2007/3/412.pdf](http://www.nsaem.ru/Science/Publications/Science_notes/Archive/2007/3/412.pdf).

## 1.2. Підходи до побудови методології бухгалтерського обліку

Методологія бухгалтерського обліку є складним багаторівневим утворенням, яке розвивається і трансформується під впливом зміни вимог користувачів інформації до облікової системи.

В основі методології обліку лежать облікові методи. Як, правило під методом обліку розуміють спосіб пізнання та відображення предмету бухгалтерського обліку [69, с. 30]. Метод бухгалтерського обліку охоплює сукупність різних способів та прийомів, які забезпечують вирішення облікових завдань.

Виділення підходів до побудови методології бухгалтерського обліку пов'язане з вибором характеру розкриття структури облікової методології та визначення її складових. Виходячи з існуючих підходів до побудови методології бухгалтерського обліку, автори, як правило, їх поділяють на процедурний та адитивний.

Процедурний підхід до побудови методології бухгалтерського обліку передбачає виділення груп основних облікових процедур: спостереження, вимірювання, класифікація, систематизація.

В загальному під спостереженням розуміють те, що виявили, помітили після уважного розглядання, вивчення, дослідження та ін. кого-, чого-небудь [70, с. 1375]. У філософії спостереження розглядають як початковий стан емпіричних досліджень, який полягає в цілеспрямованому сприйнятті предметів, явищ дійсності для одержання безпосередніх даних про об'єкт пізнання [71, с. 136]. У соціальних науках спостереження розглядається як метод збору наукової інформації, сутність якого полягає в безпосередній

<sup>69</sup> Швецькая В. М. Бухгалтерское дело / В. М. Швецькая, Н. А. Головки. – М. : Издательско-торговая корпорация “Дашко! И К\*”, 2010. – 304 с.

<sup>70</sup> Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпін, ВТФ “Перун”, 2005. – 1728 с.

<sup>71</sup> Артюх І. С. Удосконалення інформаційної функції бухгалтерського обліку / І. С. Артюх // Управління розвитком. – 2013. – № 15 (155). – С. 135-137.

реєстрації фактів, явищ, процесів, які відбуваються в соціальній реальності [72, с. 132]. Під спостереженням як методом дослідження розуміється більш менш тривале сприйняття тих або інших явищ: подій, операцій чи об'єктів, які є предметом вивчення; цей метод застосовується у всіх науках без виключення, і в цьому сенсі спостереження виступає як універсальний метод [73, с. 166].

Спостереження в бухгалтерському обліку є процесом збору та реєстрації фактів, пов'язаних з господарським життям підприємства. При цьому для цілей бухгалтерського обліку спостереження має бути суцільним, хронологічним та безперервним.

Як зазначає О. О. Височан, первинне спостереження організовується в бухгалтерському обліку з метою наступної переробки даних про досліджувані факти в інформаційні показники [74, с. 188]. Тому беззаперечним є факт, що спостереження слугує основою інформаційної системи бухгалтерського обліку. Основна мета спостереження – упевнитися в тому, що виникає об'єкт обліку (господарська операція, процес або її результат) або відбувається його зміна, а також відповідним чином зафіксувати це в системі рахунків обліку. Вороніна Л.І. стверджує, що саме в процесі спостереження здійснюється опис фактів господарської діяльності, фіксуються дані про них на матеріальних носіях, зберігаються та передаються дані для подальшої обробки в системі бухгалтерського обліку [75, с. 90].

Астахов В. П. виділяє такі етапи первинного спостереження: оцінка і критерій відбору фактів господарського життя виходячи з цілей і задач обліку; однозначне тлумачення об'єктів і подій, які відображаються в

---

<sup>72</sup> Іванов Ю. Ф. Кримінологія : [навч. посіб.] / Ю. Ф. Іванов, О. М. Джужа. – К. : Вид. ПАЛИВОДА А. В., 2006. – 264 с.

<sup>73</sup> Бутинець Т. А. Спостереження як основний метод наукового дослідження в контролі / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – Вип. 1 (13). – С. 163-174.

<sup>74</sup> Височан О. О. Документування обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції / О. О. Височан // Економічний вісник Донбасу. – 2014. – № 1 (35). – С. 188-193.

<sup>75</sup> Вороніна Л. И. Теория бухгалтерского учета : [учеб. Пособие] / Л.И. Воронина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Эксмо, 2007. – 416 с.



бухгалтерському обліку; суміщення в часі оформлення спостереження і вимірювання факту господарського життя; форми контролю за спостереженням і передачею фактів господарського життя для подальшої їх обробки [76, с. 97].

Вимірювання – наступна складова за процедурного підходу до побудови методології бухгалтерського обліку.

У тлумачному словнику вимірювання пояснюється як процес визначення величини чого-небудь, порівнюючи її з одиницею виміру, застосовуючи спеціальні прилади або якусь мірку [77, с. 432]. Вимірювання представляє собою пізнавальний процес знаходження відношення між двома величинами однакової природи – вимірюваною й умовною одиницею вимірювання, тобто є загальним процесом відображення однієї величини за допомогою іншої [78, с. 485].

У бухгалтерському обліку оперують поняттям вартісне вимірювання, що забезпечується відповідними вимірниками, які поділяються на три групи: натуральні, трудові і грошові. Способом вартісного вимірювання в обліку є оцінка, за допомогою якої здійснюється перетворення натуральних показників у грошові.

Таким чином, вимірювання в бухгалтерському обліку відображає процес визначення кількісних значень фактів господарського життя, виражених в грошових одиницях.

Під класифікацією в загальному розуміють систему розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи за спільними ознаками або властивостями [79, с. 175]. Крім того, класифікацію розглядають як умовне

---

<sup>76</sup> Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета / В. П. Астахов. – Ростов н/Д : МарТ, 2002. – 448 с.

<sup>77</sup> Білодід І. К. Словник української мови в 11 т. Том 1 (1970-1980) / І. К. Білодід та ін. – Київ : Наукова думка. – 1970 – 826 с.

<sup>78</sup> Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3 (24). – С. 481-487.

<sup>79</sup> Білодід І. К. Словник української мови в 11 т. Том 4 (1970-1980) / І. К. Білодід та ін. – Київ : Наукова думка. – 1973 – 840 с.

розбиття об'єктів на підмножини на основі їх характерних ознак з метою упорядкування і подальшої систематизації [80, с. 22].

У бухгалтерському обліку класифікація є процесом визначення облікових груп та підгруп в системі об'єктів бухгалтерського обліку за переважними ознаками.

Останньою складовою методології бухгалтерського обліку за процедурного підходу є систематизація.

У тлумачному словнику систематизація трактується як дія зі значенням систематизувати, тобто приводити у систему [81, с. 1321]. Натомість система розуміється як порядок, зумовлений правильним, плановим розташуванням і взаємним зв'язком частин чого-небудь [82, с. 1320]. Систематизація та узагальнення з точки зору бухгалтерського обліку є процесом об'єднання та зведення однорідних груп об'єктів обліку у звітну інформацію.

Процедурний підхід до побудови методології бухгалтерського обліку підтримується значним числом вчених. Зокрема, М. С. Пушкар виділяє процеси спостереження, реєстрації, групування, зведення, аналізу та передачі даних [83, с. 39]). Орлова О. С. виокремлює процеси безперервного та суцільного спостереження, реєстрації, відображення та контролю, узагальнення та передачі інформації [84, с. 227]. М. І. Кутер розглядає в якості методологічних складових процеси спостереження, збору, ідентифікації, оцінки, класифікації, опрацювання та передачі інформації [85, с. 36]). Нарібасв К.Н. до методів бухгалтерського обліку за процедурного підходу відносить спостереження, вимірювання, класифікацію, аналіз, синтез,

---

<sup>80</sup> Інформаційні технології та моделювання бізнес-процесів : [навч. посіб.] / [О. М. Томашевський, Г.Г. Цигелик, М. Б. Вітер, В. І. Дудук]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 296 с.

<sup>81</sup> Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.: Ірпінь, ВТФ "Перун", 2005. – 1728 с.

<sup>82</sup> Там само.

<sup>83</sup> Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.

<sup>84</sup> Орлова О. С. Поняття та система бухгалтерського обліку: господарсько-правовий аспект / О. С. Орлова // Університетські наукові записки. – 2012. – № 3 (43). – С. 227-235.

<sup>85</sup> Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета / М. И. Кутер – М. : Финансы и статистика, 2000. – 544 с.

індукцію та дедукцію [86, с. 45-47]. В. Ф. Палій та Я. В. Соколов зосереджують увагу на процесах реєстрації, групування та інтерпретації даних (аналізу) [87, с. 47]). Зокрема, Я. В. Соколов зазначає, що процедурний підхід акцентує увагу на тому, як будується облік, з чого складаються його інструменти [88, с. 12]. Швець В. Г. описує методологію бухгалтерського обліку через такі процедури, як спостереження, вимірювання, реєстрацію та узагальнення [89, с. 44]. Мних Є. В. зміст бухгалтерського обліку розкриває як сукупність процесів спостереження, вимірювання, реєстрації, групування й узагальнення фактів господарської діяльності [90, с. 360].

Засновником процедурного підходу до побудови методології бухгалтерського обліку у вітчизняній теорії обліку є О. П. Рудановський. Вчений виділяв в якості основних методологічних процедур реєстрацію, систематизацію, координацію (1925 рік) та оцінку (1928 рік) [91, с. 465-467]. Ідеї О. П. Рудановського в подальшому розвивалися О. М. Галаганом, який виокремлював в сукупності методів бухгалтерського обліку спостереження, класифікацію, індукцію і дедукцію, синтез та аналіз [92, с. 472].

Разом з тим зазначений підхід не знайшов широкого використання і підтримки серед науковців того часу. Підвищений інтерес дослідників до процедурного підходу почав спостерігатися з 1999 р. ХХ ст. після реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку. Проте досі в наукових колах він сприймається неоднозначно.

---

<sup>86</sup> Нарібаєв К.Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ / К. Н. Нарібаєв. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 136 с.

<sup>87</sup> Палій В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палій, Я. В. Соколов. – М. : Изд-во "Финансы и статистика", 1981. – 224 с.

<sup>88</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

<sup>89</sup> Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посібник] / В. Г. Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.

<sup>90</sup> Мних Є. До питання визначення методологічних рівнів економічного аналізу / Євген Мних // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 360-362.

<sup>91</sup> Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

<sup>92</sup> Там само.

Так, А. О. Солоненко запропонувала розширити процедурний підхід з точки зору моделі перетворення в єдиній обліковій системі групи первинних даних в результативну інформацію такими процедурами:

- збір даних (накопичення з метою забезпечення повноти інформації для прийняття рішення відповідно до вимог користувачів);
- формалізація даних (приведення первинних даних, що надходять з різних джерел, до однакової форми);
- фільтрація даних (відбір даних, в яких немає необхідності для прийняття управлінських рішень);
- сортування даних (упорядкування даних за заданою ознакою з метою зручності використання користувачами);
- групування даних (об'єднання даних за заданою ознакою);
- архівація даних (організація збереження даних в зручній та доступній формі);
- захист даних (комплекс заходів, спрямованих на запобігання втрати даних);
- транспортування даних (прийом та передача даних між віддаленими учасниками бізнес-процесу);
- перетворення даних (переклад даних з однієї форми в іншу) [<sup>93</sup>, с. 128].

В. І. Кузь пропонує розвивати теорію та методологію бухгалтерського обліку саме на основі процедурного підходу. Зокрема, автор доводить недовіру усталених процедур (первинне спостереження, вартісне вимірювання, групування та систематизація, підсумкове узагальнення) в умовах комп'ютеризації та в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання і пропонує виділяти такі: первинне документальне та недокументальне спостереження; альтернативне вартісне вимірювання; пооб'єктне групування (без використання бухгалтерських рахунків);

---

<sup>93</sup> Солоненко А. А. Единая учетная система группы взаимосвязанных организаций : дис. ... доктора эконом. Наук : 08.00.12 / Анна Александровна Солоненко. – Нижний Новгород, 2014. – 390 с.

узагальнення на вимогу; вибір облікової політики (моделювання облікової системи) [94, с. 213].

Натомість Ю. А. Бабаєв та А. М. Петров складові процедурного підходу методології бухгалтерського обліку (збір, реєстрація та узагальнення інформації фінансово-господарської діяльності підприємства) називають метою бухгалтерського обліку [95, с. 48], що суперечить визначенню мети певного процесу та його суті.

На думку М. А. Проданчук, в умовах використання обчислювальної техніки процедурний метод обліку має ряд переваг, вказуючи послідовність виконання процедур при автоматизованій обробці інформації [96, с. 60]. Однак застосування процедурного підходу, на думку автора, має інтегруватись з іншим – адитивним, вказуючи на послідовність процедур і на те, за допомогою яких інструментів можна їх виконати.

Найбільшого поширення в теорії бухгалтерського обліку набув адитивний підхід, що підтверджується рядом сучасних вітчизняних вчених, зокрема, у працях С. Ф. Голова [97]. Свою назву адитивний підхід дістав від латинського *additivus* або *additio*, тобто такий, що додається. За такого підходу методологію бухгалтерського обліку розглядають як сукупність способів (приймів). При цьому традиційний набір елементів методу обліку формувався поступово та пройшов низку наукових дискусій.

Дослідження наукових праць радянського періоду дозволяє виявити стійку закономірність: книговидання довоєнних, військових та повоєнних років розкривало наукові дискусії з приводу предмета, задач та методу бухгалтерського обліку. Подібні висновки робить О.Б. Абдалова, досліджуючи теоретичні аспекти оцінки в управлінні підприємством.

---

<sup>94</sup> Кузь В. І. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання / В. І. Кузь // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Серія: Економічні науки. – 2013. – Вип. 2 (25). – С. 207-215.

<sup>95</sup> Бабаєв Ю. А. Теорія бухгалтерського учета : [учебник] / Ю. А. Бабаєв, А. М. Петров. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Проспект, 2014. – 240 с.

<sup>96</sup> Проданчук М. А. Методи бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні менеджменту / М. А. Проданчук // Економіка АПК. – 2013. – № 12. – С. 55-62.

<sup>97</sup> Голова С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / Сергій Федорович Голова. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

Зокрема, автор зауважує, що радянський період у розвитку бухгалтерського обліку протягом 30-50-х рр. характеризується активним розвитком змісту предмету і методу обліку та елементів, що його складають [<sup>98</sup>, с. 166].

Починаючи з 60-х рр. ХХ століття методологія обліку відходить на другий план. Вченими, які приділяли увагу проблемам облікової методології, переважно здійснювалося поступове введення в науковий обіг того чи іншого методу обліку. Так, А. М. Лозинським [<sup>99</sup>] у 1938 році виділявся один елемент методу бухгалтерського обліку – подвійний запис. У 1942 році П. Н. Василенко у праці “Курс бухгалтерии (для техникумов и курсовой сети)” [<sup>100</sup>] до складу методів бухгалтерського обліку включав вже чотири елементи: документування, рахунки, подвійний запис та баланс. Афанасьєв А. А. [<sup>101</sup>] у 1952 році розширив сукупність елементів методу обліку до шести: документування, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис та баланс. Підтримуючи попередні наукові дослідження, Н. В. Дембінський [<sup>102</sup>] у 1957 році додає сьомий елемент методу – інвентаризацію, хоча найбільшу вагу приділяє балансу. Набір елементів методу бухгалтерського обліку у складі восьми складових вперше зустрічається у 1959 році у праці П. Н. Василенко “Основы бухгалтерского обліку” [<sup>103</sup>] та включає документування, рахунки, подвійний запис, баланс, інвентаризацію, оцінку, калькулювання та звітність. Також вісім елементів методу виділяє А. Л. Бикова [<sup>104</sup>] у своїй праці у 1962 році. В подальшому більшість вчених переважно повторює зазначений набір елементів методу.

<sup>98</sup> Абдалова Е. Б. Теоретические аспекты оценки в управлении организацией / Елена Борисовна Абдалова // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2007. – № 4 – С. 165-168.

<sup>99</sup> Лозинский А. И. Курс теории балансового учета в связи с промышленным, сельскохозяйственным и торговым учетом / Адольф Исаакович Лозинский. – Москва : В/О “Союзоргучет”. Ред.-изд. упр., 1938. – 591 с.

<sup>100</sup> Василенко П. Н. Курс бухгалтерии (для техникумов и курсовой сети) / П. Н. Василенко. – М. : Госпланиздат, 1942. – 304 с.

<sup>101</sup> Афанасьев А. А. Основы построения бухгалтерского баланса / А. А. Афанасьев. – [3-е доп. изд.-е]. – М. : Госфиниздат, 1952. – 168 с.

<sup>102</sup> Дембинский Н. В. Теория советского бухгалтерского учета : [учеб. пособие] / Н. В. Дембинский. – Минск : Редакция научно-технической литературы, 1957. – 312 с.

<sup>103</sup> Василенко П. Н. Основы бухгалтерского учета: для подгот. и повышения квалификации бухгалтеров в 3-х вып. Вып. 2. Метод бухгалтерского учета / П. Н. Василенко. – Москва : Госпланиздат, 1959. – 147 с.

<sup>104</sup> Бикова А. Л. Теория бухгалтерского учета / Анна Леонидовна Бикова ; [Под ред. проф. С. А. Щенкова]. – М. : Госфиниздат, 1962. – 352 с.

Паралельні наукові дослідження, що проводились вченими-статистиками також зосереджувались на проблемах методології. Зокрема у “Статистико-економічних нарисах” (1958 рік) академік С. Г. Струмілін зауважує на позитивній ролі уніфікації та стандартизації методів обліку, здійсненої бухгалтерами старої школи [105, с. 11]. Вчений також наголошував на необхідності розвитку практичних аспектів бухгалтерського обліку.

Не дивлячись на існуючу потребу та вимоги практики обліку в розвитку методології, у цілому ряді наукових досліджень ця проблематика не розглядається. Так, О. Ф. Картушин та К. М. Костін (1970 рік) [106] розвивають проблеми теорії бухгалтерського обліку та висвітлюють завдання обліку, його мету, роль. Казьмін І. С. (1972 рік) [107] зосереджується на порядку організації обліку та процесах документування господарських операцій. Довідник бухгалтера А. М. Федяєва (1974 рік) [108] розкриває заходи з розширення механізації обліку, процес обліку та нормативні документи. Я. М. Баренгольд (1975 рік) [109] визначає поняття бухгалтерського обліку, його мету, завдання, наводить зміст системи обліку. Таким чином, протягом тривалого періоду авторами переважно розвивались теоретичні і практичні аспекти бухгалтерського обліку.

З переходом вітчизняної економіки до ринкових відносин система бухгалтерського обліку почала активно перебудовуватися та адаптуватися до нових інформаційних запитів. Трансформація торкнулася мети, завдань, предмету, об’єктів обліку, змінилася система обліку. Пізніше з прийняттям у 1999 р. Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” були задекларовані нові принципи обліку, впроваджені новий

---

<sup>105</sup> Струмілін С. Г. Статистико-економические очерки / Станислав Густавович Струмілін. – М. : Государственное статистическое издательство, 1958. – 739 с.

<sup>106</sup> Костін К. Н. Бухгалтерский учет в районных объединениях и отделениях “Сельхозтехника” / А. Ф. Картушин, К. Н. Костин. – М. : “Статистика”, 1970. – 376 с.

<sup>107</sup> Казьмін І. С. Бухгалтерский учет и отчетность в откормочных хозяйствах / И. С. Казьмин. – М. : “Статистика”, 1972. – 272 с.

<sup>108</sup> Федяєв А. М. Справочник бухгалтера савхоза (выпуск III) / А. М. Федяев, А. И. Колчин, С. О. Олеев. – М. : Россельхозиздат, 1974. – 384 с.

<sup>109</sup> Баренгольд Я. М. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах : [лабораторно-практичні заняття за журнально-ордерною формою обліку] / Яків Мойсеєвич Баренгольд. – К. : “Вища школа”, 1975. – 224 с.

план рахунків, форми обліку, затверджений пакет фінансової та податкової звітності. Розвиток системи бухгалтерського обліку з цього моменту набув чіткої орієнтації на інвестиційні потреби.

Не дивлячись на суттєві трансформації в теорії та практиці обліку, його сучасна методологія не відчула суттєвої динаміки і зупинилася на констатації стандартного набору елементів методу. У більшості наукових досліджень авторами приймається за основу вісім елементів методу. Так, Н. А. Канцедал [110] здійснює моделювання взаємодії усталених восьми елементів методу бухгалтерського обліку. Кондратюк Л. [111] досліджує функції окремих елементів системи бухгалтерського обліку та базується на класичному восьми-елементному складі методу обліку. Гоголь Т. [112] вивчає методологію бухгалтерського обліку як напрям наукових досліджень в інноваційній економіці та повністю підтримує сформовані елементи облікової методології.

Таким чином, побудова методології обліку за адитивним підходом на основі восьми елементів панувала у наукових колах починаючи з 50-х рр. ХХ ст. і дотепер. Вважаючи таке явище негативним, М. Ю. Медведєв зауважує, що регламентація операційних даних та способів їх обробки призводить до серйозних втрат [113, с. 107]. За словами автора, діюча методологія, будучи недостатньо еластичною, не дозволяє суб'єкту обліку перебудовуватися залежно від обставин економічного середовища. Одного разу визначивши облікові прийоми, заздалегідь не передбачається, що з часом може з'явитися новий, більш досконалий прийом, який дозволяє вирішити ту ж проблему швидше та надійніше. Така методологія

---

<sup>110</sup> Канцедал Н. А. Моделювання варіантів взаємодії елементів методу бухгалтерського обліку / Н. А. Канцедал // Вісник Запорізького національного університету. Серія "Економічні науки". – 2011. – № 2. – С. 144-149.

<sup>111</sup> Кондратюк Л. Функції окремих елементів системи обліку / Леся Кондратюк // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 81-83.

<sup>112</sup> Гоголь Т. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці / Тетяна Гоголь // Вісник ТНЕУ. – 2012. – № 2. – С. 151-158.

<sup>113</sup> Медведєв М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведєв. – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 752 с.



орієнтується не на кінцевий результат, а на виконання деяких правил, не задаючись питанням відповідають вони чи ні кожному конкретному випадку.

З огляду на необхідність розвитку методології, окремими науковцями здійснюються спроби розширити набір елементів методу. Зокрема, Д. І. Пільменштейн [114] пропонує доповнити систему методів моделюванням, О. М. Петрук [115] наголошує на необхідності введення плану рахунків як елементу методу обліку. Однак широкої підтримки серед інших науковців такі пропозиції не знайшли.

У ряді сучасних методологічних досліджень адитивний підхід до побудови методології обліку поєднується з процедурним. Відповідно, в наукових працях спостереження як процес включає в себе прийоми документування та інвентаризації, вартісне вимірювання – оцінку та калькулювання, групування (систематизація) – рахунки і подвійний запис, підсумкове узагальнення – баланс та звітність.

Таке взаємоповнення підходів підтримує М. С. Пушкар, на думку якого процедурний підхід не означає відміни адитивного, він може інтегруватися з ним, вказуючи на послідовність процедур та перелік інструментів, завдяки яким можна виконати ці процедури [116, с. 29].

Поєднання підходів спостерігаємо також у В. М.Шведської та Н. А. Головка, які виділяють наступні складові методу бухгалтерського обліку [117, с. 31]:

- 1) спостереження за об'єктами обліку:
  - документування;
  - інвентаризація;
- 2) вимірювання об'єктів обліку у грошовому вираженні:
  - оцінка;

<sup>114</sup> Пильменштейн Д. И. Основы бухгалтерского учета / Д. И. Пильменштейн. – М. : Статистика, 1968. – 168 с.

<sup>115</sup> Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : [монографія] / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 420 с.

<sup>116</sup> Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с

<sup>117</sup> Швеция В. М. Бухгалтерское дело / В. М. Швеция, Н. А. Головка. – М. : Издательско-торговая корпорация “Дашко! И К\*”, 2010. – 304 с.

- калькулювання;
- 3) групування та відображення господарських операцій:
- рахунки;
  - подвійний запис;
- 4) узагальнення інформації про результати господарської діяльності:
- баланс;
  - бухгалтерська звітність.

Слід звернути окрему увагу на те, що в методології інших економічних наук тривалий час панував аналітичний підхід до наукових досліджень. З ускладненням економічних зв'язків, появою нових ендогенних та екзогенних факторів впливу, підвищенням рівня ризиковості господарського життя аналітичний підхід повинен бути інтегрований з системним підходом, який має найбільш виражений “синтетичний” характер.

У зв'язку з цим Л. О. Чайковська зауважує, що сучасний бухгалтерський облік як складна, внутрішньо диференційована система, яка включає різні компоненти, володіє всіма атрибутами розвинутої науки – специфічною предметною областю, понятійним апаратом, організованим в теорію, набором методів представлення даних, але широта сфери інтересів до інформації, що формується в бухгалтерському обліку, викликає необхідність перегляду його теорії та методології, оскільки відбувається трансформація не тільки форм, але й окремих концептуальних положень теорії бухгалтерського обліку [118, с. 11]. Ця трансформація відбувається шляхом зміни окремих облікових практик, коригування звітних форм, появи нових об'єктів обліку і відносно частих змін нормативної бази.

З точки зору системного підходу методологію бухгалтерського обліку слід розглядати на основі системного аналізу з урахуванням внутрішніх зв'язків елементів, зовнішнього та внутрішнього середовища, змісту окремих елементів системи та особливостей взаємодії між ними. Як стверджує Л.

---

<sup>118</sup> Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореферат дис. на соискание науч. степени д-ра. экон. наук: 08.00.12 / Любовь Александровна Чайковская. – Москва, 2007. – 46 с.

О. Чайковська, призначення методології бухгалтерського обліку як складної, динамічної, цілісної системи способів і прийомів різних рівнів полягає в тому, щоб на основі відповідних принципів (припущень і вимог) забезпечити побудову ефективної системи бухгалтерського обліку, розвиток тих чи інших прийомів обробки облікової інформації [<sup>119</sup>, с. 14].

Відповідно, виходячи з концепції системоутворення методологія бухгалтерського обліку повинна розглядатися в якості самостійної облікової підсистеми. Методологія бухгалтерського обліку як підсистема знаходиться у стійких зворотних зв'язках з іншими підсистемами загальної облікової системи – теорією та практикою. Визначення характеру і змісту таких зв'язків становить важливе наукове завдання.

При цьому слід враховувати, що теорію та методологію обліку потрібно розглядати нерозривно від облікової практики, оскільки наука покликана, в першу чергу, вирішувати практичні потреби бухгалтерів у підготовці достовірної, своєчасної та релевантної інформації для різних груп користувачів.

Зміст системи бухгалтерського обліку та наповнення її підсистем значно змінилося з розпадом СРСР та здобуттям Україною незалежності, що супроводжувалося відмовою від планово-адміністративного типу економічної системи та ринковою орієнтацією, що актуалізувало необхідність реформування системи бухгалтерського обліку.

Процес реформування бухгалтерського обліку у 1990-х рр. ХХ ст. становив значний інтерес більшості вітчизняних науковців. Вийшли в світ праці, присвячені зміні принципів обліку та звітності. Серед них монографія С. Ф. Голова “Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку” [<sup>120</sup>, с. 78-109]. Автор звертав увагу на задекларовану у 1992 р. Указом Президента України № 303 “Про перехід України до

---

<sup>119</sup> Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореферат дис. на соискание науч. степени д-ра. экон. наук: 08.00.12 / Любовь Александровна Чайковская. – Москва, 2007. – 46 с.

<sup>120</sup> Голова С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / Сергій Федорович Голова. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики” від 23 травня 1992 року орієнтацію національної системи бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти. Подальші зміни в нормативних документах послідовно підтримували зазначений напрям розвитку бухгалтерського обліку.

Реформування системи бухгалтерського обліку вимагало відповідного перегляду його теоретичних основ. Основною метою ведення бухгалтерського обліку згідно ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” було встановлено надання інформації зацікавленим користувачам для прийняття управлінських рішень [121]. Відповідно до основної мети трансформувались завдання бухгалтерського обліку, проте методологія обліку практично не зазнала змін. Не дивлячись на поодинокі спроби розширити систему методів, вона в цілому залишилась сталою і на сьогодні не враховує нових вимог користувачів в частині інформації, що формується в обліковому середовищі. Методологія обліку не враховує концепції системності бухгалтерського обліку і не може бути адекватно вбудована в якості його однієї з підсистем.

Необхідність перегляду місця і структури методології бухгалтерського обліку як підсистеми системи вищого порядку, підтримується сучасними вченими. Зокрема, М. Ю. Медведєв вказує, що будь-яка методологія є недосконалою, але недосконалість облікової методології багато в чому визначається тим, що цього можна було б уникнути [122, с. 104]. Найбільшою помилкою є сприйняття облікової методології як глибоко продуманої і логічно обґрунтованої системи, яка має лише незначні недоліки. Навпаки, недоліки облікової методології є всеохоплюючими, хоча кожен з них, безумовно, і має свою власну об’єктивну історію виникнення та поширення.

---

<sup>121</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс] . – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

<sup>122</sup> Медведєв М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведєв. – М. : Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 752 с.

Саме тому в сучасних економічних умовах розширення світогосподарських зв'язків у зв'язку з поширенням взаємопроникнення та взаємозалежності економік країн, процесами входження України до світової економіки, збільшенням рівня ризикованості прийняття рішень, необхідністю прискорення обробки та подання облікової інформації, методологія бухгалтерського обліку потребує ґрунтовної трансформації та видозміни на основі системного підходу.

### *1.3. Напрями розвитку складових облікової методології*

Основою науки про бухгалтерський облік її фундаментальним підґрунтям виступає облікова методологія, яка дозволяє розкрити зміст і характер дослідження предмета бухгалтерського обліку із застосуванням системи принципів, методів, способів, прийомів та процедур.

Наукове вивчення облікової методології, її складу і структури, напрямів розвитку внутрішньої будови становить важливу наукову задачу, яка розглядається не всіма дослідниками. Серед вчених, для яких методологія бухгалтерського обліку становить основний предмет їх наукових досліджень, наводяться різні підходи щодо визначення складу і структури облікової методології, по різному розкривається характер її розвитку.

Дослідження проблем методології бухгалтерського обліку як окремого наукового напрямку почалося радянськими науковцями з середини ХХ ст. Зокрема, М. В. Дембінський у 1960 р., розглядаючи методологію бухгалтерського обліку, документування, інвентаризацію, оцінку, калькулювання рахунки, подвійний запис та баланс називає сукупністю способів та прийомів, необхідних для конкретизації та реалізації вимог методу, тобто, забезпечення балансового узагальнення обороту суспільних фондів у взаємозв'язку з їх призначенням та джерелами утворення, що

дозволяє здійснювати оперативний контроль на всіх етапах розвитку соціалістичної економіки [123, с. 86].

В праці А. Й. Сумцова наводиться подібний підхід до визначення структури методу бухгалтерського обліку, який розглядається автором як сукупність способів та прийомів, що забезпечують безперервне, документально обґрунтоване, взаємопов'язане відображення об'єктів обліку та їх узагальнення в грошовій оцінці за кількісно-однорідними ознаками [124, с. 35]. Наведений підхід спостерігається у більшості наукових праць радянського періоду.

В сучасних працях автори практично не відходять від усталеного у ХХ столітті радянського підходу до розкриття методології бухгалтерського обліку та структури методу обліку. Зокрема, Є. А. Мізіковський розглядає метод обліку як сукупність способів і прийомів, за допомогою яких безперервно вивчається та узагальнюється господарська діяльність підприємства [125, с. 69]. Розвиваючи наведену позицію, автор вводить поняття циклу бухгалтерського обліку, який включає чотири послідовних етапи обробки та узагальнення обліково-економічної інформації. Відповідно, метод складається з чотирьох елементів: первинного спостереження (інформаційне забезпечення – реалізується за допомогою прийомів документування та інвентаризації); вартісного вимірювання (забезпечується прийомами оцінки та калькулювання); групування та систематизації інформації (реалізується рахунками та подвійним записом); повного, комплексного узагальнення інформації (включає бухгалтерський баланс та іншу бухгалтерську звітність).

Розширює погляди на зміст і структуру методу бухгалтерського обліку М. Ю. Медведєв, пропонуючи розглядати цю категорію з двох точок зору:

---

<sup>123</sup> Дембинский Н. В. Основные теоретические проблемы науки о бухгалтерском учете / Н. В. Дембинский. – Мн. : Издательство Белгосуниверситета им. В.И. Ленина, 1960. – 88 с.

<sup>124</sup> Сумцов А.Й. Теория бухгалтерского учета / А.Й. Сумцов. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Статистика, 1964. – 231 с.

<sup>125</sup> Мизиковский Е. А. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / под ред. Е. А. Мизиковского. – М. : Юристъ, 2002. – 400 с.

1) як спосіб пізнання, дослідження будь-яких явищ (сюди автор включає класичні елементи методу бухгалтерського обліку: документування, інвентаризацію, оцінку, рахунки бухгалтерського обліку, подвійний запис, бухгалтерський баланс, звітність); 2) як окремий прийом, спосіб або образ дії (тобто, складові облікової методології, причому прийомами автор вважає принципи бухгалтерського обліку (припущення та вимоги)) [<sup>126</sup>, с. 21-22].

Кулинич М. Б. метод бухгалтерського обліку визначає як систему засобів, що забезпечує суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження майна, контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та управління підприємством [<sup>127</sup>, с. 244].

Поява нових підходів до визначення змісту, ролі і структури методу бухгалтерського обліку не завжди носить конструктивний характер. Зокрема, Я. В. Соколов надає фундаментальну критику з цього приводу і зауважує, що метод бухгалтерського обліку багато авторів намагалися і досі намагаються тлумачити як набір визначених інструментів, кожен з яких розглядається як ізольований елемент (документи, інвентаризація, калькуляція, баланс, рахунки, подвійний запис, оцінка, звітність – так звана “восьмихвостка”) [<sup>128</sup>, с. 128]. Насправді метод – це те, що дозволяє науці пізнати її предмет. Вчений таким чином підкреслює необхідність більш глибокого розкриття змісту і структури методу обліку.

В більш ранніх дослідженнях також зустрічаємо критику складу елементу методу обліку. Так, В. Ф. Палій зазначає, що метод будь-якої науки являє собою сукупність всіх прийомів і способів, за допомогою яких пізнається предмет [<sup>129</sup>, с. 61]. За словами вченого, стрімкий розвиток науки в

<sup>126</sup> Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М. Ю. Медведев. – М. : Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 752 с.

<sup>127</sup> Кулинич М. Б. Еволюція предмету і методу бухгалтерського обліку / М. Б. Кулинич // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. Серія “Економічні науки”. – 2008. – № 7. – С. 218-224.

<sup>128</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

<sup>129</sup> Палій В. Ф. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / В. Ф. Палій, Я. В. Соколов. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 279 с.

кінці ХХ ст. характеризується взаємопроникненням одних наук в інші. Запозичені методи входять до методології цієї науки, стають невід'ємною частиною її методу або сприяють виділенню самостійних наукових галузей, які використовують методи сумісних наук. Саме тому не можна обмежуватися виділенням лише восьми елементів методу бухгалтерського обліку.

Підтримуючи критику існуючих підходів, С. Ф. Голов зауважує, що обмеження методу бухгалтерського обліку сталою кількістю елементів є штучним, методи бухгалтерського обліку зумовлені його предметом і цілями певних осіб, що постійно змінюються [130, с. 22].

Центральну складову облікової методології становить сукупність методів бухгалтерського обліку, які забезпечують розвиток інструментарію, за допомогою якого вивчається об'єкт обліку. При цьому слід окремо виділяти такі групи методів, що використовуються бухгалтерським обліком: загальнонаукові; запозичені з інших наук; спеціальні (методи, сформовані безпосередньо у середовищі бухгалтерського обліку).

Спеціальні методи бухгалтерського обліку формують прийоми та способи бухгалтерського обліку.

У довідковій літературі спосіб визначається як система дій, що застосовується для здійснення будь-чого, певна дія, прийом або система прийомів, що дає можливість зробити, здійснити певні дії, досягти чогось [131, с. 840; 132; 133, с. 578].

Прийом визначається як спосіб виконання або здійснення певних дій, порядок їх здійснення [134, 135, с. 630]. В окремих випадках поняття способу та

---

<sup>130</sup> Голов С. Ф. Предмет і метод бухгалтерського обліку: міфи і реалії / С. Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 17-23.

<sup>131</sup> Азрилиян А. Н. Экономический и юридический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 2004. – 1088 с.

<sup>132</sup> Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – [изд. 4-е, доп.]. – М. : ИТИ Технологии, 2006. – 944 с.

<sup>133</sup> Білодід І. К. Словник української мови в 11 т. Том 9. (1970-1980) / І. К. Білодід та ін. – Київ : Наукова думка. – 1978. – 918 с.

<sup>134</sup> Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – [изд. 4-е, доп.]. – М. : ИТИ Технологии, 2006. – 944 с.



прийому трактуються ідентично [136]. Отже, спосіб визначає підхід до здійснення певної системи дій або окремої дії, порядок їх виконання, а прийом характеризує порядок здійснення сукупності дій або окремої дії.

У середовищі бухгалтерського обліку наведені вище поняття трансформуються і набувають такого змісту: бухгалтерський спосіб – це підхід до виконання бухгалтерських процедур, бухгалтерський прийом – сукупність логічних дій або окрема дія при виконанні бухгалтерської процедури. При цьому слід конкретизувати, що під бухгалтерською процедурою слід розуміти сукупність бухгалтерських дій, які виконуються у певній послідовності при відображенні інформації від моменту спостереження, через вартісне вимірювання, групування та систематизацію у звітності підприємства.

Прийоми та способи бухгалтерського обліку, що формують його методи, реалізуються при виконанні певних бухгалтерських процедур. За словами М. І. Кутера, викладання курсу основ бухгалтерського обліку у західних країнах будується переважно на вивченні його процедури [137, с. 273], а не методів обліку, як це прийнято за вітчизняного підходу.

В довідковій літературі облікова процедура визначається як спосіб відображення операцій в системі обліку [138]. Я. В. Соколов бухгалтерську процедуру трактує як послідовність вирішення облікових задач шляхом кваліфікації фактів господарського життя, тобто їх реєстрації, групування та інтерпретації (аналізу) [139, с. 47]. Вчений наводить таку структуру бухгалтерської процедури:

1. Інвентар (опис майна та зобов'язань підприємства).
2. Вступний баланс (складається за даними інвентарю).

---

<sup>135</sup> Білодід І. К. Словник української мови в 11 т. Том 7. (1970-1980) / І. К. Білодід та ін. – Київ : Наукова думка. – 1976 – 724 с.

<sup>136</sup> Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь, ВТФ "Перун", 2005. – 1728 с.

<sup>137</sup> Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. И. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : "Финансы и статистика", 2003. – 640 с.

<sup>138</sup> Азрилиян А. Н. Экономический и юридический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 2004. – 1088 с.

<sup>139</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

3. Головна книга (дані якої заповнюються з вступного балансу).
4. Журнал (відбувається реєстрація фактів господарського життя).
5. Головна книга (дані якої заповнюються з Журналу).
6. Оборотна відомість (складається за даними Головної книги).
7. Заключний баланс.
8. Інтерпретація (аналіз) (інформації для прийняття управлінських рішень).

Кутер М. І. під процедурою бухгалтерського обліку розуміє логічно витриману сувору послідовність виконання бухгалтерських дій щодо відображення інформації в процесі реєстрації, накопичення та обробки облікових даних з метою формування фінансової звітності та управлінських відомостей [<sup>140</sup>, с. 273]. Автор пропонує обліковий процес будувати за такою структурою [<sup>141</sup>, с. 274-276]:

1. Інвентар та вступний баланс (перші два неповторювані етапи процедури).
2. Здійснення облікових записів у документах.
3. Відображення облікових записів у бухгалтерських облікових регістрах і журналі.
4. Відображення даних на рахунках бухгалтерського обліку.
5. Перенесення даних з рахунків до Головної книги.
6. Складання оборотної відомості (перевірочного балансу).
7. Заповнення заключного балансу і розробка бухгалтерської звітності.

Шпак В. А. до облікових процедур відносить виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації [<sup>142</sup>, с. 452].

Сукупність прийомів, способів та процедур бухгалтерського обліку у логічно визначеній послідовності їх застосування формує бухгалтерський

---

<sup>140</sup> Кутер М. І. Теорія бухгалтерського учета : [учебник] / М. І. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : “Финансы и статистика”, 2003. – 640 с.

<sup>141</sup> Там само.

<sup>142</sup> Шпак В. А. Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку / В. А. Шпак // Вісник Львівської комерційної академії. Серія “Економічна”. – 2011. – Вип. 36. – С. 450–453.

процес. Бухгалтерський процес – це процес виконання бухгалтерських процедур з використанням облікових прийомів та способів у суворій послідовності та взаємозв'язку, що визначені законодавством та практикою обліку.

Поняття облікового процесу науковцями розглядається з різних точок зору. Так, В. А. Шпак не вважає обліковий процес цілісним явищем і виділяє такі його види: первинний, поточний та підсумковий облік [143, с. 452]. Автор вказує, що якщо на етапі первинного обліку інформацію фіксують у первинних документах, то поточний облік передбачає її систематизацію в облікових регістрах, підсумковий – узагальнення систематизованої інформації у формах звітності.

Островерха Р. Е. вважає обліковий процес цілісною багаторівневою складною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які утворюють чітку послідовність облікових робіт від реєстрації господарських операцій до складання звітності. Крім того, на думку автора, обліковий процес призначений забезпечувати потреби управління та створювати можливості для прийняття управлінських рішень [144, с. 119].

На думку Л. М. Кіндрацької, традиційно обліковий процес для практикуючого бухгалтера вважається процедурою опрацювання, зокрема і обчислювальної обробки інформації про події і факти здійснення господарської діяльності [145, с. 175].

Серед складових методології бухгалтерського обліку є така важлива складова як бухгалтерські інструменти. У вітчизняних наукових працях така категорія широко не розкривається. Разом з тим, набір інструментів, якими оперує бухгалтерський облік, становить основу виконання облікових процедур.

---

<sup>143</sup> Шпак В. А. Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку / В. А. Шпак // Вісник Львівської комерційної академії. Серія "Економічна". – 2011. – Вип. 36. – С. 450-453.

<sup>144</sup> Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації облікового процесу / Р. Е. Островерха // Сталий розвиток економіки. – 2010. – №. 1. – С. 118-122.

<sup>145</sup> Кіндрацька Л. М. Звітність у загальній обліковій системі суб'єктів господарювання: розвиток та вдосконалення / Л. М. Кіндрацька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 35. – С. 175-178.

В загальному розумінні поняття “інструмент” означає засіб виконання певної роботи [146; 147, с. 34; 148]. Окремими науковцями розглядається поняття інструментів бухгалтерського обліку. Зокрема, В. Панус (Valentina Panuș) інструментом обліку називає технічний процес або спосіб, який використовують для отримання відповідної інформації [149, с. 7]. Наголошуючи на відсутності ґрунтовних досліджень в частині інструментарію бухгалтерського обліку, О. П. Кундря-Висоцька виділяє п'ять інструментів: оцінка та переоцінка, резерви, метод нарахування, план рахунків, інформаційні технології [150, с. 136-137]. При цьому автор не враховує, що оцінка є методом бухгалтерського обліку, резерви – об'єктом обліку, метод нарахування – один з підходів до виконання облікових процедур, а інформаційні технології визначають характер виконання облікових процедур.

Оскільки суб'єкт ведення бухгалтерського обліку досліджує предмет обліку через методологію, тими інструментами, які дозволяють вплинути на середовище обліку, його структуру, обліковий процес, які визначають зміст і характер інформації як продукту бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим, вважаємо, що в бухгалтерському обліку інструментами є ті заходи і важелі, застосування яких суб'єктом регулювання обліку забезпечує вплив на механізм формування та обробки інформації в системі бухгалтерського обліку.

Інструменти бухгалтерського обліку визначають такі складові облікової методології як підходи та принципи. Довідкова література тлумачить підхід як комплекс парадигматичних, синтагматичних і

---

<sup>146</sup> Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – [изд. 4-е, доп.]. – М. : ИТИ Технологии, 2006. – 944 с.

<sup>147</sup> Білодід І. К. Словник української мови в 11 т. Том 4. (1970-1980) / І. К. Білодід та ін. – Київ : Наукова думка. – 1973 – 840 с.

<sup>148</sup> Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь, ВТФ “Перун”, 2005. – 1728 с.

<sup>149</sup> Panuș V. Instrumente și rapoarte contabile utilizate în procesul decizional : autoreferatul tezei de doctor în economie: 08.00.12 / Valentina Panuș. – Chișinău, 2012. – 28 p.

<sup>150</sup> Кундря-Висоцька О. П. Методологічні особливості обліку в системі корпоративного управління / О. П. Кундря-Висоцька // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – 2009. – Вип. 25. – С. 134-143.

прагматичних структур та механізмів у пізнавальних або практичних процесах, що характеризують конкуруючі між собою (або історично змінювані) стратегії і програми у філософії, науці, політиці чи в організації життя і діяльності людей [151, с. 526]. Більш простим є розуміння підходу як сукупності прийомів та способів у впливі на що-небудь, вивченні чого-небудь, у веденні справ [152; 153; 154].

У бухгалтерському обліку підходом слід вважати сукупність прийомів та способів, що використовуються при виконанні облікових процедур реєстрації, обробки та зведення інформації про факти господарського життя. Підходи до виконання облікових процедур визначаються у НП(С)БО, П(С)БО, МСФЗ або інших нормативних документах і закріплюються на рівні підприємства в його обліковій політиці.

Розкриття інформації у фінансовій звітності повинно здійснюватись за встановленими принципами. Згідно НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” принципом бухгалтерського обліку є правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [155, I, п. 3]. Подібні тлумачення наводяться у довідковій літературі [156]. Науковцями принцип бухгалтерського обліку розглядається як вихідне положення бухгалтерського обліку як науки, яке забезпечуються якісними

---

<sup>151</sup> Грицанов А. А. Новейший философский словарь / сост. А. А. Грицанов. – Мн. : Изд. В. М. Скакун, 1998. – 896 с.

<sup>152</sup> Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – [изд. 4-е, доп.]. – М. : ИТИ Технологии, 2006. – 944 с.

<sup>153</sup> Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь, ВТФ “Перун”, 2005. – 1728 с.

<sup>154</sup> Білодід І. К. Словник української мови в 11 т. Том 6. (1970-1980) / І. К. Білодід та ін. – Київ : Наукова думка. – 1975. – 832 с.

<sup>155</sup> Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

<sup>156</sup> Бутинєв Ф. Ф. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП “Рута”, 2001 – 224 с.

характеристиками облікової й звітної інформації й визначає його предмет, об'єкт та методи [157, с. 221].

Як свідчать дослідження М. Р. Мэтьюса, М. Х. Б. Перери [158] та Я. В. Соколова [159], до 1920-х років ХХ століття практика бухгалтерського обліку визначалася інтересами менеджерів або досвідом бухгалтерів. Така ситуація викликала інтерес у американських дослідників, які вперше обґрунтували необхідність формування принципів бухгалтерського обліку. Проте неоднозначність висунутих принципів та відсутність їх задекларованої основи спонукали бухгалтерську асоціацію США в 1936 р. прийняти Тимчасове положення про принципи бухгалтерського обліку. Це була перша спроба закріпити принципи бухгалтерського обліку на законодавчому рівні.

В Україні принципи бухгалтерського обліку визначені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та включають: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів і витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність [160, ст. 4].

Проблеми визначення принципів бухгалтерського обліку розкриваються у працях В. В. Сопко, А. М. Герасимовича, Л. М. Кіндрацької, С. Ф. Голова та інших вчених. Окремими дослідниками законодавчо встановлені в Україні принципи бухгалтерського обліку вважаються найбільш вдало розробленими [161].

<sup>157</sup> Семенишена Н. В. Принципи бухгалтерського обліку: дослідження дефініцій / Н. В. Семенишена // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. – 2010. – № 2. – С. 214-221.

<sup>158</sup> Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / пер. с. англ. ; [под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

<sup>159</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

<sup>160</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

<sup>161</sup> Сук П. Л. Принципи бухгалтерського обліку / П. Л. Сук // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія “Економіка, аграрний менеджмент, бізнес”. – 2011. – Випуск 168 [в 3 частинах]. – Частина 1 : [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/nvnau\\_eamb/2011\\_168\\_1/11slp.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nvnau_eamb/2011_168_1/11slp.pdf).

Дослідження принципів бухгалтерського обліку не є історично характерним для вітчизняної методології бухгалтерського обліку, їх формування пов'язано з реформуванням бухгалтерського обліку, а також запозиченням зарубіжного досвіду при побудові положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Так, формування принципів бухгалтерського обліку М. Р. Мэтьюс та М. Х. Б. Перера віднесли до головних досягнень англо-американської школи [162, с. 43-50] і саме вони становлять основу методології бухгалтерського обліку країн англо-американської моделі, що буде розглянуто у розділі 2.

Отже, домінуючий підхід до розуміння сутності бухгалтерського обліку та відповідний підхід до облікової методології визначає її складові. В сучасних економічних умовах процесний підхід до розуміння бухгалтерського обліку, який базується на процедурному та адитивному підходах до облікової методології, виявляється неефективним, поступаючись системному, який, на відміну від попередніх, є динамічним і найбільше пристосованим до сучасних умов господарської діяльності (рис. 1.2).

Сучасний рівень розвитку системи управління, її багаторівневність, складність, багатозадачність вимагають відповідної адаптації її інформаційного забезпечення. Трансформація і перебудова системи бухгалтерського обліку повинна здійснюватися на основі динамічного удосконалення її методології. Вирішення цієї проблеми бачимо у поєднанні процедурного та адитивного підходів до визначення структури облікової методології, яке реалізується при системному розкритті змісту бухгалтерського обліку та його методологічних елементів.

Сучасна теорія бухгалтерського обліку відображає узагальнення багаторічної праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених. Базова основа бухгалтерського обліку є незмінною протягом століть, проте складові облікової методології трансформуються під впливом нових запитів

---

<sup>162</sup> Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / пер. с. англ. ; [под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

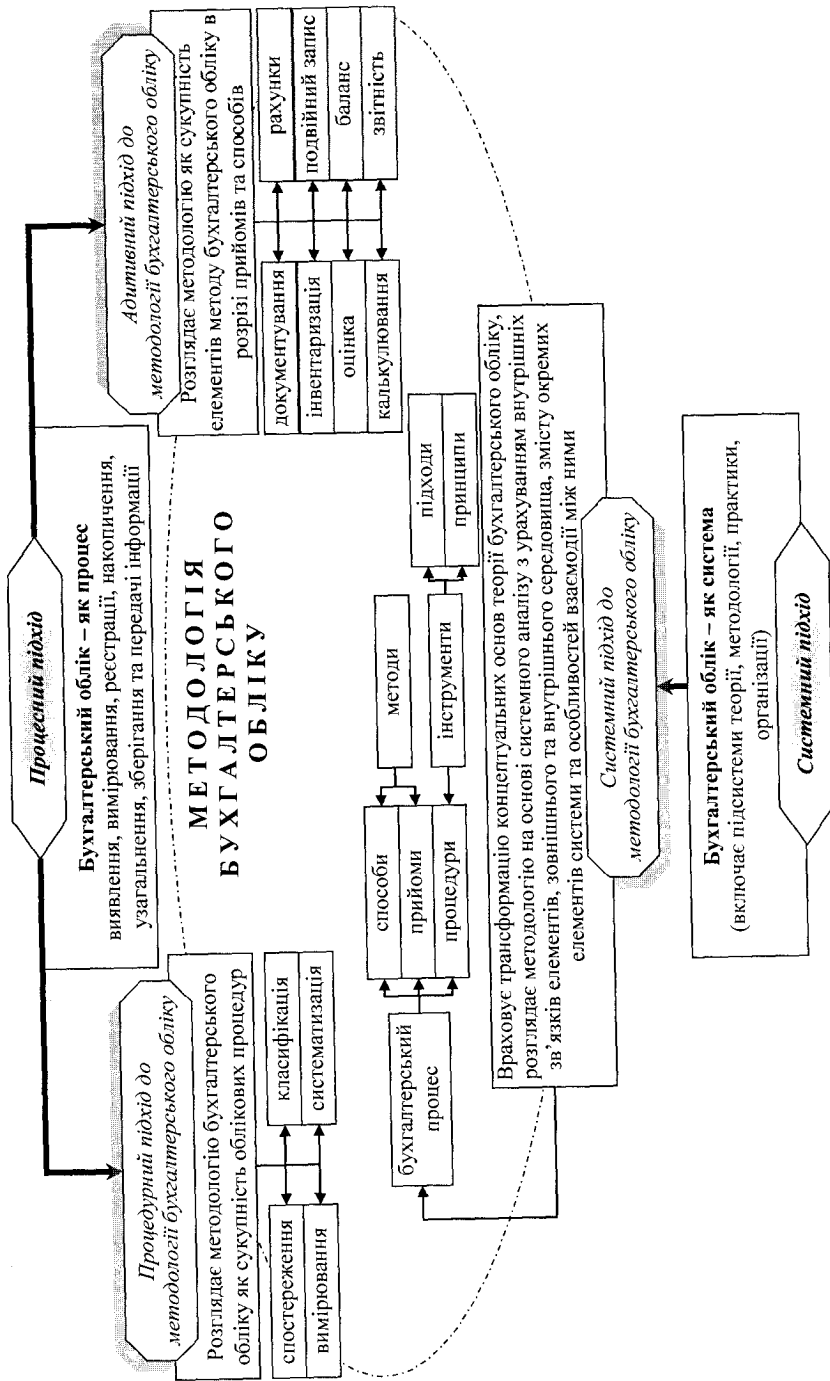


Рис. 1.2. Підходи до визначення структури методології бухгалтерського обліку



користувачів і, як очікується, продовжуватимуть змінюватися надалі. Методологічний інструментарій забезпечує обробку суб'єктом ведення обліку інформації про об'єкти, які визначаються предметом бухгалтерського обліку. Виділені складові облікової методології формують динамічну систему, яка весь час розвивається та змінюється під впливом нових запитів користувачів облікової інформації.

## РОЗДІЛ 2

# СУЧАСНА МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СВІТІ

### *2.1. Підходи до побудови облікової методології в країнах Старого світу*

Методологія бухгалтерського обліку є загальнонауковим поняттям, яке переходить через національні кордони і визначає вихідні положення облікової системи, що розкривають принципи бухгалтерського обліку, методи оцінки, структуру фінансової звітності, зв'язок фінансового та податкового обліку, що на рівні кожної країни утворюють особливу систему процедур облікової обробки даних.

На основі загальної системи методологічних підходів кожна країна обирає власний набір методологічного інструментарію для формування національної системи бухгалтерського обліку. Враховуючи існуючі в світі підходи до регулювання системи бухгалтерського обліку, в різних країнах утворюється певна модель облікової системи, що визначається характером розробки, затвердження та впровадження методології обліку економічної діяльності.

Наукові дослідження, присвячені проблемам розвитку облікової методології на рівні країн світу, піднімають питання класифікації національних систем бухгалтерського обліку, поділ яких на групи, виділення характерних однорідних ознак дозволяють виявити характер розвитку системи обліку на міжнародному рівні.

Досить поширеною на сьогодні є класифікація національних систем бухгалтерського обліку за характером регулювання на такі моделі: континентальна (поширена в країнах Європи, базується на державному

регулюванні облікових норм), англо-американська (поширена у США та Великій Британії, базується на професійному підході до розробки та затвердження принципів бухгалтерського обліку), південно-американська (поширена у країнах Південної Америки: Аргентина, Бразилія, Чилі тощо, орієнтується на оцінку в умовах інфляції), ісламська модель (поширена у країнах Сходу та враховує норми Корану).

Не дивлячись на наявність загальновизнаних методологічних положень в бухгалтерському обліку, методів обліку, кожна країна при формуванні національної облікової системи орієнтується на особливості власної економіки, що визначають вибір принципів обліку, підходів до оцінки активів і зобов'язань, методів їх визнання, необхідність уніфікації облікових процедур, форм реєстрів та звітів тощо.

Сьогодні більшість європейських країн знаходиться в процесі гармонізації обліку на міжнародному рівні, наслідком чого є активне запровадження і використання в обліковій практиці Міжнародних стандартів фінансової звітності (International Financial Reporting Standards (IFRS)).

Період після Другої світової війни характеризувався стрімким рухом капіталу. США, як одна з держав, що збагатилася під час війни, інвестувала кошти у розвиток промисловості Європи. Проте відмінність у підходах до відображення активів, зобов'язань у звітності, визначення фінансових результатів створювала перешкоди у вільному русі коштів на ринках капіталу. Довгий процес пошуку найбільш ефективного інструменту гармонізації та конвергенції основних принципів складання та подання фінансової звітності призвів до розробки Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Базовою основою міжнародних стандартів фінансової звітності стали принципи бухгалтерського обліку, які фактично відображають методологію обліку, прийняту кожною країною. Історично принципи бухгалтерського обліку виникли як зведення поглядів провідних професійних бухгалтерських

інститутів на те, як має вестись облік та подаватись інформація у фінансовій звітності.

Відповідно, методологія обліку переважно розглядається з точки зору принципів обліку та звітності.

Перші спроби сформулювати принципи обліку були здійснені у 1936 р. Американською асоціацією бухгалтерів (ААА) під час розробки облікових стандартів. Автором принципів став відомий вчений В. Е. Патон (1889-1991 рр.), який систематизував та обґрунтував бухгалтерські положення, надавши їм статус принципів, з яких виводив правила ведення обліку та складання звітності [<sup>163</sup>, с. 31]. Пізніше в переважній більшості англomовних країн почалася розробка бухгалтерських стандартів, заснованих на базових принципах обліку та звітності.

Визначені у стандартах обліку і звітності принципи носять як загальний (принципи організації обліку), так і конкретний характер (правила ведення обліку та складання звітності).

В наукових працях можемо знайти принципи обліку, які характеризують бухгалтерський облік в цілому як науку і як практичну діяльність, та значно відрізняються від принципів обліку, визначених бухгалтерськими стандартами.

Так, Я. В. Соколов наводить наступні принципи обліку [<sup>164</sup>, с. 31-34]:

1. Цілісності – облікові дані становлять єдину систему, створену в інтересах управління господарськими процесами.

Бухгалтерський облік дозволяє осмислювати зміст господарських процесів, що відбуваються на підприємстві, та розкривати їх символічною мовою. Цілісність обліку передбачає, що ця система повинна відповідати управлінським завданням, при цьому ті елементи обліку, які не забезпечують виконання таких завдань, повинні визнаватися зайвими та виключатися із облікової системи. Функціонуючі елементи повинні бути між собою

---

<sup>163</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

<sup>164</sup> Там само.

пов'язані та взаємообумовлювати один одного. Такими елементами є рахунки, що пов'язані відповідною кореспонденцією, подвійний запис є наслідком прояву принципу цілісності, баланс розкриває сальдо незакритих або трансформованих рахунків.

Цілісність системи бухгалтерського обліку повинна відповідати цілісності підприємства як господарюючого суб'єкта, що виявляється у принципі його юридичної самостійності відносно власника та його особистого майна. Цей принцип виділявся ще у 1870 р. І. Ваньє, який зазначав, що рахівництво завжди ведеться від імені господарства, а не власника цього господарства [<sup>165</sup>, с. 94].

2. Реєстрації – передбачає обов'язкову фіксацію усіх фактів господарського життя в системі бухгалтерського обліку. Здійснення записів в обліку відбувається на підставі підтверджуючих документів.

Первинна реєстрація фактів забезпечує дію закону достатньої підстави, сформульованого Г. В. Лейбніцем (1646-1716 рр.): жодне явище не може опинитися істинним або дійсним, жодне твердження справедливим, якщо для цього немає достатньої підстави і достатнього пояснення [<sup>166</sup>, с. 347]. В системі бухгалтерського обліку факт господарського життя може розглядатися як істинний або дійсний, якщо він зареєстрований у відповідному первинному документі. Самі первинні документи також підлягають реєстрації.

Виконання принципу реєстрації дозволяє оцінити достатність юридичних підстав для відображення в системі обліку господарських фактів, виявити зайві документи чи показники в них, удосконалити документообіг на підприємстві.

---

<sup>165</sup> Галаган А. М. Основы общего счетоведения / А. М. Галаган. – М. : Изд-во наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 183 с.

<sup>166</sup> Лейбниц Г. В. Избранные философские сочинения / Г. В. Лейбниц. – М. : Типография А. Гатцука, 1908. – 366 с.

В якості законів реєстрації Я. В. Соколов наводить такі [<sup>167</sup>, с. 33]:

1) факти господарського життя підлягають реєстрації тільки в тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінські впливи на господарські процеси;

2) витрати на реєстрацію фактів господарського життя за жодних обставин не повинні перевищувати економічного ефекту від управлінських рішень, прийнятих на основі отриманих даних. Інформація, що реєструється всупереч цим законам, є надмірною і повинна бути вилучена з системи обліку. Надлишкова інформація руйнує цілісність системи обліку, робить її економічно невиправданою.

3. Безперервності – передбачає, що у певний момент створене підприємство буде існувати постійно. Не дивлячись на відносність цього принципу, оскільки ніщо не може бути вічним, він вважається одним з основних серед принципів обліку.

Принцип безперервності покладається в основу оцінювання активів підприємства, виходячи з їх первісної вартості, а також визначення фінансових результатів діяльності. Також цей принцип визначає постійність системи обліку, яка може залишатися незмінною при зміні власника діючого підприємства.

4. Ідентифікації – визначає необхідність співвіднесення фактів господарського життя з відповідними звітними періодами, а також вибір моменту в часі, з яким ідентифікується певний факт господарського життя.

5. Квантифікації – вимагає кількісного вимірювання та обрахунку фактів господарського життя. Бухгалтерський облік є точною галуззю знань і практичної діяльності, тому кожне явище, що відображається в обліку, повинно бути кількісно оцінене. При цьому не слід забувати про зміст, сутність явища, оскільки для правильного відображення в системі рахунків, однієї кількісної оцінки недостатньо.

---

<sup>167</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

6. Відносності – означає, що всі дані, які потрапляють до диграфічної системи обліку, носять не абсолютно точний, а умовно точний характер. Це пояснюється причинами методологічного, інвентарного і стохастичного змісту.

Методологічні відхилення пов'язані зі специфікою символного відображення фактів господарського життя в системі обліку, що перетворює фактичні дані на умовні облікові величини. При введенні даних до системи обліку бухгалтер з використанням різних видів оцінок може інтерпретувати їх, значно змінюючи первісний зміст явища. Інвентарні відхилення викликані тим, що реальний стан облікових об'єктів не може абсолютно відповідати даним бухгалтерського обліку. Причинами цього може бути природний убуток, понаднормативні втрати, брак у виробництві. Стохастичні відхилення обумовлені навмисними і ненавмисними помилками, що допускаються в процесі отримання, обробки і передачі даних в умовах інформаційно-комунікаційних технологій або вручну. Наведені причини свідчать про відносну точність облікових даних, що повинно обов'язково враховуватися користувачами при прийнятті рішень.

7. Додатковості – означає, що чим більш точно кількісне вимірювання одного показника, тим менш точно буде обчислений інший, пов'язаний з ним.

З точки зору Я. В. Соколова, цей принцип проявляється, якщо досить точно оцінюється вартість майна, тоді менш точним виявляється фінансовий результат і навпаки [168, с. 38]. Механізм прояву цього принципу вчений бачить у впливі наближення до реальної оцінки майна підприємства на завищення його капіталу, що викривляє фінансові результати діяльності. Цей принцип і попередньо розглянуті створюють недовіру до даних бухгалтерського обліку у користувачів.

---

<sup>168</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

8. Контролю (верифікації) облікових даних – реалізується у будь-якій системі обліку та забезпечує адекватність облікових даних реальному стану діяльності. Реалізація принципу контролю відбувається через виконання зустрічної перевірки розрахунків (коллації) та зняття натурних залишків і зіставлення їх з обліковими (інвентаризації).

9. Несуперечливості – відображає логічний закон виключення третього та означає, що в системі бухгалтерського обліку не повинно бути норм, що суперечать одна одній. В теорії бухгалтерського обліку не повинно бути суперечливих концепцій, при складанні фінансової звітності повинні узгоджуватися суперечливі інтереси різних користувачів, в своїй роботі бухгалтер повинен виключати суперечливі вимоги нормативних документів, з якими він працює.

В юридичній практиці застосовуються правила, що дозволяють уникнути суперечливості нормативних актів: 1) якщо два нормативних документа містять взаємовиключні норми, діє норма документа, що виданий вищим органом; 2) якщо нормативні документи видані одним органом, тоді чинною визнається норма останнього за часом документа; 3) якщо в одному нормативному документі наведені суперечливі норми, діє та, що містить конкретний спеціальний припис.

Виконання наведених правил забезпечує несуперечливість діючої системи бухгалтерського обліку.

10. Ясності – оскільки бухгалтерська інформація призначена для користувачів, вона повинна бути для них зрозумілою. При цьому слід враховувати, що виходячи зі складності системи бухгалтерського обліку, не кожен користувач може вільно розуміти і читати бухгалтерські звіти, тому для розуміння такої інформації потрібно мати відповідний рівень кваліфікації в економічній галузі.

Якщо користувач не є кваліфікованим, при аналізі даних бухгалтерської звітності і прийнятті економічних рішень він повинен



використовувати професійні послуги аудиторів або фінансових консультантів.

11. Інтерпретації – означає, що інформація, зафіксована в системі бухгалтерського обліку, повинна бути проаналізована і тлумачитися так, щоб це забезпечувало прийняття ефективних управлінських рішень. Правильна реєстрація фактів господарського життя не гарантує їх правильної інтерпретації.

Цей принцип актуалізується у зв'язку з ускладненням структури системи бухгалтерського обліку і передбачає прочитання даних обліку користувачем за певними правилами відповідно до його цілей. Найбільшу важливість правильна інтерпретація має для осіб, що приймають рішення (власників, інвесторів, керівництва), оскільки в протилежному випадку такі рішення не будуть адекватними господарським ситуаціям, що загрожуватиме безпечній діяльності суб'єкта господарювання.

12. Комунікації – відображає комунікативну систему передачі даних від одного користувача до іншого. Досконала комунікативна система забезпечує ефективний рух документів та інформації, що в кінцевому випадку сприяє покращенню фінансових показників діяльності, оптимізації податкових платежів, розвитку бізнесу.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку з точки зору покращання комунікативних зв'язків ґрунтується на періодичному перегляді системи аналітики в цілях уникнення повторного введення та обробки одних і тих же даних різними фахівцями підприємства. Надмірна аналітичність також може погіршувати комунікацію внаслідок завищених обсягів даних, обробка яких займає додатковий час і перевантажує звіти непотрібною інформацією.

Наведені принципи є взаємозалежними і забезпечують вирішення конкретних облікових завдань. Зміст принципів визначається теоретико-методологічними засадами бухгалтерського обліку, які з часом змінюються, розвиваються і вимагають перегляду та зміни принципів.

МСБО 1 “Подання фінансової звітності” [169] (IAS 1 – Presentation of Financial Statements) визначає такі принципи бухгалтерського обліку:

– достовірне подання та відповідність МСФЗ (передбачає правдиве подання інформації про вплив господарських операцій, інших подій та умов на величину активів, зобов’язань, доходи та витрати);

– безперервність (вважається, що суб’єкт господарювання здійснюватиме свою діяльність на безперервній основі);

– нарахування (передбачає застосування методу нарахування при складанні фінансової звітності);

– суттєвість та об’єднання у групи (кожна суттєва група подібних статей повинна бути представлена окремо у фінансовій звітності);

– згортання (суб’єкт господарювання розкриває окремо активи і зобов’язання, а також дохід та витрати, не згортаючи їх в один показник);

– частота звітності (фінансова звітність складається та подається як мінімум щороку);

– порівняльна інформація (суб’єкт господарювання розкриває інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду);

– послідовність представлення (принцип, згідно з яким подання і класифікація статей у фінансових звітах повинні бути по можливості збережені і протягом наступних звітних періодів).

У працях вчених країн Європи методологія бухгалтерського обліку розглядається переважно з точки зору принципів обліку та доповнюється окремими методологічними інструментами.

**Німеччина.** З точки зору методології система бухгалтерського обліку Німеччини є однією з найбільш чітко побудованих та уніфікованих на рівні країни та галузей економіки. Елементи методології бухгалтерського обліку є достатньо розвиненими, мають стійкі взаємозв’язки, що забезпечують

---

<sup>169</sup> Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) “Подання фінансової звітності” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013/paran2#n2](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013/paran2#n2).

гармонійне поєднання методологічних складових в обліковій системі та створюють належні підстави для проведення бухгалтерського контролю.

Однією з найбільш відомих у Німеччині є праця професора Й. Ф. Шера (Johann Friedrich Schär) “Методологія бухгалтерського обліку” (1913 р.) [170]. Під методологією бухгалтерського обліку вчений розуміє мистецтво викладання бухгалтерського обліку [171, р. 1]. У своїй монографії автор наводить навчальну програму дисципліни, задачі, питання підготовки тощо. Такий підхід є дещо звуженим і не дозволяє розкрити методологічні складові системи бухгалтерського обліку.

У сучасних джерелах німецькими авторами методологія розглядається як сукупність важливих елементів облікової системи, що забезпечують процес обробки облікової інформації та формування на її основі звітності. Зокрема, Й. Танскій (Joachim Tanski) “Бухгалтерський облік і бухгалтерські теорії” (Rechnungslegung und Bilanztheorie) [172] виділяє такі методологічні складові системи бухгалтерського обліку як принципи обліку, структура фінансової звітності, оцінка та справедлива вартість, динамічний баланс та облік, МСФЗ, вплив податкових норм на бухгалтерський облік.

Т. Хюттче (Tobias Hütche) у “Основах бухгалтерського обліку у відповідності до Торгового кодексу” (Grundlagen der Rechnungslegung nach dem HGB) [173] розкриває нормативну основу комерційного обліку, звітність, принципи обліку та оцінки, особливості визнання доходів і витрат у відповідності до вимог законодавства (для компаній, які не застосовують норми МСФЗ – середні та малі підприємства без іноземних інвестицій), відображення фактів господарського життя та господарських процесів в бухгалтерському обліку, порядок консолідації бухгалтерської звітності, напрями удосконалення законодавства про бухгалтерський облік.

---

170 Schär J. Methodik der Buchhaltung / Johann Friedrich Schär. – Berlin : E.S. Mittler und sohn, 1913. – 149 p.

171 Там само

172 Tanski J. Rechnungslegung und Bilanztheorie / Joachim S Tanski. – Munchen : Oldenbourg Wissensch, 2013. – 222 p.

173 Hütche T. Grundlagen der Rechnungslegung nach dem HGB / Tobias Hütche. – Germany : GRIN Verlag, 2008. – 196 p.

У переважній більшості праць німецьких дослідників в структурі методології бухгалтерського обліку наводяться найбільш поширені методи збору, складання та подання фінансової інформації: спосіб простого та подвійного запису, балансування, прийоми документування, оцінка, калькулювання, рахунки і звітність. Разом з тим, такий підхід не є усталеним, та окремими науковцями, зокрема Й. Літткеманном (Jörn Littkemann), М. Холтрапом (Michael Holtrup), К. Шульте (Klaus Schulte) [174] виділяються лише три елементи методу бухгалтерського обліку: інвентаризація (в тому числі й інвентар), балансове узагальнення, а також звітність (баланс та звіт про прибутки та збитки).

Окрема увага німецькими авторами приділяється принципам бухгалтерського обліку, які дослівно називаються “принципи належного бухгалтерського обліку” (нім. “die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung”). Нормативним документом, яким визначаються принципи бухгалтерського обліку, є Комерційний (Торговий) кодекс Германії (далі – HGB [175]). Зокрема, у § 238 HGB зазначено, що всі суб’єкти господарювання зобов’язані дотримуватися принципів належного бухгалтерського обліку. Конкретний їх перелік в кодексі не наведено, проте принципи впливають з його статей. Так, § 252 “Загальні принципи оцінки” передбачено, що сальдо на початок року має дорівнювати кінцевому сальдо попереднього року; активи і зобов’язання підприємства оцінюються окремо; доходи та витрати визнаються за методом нарахування, незалежно від дати руху коштів; облікова політика в частині методів оцінки має зберігатися з року в рік.

Крім того, в окремих працях наводяться додаткові не закріплені в законодавстві принципи, дотримання яких є рекомендованим при веденні бухгалтерського обліку (наприклад, принцип раціональної організації обліку).

---

<sup>174</sup> Littkemann J. Buchführung: Grundlagen – Übungen – Klausurvorbereitung / Jörn Littkemann, Michael Holtrup, Klaus Schulte. – Gabler Verla : Springer DE, 2008. – 340 p.

<sup>175</sup> Handelsgesetzbuch / Das Bundesministerium der Justiz : [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.gesetze-im-internet.de/hgb>.

Одним з провідних вчених, які досліджували принципи бухгалтерського обліку в Німеччині, є Ульріх Леффсон (Ulrich Leffson) автор праці “Принципи належного бухгалтерського обліку” [176]. Аналізуючи його доробок, науковці звертають увагу на важливу роль, яку вчений відводить застосуванню подвійного запису і балансового методу при складанні звітності як гарантії реалізації завдань балансу та його інформаційного значення [177].

Виходячи з вимог господарського права Німеччини У. Леффсон виводить принципи бухгалтерського обліку: точність (§ 243 HGB); повнота (§ 246 HGB); порівнянність (§ 242 HGB); обачність.

В сучасних працях науковці (зокрема, Фредеріх Селхерт (Friedrich W. Selchert), Мартін Ерхардт (Martin Erhardt) [178], Олена Кутненко (Elena Kutnenko) [179] та ін.) наводять розширений перелік принципів обліку та звітності, серед них:

– точність – фінансова звітність повинна бути складена відповідно до даних бухгалтерського обліку з дотриманням норм законодавства (зокрема, цей принцип трактують як превалювання сутності над формою);

– ясність і прозорість – всі операції, що мали місце в господарській діяльності підприємства мають бути відображені у фінансовій звітності таким чином, щоб бути зрозумілими для незацікавлених фінансових та нефінансових експертів;

– індивідуальна оцінка – активи та зобов’язання повинні оцінюватись незалежно;

– повнота – всі господарські операції, що відбуваються на підприємстві (як позитивні, так і негативні) повинні відображатись у фінансовій звітності;

---

<sup>176</sup> Leffson U. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung / Ulrich Leffson. – Verl.-Buchhandl : Idw-Verlag GmbH, 1987. – 540 p.

<sup>177</sup> Цветкова Ю. Г. Цели и задачи бухгалтерской отчетности в Германии / Ю. Г. Цветкова // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 10. – С. 120-121.

<sup>178</sup> Selchert F. Internationale Rechnungslegung: der Jahresabschluss nach HGB, IAS und US GAAP / Friedrich W. Selchert, Martin Erhardt. – Oldenbourg Wissenschaftsverlag : Oldenbourg, 2003 – 312 p.

<sup>179</sup> Kutnenko E. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung / Elena Kutnenko. – Germany : GRIN Verlag, 2012 – 64 p.

– уточнення показників – у фінансовій звітності мають знаходити відображення потенційні наслідки господарських операцій та процесів;

– принцип нарахувань (передбачає визнання доходів і витрат в момент їх виникнення незалежно від дати руху коштів);

– імпаритет (облік та оцінка майна та зобов'язань повинні здійснюватись з урахуванням можливих ризиків і втрат, у зв'язку з чим надається перевага відображенню збитків, ніж прибутків);

– часового розмежування (доходи та витрати мають визнаватися у тому періоді, в якому вони виникли);

– обережність (повинні відображатися лише позиції, що мають цінність і конкретизовані в ринкових угодах);

– непорушності балансу (сальдо на початок року має дорівнювати кінцевому сальдо попереднього року);

– безперервність (мається на увазі застосування з року в рік одних і тих самих методів та підходів в обліку);

– продовження підприємницької діяльності;

– періодизації (дохід за відповідний період повинен бути зіставленим з витратами за цей самий період);

– звітної дати (активи та зобов'язання повинні оцінюватись на звітну дату індивідуально).

Кожен з науковців наводить перераховані принципи у різних варіаціях, доповнюючи новими або об'єднуючи їх. Крім цього, автори доповнюють власні принципи бухгалтерського обліку принципами, затвердженими МСФЗ.

Також в наукових працях можна зустріти адаптовані переліки принципів. Зокрема, Н. А. Міславська, що вивчає досвід бухгалтерського обліку Німеччини, наводить такі принципи:

– повнота – запис всіх без винятку господарських операцій;

– правильність змісту – записи господарських операцій в системі бухгалтерського обліку повинні відповідати їх змісту;

– часові розмежування – записи повинні проводитися відповідно з часом здійснення операцій;

– ясність, наочність, можливість перевірки – бухгалтерський облік повинен вестися таким чином, щоб при здійсненні перевірки його дані були наочні і зрозумілі третім особам;

– правильність форми – заборона будь-якої зміни первісного змісту, наприклад стирання тощо;

– хронологічний порядок – запис господарських операцій повинен проводитися в порядку їх здійснення [180].

Як свідчить аналіз наукових праць німецьких вчених, принципи бухгалтерського обліку представлені в них доволі широко, проте випливають вони переважно не із законодавства, що регулює бухгалтерський облік, а визначаються вимогами Комерційного (Торгового) кодексу.

Рівень розвитку методології бухгалтерського обліку в Німеччині є достатньо високим та забезпечує належну обробку й зведення облікових даних у фінансовій звітності.

**Франція.** Інший підхід до розкриття методології бухгалтерського обліку має місце у працях французьких вчених. Вивчення наукових праць вчених Франції свідчить про переважне спрямування наукових досліджень на проблеми розвитку теорії обліку, облікових концепцій, дослідження впливу економічних парадигм на систему обліку тощо. Методологічні складові системи бухгалтерського обліку розглядаються, як правило, з практичної точки зору через комплекс облікових процедур.

Так, М. Лакруа (Monique Lacroix), Ж.-М. Кокоянак (Jean-Michel Coccoynacq), С. Джордано-Спринг (Sophie Giordano-Spring), А. Верхет (Alexandre Vernhet) у праці “Розширений фінансовий облік” (Comptabilité financière approfondie) [181] розкривають практичні процедури

---

<sup>180</sup> Миславская Н. А. Бухгалтерский учет в Германии / Н. А. Миславская // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 3 : [Электронный ресурс]– Режим доступа: <http://www.finman.ru/articles/2004/3/764.html>.

<sup>181</sup> Comptabilité financière approfondie / [Monique Lacroix, Jean-Michel Coccoynacq, Sophie Giordano-Spring, Alexandre Vernhet]. – [3e édition]. – Paris : Vuibert, 2008. – 672 p.

бухгалтерського обліку, аналітичний облік основних бізнес-процесів, особливості оподаткування господарської діяльності. Процедура бухгалтерського обліку розкривається авторами як послідовне виконання операцій з документування господарських операцій, відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку, далі – у журналі, а потім у звітності підприємства. Процес обліку забезпечується веденням двох видів журналів: загальний журнал (*le journal général*), записи до якого заносяться у хронологічному порядку, і головна книга (*grand livre*).

Окремим елементам методології бухгалтерського обліку приділяє увагу С. Гріффітс (*Stéphane Griffiths*) у п'ятому виданні “Фінансовий облік” (*Comptabilité financière*) [182]. Зокрема, автор детально характеризує план рахунків та його застосування, порядок здійснення записів на рахунках обліку, документування господарських операцій, розкриває порядок ведення бухгалтерського обліку.

Порядок ведення бухгалтерського обліку в частині виписки та надання рахунків-фактур, реєстрації податкових накладних, здійснення розрахунків із застосуванням банківських платіжних інструментів, заповнення фінансової звітності підприємства розкривається Ф. Гуллерміком (*Philippe Guillermic*) в праці “Бухгалтерський облік крок за кроком” (*La comptabilité pas à pas*) [183]. Приділяючи увагу суто практичним аспектам ведення бухгалтерського обліку, автор не розглядає змісту елементів методу бухгалтерського обліку з точки зору науки.

Принципи бухгалтерського обліку у Франції визначені Комерційним кодексом [184] як правило, що є незмінними:

1) принцип безперервності діяльності (аналог вітчизняного принципу безперервності);

---

<sup>182</sup> Griffiths S. *Comptabilité financière / Stéphane Griffiths*. – [5e édition]. – Paris : Vuibert, 2008. – 224 p.

<sup>183</sup> Guillermic P. *La comptabilité pas à pas / Philippe Guillermic*. – Paris : Vuibert, 2013. – 192 p.

<sup>184</sup> Code de commerce / Le site Légifrance : [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.legifrance.gouv.fr/af/fichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000005634379>



2) принцип незалежності фінансового обліку – по суті означає необхідність віднесення господарських операцій до звітного періоду за методом нарахувань, аналог вітчизняного принципу нарахування та відповідності доходів і витрат;

3) початкової вартості (аналог вітчизняного принципу історичної (фактичної) собівартості);

4) принцип обережності (вважається ключовим принципом бухгалтерського обліку у Франції, аналог вітчизняного принципу обачності);

5) принцип послідовності (аналогічний вітчизняному принципу послідовності);

6) принцип суттєвості – жоден важливий момент не має бути проігнорований в бухгалтерському обліку, кожен важливий момент має бути оприлюднений у фінансовій звітності;

7) принцип неприпустимості компенсації активів і зобов'язань – полягає у тому, що не можна згортати статті активів і зобов'язань, а як найповніше відображати їх у фінансовій звітності підприємства;

8) принцип “хорошої” інформації (аналог вітчизняного принципу повного висвітлення);

9) принцип превалювання сутності над формою (за змістом є аналогічним вітчизняному принципу);

10) принцип непорушності початкового балансу – баланс на кінець одного звітного періоду є початковим балансом нового звітного періоду.

Наведений перелік принципів бухгалтерського обліку в основній частині відповідає переліку вітчизняних принципів, а також включає принцип неприпустимості компенсації активів і зобов'язань та принцип непорушності початкового балансу.

Як свідчить аналіз наукових праць з бухгалтерського обліку, французькі автори переважно розкривають практичні аспекти виконання бухгалтерських процедур, не зосереджуючись на складових облікової методології. Зокрема, про це свідчить аналіз публікацій в провідному

науковому французькому журналі “Comptabilité Contrôle Audit (CCA)” [185] (вибіркою охоплено випуски журналу, що вийшли у період з 2009 р. по 2013 р.).

Відповідно, французькими авторами основна увага зосереджується на практичних аспектах ведення бухгалтерського обліку, методологічні складові облікової системи розглядаються опосередковано в якості етапів, процедур та дій, що виконуються в процесі обробки облікових даних та складання фінансової звітності.

**Велика Британія.** Формування методології бухгалтерського обліку Великобританії в значній мірі здійснювалося під впливом американської наукової бухгалтерської школи. Вивчення праць англійських вчених показало відсутність окремих досліджень, присвячених методології бухгалтерського обліку, та переважне спрямування уваги науковців на практичні облікові аспекти. Серед останніх провідних наукових досліджень слід відмітити працю Дж. Р. Едвардса (J. R. Edwards) “Бухгалтерські мислителі двадцятого століття” [186], в якій автор розглядає надбання попередників, що мали вагомий вплив на розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку. Також вагомими є праці М. Граффкіна та М. Айткена (Michael Gaffikin, Michael Aitken) “Розвиток теорії бухгалтерського обліку: суттєвий вклад облікової думки в 20 столітті” [187], в якій автори розкривають основні напрями розвитку бухгалтерського обліку, зокрема, постулати, зміни в структурі теорії обліку, теорії доходу та прибутку, соціальні аспекти обліку, методологію оцінки в обліку тощо.

---

<sup>185</sup> Comptabilité Contrôle Audit (CCA): une revue scientifique française / Association francophone de comptabilité; rédacteur en chef Nicolas Berland et Hervé Stolowy. – Tome 15, Volume 1, Juin 2009. – Tome 19, Volume 3, Décembre 2013.

<sup>186</sup> Edwards J. R. Twentieth Century Accounting Thinkers (RLE Accounting) / J. R. Edwards. – Routledge : HARDCOVER, 2014. – 400 p.

<sup>187</sup> Gaffikin M. The Development of Accounting Theory (RLE Accounting): Significant Contributors to Accounting Thought in the 20th Century/Routledge Library Editions: Accounting / Michael Gaffikin, Michael Aitken. – Routledge : HARDCOVER, 2014. – 288 p.

В праці З. Хоуг (Zahirul Hoque) “Методологічні питання в дослідженнях бухгалтерського обліку: теорії, методи, проблеми” [188] розкрито підходи до вивчення бухгалтерського обліку, роль людського фактору в обліку, розвиток теорії агентських відносин, роль якісних даних для прийняття управлінських рішень і значення бухгалтерського обліку в процесі обробки та надання інформації тощо.

Принципи бухгалтерського обліку Великобританії визначені у Стандартах фінансової звітності (Financial Reporting Standards (FRS)) та Положеннях з норм бухгалтерської практики (Statements of Standard Accounting Practice (SSAPs))<sup>189</sup>. Перелік принципів чітко не визначений, вони впливають зі змісту стандартів. Принципи бухгалтерського обліку у Великобританії розглядаються в якості правил обліку, що застосовуються по відношенню до різних об’єктів. До якісних характеристик фінансової звітності при цьому відносяться [190]:

- актуальність;
- надійність;
- точне представлення;
- нейтральність;
- повнота;
- розсудливість (обережність);
- порівнюваність (як у часі, так і між аналогічними суб’єктами господарювання);
- співставність (застосування облікових підходів протягом тривалого часу);
- розкриття облікової політики;
- зрозумілість;

---

<sup>188</sup> Hoque Z. Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues / Zahirul Hoque. – London : Spiramus Press Ltd, 2006. – 538 p.

<sup>189</sup> Financial Reporting Standards. Statements of Standard Accounting Practice : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.icaew.com>.

<sup>190</sup> Statement of Principles for Financial Reporting / Financial Reporting Council : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/UITF-Abstract-36-Contracts-for-sales-of-capacity/Statement-of-Principles-for-Financial-Reporting.pdf>

– суттєвість.

На сьогодні принципи бухгалтерського обліку Великобританії переглянуті та повий їх перелік вступить в силу з 2015 року, про що вказується в опублікованих у липні 2013 року нових Стандартах з бухгалтерського обліку Великобританії (Accounting Standards Board (ASB)). Зміни торкнулися порядку формування резервів, розкриття інформації про податкові платежі та загальне наближення до норм міжнародних стандартів (IAS/IFRS).

Таким чином, спеціальні дослідження методології обліку британськими науковцями не здійснюються, окремі елементи методології розкриваються в контексті правил ведення обліку та складання звітності згідно з національними стандартами.

**Швеція.** Дослідження видань з бухгалтерського обліку провідних видавництв Швеції, а також найбільш популярних наукових інтернет-магазинів [191] свідчить про зосередження уваги шведських дослідників переважно на практичних аспектах бухгалтерського обліку: обліковій політиці, законодавстві та рекомендаціях в галузі обліку, порядку складання фінансової звітності, оподаткування, аналізу економічної діяльності, застосуванні інформаційних систем і технологій в обліковій практиці тощо.

Елементи методології бухгалтерського обліку та їх розвиток розглядаються шведськими науковцями опосередковано. Зокрема, оцінка розкривається в межах облікової політики економічного суб'єкта з урахуванням різних об'єктів обліку. Рахунки, подвійний запис, баланс і звітність характеризуються з точки зору облікового процесу та законодавчих вимог щодо ведення обліку на підприємстві. Окремого набору елементів методології бухгалтерського обліку та їх змісту авторами не наводиться. Так, праці шведських вчених з подвійного запису датуються кінцем XIX – початком XX ст. (наприклад, [192, 193, 194]).

<sup>191</sup> Такі, як [www.bokus.com](http://www.bokus.com), [www.adlibris.com](http://www.adlibris.com), [shop.skogsstyrelsen.se](http://shop.skogsstyrelsen.se), [www.cremona.se](http://www.cremona.se) та інші.

<sup>192</sup> Andersson E. Bokföring för minuthandel: med tillämpning af enkel och dubbel bokföring / Ernst Andersson. – Stockholms : Norstedt, 1919. – 108 p.

На сьогодні популярними є праці з основ і теорії бухгалтерського обліку, в яких висвітлено практичні аспекти. Це, зокрема, праці С. Сундгрена (Stefan Sundgren), Х. Нільссона (Henrik Nilsson), С. Нільссона (Stellan Nilsson) [195], М. Ліндстрем (Monica Lindström) [196] та ін.

Належна увага науковцями приділяється принципам бухгалтерського обліку, проте вони розглядаються не як елемент методології обліку, а як законодавчо встановлені вимоги, яких повинні дотримуватися компанії в процесі організації та ведення обліку.

Законом Швеції “Про бухгалтерський облік” передбачено, що при веденні бухгалтерського обліку необхідно дотримуватись загальновизначених принципів бухгалтерського обліку [197, 4 кап., § 2]. Крім того, відповідно до § 2 глави 2 Закону “Про річну бухгалтерську звітність” [198] річна фінансова звітність має бути складена чітко у відповідності до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку. Такими принципами є:

– достовірне та об’єктивне представлення інформації – інформація, наведена у фінансовій звітності компанії має забезпечувати достовірне та об’єктивне розуміння її фінансового становища та результатів діяльності;

– безперервність діяльності – інформація у фінансовій звітності відображається з урахуванням припущення, що діяльність компанії триватиме далі;

– послідовність – з року в рік повинні застосовуватися однієї й ті ж методи оцінки, класифікації, категоризації тощо (зміна дозволена у виключних випадках);

---

<sup>193</sup> Ehlin E. Lärobok i dubbel bokföring enligt kolumnsystem / Erik Ehlin. – Ehlin's förl. : Visma, 1913. – 24 p.

<sup>194</sup> Engdahl H. Dubbel bokföring: framställd i konkreta exempel / Henning Engdahl. – Looström : Novia, 1904. – 369 p.

<sup>195</sup> Sundgren S. Internationell redovisning: teori och praxis / Stefan Sundgren, Henrik Nilsson, Stellan Nilsson. – Begagnad : Studentlitteratur, 2009. – 352 p.

<sup>196</sup> Lindström M. Redovisning i teori och praktik: bokslutsarbete / Monica Lindström. – Malmö : Liber-Hermod, 1996. – 68 p.

<sup>197</sup> Bokföringslag (1999:1078) // Regeringskansliet. Lagrummet : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Bokforingslag-19991078\\_sfs-1999-1078/?bet=1999:1078](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Bokforingslag-19991078_sfs-1999-1078/?bet=1999:1078).

<sup>198</sup> Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) // Regeringskansliet. Lagrummet : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/rsredovisningslag-19951554\\_sfs-1995-1554/?bet=1995:1554](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/rsredovisningslag-19951554_sfs-1995-1554/?bet=1995:1554).

- обережність – оцінка повинна відображати реальну вартість активів, зобов'язань, доходів та витрат не завищуючи та не занижуючи їх величину;
- нарахування – доходи і витрати, які відносяться до фінансового року, повинні бути включені незалежно від часу надходження оплати;
- окремої оцінки – активи та зобов'язання оцінюються та наводяться в балансі як окремі категорії;
- згортання – активи та зобов'язання не повинні згортатися, так само як неприпустимо згортати доходи та витрати;
- непорушність балансу – початкове сальдо за звітний період повинно відповідати кінцевому сальдо за попередній фінансовий рік.

Крім наведених вище принципів, опрацювання змісту Законів “Про бухгалтерський облік” та “Про річну бухгалтерську звітність” дозволяє виділити такі принципи та вимоги як єдиний грошовий вимірник (валюта співтовариства), періодизація (фінансовий рік), ясність (зрозумілість навіть для нефахівця з бухгалтерського обліку).

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, властиві обліковій системі Швеції, в переважній більшості відповідають загальноприйнятим принципам, закріпленим у МСБО (IAS) 1 “Подання фінансової звітності”.

**Швейцарія.** Наукові праці з бухгалтерського обліку в Швейцарії представлені на німецькій, французькій та італійській мовах. Однією з найбільш вагомих методологічних праць з бухгалтерського обліку в Швейцарії, так само як і в Німеччині, вважається праця професора Й. Ф. Шера (Johann Friedrich Schär) “Методологія бухгалтерського обліку” (1913 р.) [199]. Вплив італійської бухгалтерської науки прослідковується у дослідженнях, присвячених методу подвійного запису, зокрема в праці Ю. Лемгрубера (Jürg Leimgruber) та Ю. Прохініга (Urs Prochinig) “Подвійна бухгалтерія” [200].

<sup>199</sup> Schär J. Methodik der Buchhaltung / Johann Friedrich Schär. – Berlin : E.S. Mittler und sohn, 1913. – 149 p.

<sup>200</sup> Leimgruber J. Doppelte Buchhaltung / Jürg Leimgruber, Urs Prochinig. – Zürich : VerlagSKV, 2012. – 175 s.

Той факт, що Швейцарія не є членом Європейського співтовариства, визначає специфіку вимог в бухгалтерському обліку: відсутня необхідність дотримання норм МСФЗ (IAS/IFRS); обов'язковим є застосування стандартів, що публікуються Швейцарською асоціацією обліку і звітності. Крім того, в Швейцарії відсутня норма, яка зобов'язує компанії складати звітність за МСФЗ (IAS/IFRS) або ЗППБО (GAAP) (хоча така можливість передбачена). Одним з чинників впливу на нормативні вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності є функціонування в Швейцарії однієї з найпотужніших світових фондових бірж, що знімає потребу у швейцарських компаній виходити на зовнішні фондові біржі, які вимагають подання звітності за міжнародними стандартами. Разом з тим, звітність великих компаній, акції яких котируються на міжнародних фондових біржах, мають відповідати вимогам МСФЗ (IAS/IFRS) або ЗППБО (GAAP).

Національні стандарти бухгалтерського обліку в Швейцарії розроблені, в першу чергу, з урахуванням інтересів кредиторів, тоді як норми міжнародних стандартів спрямовані на захист інтересів акціонерів. Вказане протиріччя визначає побудову методології бухгалтерського обліку та зміст основоположних принципів складання та подання фінансової звітності.

Як і в Німеччині, основним документом, що регулює бухгалтерський облік в Швейцарії є не спеціальне бухгалтерське законодавство, а Кодекс зобов'язань (Obligationenrecht (OR)) [201] (по суті він є частиною Цивільного кодексу), статтями 958-959, 622а якого визначено основні принципи бухгалтерського обліку:

- повнота і точність фінансової звітності;
- ясність і зрозумілість;
- обережність;
- продовження ділової активності (аналог принципу безперервності діяльності);

---

<sup>201</sup> Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) // Die Bundesbehörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19110009/index.html>.

– послідовність та зіставність – послідовне з року в рік застосування підходів до визнання, оцінки, групування активів та зобов'язань з метою забезпечення зіставності результатів діяльності;

– заборона згортання – принцип, згідно якого на стороні активу не дозволяється наводити інформацію про зобов'язання і навпаки; доходи та витрати мають також бути наведені окремо.

Крім того, в Швейцарії окремо в Кодексі зобов'язань (гл. 32) виділені правила бухгалтерського обліку, які регулюють порядок оцінки, розподілу прибутку, обсяг і структуру фінансової звітності.

За діючою в Швейцарії методологією бухгалтерського обліку в балансі наводиться інформація про активи (оборотні та необоротні), а також зобов'язання, що виступають джерелами довгострокового фінансування (поточні, довгострокові зобов'язання і капітал). Таким чином, активи в балансі згруповані за ступенем ліквідності від найбільш до найменш ліквідних, а зобов'язання – за терміном погашення від найбільш до найменш термінових. Така структура балансу є відмінною від поширеного у міжнародних стандартах та у вітчизняній обліковій практиці підходу щодо розміщення в балансі активів від найменш до найбільш ліквідних та зобов'язань від найменш термінових до найбільш термінових.

Відповідно, облікова методологія у Швейцарії сформована історично з урахуванням впливу італійської та німецької наукових бухгалтерських шкіл, особливостями функціонування фондового ринку та інтересів кредиторів, як основних користувачів фінансової звітності.

**Норвегія.** Відповідно до Норвезького урядового видання (NOU 2003: 06) [202] методи і прийоми бухгалтерського обліку є конкретними правилами, які випливають з принципів бухгалтерського обліку, що використовуються в якості основи для обліку операцій суб'єкта господарювання. До них відносять підходи до оцінки, оподаткування,

---

<sup>202</sup> NOU 2003: 06 "Hva koster det?" // Finansdepartementet : [Електронний ресурс]. – Режим доступу.: <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2003/nou-2003-06/13/2/1.html?id=369517>.



документування операцій, подальше групування у реєстри обліку та головну книгу, перелік активів тощо.

Принципи бухгалтерського обліку Норвегії закріплені у Законі про річну бухгалтерську звітність (облік) (Lov om årsregnskap mv (regnskapsloven) [203]:

- транзакція – операції повинні обліковуватись за вартістю на дату їх здійснення, тобто за датою передачі ризиків і контролю;

- накопичення – доходи повинні визнаватися по мірі їх виникнення;

- відповідність – витрати повинні визнаватися в тому періоді, в якому визнається відповідний дохід;

- обережність – нереалізовані збитки повинні бути визнані в момент їх виникнення (за цього принципу краще використовувати той метод оцінки, за якого вартість активу буде найнижчою, а зобов'язання – найвищими);

- хеджування – прибутки та збитки повинні бути визнані в однаковому періоді;

- найкращі оцінки – в умовах невизначеності необхідно використовувати найкращу з оцінок, виходячи з наявної інформаційної бази;

- нарахування – доходи та витрати визнаються в момент їх виникнення незалежно від транзакцій;

- застосування – фінансова звітність повинна бути складена відповідно до єдиних принципів, які повинні застосовуватись протягом тривалого часу (аналог принципу послідовності).

Як видно з переліку, зміст принципу відповідності та хеджування подібні, проте на практиці вони реалізуються по різному. Принцип обережності насамперед передбачає, що нереалізовані збитки визнаються одразу, в той час як приріст вартості (дохід) визнається тоді, коли він реалізований. У зв'язку з цим виникає дисбаланс, гармонізувати який покликаний саме принцип хеджування.

---

<sup>203</sup> Lov om årsregnskap mv (regnskapsloven) av 1. juni 1998 nr. 56 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lovdatab.no/all/nl-19980717-056.html>

Як бачимо, Норвегія у значній мірі дотримується визнаних міжнародних вимог і при цьому значно їх розвиває, додаючи уточнюючі принципи, покликані забезпечити достовірність та правдивість даних фінансової звітності.

**Італія.** Окрема роль методології бухгалтерського обліку відводиться італійськими вченими. В наукових працях розглядаються важливі елементи облікової методології.

Так, проф. С. Коронелла (Stefano Coronella) стверджує, що метод бухгалтерського обліку є упорядкованим набором технічних стандартів, яких необхідно дотримуватись, і які забезпечують чіткість запису, а в своїй загальній сукупності – достовірність інформації, яку надає система бухгалтерського обліку [204, р. 2]. За словами автора, метод подвійного запису був і є найбільш широко використовуваним серед методів бухгалтерського обліку [205, р. 7]. В своєму дослідженні вчений висловлює позицію щодо недосконалості потрійної бухгалтерії Ф.Ф. Єзерського та четверної бухгалтерії Дж. Чербоні. Також окрему увагу вчений звертає на зміст та специфіку використання таких елементів методу обліку як документування, інвентаризація, рахунки, подвійний запис, оцінка та звітність.

Фразза Б. (Frazza Beatrice) та Черіані Дж. (Ceriani Giuseppe) у праці “Методи, системи бухгалтерського обліку та пов’язані з ними структура звіту про доходи на підприємстві” (Metodi, sistemi contabili e connesse strutture di conto economico nelle imprese) [206] в якості елемента методу бухгалтерського обліку розглядають подвійний запис і присвячують свою працю процесу ведення бухгалтерського обліку та складанню звітності підприємства.

Розкриття принципів бухгалтерського обліку італійськими вченими здійснюється переважно у відповідності до МСФЗ (IAS/IFRS). Зокрема,

---

<sup>204</sup> Coronella S. Sistemi e metodi contabili / Stefano Coronella // Dispensa a cura del Prof. Stefano Coronella ad uso esclusivo degli studenti : [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://economia.uniparthenope.it/isa/coronella/sistemi%20e%20metodi.pdf>

<sup>205</sup> Там само.

<sup>206</sup> Frazza B. Metodi, sistemi contabili e connesse strutture di conto economico nelle imprese / Frazza Beatrice, Ceriani Giuseppe. – Cedam Anno : Padova, 2007. – 492 p.

А. Меліс (Andrea Melis) у праці “Якість зовнішньої інформації. Принципи бухгалтерського обліку та емпіричні докази” [207] наводить перелік принципів, що відповідає міжнародним стандартам.

При цьому у Цивільному кодексі Італії містяться норми, які розкривають зміст принципів бухгалтерського обліку. Так, у ст. 2423 зазначено, що фінансова звітність повинна надавати повне достовірне представлення інформації про капітал та фінансове становище компанії, а також результати діяльності; баланс має бути складений у євро [208]. Наведені вимоги визначають принципи ясності, достовірного й об’єктивного представлення, єдиного грошового вимірника.

Таким чином, італійськими вченими методологія бухгалтерського обліку розкривається в сукупності елементів методу (оцінка, інвентаризація, документування, рахунки, подвійний запис та звітність) та з урахуванням принципів бухгалтерського обліку, визначених міжнародними стандартами фінансової звітності.

**Іспанія.** Методологія бухгалтерського обліку в Іспанії є достатньо розвинутою. Вченими розглядаються окремі методи бухгалтерського обліку, облікові процедури, приділяється увага принципам бухгалтерського обліку та їх розвитку.

У працях більшості іспанських вчених, зокрема, А. К. Ебреро (Amparo Cuadrado Ebrero), М. Л. Вальмайор Лопез (María Lina Valmayor López) [209], А. Е. Лопез (Arturo Elizondo Lopez) [210], Е. Тамайо (Eugenio Tamayo), Л. Ескобар (Luis Escobar), Л. Е. Відаль (Luis Escobar Vidal), Е. Т. Чека (Eugenio Tamayo Checa) [211], В. Чапман (William Chapman) [212], С. А.

<sup>207</sup> Melis A. La qualità dell'informazione esterna. Principi contabili ed evidenze empiriche / Melis Andrea. – Giuffrè Editore : Università degli studi di Cagliari, 2008. – 258 p.

<sup>208</sup> Codice Civile : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.altalex.com/index.php?idnot=34794>.

<sup>209</sup> Ebrero A. Teoría contable: metodología de la investigación contable / Amparo Cuadrado Ebrero, María Lina Valmayor López. – McGraw-Hill Interamericana de España : SERBIULA, 1999. – 173 p.

<sup>210</sup> Lopez A. Metodología de la investigación contable / Arturo Elizondo Lopez. – Editorial Paraninfo : Thomson, 2002. – 455 p.

<sup>211</sup> Tamayo E. Contabilidad / Eugenio Tamayo, Luis Escobar, Luis Escobar Vidal, Eugenio Tamayo Checa. – Editorial Editex, 2008. – 384 p.

<sup>212</sup> Chapman W. Teoría contable: la exposición veraz y razonable en los estados contables / William L. Chapman. – Buenos Aires : Ediciones Macchi, 1984. – 102 p.

Мантілья Бланко (Samuel Alberto Mantilla Blanco), Г. В. Трістанчо (Gabriel Vázquez Tristancho) [213] та ін.) поширений підхід, за якого бухгалтерський облік як наука, оперує чотирма групами методів:

- 1) збір фактів господарського життя, які можуть обліковуватись;
- 2) квантифікація бухгалтерських подій;
- 3) представлення записів в бухгалтерському обліку (за допомогою концептуальних та матеріальних інструментів);
- 4) агрегація зведеної інформації у систематизованому вигляді у фінансовій звітності.

Рахунок науковці розглядають в якості інструменту бухгалтерського обліку, за допомогою якого вносяться записи до облікової системи, подвійний запис при цьому є системою такого запису.

Головний план рахунків бухгалтерського обліку (Plan General de Contabilidad (PGDC)) є основним нормативним документом, що регламентує процес ведення бухгалтерського обліку в Іспанії. Структура цього документу складається з п'яти частин. У першій частині описується концептуальна основа бухгалтерського обліку в Іспанії.

Зокрема, § 2 частини I Головного плану рахунків бухгалтерського обліку [214] визначено якісні характеристики інформації, що наводиться у фінансовій звітності, а саме: актуальність (інформація має бути корисною для прийняття економічних рішень, адекватно відображати ризики) та достовірність (інформація у фінансовій звітності не повинна містити помилок та повинна бути нейтральною, тобто, неупередженою і надійною).

Принципи бухгалтерського обліку визначені у § 3 частини I Головного плану рахунків бухгалтерського обліку [215] і включають:

---

<sup>213</sup> Blanco S. Conocimiento, metodología e investigación contable / Samuel Alberto Mantilla Blanco, Gabriel Vázquez Tristancho. – Roesga : University of Texas, 1997. – 245 p.

<sup>214</sup> Plan General de Contabilidad (MARTES 20 DE NOVIEMBRE DE 2007, SUPLEMENTO DEL NÚMERO 278 // Ministerio de Economía y Hacienda: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.boe.es/boe/dias/2007/11/20/pdfs/C00001-00152.pdf>

<sup>215</sup> Там само.

1) безперервність (вважається, що діяльність компанії буде тривати надалі);

2) нарахування (доходи та витрати визнаються у тому фінансовому році, в якому вони виникли незалежно від періоду платежу);

3) послідовність (обраних критеріїв бухгалтерського обліку необхідно дотримуватись тривалий час);

4) розсудливість (принцип ґрунтується на оцінках і судженнях, які повинні використовуватися з обережністю в умовах невизначеності);

5) заборона компенсації (активи та зобов'язання, а також доходи та витрати повинні оцінюватись окремо і відобразитись у звітності також окремо);

6) відносна значимість (дозволено не застосовувати деякі принципи, якщо вони не впливають на фінансову звітність. У випадку конфлікту принципів переважаючим є застосування тих, що забезпечать найбільш достовірне і реальне відображення вартості активів, зобов'язань доходів та витрат компанії).

Виходячи з наведеного вище переліку принципів, вони лаконічно сформульовані та гармонізовані із міжнародними нормами. Разом з тим, застосовується принцип відносної значимості, який є мало розповсюдженим, проте цікавим з точки зору облікової практики та застосування професійного судження бухгалтера.

**Португалія.** Бухгалтерський облік португальськими вченими розглядається як інформаційна система, основною функцією якої є забезпечення збору та обробки даних для надання користувачам неупередженої та достовірної інформації про діяльність компанії [216]. Такий підхід визначає переважно практичний погляд на облікову систему.

У більшості наукових праць методологія бухгалтерського обліку не визначається як самостійний напрям досліджень. Окремі згадки про метод

---

<sup>216</sup> Garcia R. Contabilidade : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ressano.tripod.com/contabilidade\\_texto.pdf](http://ressano.tripod.com/contabilidade_texto.pdf)

подвійного запису мають місце у виданнях з історії бухгалтерського обліку в Португалії, в частині опису його застосування з 1761 р. як нового методу запису господарських операцій [217, 218].

Сучасні наукові праці автори присвячують розвиткові теорії бухгалтерського обліку та облікових парадигм (наприклад, публікації М. Дж. Мейджор (Maria João Major) [219] та інших).

Принципи бухгалтерського обліку в Португалії, так само як і в Іспанії, закріплено в Офіційному плані рахунків бухгалтерського обліку (Plano Oficial de Contabilidade) [220]. Так, § 3.2 частини III Офіційного плану рахунків бухгалтерського обліку визначено вимоги щодо якості інформації, які включають актуальність, надійність та співставність.

Згідно § 3.2.1 актуальність визначається як якість, якою має характеризуватися інформація, для того, щоб користувачі могли оцінити минуле, поточне та майбутнє діяльності компанії і відповідним чином скоригувати свої рішення. При цьому ключова роль відводиться суттєвості інформації. Інформація є суттєвою та актуальною, якщо вона впливає на рішення користувачів, що приймаються на її основі. Актуальність інформації може бути втрачена, якщо вона надана невчасно. Саме тому з актуальністю тісно пов'язаний ще один елемент – своєчасність надання даних [221].

Вимоги до надійності інформації розкриті у § 3.2.2 Офіційного плану рахунків бухгалтерського обліку [222]. Надійність інформації полягає у тому, що вона не містить помилок та упереджених суджень. Для дотримання цієї вимоги необхідно, щоб операції в бухгалтерському обліку були представлені

217 Lira M. O ensino da Contabilidade em Portugal no século XVIII: a Aula do Comércio / Miguel Carvalho Lira // Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. – 2011. – V. 5, N. 1. – P. 50-72 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/195/94>.

218 Gonçalves M. A Investigação em História da Contabilidade em Portugal nas duas últimas décadas / Miguel Gonçalves, Miguel Lira, Maria da Conceição da Costa Marques // Terceiro encontro de história da contabilidade da otoclisboa e Braga, 17 e 19 de junho de 2010 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.otoc.pt/fotos/autor2/Ana%20Rita%20Faria%20e%20Cunha%20Guimar%C3%A3es.pdf>.

219 Major M. Reflexão sobre a investigação em Contabilidade de Gestão // Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão. – 2009. – V. 8, N. 1 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.scielo.oces.mctes.pt/scielo.php?pid=S1645-44642009000100006&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.oces.mctes.pt/scielo.php?pid=S1645-44642009000100006&script=sci_arttext)

220 Plano Oficial de Contabilidade // Comissão de Normalização Contabilística : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.enc.min-financas.pt/\\_siteantigo/POC/POContabilidade.pdf](http://www.enc.min-financas.pt/_siteantigo/POC/POContabilidade.pdf)

221 Там само.

222 Там само.

відповідно до їх економічної сутності, а не правової форми, а кінцева інформація повинна бути нейтральною.

Розкриття та кількісна оцінка фінансових результатів та інших операцій в обліку повинні здійснюватись послідовно протягом всього господарського життя компанії, з метою виявлення тенденцій в результатах діяльності – це характеристика співставності як однієї з якостей інформації. Проте у § 3.2.2 Офіційного плану рахунків бухгалтерського обліку [223] міститься застереження, що необхідним є перегляд застосовуваних підходів до операцій, якщо їх застосування суперечить іншим характеристикам інформації (актуальності та надійності).

Для того, щоб сформувати повне і чітке уявлення про фінансовий стан і результати господарської діяльності компанії, частиною IV Офіційного плану рахунків бухгалтерського обліку [224] визначено основоположні принципи бухгалтерського обліку:

- безперервність – вважається, що компанія буде працювати безперервно протягом невизначеного періоду;
- послідовність – компанія не змінює облікову політику від одного року до іншого;
- нарахування – доходи та витрати визнаються в момент їх виникнення незалежно від періоду зміни в активах або зобов'язаннях;
- первісна вартість – бухгалтерський облік повинен ґрунтуватися на вартості придбання або виробництва, виражених у номінальній грошовій одиниці або в одиницях постійної валюти;
- розсудливість – необхідно з обережністю відображати господарські операції в умовах невизначеності, однак заборонено створювати приховані резерви, або застосувати методи оцінки, що викривляють (збільшують або зменшують) величину активів та зобов'язань;

---

<sup>223</sup> Plano Oficial de Contabilidade // Comissão de Normalização Contabilística : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.cnc.min-financas.pt/\\_siteantigo/POC/POContabilidade.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/POC/POContabilidade.pdf).

<sup>224</sup> Там само.

– превалювання змісту над формою – операції повинні бути відображені в обліку з урахуванням їх економічного змісту та фінансової реальності, а не тільки від форми договору;

– матеріальність – фінансова звітність повинна розкривати всі елементи, які мають відношення і можуть вплинути на оцінку або рішення зацікавлених користувачів.

Визначені у Португалії основні принципи бухгалтерського обліку відповідають міжнародним з додаванням принципу матеріальності, який відсутній в переліку принципів більшості країн світу.

**Польща.** Польськими науковцями методологія бухгалтерського обліку вважається одним з найбільш важливих елементів облікової системи. Методи, що відносяться авторами до елементів методу бухгалтерського обліку, включають як бухгалтерські, так і статистичні й аналітичні:

1) економічний метод – полягає в трактуванні всіх економічних подій та явищ з точки зору підприємства, передбачає ведення обліку всіх фактів господарського життя, що мають відношення до підприємства і призводять до змін у його майновому стані;

2) балансовий метод (балансування) – означає рівність між майном та джерелами його утворення;

3) метод моментів і періодів (полягає у представленні всіх фактичних даних щодо майнового стану суб'єкта господарювання в кожному звітному періоді та на будь-який момент часу);

4) метод групування – передбачає систематизацію та представлення бухгалтерської інформації у відповідних формах фінансової звітності;

5) метод оцінки, згідно якого облікові дані повинні мати вартісні значення для відображення у фінансовій звітності [225].

Аналіз змісту наведених вище методів свідчить про те, що польськими дослідниками виокремлюються методи, що визначаються загальною

---

<sup>225</sup> Metody rachunkowości / Akademia FinDict : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.findict.pl/academy/rachunkowosc/podstawy\\_rachunkowosci/metody\\_rachunkowosci.php](http://www.findict.pl/academy/rachunkowosc/podstawy_rachunkowosci/metody_rachunkowosci.php).



методологією бухгалтерського обліку (метод групування, оцінки, та балансування), а також виділяються специфічні методи (економічний та метод моментів і періодів).

Виходячи зі змісту економічного методу, його слід розглядати в якості принципу обліку, пов'язаного з визнанням економічних подій об'єктами облікового відображення, а не інструментом, за допомогою якого такий об'єкт пізнається. Метод моментів і періодів пов'язаний з принципом періодизації і характеризує правила ведення бухгалтерського обліку таким чином, щоб у будь-який момент часу можна було дізнатись про стан активів та капіталу підприємства.

Розглядаючи принципи бухгалтерського обліку, польські автори переважно дотримуються вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та виділяють такі [226, р. 19-21]:

- безперервності діяльності;
- реєстрація доходів і витрат в момент їх виникнення;
- принцип відповідності доходів і витрат;
- історичної вартості;
- неможливість завищувати або занижувати фінансові результати;
- істотності;
- постійності.

Таким чином, методологія бухгалтерського обліку в Польщі становить один з ключових елементів наукових досліджень і розглядається у її широкому розумінні. Принципи бухгалтерського обліку переважно формуються на базі міжнародних вимог.

**Республіка Болгарія.** Розкриття методології бухгалтерського обліку болгарськими науковцями здійснюється з виділенням класичних елементів методу, серед яких документування, інвентаризація, оцінка і калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення та звітність.

---

<sup>226</sup> Podstawy rachunkowości / Praca zbiorowa pod redakcją Kazimierza Sawickiego. – [Wydanie czwarte zmienione]. – Warszawa : Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2002. – 332 p.

Зокрема, вказані методи обліку наводяться в працях В. Македонської (Виолета Македонска) [227], Т. Трифонова (Трифон Трифонов) [228], І. Душанова (Иван Душанов) [229] та ін. Поряд з властивими бухгалтерському обліку методами, автори наголошують на тому, що бухгалтерський облік запозичує методи економіко-математичного та математично-статистичного моделювання, а також методи інших наук. Доповнення класичних елементів методу обліку математичними і статистичними методами забезпечує посилення можливостей обробки бухгалтерських даних в інформаційно-комп'ютерних системах та розширення системи бухгалтерської звітності.

Такий елемент методології як принципи бухгалтерського обліку визначений в болгарському законі “Про бухгалтерський облік” [230]. Законодавчо закріплені такі принципи бухгалтерського обліку:

- діючого підприємства (аналог вітчизняного принципу безперервності);

- поточних нарахувань (доходи і витрати визнаються в момент їх виникнення незалежно від дати руху грошових коштів або їх еквівалентів);

- співставності між доходами та витратами (у поєднанні з принципом нарахування відповідає за сутністю вітчизняному принципу нарахування та відповідності доходів і витрат);

- обачності;

- превалювання сутності над формою;

- незалежності звітних періодів (аналог вітчизняного принципу періодичності);

- вартісний зв'язок між початковим та кінцевим балансом (передбачає відповідність даних в балансі на початок поточного періоду даним,

---

<sup>227</sup> Македонска В. Основи на счетоводство и счетоводство на строителство / д-р Виолета Михайлова Македонска. – София : ИК “Фльорир”, 2007. – 112 с.

<sup>228</sup> Трифонов Т. Теория на счетоводството / Трифон Трифонов. – София : Фракия – М, 1999. – 424 с.

<sup>229</sup> Душанов И. Обща теория на счетоводството / Иван Душанов. – София : Ромина, 2008. – 232 с.

<sup>230</sup> Закон за счетоводството / Държавен вестник (“государственная газета”). – 2001. – № 98 (посл. изм. – № 69, 2008, чл. 4).

відображеним на кінець звітного періоду. У вітчизняному законодавстві такий принцип обліку не закріплений).

Як свідчить аналіз наведених принципів, у Болгарії не виділяють такі принципи обліку, як повне висвітлення, автономність, послідовність, історична (фактична) собівартість та єдиний грошовий вимірник. Вказані принципи не визначаються також і міжнародними стандартами фінансової звітності (IFRS), на які орієнтується болгарський облік.

Порівняння принципів бухгалтерського обліку як важливого елементу облікової методології європейських країн дозволяє виділити найбільш сталі вимоги, що висуваються до системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності (Додаток А).

Дослідження методології бухгалтерського обліку із розкриттям принципів та методів, прийомів та способів обробки даних має місце в працях вчених країн Східної Європи. Як свідчить вивчення принципів бухгалтерського обліку, у більшості європейських країн вони становлять важливий методологічний елемент, який встановлюється на законодавчому рівні через чітко визначений перелік з розкриттям їх суті. В значній мірі при цьому спостерігається врахування у переважній більшості праць вчених Європи принципів, визначених МСФЗ, які доповнюються особливими принципами, що посилюють вимоги щодо характеристик фінансової інформації.

Найбільш широкий набір принципів наводиться в працях німецьких вчених. Також значний перелік принципів визначений у нормативних актах Франції, Швеції та України. В ряді країн принципи розглядаються з точки зору процедурного аспекту і визначають радше правила обліку, що утворює відповідно два різні підходи.

Принцип бухгалтерського обліку означає основне вихідне положення бухгалтерського обліку як науки, що характеризує його внутрішні взаємозв'язки, а також визначає сутність, мету, завдання, предмет і метод

бухгалтерського обліку [<sup>231</sup>, с. 7]. Правило бухгалтерського обліку – це чітко сформульований порядок дій бухгалтера або набір вимог до таких дій, що ґрунтуються на принципах бухгалтерського обліку і забезпечують якість ведення обліку та складання фінансової звітності.

Порівняння принципів бухгалтерського обліку як важливого елементу облікової методології європейських країн дозволив виділити найбільш важливі вимоги, що висуваються до системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Серед наведених вище принципів бухгалтерського обліку найбільшу значимість в європейських країнах мають: безперервність діяльності, нарахування та відповідності доходів і витрат, послідовність, обачність. Також важлива роль відводиться таким принципам як періодичність, неприпустимість компенсації активів і зобов'язань, непорушність балансу, повне висвітлення, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість.

Більшість принципів бухгалтерського обліку мають загальнометодологічний характер, тому вони спільні для переважного числа європейських країн. Універсальність цих принципів визначається їх формуванням на базі теорії та методології бухгалтерського обліку, а також основних вимог користувачів щодо фінансової звітності.

Серед тих принципів бухгалтерського обліку, що затверджені та діють в європейських країнах власне принципами можна вважати повноту, повне висвітлення, достовірність, обачність (в тому числі імпаритет), безперервність діяльності, автономність, превалювання сутності над формою. Вказані принципи відображають базові внутрішньосистемні зв'язки в бухгалтерському середовищі.

Інші принципи відображають більше правила ведення бухгалтерського обліку, вимоги до виконання облікових процедур, що розкривають застосування того чи іншого підходу до оцінки, визнання доходів і витрат,

---

<sup>231</sup> Минченко А.А. Оценка и сопоставимость в системе основополагающих принципов бухгалтерского учета : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. эконом. наук : 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Алексей Александрович Минченко. – Санкт-Петербург, 2013. – 23 с.

вибір валюти звітності тощо, і відповідно мають закріплюватись на рівні стандартів бухгалтерського обліку, наприклад: єдиний грошовий вимірник, згортання, нарахування та відповідності доходів та витрат, непорушність балансу, періодичність, оцінка за історичною вартістю.

Дослідження праць вчених країн Європи свідчить про переважну їх орієнтацію на розвиток положень теорії бухгалтерського обліку та вивчення постулатів, концепцій обліку, парадигм, предмета та об'єктів обліку. З точки зору процесу обліку авторами розглядаються конкретні облікові процедури, а також інструменти та підходи до ведення бухгалтерського обліку, що визначають його практичні аспекти.

Підтвердження таких висновків знаходимо в працях М.І. Кутера, який вивчаючи проблеми розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в країнах світу зауважує, що у вітчизняній теорії дослідження зв'язків в системі бухгалтерського обліку, як правило, здійснюється на основі способів та прийомів, що складають метод бухгалтерського обліку, натомість у західних країнах викладання курсу теорії бухгалтерського обліку будується на вивченні його процедур [<sup>232</sup>, с. 273].

Проведений аналіз змісту і структури методології бухгалтерського обліку окремих європейських країн дозволяє виділити найбільш характерні методологічні елементи, яким приділяється найбільша увага науковців та практиків (Додаток Б).

Як свідчить проведений аналіз, спеціальні дослідження з методології бухгалтерського обліку здійснюються вченими таких країн як Німеччина, Швейцарія, Італія, Іспанія, Польща, Болгарія. Науковці зазначених країн видають праці методологічного характеру, в яких вивчається облікова методологія як така та розглядається зміст окремих елементів методу. Найбільша увага авторами при цьому приділяється класичному набору елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема, оцінці, інвентаризації,

---

<sup>232</sup> Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. И. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : “Финансы и статистика”, 2003. – 640 с.

документуванню, рахункам та подвійному запису, балансу і звітності. Слід зауважити, що калькуляція як метод бухгалтерського обліку в працях вчених європейських країн практично не розглядається.

Аналіз структури методології бухгалтерського обліку в європейських країнах свідчить про переважну самостійність її розвитку у кожній країні. На сьогодні немає сталої системи методологічних елементів, визнаних більшістю країн. Відповідно можна побачити абсолютно різні підходи до визначення методологічних складових вченими кожної країни.

Проведене порівняння методів бухгалтерського обліку свідчить про переважне виділення важливої ролі елементів методу, прийнятих у вітчизняній обліковій методології, зокрема у Німеччині, Італії, Іспанії та Болгарії. В інших країнах набір методів обліку є досить обмеженим.

Так, шведськими науковцями елементи методології бухгалтерського обліку та їх розвиток розглядаються опосередковано, окремого набору елементів методології бухгалтерського обліку та їх змісту авторами не наводиться. У Швейцарії облікова методологія сформована з урахуванням впливу італійської та німецької наукових бухгалтерських шкіл, орієнтується на потреби фондового ринку та інтересів кредиторів. Іспанськими науковцями виділяються групи методів, що забезпечують збір, квантифікацію та агрегацію даних, а рахунок розглядається в якості інструменту бухгалтерського обліку, подвійний запис є системою такого запису.

У ряді країн облікова методологія не виступає окремим предметом досліджень. Так, автори Великої Британії, Франції, Швеції, Норвегії, Португалії розглядають методи обліку з практичної точки зору переважно через зміст бухгалтерських процедур. Більшість елементів методу відображають практичні процедури і дії, що виконуються бухгалтером під час ведення обліку та складання звітності. Основний зміст бухгалтерського обліку науковці розкривають через такі методи як оцінка, документування,

рахунки, подвійний запис та звітність. При цьому баланс розглядається не як елемент методу, а як одна зі звітних форм.

В окремих країнах спостерігається розширення системи методів бухгалтерського обліку методами інших наук. Зокрема, у Польщі має місце відмінний від переважаючої більшості країн підхід, зокрема, до облікових методів також відносяться економічні та статистичні, які відображають процедури визнання, оцінки, класифікації та відображення в обліку з урахуванням динамічної складової. Такий підхід свідчить про тісний зв'язок бухгалтерського обліку зі статистичним обліком та зведенням даних (метод моментів і періодів, метод групування). Методологія бухгалтерського обліку Польщі, таким чином гармонійно поєднується зі статистичною методологією.

У Болгарії поряд з властивими бухгалтерському обліку методами автори зауважують на необхідності застосування методів економіко-математичного та математично-статистичного моделювання, а також методів інших наук. Таке доповнення класичних елементів методу обліку математичними і статистичними методами розглядається з точки зору посилення можливостей обробки бухгалтерських даних в інформаційно-комп'ютерних системах та розширення системи бухгалтерської звітності.

Таким чином, проведене дослідження методології бухгалтерського обліку в європейських країнах дозволило систематизувати методологічні складові, що є характерними системам обліку кожної країни, визначити роль принципів бухгалтерського обліку в обліковій методології та її розвитку.

Здійснений аналіз змісту і структури методології бухгалтерського обліку окремих європейських країн дозволив виділити найбільш характерні методологічні елементи, яким приділяється найбільша увага науковців та практиків. Зокрема, вони включають такі методи як оцінка, інвентаризація, документування, рахунки та подвійний запис, балансування та звітність.

Достатньо високий рівень розвитку облікової методології як такої мають Німеччина, Італія, Іспанія та Болгарія. Інші країни розвивають тільки окремі елементи методу, розкриття їх змісту є опосередкованим і

орієнтується переважно на процедурний аспект ведення обліку та складання звітності. В окремих випадках спостерігається розширення системи методів обліку за рахунок запозичення методів статистичних, аналітичних, економіко-математичних та ін. Вказані процеси засвідчують тісний зв'язок бухгалтерського обліку з іншими економічними науками та необхідність врахування сучасних можливостей інформаційно-комунікаційних технологій у розвитку обліку та звітності.

Важлива роль, що приділяється вченими статистичним та аналітичним методам дає підстави переглянути склад елементів методу бухгалтерського обліку, що є усталеним в Україні, посилити можливості облікової методології у взаємному поєднанні підсистем статистичного та податкового обліку, які використовують просту реєстрацію фактів та інші підходи до групування облікових даних.

Дослідження принципів бухгалтерського обліку як важливого елементу облікової методології європейських країн засвідчило їх значну роль у процесах регулювання ведення обліку та складання звітності. У більшості країн перелік та зміст принципів визначений на нормативному рівні.

Порівняння принципів бухгалтерського обліку як важливого елементу облікової методології європейських країн дозволив виділити найбільш важливі вимоги, що висуваються до системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Серед наведених вище принципів бухгалтерського обліку найбільшу значимість в європейських країнах мають: безперервність діяльності, нарахування та відповідності доходів і витрат, послідовність, обачність. Також важлива роль відводиться таким принципам як періодичність, неприпустимість компенсації активів і зобов'язань, непорушність балансу, повне висвітлення, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість.

Склад принципів бухгалтерського обліку, затверджений в Україні, є достатньо широким у порівнянні з іншими європейськими країнами, проте



більшої уваги науковці потребують вимоги та якісні характеристики фінансової звітності, що мають бути переглянуті та посилені.

Серед тих принципів бухгалтерського обліку, що затверджені та діють в європейських країнах власне принципами можна вважати лише частину з них (повнота, повне висвітлення, достовірність, обачність (в тому числі імпаритет), безперервність діяльності, превалювання сутності над формою), оскільки вони відображають базові внутрішньосистемні зв'язки в бухгалтерському середовищі. Інші принципи визначають переважно правила ведення бухгалтерського обліку, вимоги до виконання облікових процедур.

## *2.2. Облікова методологія в інших країнах світу*

### **2.2.1. Методологічні складові бухгалтерського обліку в країнах Нового світу**

Розглядаючи проблеми формування облікової методології в країнах світу слід обов'язково враховувати історичні передумови формування системи бухгалтерського обліку в кожній географічній зоні. Європейський континент став місцем зародження та розвитку подвійної бухгалтерії, забезпечив утворення наукових засад бухгалтерського обліку, тут протягом XXIV-XXVIII століть були сформовані основні наукові бухгалтерські школи, видані друковані праці з проблем організації та ведення обліку, застосування форм обліку та їх розвитку, обґрунтування правил і принципів обліку.

На інших територіях наукова спільнота історично долучилася до процесу розвитку облікової методології у більш пізні періоди. Зокрема, в **США** активний розвиток науково-методологічних засад бухгалтерського обліку спостерігається з кінця XIX – початку XX ст. і обумовлений необхідністю створення обліково-аналітичного забезпечення системи управління промисловими підприємствами, що активно розвивались у той період і в подальшому. В **Канаді** та **Австралії** широкі наукові дослідження з

проблем бухгалтерського обліку та його ролі в управлінських процесах розгорнулись у середині ХХ ст.

Розвиток методології бухгалтерського обліку на території Європи охоплював передусім обґрунтування різних форм ведення обліку із застосуванням таких облікових методів як документування, рахунки, подвійний запис, баланс, інвентаризація. Методологічні дослідження супроводжувалися теоретичними розробками, що розкривали проблеми класифікації об'єктів обліку як основи для розширення системи облікових рахунків, розвитку їх структури.

Започаткування розвитку бухгалтерського обліку як науки в США опосередковувалося нагальною необхідністю визначення його місця і ролі в системі управління промисловими підприємствами та обґрунтуванням принципів його організації для забезпечення широких інформаційних запитів, що висувалися такими категоріями користувачів як акціонери, керівництво підприємства, його менеджери, уряд, громадські організації, суспільство. Такий характер становлення системи бухгалтерського обліку визначав застосування переважно концептуального підходу до обґрунтування його методології, яка ґрунтувалась на визначенні принципів обліку та вихідних основоположних тверджень.

Протягом ХХ століття американськими вченими здійснювалась активна розробка методології бухгалтерського обліку в частині обґрунтування підходів до оцінки, визнання облікових об'єктів, калькулювання вартості, формування системи звітності (фінансової, управлінської та ін.). Разом з тим, комплексних наукових праць, які б розкривали методологію бухгалтерського обліку в системі усіх елементів методу, не виходило. Вчені переважно працювали у вузьких напрямках наукового пошуку і намагалися забезпечувати практичні потреби бухгалтерів, удосконалюючи техніку обліку. Таким чином, виходили праці, присвячені окремим методам обліку.

Зокрема, метод документування розкрито у працях В. Хілмана (William C. Hillman) [233], Р. Ходсона (Randy Hodson) [234] та ін. Дослідники зосереджують увагу на історії розвитку документування, визначають роль та особливості використання документів як доказової бази в бухгалтерському обліку.

Питанням інвентаризації присвячені праці А. Чікана (Attila Chikán) [235], С. Брега (Steven M. Bragg) [236] та ін. Автори звертають увагу на важливу роль інвентаризації в бухгалтерському обліку, надають практичні рекомендації з проведення інвентаризації як підґрунтя ефективного управління компанією.

Оцінка в бухгалтерському обліку розкрита у працях Р. Хейворда (R. E. H. Hayward) [237], Ф. Асхама (Phil Askham) [238], С. Кушера (Saville Kushner) [239] та ін. В останніх дослідженнях автори переважно зосереджуються на індивідуальних оцінках різних облікових об'єктів.

Калькулювання являє собою досить актуальний напрям досліджень американських науковців, цьому методу присвячено велику кількість наукових праць. Зокрема, варто виділити праці Б. Бхара (B. K. Bhar) [240], Д. Рассела (David Russell), А. Патела (Ashok Patel), Д. Вілкінсон-Рідла (Wilkinson-Riddle) [241]. Калькулювання розглядається авторами як важливий метод, що забезпечує налагоджену систему управлінського обліку.

---

<sup>233</sup> Hillman W. Documenting Secured Transactions: Effective Drafting and Litigation / William C. Hillman. – New York : Practising Law Institute, 2002 – 417 p.

<sup>234</sup> Hodson R. Analyzing Documentary Accounts / Randy Hodson. – (Sage university series. Quantitative application in the social sciences; No. 07-128). – 1999. – Vol. 128. – 88 p.

<sup>235</sup> Chikán A. Inventory in theory and practice: proceedings of the Third International Symposium on Inventories, Budapest, August 27-31, 1984 / Attila Chikán. – Elsevier : Akadémiai Kiadó, 1986 – 788 p.

<sup>236</sup> Bragg S. Inventory Accounting: A Comprehensive Guide / Steven M. Bragg. – Wiley : John Wiley & Sons, 2005 – 320 p.

<sup>237</sup> Hayward R. Valuation: Principles Into Practice / R. E. H. Hayward. – Estates Gazette : Taylor & Francis, 2000 – 807 p.

<sup>238</sup> Askham P. Valuation: Special Properties and Purposes / Phil Askham. – Estates Gazette : Taylor & Francis, 2003 – 206 p.

<sup>239</sup> Kushner S. Personalizing Evaluation / Saville Kushner. – London : SAGE, 2000 – 223 p.

<sup>240</sup> Bhar B. Cost Accounting / B.K.Bhar. – Bhawani Dutta Lane : Academic Publishers, 1970 – 748 p.

<sup>241</sup> Russell D. Cost Accounting: An Essential Guide / David Russell, Adshok Patel, G. J. Wilkinson-Riddle. – Leicester Business School : Pearson Education, 2001 – 184 p.

Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку становили предмет наукових досліджень К. Кафера (Karl Käfer) [242]. У своїй праці вчений викладає різні теорії рахунків, розкриває їх значення в системі подвійного запису.

Однією з найбільш відомих праць, присвячених подвійному запису, вважається робота Е. Перагалло (Edward Peragallo) [243]. Науковцем розкрито не тільки практичну сторону подвійного запису, але й його теоретичну основу, історію виникнення та особливості поширення в обліковій справі.

Значення, зміст, структура балансу та звітності розкриваються у працях Ч. Б. Кушмана (Charles Bennington Couchman) [244], Х. Канера (Hyman Kaner) [245], С. Б. Мередита (Spencer Barrett Meredith) [246], Е. Біртса (Anthony N. Birts) [247] та багатьох інших.

Сучасні дослідження науковців США, Канади та Австралії зміст облікової методології розкривають переважно з точки зору принципів обліку, вимог до фінансової звітності, визначення її якісних характеристик та формування основоположних припущень.

У працях теоретико-методологічного напрямку виокремлюються важливі питання, присвячені історії бухгалтерського обліку та його природі, концепціям обліку та гіпотезам, визначенню кола користувачів облікових даних, постулатів і принципів обліку, порядку його організації та облікових політиці, професійній етиці бухгалтерів.

Так, в “Теорії бухгалтерського обліку” [248] А. Ріахі-Белкаї (Ahmed Riahi-Belkaoui) висвітлює питання історії бухгалтерського обліку, визначає

---

<sup>242</sup> Käfer K. Theory of accounts in double entry bookkeeping : [monograph] / Karl Käfer. – University of Illinois : Center for International Education and Research in Accounting, 1966. – 76 p.

<sup>243</sup> Peragallo E. Origin and evolution of double entry bookkeeping: a study of Italian practice from the fourteenth century / Edward Peragallo. – New York : Printed by the Rumford press, 1938. – 156 p.

<sup>244</sup> Couchman C. The balance-sheet: its preparation, content and interpretation / Charles Bennington Couchman. – The Journal of accountancy, incorporated, 1924 – 286 p.

<sup>245</sup> Kaner H. Balance Sheets Explained, Analysed, and Classified: A Guide for Investors, Professional Men and Students / Hyman Kaner. – Pitman, 1938. – 188 p.

<sup>246</sup> Meredith S. What the Figures Mean / Spencer Barrett Meredith. – D. Appleton-Century Company, Incorporated, 1935. – 79 p.

<sup>247</sup> Birts A. Balance Sheet Structures / Anthony N. Birts. – Woodhead Publishing, 2000. – 173 p.

<sup>248</sup> Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory / Ahmed Riahi-Belkaoui. – [5-th edition]. – Cengage Learning EMEA, 2004. – 598 p.

роль обліку в економічних процесах, основоположні принципи бухгалтерського обліку (GAAP), концептуальну основу бухгалтерського обліку і звітності, елементи і структуру теорії бухгалтерського обліку (поняття в обліковій теорії, постулати, концепції та принципи обліку, гіпотези в обліку), традиційні підходи до формулювання теорії бухгалтерського обліку (позитивна та нормативна теорія обліку, індуктивний, дедуктивний, соціологічний, економічний та інші підходи до розгляду теорії бухгалтерського обліку), порядок регулювання бухгалтерського обліку, порядок організації обліку, облікову політику і зміни в ній, розкриває систему облікових вимірників, розкриває етичну сторону облікової практики, наводить найбільш актуальні напрями дослідження теорії бухгалтерського обліку.

В другому виданні “Теорії бухгалтерського обліку” [249] В. Кама (Vernon Kam) розкривається історія бухгалтерського обліку, постулати, принципи і припущення в бухгалтерському обліку, наводиться опис об’єктів бухгалтерського обліку та склад звітності.

У “Теорії та практиці бухгалтерського обліку” [250] М.В.Е. Глаутьер та Б. Андердаун (M.W.E. Glautier, Brian Underdown) розглядають призначення бухгалтерського обліку, зміст бухгалтерського обліку як інформаційної системи, роль теорії бухгалтерського обліку, наводять склад об’єктів бухгалтерського обліку та звітності.

Порвал Л.С. (LS Porwal) в своїй праці “Теорія бухгалтерського обліку” [251] приділяє увагу викладенню підходів до побудови бухгалтерського обліку, концептуальної основи, можливим видам і причинам викривлень результатів бухгалтерського обліку, сучасним проблемам в обліку.

Інші американські науковці Г. Волк (Harry I. Wolk), Д. Дод (James L. Dodd), Д. Розики (John J. Rozycki) в дев’ятому виданні “Теорія

---

<sup>249</sup> Kam V. Accounting Theory / Vernon Kam – [2-nd edition]. – Nueva York, EUA : Wiley, 1990. – 608 p.

<sup>250</sup> Glautier M.W.E. Accounting Theory and Practice / M.W.E. Glautier, Brian Underdown. – [7-th edition]. – Pearson Education, 2001. – 716 p.

<sup>251</sup> Porwal L.S. Accounting Theory / LS Porwal. – [3-d edition]. – Tata McGraw-Hill Education, 2001. – 510 p.

бухгалтерського обліку: концептуальні питання в економічному та політичному середовищі” присвячують концептуальним складовим бухгалтерського обліку, розвитку облікової інституційної структури, регулюванню бухгалтерського обліку, постулатам, принципам і концепціям.

Ознайомлення з науковими працями західних країн свідчить, що переважна більшість дослідників методологію бухгалтерського обліку розглядає з точки зору підходів до регулювання обліку, принципів обліку, підходів та інструментів, з зосередженням уваги на таких теоретичних питаннях як постулати та облікові концепції.

Недостатньо широко методологічні складові бухгалтерського обліку розкриваються у періодичних виданнях. Авторами практично не приділяється увага розгляду бухгалтерського обліку як системи, що включає принципи та методи обліку, прийоми, способи, бухгалтерські процедури, підходи, засоби, які в своїй сукупності та взаємозв'язках використовуються суб'єктом ведення обліку з метою дослідження його предмету. Переважна більшість публікацій носить виключно практичний характер і присвячені проблемам ведення бухгалтерського обліку та складання звітності компаній.

Зокрема, вивчення науково-практичних публікацій здійснювалось за такими періодичними виданнями, як “Сучасні дослідження бухгалтерського обліку” [252] (“Contemporary Accounting Research”) за ред. проф П.К. О’Брайєн (Канадська академія асоціації бухгалтерів) за 2012-2013 рр., “Перспективи бухгалтерського обліку” [253] (“Accounting Perspectives”), “Журнали досліджень бухгалтерського обліку” [254] (“Journal of Accounting Research”) за 2012-2013 рр. Слід відмітити, що сучасними авторами приділяється увага таким важливим компонентам методології бухгалтерського обліку як принципи (найбільший науковий інтерес

---

<sup>252</sup> Contemporary Accounting Research / Edited by: Prof. Patricia C. O'Brien. – Canadian Academic Accounting Association, 2012-2013. – Volume 29, Issue 3 – Volume 30, Issue 3.

<sup>253</sup> Accounting Perspectives / Edited By: Prof. Claude Laurin. – Canadian Academic Accounting Association, 2012-2013. – Volume 11, Issue 3 – Volume 12, Issue 3.

<sup>254</sup> Journal of Accounting Research / Edited By: JAR Editors: Philip G. Berger, Christian Leuz, and Douglas J. Skinner. – The Accounting Research Center at the University of Chicago Booth School of Business, 2012-2013. – Volume 50, Issue 5 – Volume 51, Issue 4.

пов'язаний з проявом принципу консерватизму в обліку), судження бухгалтерів і аудиторів, ризику інформації у фінансовій звітності, трансфертне ціноутворення, управління прибутком тощо.

Австралійські науковці М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, досліджуючи проблеми розвитку бухгалтерського обліку розглядають [255] такі проблемні питання, як філософія науки, методологія дослідження бухгалтерського обліку, теорії бухгалтерського обліку, концептуальні основи обліку, стандартизація в обліку, професійна етика, соціальний облік. Основними досягненнями американської наукової школи бухгалтерського обліку дослідники вважають визначення принципів бухгалтерського обліку, їх змісту та прояву в обліковій практиці.

З точки зору Метьюса М.Р. та М.Х.Б. Перери, з 1970 р. у США починається період розвитку спеціалізованої наукової теорії, що створив основу для появи нового емпіризму [256, с. 85]. Загальна нормативна теорія займалась переважно вирішенням теоретичних проблем, що обмежувало увагу науковців до удосконалення практичної діяльності. До 1959 р. дослідженням практики бухгалтерського обліку займався Комітет з методів бухгалтерського обліку (AICPA), що пізніше був реорганізований у Раду з розробки принципів бухгалтерського обліку (АРВ). Важливим результатом роботи цієї Ради стали розроблені Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP). Проте, як зазначають М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, із завданням створення системи регулювання бухгалтерської звітності шляхом випуску незалежних Думок, що не мали достатньо добре опрацьованої теоретичної бази, АРВ не впоралася. Тому в 1974 р. її функції були покладені на Раду зі стандартів бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB) [257, с. 59], яка повинна була вирішити проблему недостатньої уніфікованості практики обліку і довільного

---

<sup>255</sup> Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / пер. с. англ. ; [под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

<sup>256</sup> Там само.

<sup>257</sup> Там само.

використання економічними суб'єктами облікової методології в практиці ведення обліку та складання звітності.

Необхідність розробки уніфікованих підходів до методології бухгалтерського обліку в частині конкретизації принципів, визначення методів та процедур була обумовлена потребою підвищення рівня прозорості фінансової звітності компаній і досягнення її порівнянності.

Практичним аспектам бухгалтерського обліку присвячувались праці багатьох американських науковців. Найбільш ґрунтовними є розробки С. Гілеспі (Cecil Gillespie) “Системи обліку: процедури і методи” [258], В.М. Хаммонда “Методи бухгалтерського обліку і процедури для електричних, газових і водних комунальних послуг” [259], К.Б. Рендалла (Clarence Bernard Randall), С.В. Бурглі (Sally Weimer Burgly) “Системи і процедури для обробки даних бізнесу” [260] та ін.

Відповідно, період переходу науково-практичних досліджень від розкриття процедур бухгалтерського обліку до викладення принципів обліку та звітності був ініційований ще у 30-х рр. ХХ ст., за словами М.І. Сідорової [261, с. 28], проте набув значного розвитку лише у 70-х рр. ХХ ст.

Вивчення наукових праць американських авторів дозволяє виділити сукупність загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP), які фактично розкривають різні методологічні складові, серед яких припущення, принципи та міркування щодо ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Основними бухгалтерськими припущеннями є:

1) економічний суб'єкт (the economic entity assumptions) – бухгалтерський облік повинен охоплювати всі бізнес-операції фірми окремо від приватних операцій її власників;

<sup>258</sup> Gillespie C. Accounting Systems: Procedures and Methods / Cecil Gillespie. – Prentice-Hall, 1971. – 703 p.

<sup>259</sup> Hammond W. Accounting methods and procedure for electric, gas and water utilities / W. M. Hammond. – La Salle Extension University, 1925. – 412 p.

<sup>260</sup> Randall C. Systems & Procedures for Business Data Processing / Clarence Bernard Randall, Sally Weimer Burgly. – South-western Publishing Company, 1968 – 623 p.

<sup>261</sup> Сидорова М. И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий : автореф. дис. на соиск. науч. степени докт. эконом. Наук : спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Марина Ильинична Сидорова. – Москва, 2013. – 44 с.



2) грошова одиниця (the monetary unit assumption) – у бухгалтерському обліку всі господарські операції форми повинні бути виражені в одному грошовому вимірнику (у доларах США);

3) період часу (the time period assumption) – господарська діяльність компанії розподіляється на періоди часу (зادля можливості зворотного зв'язку та прийняття своєчасних рішень). Ці періоди мають однакову довжину і використовуються для оцінки фінансової динаміки бізнесу [262].

В GAAP виділено такі основні принципи, яких необхідно дотримуватись при веденні бухгалтерського обліку:

– принцип вартості (the cost principle) – активи відображаються в обліку за вартістю їх придбання, або за їх собівартістю (у разі виготовлення). Якщо вартість придбання активу невідома (наприклад, актив отримано безоплатно), такий актив оцінюється за справедливою вартістю;

– принцип повноти (the full disclosure principle) – фінансова інформація має точно відображати діяльність компанії. У зв'язку з цим у фінансовій звітності необхідно розкривати не лише інформацію про минулу діяльність компанії, але й про інші умови, що можуть мати неминучий та суттєвий вплив на показники фінансового стану підприємства. Такі елементи звітності розкриваються у примітках до фінансової звітності;

– принцип безперервності діяльності (going concern principle) – вважається, що компанія буде існувати на ринку достатньо довго, щоб виконати усі свої зобов'язання, та не буде ліквідовуватися найближчим часом. Відповідно до цього принципу всі активи та зобов'язання компанії можуть бути класифіковані на поточні та довгострокові;

– принцип об'єктивності (the objectivity principle) – кожен бухгалтерський запис повинен ґрунтуватися на об'єктивних даних, що підтверджені документально;

---

<sup>262</sup> Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) / by Catherine L. Staples : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1081/E-EPAP2-120043389#\\_Uw-Jx9J\\_uis](http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1081/E-EPAP2-120043389#_Uw-Jx9J_uis).

– принцип відповідності (the matching principle) – кожен елемент витрат, пов'язаний з отриманим доходом, повинен бути записаний в тому ж періоді, що й генерований ним дохід;

– принцип послідовності (the consistency principle) – вимагає від бухгалтерів незмінне застосування методів і процедур протягом фінансових періодів. Зміна методу або бухгалтерської процедури має бути обумовлена об'єктивними обставинами і розкрита у примітках до фінансової звітності. Вважається, що принцип послідовності був застосований при складанні фінансової звітності, якщо у примітках до фінансової звітності не зазначено протилежне. Застосування принципу послідовності не дозволяє компаніям маніпулювати методами оцінки з метою вуалювання та викривлення даних у звітності [263].

У США та Канаді офіційно передбачено застосування двох методів бухгалтерського обліку: нарахувань та касового. Вказані методи визначають порядок відображення в обліку даних про доходи та витрати. Згідно з принципом нарахування до визнання виручки (доходів) (або принципом визнання доходів), виручка визнається незалежно від моменту отримання грошових коштів. Таким чином, в GAAP закріплено переважання методу нарахувань у зв'язку з дією принципу відповідності.

Наведені у GAAP міркування (considerations) зводяться до двох основних положень (також їх можна назвати принципами): суттєвість (the materiality) і консерватизм (the conservatism) [264].

Відповідно до суті міркування суттєвості бухгалтери при складанні фінансової звітності мають дотримуватись загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, проте в окремих випадках дозволяється ігнорувати певні положення облікової політики, якщо вони не впливають на кінцевий результат діяльності компанії і не вводять в оману користувачів фінансової звітності. При цьому для оцінки рівня суттєвого впливу GAAP не наводять

---

<sup>263</sup> Wiley GAAP 2013: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles / by Joanne M. Flood. – John Wiley & Sons, 2012. – 1344 p.

<sup>264</sup> Там само.

єдиної межі суттєвості, а визначають те, що бухгалтер повинен керуватися власним професійним судженням для визначення такої межі.

Міркування консерватизму передбачає необхідність застосування бухгалтером свого професійного судження при виконанні облікових процедур та здійсненні облікових оцінок. При цьому професійне судження бухгалтера повинно бути об'єктивним, відповідати обставинам і забезпечувати відсутність завищення або заниження фінансових результатів діяльності. Якщо має місце можливість застосування двох підходів до оцінки, які у підсумку по різному впливатимуть на фінансовий результат, згідно з міркуванням консерватизму бухгалтер повинен обрати найменш оптимістичний підхід.

Окрім принципів, вихідних положень та міркувань, GAAP визначає вимоги до фінансової звітності та іншої фінансової інформації. Найбільша роль серед таких вимог відводиться актуальності, надійності та узгодженості інформації (relevance, reliability, and consistency) [265].

Для того, щоб бути корисною, фінансова інформація повинна бути актуальною, надійною і підготовленою в узгодженому порядку. Належним чином підготовлена інформація допомагає користувачам приймати якісні економічні рішення, адекватно оцінювати результати діяльності компанії, її поточний стан та майбутні перспективи.

Актуальність інформації означає те, що обґрунтування управлінських та економічних рішень повинно здійснюватись своєчасно. Проте інформаційні потреби різних груп користувачів відрізняються, тому інформація повинна бути представлена в різних форматах. Внутрішнім користувачам потрібна більш детальна інформація, у той час як зовнішнім користувачам переважно надається інформація про вартість компанії та її здатність погасити наявні зобов'язання.

---

<sup>265</sup> Wiley GAAP 2013: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles / by Joanne M. Flood. – John Wiley & Sons, 2012. – 1344 p.

Надійність інформації полягає в можливості її підтвердження та перевірки достовірності, а також необхідності застосування бухгалтером під час складання звітності об'єктивних підходів до оцінки та виконання облікових процедур.

Узгодженість інформації розглядається з точки зору її декількох аспектів. По-перше, у застосуванні протягом різних звітних періодів однакових методів й облікових процедур, що дозволяє користувачам звітності об'єктивно порівнювати результати у часовому інтервалі. По-друге, відповідність поданої фінансової інформації принципам GAAP дозволяє порівнювати результати діяльності різних компаній, що застосовують аналогічні норми, у зв'язку з чим уможливується співставлення результатів діяльності різних компаній за галузевою ознакою.

Огляд наведених вище методологічних складових, дозволяє підтвердити спрямування норм GAAP, в першу чергу, на захист інтересів інвесторів та інших зовнішніх груп користувачів фінансової звітності.

Як зауважує Я.В. Соколов, методологія бухгалтерського обліку США використовується в інтересах найбільш впливових сил в суспільстві. Звідси – пише вчений, – і найголовніша відмінність між вітчизняним та американським обліком, точніше, переконаннями, уявленнями вітчизняних та англомовних бухгалтерів. Наші люди звітнотобов'язані перед податковими органами, їх люди – перед актуальними та потенційними інвесторами. Ці розбіжності в основних користувачах даних бухгалтерського обліку призводять до відповідних розбіжностей в обліковій методології [266, с. 638].

Вихідні положення GAAP виступили важливою методологічною основою для розробки Міжнародних стандартів фінансової звітності, які продовжують активно запроваджуватися в облікову практику більшості країн світу. За даними Ради зі стандартів бухгалтерського обліку (FASB) концепція конвергенції обліку виникла у 1950-х рр. у зв'язку з посиленням економічної

---

<sup>266</sup> Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / пер. с. англ. ; [под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

інтеграції після Другої світової війни і пов'язаних з цим трансграничним рухом капіталу. Першочергові зусилля спрямовувались на гармонізацію принципів бухгалтерського обліку, що застосовуються для підготовки фінансової інформації для забезпечення потреб основних ринків капіталу [267]. Проте спроба гармонізації принципів була негативно сприйнята світовим співтовариством. Зокрема, основним аргументом проти була повна залежність принципів від доктрин Ради зі стандартів бухгалтерського обліку (FASB), внаслідок чого практика бухгалтерського обліку не може бути ефективною в умовах діяльності конкретної країни, оскільки не враховує положень національних стандартів бухгалтерського обліку [268].

Вказані позиції спонукали Раду зі стандартів бухгалтерського обліку (FASB) відмовитися від ідеї гармонізації та прийняти з 2000-х рр. концепцію конвергенції обліку, тобто, розробки високоякісного кодексу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що міг би використовуватися країнами світу з урахуванням кращих світових надбань в галузі бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Для реалізації такої задачі Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (FASB) впродовж останніх років тісно взаємодіє з Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Board – IASB) з метою конвергенції норм GAAP та IAS/IFRS, що забезпечує можливість злиття таких стандартів. Зокрема, вже сьогодні американські компанії, які функціонують на європейських ринках, складають звітність не за GAAP, а за IAS/IFRS. Вказаний підхід забезпечує приведення принципів, вимог, основоположних припущень до єдиної основи підготовки фінансової інформації та можливості її порівняння на міжнаціональному рівні.

---

<sup>267</sup> International Convergence of Accounting Standards – A Brief History // Financial Accounting Standards Board : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>

<sup>268</sup> Accounting Principles Board – APB // Investopedia US : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.investopedia.com/terms/a/accounting-principles-board.asp>.

## 2.2.2. Методологія бухгалтерського обліку в країнах Сходу

Розвиток облікової методології в різних країнах світу має свої особливості, обумовлені історичними процесами економічного розвитку, соціальним устроєм, традиціями і звичаями, що виокремлює країни Сходу в окремий напрям досліджень.

Огляд методології бухгалтерського обліку в східних країнах проведений нами на прикладі **Китаю та Японії**, що є одними з найбільш економічно розвинутих країн свого географічного регіону. За підсумками 2013 р. Китай вперше обійшов США за обсягами зовнішньої торгівлі, зайнявши за цим показником позицію світового лідера [269].

Вивчення історії становлення бухгалтерського обліку у Китаї, за словами С.М. Поленової, свідчить про наявність значних наукових надбань країни у цій сфері. Так, на території Китаю ще в III ст. до н.е. використовувався єдиний грошовий вимірник – бронзові монети однакової форми; у I ст. до н.е. був поширений статистичний облік на рівні держави. З огляду на високу організованість економічних відносин та належний рівень їх обліку, авторами наводяться гіпотези щодо наявності передумов виникнення подвійного запису саме в Стародавньому Китаї [270, с. 90].

Сучасні китайські дослідники, зокрема Дін Хіануй (丁賢友) [271], Аск Джейн (向靚) [272], Ван Кайтіан (王开田) [273], Цянь Мін (钱敏) [274], розглядають бухгалтерський облік як систему, що є сукупністю елементів у їх тісному взаємозв'язку. В якості головних елементів такої системи

269 Башкатова А. Китай становится внешнеторговым лидером / Анастасия Башкатова // Независимая газета : [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.ng.ru/economics/2014-01-14/4\\_china.html](http://www.ng.ru/economics/2014-01-14/4_china.html).

270 Поленова С. Н. Природа регулирования бухгалтерского учета в Китае / Светлана Николаевна Поленова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 82-92.

271 丁賢友. 关于我国会计核算体系建设的思考 (в перекладі – Роздуми про побудову системи бухгалтерського обліку – прим. автора) / 丁賢友. – 《经济师》, 2008年. – 第10期.

272 向靚. 浅谈我国会计要素概念的演进 (в перекладі – Еволюція бухгалтерського обліку та його елементів – прим. автора) / 向靚 // 中国商界(下半月). – 2010. – 年第05期. – 87-88 頁面.

273 王开田. 试论现代会计的行为性理论体系 (в перекладі – Поведінкові теорії сучасної системи бухгалтерського обліку – прим. автора) / 王开田 // 中国经济问题. – 1995年. – 第03期. – 54-58 頁面.

274 钱敏. 我国财务会计目标定位的思考(в перекладі – Дослідження цілей бухгалтерського обліку – прим. автора) / 钱敏 // 魅力中国. – 2009年. – 第34期. – 266-267 頁面.

розглядаються облік, аналіз та контроль. В окремих джерелах науковці розширюють цю систему і додають прогнозування, прийняття рішень і контроль реалізації прийнятих рішень.

Під методами бухгалтерського обліку вчені Китаю розуміють засоби, за допомогою яких досягається мета та виконуються функції бухгалтерського обліку [275]. До них відносять бухгалтерські облікові та бухгалтерські аналітичні методи.

Бухгалтерські облікові методи – це методи, за допомогою яких здійснюється безперервний, систематичний, всезагальний, комплексний процес обліку всіх господарських операцій від початку їх виникнення, до визначення кінцевого результату і підготовки фінансової звітності. До облікових методів відносяться: рахунки, подвійний запис, первинна документація (заповнені документи, що є аудиторськими доказами), зведена документація (реєстраційні книги), калькуляція, інвентаризація, звітність [276, с. 9].

Бухгалтерські аналітичні методи є методами, що використовуються для аналізу звітності та окремих результатів господарських операцій. До методів бухгалтерського аналізу відносять [277, с. 223-227]:

– якісний аналіз – передбачає застосування власних суб'єктивних суджень і використовується за недостатнього забезпечення об'єктивної інформації;

– кількісний аналіз – ґрунтується на статистичних методах дослідження, зокрема, порівняльному аналізі, часових рядах, причинно-наслідкових зв'язках;

---

<sup>275</sup> 丁賢友. 关于我国会计核算体系建设的思考 (в перекладі – Роздуми про побудову системи бухгалтерського обліку – прим. автора) / 丁賢友. – 《经济师》, 2008年. – 第10期.

<sup>276</sup> 李远慧. 基础会计学同步辅导教程 (в перекладі – Основи бухгалтерського обліку – прим. автора) / 李远慧. – 清华大学出版社有限公司, 2004. – 262 網頁.

<sup>277</sup> 李子白. 投资银行学 (в перекладі – Інвестиційно-банківські послуги – прим. автора) / 李子白. – 清华大学出版社有限公司, 2005. – 412 頁面.

– статистичний аналіз – полягає у розрахунку коефіцієнтів та оцінці впливу різних факторів на економічний результат. До цього виду аналізу відноситься факторний, структурний, комплексний аналіз тощо;

– динамічний аналіз – полягає в оцінці бізнесу в динаміці, темпів його розвитку, сезонних коливань і включає АВС-аналіз, аналіз “витрати-вигоди” та “витрати-ефективність”;

– попереджувальний аналіз – метод оцінки економічної діяльності в майбутньому, оскільки застосовуючи методи прогнозування, регресійного аналізу, матричного аналізу, аналізу “дерева рішень” дозволяє виявити та оцінити тенденції розвитку;

– емпіричні методи – полягають у застосуванні аналітиками знань, набутих досвідом роботи, інтуїтивних суджень, експертних консультацій, історичної аналогії.

Крім того, у Китаї виділяють шість елементів системи бухгалтерського обліку, що включають групи об’єктів обліку: активи, зобов’язання, власний капітал, доходи, витрати і прибуток.

У зв’язку з глобалізацією економік країн світу, ринків капіталу перед Китаєм постала необхідність приведення національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних вимог. Тому, як свідчать дослідження Сунь Линь, М.А. Осипова, Е.Б. Абдалової [278], з 2007 р. в Китаї були переглянуті національні стандарти з метою наближення їх до норм IAS/IFRS, великі компанії складають звітність за IAS/IFRS і наразі триває процес повного переходу до застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Незважаючи на географічну близькість Китаю та Японії, розвиток методології бухгалтерського обліку в **Японії** має власні особливості. Якщо існують гіпотези про те, що подвійний запис міг зародитися в Китаї, то

---

<sup>278</sup> Сунь Линь. Развитие регулирования учета в странах с переходной экономикой и исследование экономических последствий интернационализации положений по бухгалтерскому учету на примере Китая / Линь Сунь, М. А. Осипов, Е. Б. Абдалова // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2012. – № 3. – С. 8-14.



мають місце історичні докази, що в Японії він почав застосовуватися з 1865 р. Тоді подвійний облік був запроваджений французькими фахівцями на сталеливарному заводі міста Юкосука [279]. На території всієї країни подвійний запис поширився після затвердження відповідних інструкцій Національного банку Японії (1872 р.) і публікації Міністерством фінансів нормативного документу під назвою “Ginko Boki Seiko” (Метод бухгалтерського обліку операцій в банку).

Перші законодавчі акти у сфері обліку були розроблені за англійськими зразками. Але з часом переважаючим став американський вплив. Це насамперед вплинуло на форму балансу: спершу в Японії актив відображався зліва, пасив – праворуч, проте з кінця XIX ст. мало місце застосування протилежного запису. Таким чином, в бухгалтерському обліку Японії до середини XIX ст. переважав спосіб простого запису.

Розглядаючи структуру системи бухгалтерського обліку, сучасні японські дослідники розкривають її у складі п'яти елементів: активи; зобов'язання; капітал; доходи; витрати [280].

Серед методологічних елементів важлива роль передусім відводиться принципам бухгалтерського обліку. В Японії вони розглядаються як сукупність корпоративних принципів бухгалтерського обліку (企業会計原則), основними з яких є [281, 282]:

1) принцип істини (真实性の原則) – бухгалтерський облік має відображати реальну господарську діяльність компанії та її результати. Якщо фінансова інформація буде викривленою, суб'єкти управління не зможуть приймати ефективні рішення. Тому істинність бухгалтерської інформації є

---

<sup>279</sup> Учет в стране самураев, чая и сакуры // Электронный журнал “Бюджетный учет”. – 2010. – № 7 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://b-uchet.ru/article/83269.php>.

<sup>280</sup> 会計を構成する要素 // 構造経済への道 : [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.fujitsubame.com/neweco2-10-3-b.html>

<sup>281</sup> 企業会計原則—一般原則 // WEBNOTE – 2007. – № 4 : [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://kanjokamoku.k-solution.info/2007/04/\\_1\\_74.html](http://kanjokamoku.k-solution.info/2007/04/_1_74.html)

<sup>282</sup> 企業会計原則の解説 (企業会計原則の条文逐条解説) // 会計学を学ぼう : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://financial.mook.to/accounting02.htm>.

абсолютною умовою в Японії, істинність є найвищою нормою, принципом бухгалтерського обліку;

2) принцип упорядкованого обліку (正規の簿記の原則) – вимагає, щоб в бухгалтерському обліку звітні дані формувалися на основі точних бухгалтерських книг, записи в яких, в свою чергу, мають бути документально підтверджені та впорядковані відповідно до хронології виникнення із застосуванням подвійного запису. Таким чином, принцип упорядкованого обліку містить такі ключові вимоги як повнота, обґрунтованість та упорядкованість обліку;

3) принцип розмежування капіталу та прибутку (資本利益区別の原則) – при розкритті інформації у фінансовій звітності компанії необхідно зазначити створену додану вартість і місце прибутку в ній, не ототожнюючи вказані поняття;

4) принцип ясності (明瞭性の原則) – передбачає розкриття інформації у фінансовій звітності таким чином, щоб вона була зрозумілою зовнішнім користувачам. Цей принцип забезпечує реалізацію основної мети складання звітності – надання користувачам інформації про господарську діяльність компанії та її результати; саме звітність є способом представлення такої інформації для користувачів. Якщо інформація буде розкриватись у незрозумілому користувачам форматі, вона втратить для них своє значення;

5) принцип відповідності (継続性の原則) – вимагає, щоб обрані компанією політика та процедури бухгалтерського обліку застосовувалися з року в рік без їх зміни. Необхідність дотримання такого принципу обумовлена необхідністю співставлення інформації між звітними періодами для оцінки динаміки розвитку бізнесу. Тим не менше, законодавством Японії передбачені випадки, за яких дозволено вносити зміни до облікової політики;

6) принцип консерватизму (保守主義の原則) – принцип, за якого необхідно при обліковому відображенні господарських процесів та операцій враховувати ризик. Необхідність передбачення в бухгалтерському обліку

ризикових операцій пов'язана з необхідністю оцінки бізнесу в майбутньому та прийнятті довгострокових управлінських рішень. Зокрема, цей принцип передбачає необхідність оцінки активів за найменшою вартістю (у випадку неможливості встановлення первісної або справедливої вартості), проте у розумних межах, виходячи з практики бухгалтерського обліку та професійного судження бухгалтера. Також, за принципом консерватизму, за високого рівня ризикованості операцій японські бухгалтери більш схильні відображати у фінансовій звітності збиток, ніж прибуток;

7) принцип унікальності (單一性の原則) – передбачає, що основою складання різних видів звітності (фінансової, управлінської, податкової) є система бухгалтерського обліку підприємства, як основне інформаційне джерело. Тому облікова політика компанії має бути побудована таким чином, щоб не допускати викривлення інформації в жодній звітності.

Наведена система принципів бухгалтерського обліку Японії свідчить про встановлення досить високих вимог до якості та змісту облікової та звітної інформації та покликана захищати інтереси користувачів звітності. Серед принципів обліку визначаються як ті, що досить поширені у більшості країн світу, так і вводяться специфічні принципи (наприклад, унікальності), які визначають особливості організації облікового процесу на кожному економічному суб'єкті.

Проведений аналіз методології бухгалтерського обліку в європейських країнах та інших країнах світу дозволяє зробити висновок про переважаючу орієнтацію методології на принципи, вихідні положення та вимоги до фінансової інформації. При цьому активне впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у більшості країн світу орієнтується на інформаційні потреби учасників світового фінансового ринку.

Набуття ринком капіталу ознак глобальної системи, нівелює вплив географічних та національних ознак на методологію бухгалтерського обліку в країнах світу і прискорює впровадження концепції гармонізації національних систем бухгалтерського обліку з вимогами МСФЗ (IAS/IFRS).

Застосування МСФЗ (IAS/IFRS) для складання фінансової звітності спостерігається як у західних, так і в східних країнах, в США відбувається процес поетапної конвергенції GAAP з IAS/IFRS. Наведені явища свідчать про перехід країн світу до єдиних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

### *2.3. Узагальнення підходів до побудови методології бухгалтерського обліку країн світу*

Розвиток методології бухгалтерського обліку в країнах світу відбувається під суттєвим впливом інформаційних запитів основних груп користувачів. У кожній країні сформувалася традиційна для неї система методологічних засад ведення обліку, визначена історичними особливостями трансформації облікового середовища в певних умовах ведення економічної діяльності.

Дослідження наукових праць з методології бухгалтерського обліку, виданих в європейських країнах, США, Канаді, Австралії, свідчить про переважну орієнтацію облікової методології на потреби практики. Наукові розробки, присвячені удосконаленню методології на рівні елементів методу, ґрунтуються, як правило, на визначенні сукупності принципів ведення обліку та складання звітності, дотримання яких в процесі організації та ведення бухгалтерського обліку створює належні умови для формування достовірної фінансової звітності та інших видів звітної інформації.

Окремі спеціальні дослідження західних науковців присвячені розвитку окремих елементів методу, основна роль серед яких відводиться балансу і звітності. Такий підхід підтверджує цільове здійснення наукових розробок на основі базових інформаційних впливів основних груп користувачів звітності.

Вітчизняні вчені зауважують, що на сьогодні актуальним є формування такої концепції методології бухгалтерського обліку, яка здатна відповідати сучасним економічним реаліям світу в умовах глобалізації. Як зазначає В.

М. Жук [283], важливим напрямком наукових досліджень є вирішення питань, які стосуються глобальної облікової системи взагалі та формування концепцій розвитку національних систем обліку з урахуванням сучасних умов господарювання. Відповідно, науковці підтримують розвиток облікової методології з точки зору забезпечення глобальних інформаційних потреб. В окремих джерелах наводяться групування досліджень, в яких погляди авторів стосовно подальшого розвитку бухгалтерського обліку, умовно поєднуються у дві групи [284]: традиційні (В. М. Жук, І. В. Замула, Н. М. Малюга, А. В. Шайкан – дотримуються позиції необхідності збереження існуючої теоретичної структури та принципів бухгалтерського обліку) та кардинальні (С. Ф. Голов, С. М. Деньга та Ю. А. Верига, Л. В. Нападовська, М. С. Пушкар – підтримують позицію необхідності докорінного реформування системи бухгалтерського обліку та розробки її нового теоретичного підґрунтя).

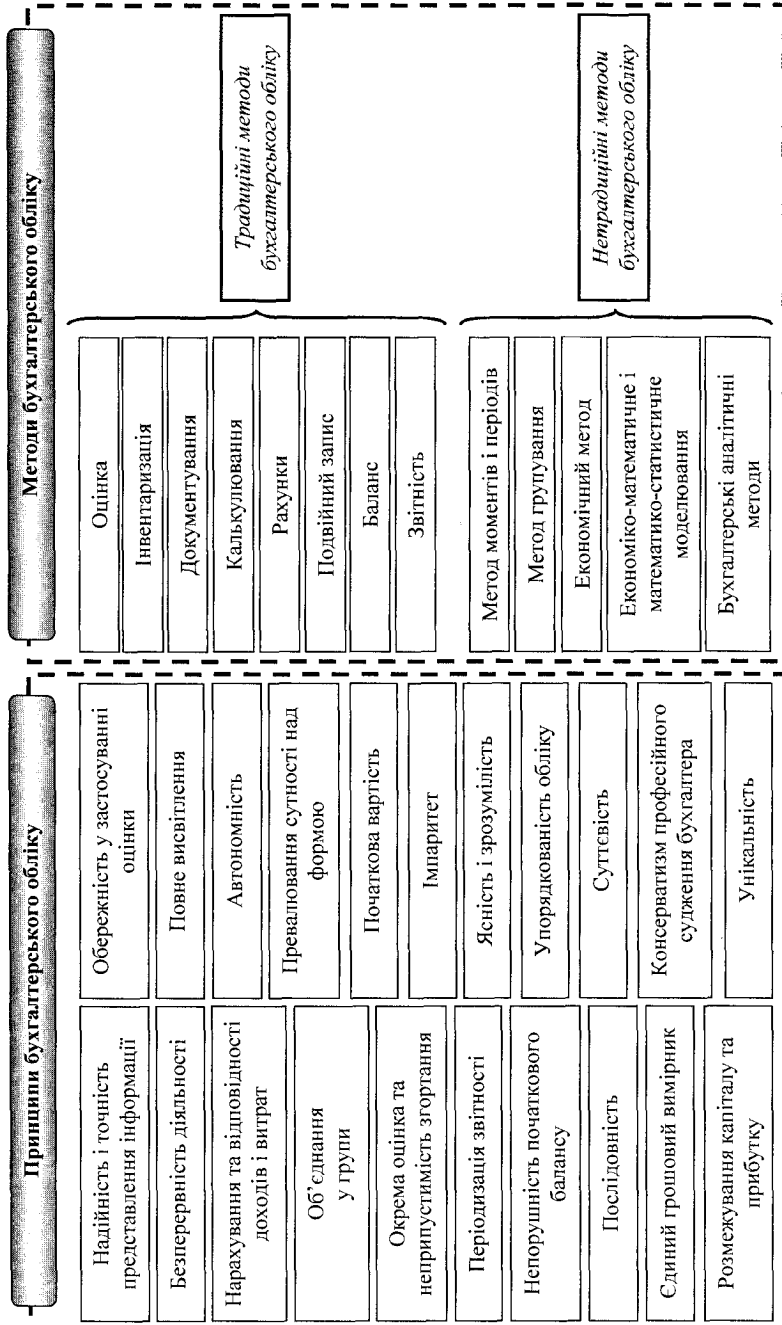
Такі погляди вчених обумовлені необхідністю приведення вітчизняної методології бухгалтерського обліку до рівня світових вимог з урахуванням досвіду різних країн при визначенні принципів обліку, вимог користувачів щодо звітної інформації, видів фінансової звітності та її якісних характеристик.

У Додатку А систематизовано принципи бухгалтерського обліку, що визначаються на рівні методології різних країн світу. Додаток Б ілюструє систему елементів методу бухгалтерського обліку, які виділяються вченими країн світу як складові облікової методології, або досліджуються з точки зору їх практичного застосування в обліковій практиці.

Узагальнення принципів та методів бухгалтерського обліку, визначених у різних країнах, дозволяє сформувати зведену концепцію методології бухгалтерського обліку країн світу (рис. 2.1), яка розкриває взаємозв'язок облікових принципів та методів.

<sup>283</sup> Жук В. М. Теоретичні аспекти Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С.17-25.

<sup>284</sup> Легенчук С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейєрабенда: PRO ET CONTRA / С. Ф. Легенчук // Економіка: реалії часу. – 2012. – № 2 (3). – С. 88-91 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economics.opu.ua/n3.html>.



*Традиційні методи бухгалтерського обліку*

*Нетрадиційні методи бухгалтерського обліку*

Рис. 2.1. Узагальнений підхід до методології бухгалтерського обліку країн світу

Як свідчить представлена методологічна модель, система принципів обліку в країнах світу є значно ширшою у порівнянні з вітчизняною, а традиційні елементи методу доповнюються специфічними, що мають аналітичне, статистичне, економіко-математичне спрямування. Аналіз змісту окремих принципів обліку свідчить про необхідність їх віднесення радше до якісних характеристик фінансової звітності (наприклад, надійність і точність, нейтральність, унікальність) або до вимог користувачів фінансової звітності (наприклад, суттєвість, ясність, зрозумілість). З іншого боку наведена сукупність принципів свідчить про те, що їх система в країнах світу є недосконалою та її врахування у розвитку вітчизняної методології потребує ґрунтовного аналізу й розмежування різноякісних характеристик обліку та звітності.

Впровадження в Україні системи принципів обліку та звітності було обумовлене реформуванням облікової системи. Відповідно до ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [285], а також п. 6 розд. III НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [286] бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на десяти основних принципах: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

Порівняння вітчизняного переліку принципів бухгалтерського обліку із світовими обліковими принципами, свідчить про неврахування вітчизняним законодавством таких, як: надійність і точність представлення інформації, об’єднання у групи, окрема оцінка та неприпустимість згортання, непорушність початкового балансу, імпаритет, ясність і зрозумілість,

---

<sup>285</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс] . – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

<sup>286</sup> Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

упорядкованість обліку, суттєвість, консерватизм професійного судження бухгалтера, унікальність, розмежування капіталу та прибутку.

Для визначення доцільності включення таких принципів до вітчизняної методології бухгалтерського обліку слід здійснити їх змістовний аналіз.

Ясність і зрозумілість інформації не потребують їх закріплення у складі принципів бухгалтерського обліку, оскільки вони законодавчо закріплені серед якісних характеристик фінансової звітності. Так, у п. 1 розд. III НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [287] визначено, що інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам.

Аналогічним чином у складі якісних характеристик закріплена вимога надійності і точності представлення інформації: фінансова звітність повинна бути достовірною, тобто такою, що не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності [288, п. 3, розд. III].

Непорушність початкового балансу є визначним критерієм не лише в теорії бухгалтерського обліку, але й в обліковій практиці. Зокрема, п. 5 розд. III НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [289] визначено, що передумовою зіставності фінансової звітності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни. Не дивлячись на відсутність окремого принципу обліку, така характеристика звітності визначається на рівні вітчизняного законодавства і не потребує додаткового нормативного закріплення.

Принцип окремої оцінки та неприпустимості згортання також реалізований у складі вітчизняних вимог до фінансової звітності відповідно до п. 3 розд. IV НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [290]: згортання статей активів і зобов’язань, доходів і витрат є неприпустимим,

---

<sup>287</sup> Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z03336-13>.

<sup>288</sup> Там само.

<sup>289</sup> Там само.

<sup>290</sup> Там само.



крім випадків, передбачених відповідними Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Реалізація принципу суттєвості, тобто, необхідності дотримання загальноприйнятих принципів та правил бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності, передбачена п. 2 розд. IV НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [291]. Зокрема, зазначено, що у фінансовій звітності обов’язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку або Міжнародні стандарти фінансової звітності та/або інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку.

Принцип упорядкованості в Україні не виділений в якості окремого принципу, проте є правилом бухгалтерського обліку. Так, ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [292] визначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Тому фактично така світова норма дотримується в Україні і не потребує додаткового закріплення.

Принцип імпаритету, який визначає, що облік та оцінка майна й зобов’язань повинні здійснюватись з урахуванням можливих ризиків і втрат, у зв’язку з чим надається перевага відображенню збитків, ніж прибутків, є досить близьким по суті до принципу обачності (чи консерватизму). Принципу імпаритету не знаходить свого прямого закріплення у вітчизняних нормативних документах, хоча реалізується на практиці. На думку Н.М. Куприної, в Україні дія принципу імпаритету в практичній обліковій діяльності виявляється, наприклад, при створенні резерву сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, виконанні процедур уцінки запасів та

<sup>291</sup> Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

<sup>292</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

основних засобів, проте використання такого принципу скоріше є інтуїтивним, тобто, непідкріпленим методологічною та нормативною базою, без чіткого визначення й обґрунтування вимог щодо його використання [293, с. 79].

Об'єднання у групи як світовий принцип бухгалтерського обліку визначає, що кожна суттєва група подібних статей повинна бути представлена окремо у фінансовій звітності. В Україні він не може бути реалізований внаслідок наявності затверджених звітних форм і визначеного складу статей фінансової звітності, а також чітко встановленого переліку інформації, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності. Разом з тим, суб'єкти господарювання за необхідності можуть розкривати більш детально суттєві статті фінансової звітності у примітках до неї.

Неоднозначною є можливість реалізації принципу унікальності у вітчизняному бухгалтерському обліку. Цей принцип застосовується у Японії і передбачає побудову облікової політики компанії таким чином, щоб не допускати викривлення інформації в жодному виді звітності, що формуються на основі системи бухгалтерського обліку, як основного інформаційного джерела.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ст. 3, п. 2 визначено, що бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. При цьому фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Разом з тим, у Податковому Кодексі України застосовується таке поняття як податковий облік, хоча окремо воно не визначається. Також слід вказати на наявність відмінностей у підходах до формування доходів і витрат у підсистемах бухгалтерського і податкового обліку та податкових обмежень щодо включення витрат до об'єкта оподаткування. Вказані особливості свідчить про фактичне

---

<sup>293</sup> Куприна Н. М. Приоритеты проведения реструктуризации промышленных предприятий в контексте сохранения их конкурентоспособности / Наталия Михайловна Куприна // Інноваційна економіка. – 2011. – № 7 (26). – С. 78-81.

самостійне існування у вітчизняному обліковому середовищі інформаційних підсистем бухгалтерського та податкового обліку.

Серед вітчизняних науковців також зустрічаємо різні підходи щодо розуміння бухгалтерського обліку як єдиного інформаційного простору. Так, можна виділити дві групи вчених: ті, які вважають бухгалтерський облік єдиною інформаційною системою, (що свідчить про підтримання принципу унікальності) (зокрема, це О. В. Артюх [294], І. Стефанюк, Л. Ловинська [295], К. С. Сурніна [296] та ін.) і ті, які розділяють бухгалтерський облік за видами залежно від інформації, яку формує та чи інша підсистема обліку – фінансовий, управлінський та податковий облік (таким чином заперечуючи принцип унікальності) (зокрема, це П. Й. Атамас [297], П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин [298] та ін.).

Таким же чином не можна стверджувати про однозначність реалізації принципу унікальності в інших країнах світу. Зокрема, однією з однак поділу макромоделей бухгалтерського обліку на види є необхідність окремого ведення фінансового та податкового обліку. У ряді розвинутих країн застосовуються обидві облікові підсистеми (зокрема, у США, Австралії, Ізраїлі, Словацькій Республіці, Чеській Республіці, Латвійській Республіці, Польщі), тому вказаний принцип може включатися до облікової методології певної країни, виходячи з особливостей побудови системи обліку та наявності розвинених її підсистем. Наразі закріплення принципу унікальності у вітчизняній системі принципів бухгалтерського обліку у зв'язку з відсутністю повної гармонізації процедур фінансового та податкового обліку, вважаємо недоречним.

---

<sup>294</sup> Артюх О. В. Концептуальні засади та методичне забезпечення цілісної системи обліку на промислових підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. : 08.00.09 / О. В. Артюх ; Одес. держ. екон. ун-т. – О., 2011. – 19 с.

<sup>295</sup> Стефанюк І. О національної учетной политике в Украине / І. Стефанюк, Л. Ловинская // Экономика Украины. – 2006. – № 4. – С. 22-29.

<sup>296</sup> Сурніна К. С. Напрями вдосконалення організації обліку на підприємствах молочної промисловості / К. С. Сурніна, М. В. Богосян // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції – 2013. – № 2. – С. 114-119.

<sup>297</sup> Атамас П. Й. Управлінський облік : [навчальний посібник] / П. Й. Атамас. – [2-ге вид.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

<sup>298</sup> Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2003. – 522 с.

Недостатньо розвиненою в Україні є дія такого світового принципу як професійне судження бухгалтера. Ця категорія не застосовується у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність”.

В світовій обліковій методології професійне судження бухгалтера знаходить своє застосування в усіх випадках, коли законодавство пропонує альтернативні варіанти облікових процедур, або коли питання не є урегульованим на нормативному рівні. Вітчизняна система бухгалтерського обліку відрізняється високим ступенем нормативного забезпечення, бухгалтери застосовують типові форми первинних документів, облікових регістрів, фінансової та податкової звітності. Застосування професійного судження бухгалтера в Україні охоплює переважно процес формування облікової політики підприємства, визначення якої передбачає вибір методів, способів та процедур обліку серед наявних варіативних складових щодо певного об’єкту обліку. В окремих випадках за наявності неоднозначності трактувань норм законодавства, а також суперечливості їх положень професійне судження бухгалтера дозволяє обрати найбільш адекватний варіант застосування облікових процедур в кожній конкретній господарській ситуації.

Слід зауважити, що проблема застосування професійного судження бухгалтера становить важливий напрям наукових досліджень. Зокрема, варто відмітити праці Я. В. Соколова [299, 300], Л. В. Чижевської [301], В. М. Жука [302, 303, 304], І. А. Слободняк [305], І. Белоусової [306], О. І. Кремень [307], С. О.

---

<sup>299</sup> Соколов Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я .В. Соколов, Т. О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С.53-57.

<sup>300</sup> Соколов Я.В. Профессиональное суждение – новый инструментарий современной бухгалтерии / Я .В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 21. – С. 40-47.

<sup>301</sup> Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : [монографія] / Л.В. Чижевська. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 527 с.

<sup>302</sup> Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14-22.

<sup>303</sup> Жук В. М. Професійні аспекти підвищення кваліфікації бухгалтерів / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 4. – С. 176-180.

<sup>304</sup> Жук В. М. Інституціональні засади розвитку професії бухгалтера / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 122-127.

Левицької [308], Г. М. Ножової та Й. Я. Даньківа [309] й ін. Автори наводять суттєві аргументи на користь професійного судження бухгалтера, визначають основні принципи та умови його застосування.

В Україні переважають нормативні підходи, а на заході домінує позитивістська соціально-економічна складова розвитку бухгалтерського обліку, як науки і практики. Відтак предмет бухгалтерського обліку за нормативного підходу звужений лише реєстрацією фактів господарського життя, за позитивного – важливим є професійне судження про факти господарського життя та вибір методів їх реєстрації для задоволення інтересів груп, зацікавлених у ньому. У той же час навіть в розвинених країнах трактування предмета бухгалтерського обліку універсально не поєднує погляди теорій [310, с. 16-17].

Разом з тим, високий ступінь регламентації вітчизняного обліку нівелює потребу у закріпленні категорії професійного судження бухгалтера серед принципів обліку та звітності, хоча не виключає необхідності застосування професійного судження в бухгалтерській практиці.

В Японії закріплений принцип розмежування капіталу та прибутку, який полягає у тому, що у фінансовій звітності суб'єкта господарювання необхідно наводити створену додану вартість та місце прибутку в ній. Це пояснюється високою соціальною відповідальністю бізнесу: провідною часткою витрат на оплату праці в структурі доданої вартості та незначною часткою прибутку в її складі.

---

<sup>305</sup> Слободняк І.А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Изв. Иркут. гос. эконом. акад. – 2011. – № 2. – С. 53–57.

<sup>306</sup> Белоусова І. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 3-6.

<sup>307</sup> Кремень О. І. Бухгалтерська професія: значення для підприємства, держави та суспільства / О. І. Кремень, О. І. Чоботар // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць. – 2012. – Вип. 34. – С. 196-209.

<sup>308</sup> Левицька С. О. Професійний рівень бухгалтера: критерії оцінки, вимоги до підготовки, система підвищення кваліфікації / С. О. Левицька // Наукові записки. Серія “Економіка”. – 2010. – Вип. 13. – С. 230-238.

<sup>309</sup> Ножова Г. М. Професія цілеспрямованих і справедливих. Колективний портрет кафедри обліку та аудиту ДВНЗ “Ужгородський національний університет” / Г. М. Ножова, Й. Я. Даньків. – Ужгоро : УжНУ Карпатська вежа, 2011. – 132 с.

<sup>310</sup> Жук В. М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16-23.

В Україні застосовується інша модель соціального захисту, яка ґрунтується на інших економічних показниках розвитку (умови життя населення, розподіл за регіонами радіаційного забруднення, доступ до освіти та закладів охорони здоров'я, демографічні показники тощо), культурних традиціях, тому реалізація вказаного вище принципу бухгалтерського обліку буде носити більше формальний характер та не матиме реальної економічної й соціальної цінності. У зв'язку з цим включення принципу розмежування капіталу та прибутку до системи вітчизняних принципів обліку та звітності є недоцільним на сучасному етапі економічного розвитку.

Окрему увагу слід приділити методам бухгалтерського обліку, які розглядаються науковцями країн світу, з точки зору визначення їх ролі у розвитку облікової методології. Методи складають основу методології будь-якої науки, не виключенням є і наука про бухгалтерський облік.

Як свідчать проведені нами дослідження науково-практичних праць в сфері бухгалтерського обліку, автори переважно розглядають традиційні методи обліку, проте зустрічається також запровадження до системи облікових методів нетрадиційних, що мають аналітичне, статистичне, економіко-математичне спрямування.

Традиційні методи бухгалтерського обліку вміщують усталені у вітчизняній методології елементи, що відповідають адитивному підходу, зокрема, оцінка, інвентаризація, документування, калькулювання, рахунки, подвійний запис, баланс та звітність.

Оцінка в методології бухгалтерського обліку країн світу посідає одне з найвизначніших місць і визначається у складі методів практично в кожній з досліджуваних країн (виключення становлять Франція, Португалія і Китай). Оцінка як метод обліку відноситься до його варіативних складових, і правильний вибір оцінки для того чи іншого облікового об'єкта вимагає належного рівня професійних знань бухгалтера та застосування його професійного судження.

Інвентаризація як метод бухгалтерського обліку виділяється в наукових підходах лише у дев'яти досліджуваних країн. Процес інвентаризації хоч і

притаманний бухгалтерському обліку в якості доказового джерела залишків матеріальних цінностей та їх стану, проте у більшій мірі цей метод розкриває процес контролю на підприємстві. Відповідно, його не можна вважати спеціальним методом бухгалтерського обліку, що і пояснює недостатню увагу науковців різних країн до інвентаризації в обліковій методології.

Метод документування поряд з оцінкою також є одним з найпоширеніших елементів методології бухгалтерського обліку і розглядається переважною більшістю науковців країн світу. Документування є методом, притаманним саме обліковому середовищу, оскільки він забезпечує юридичну підставу для виконання облікових процедур, сприяє об'єктивності та упорядкованості обліку. Слід зауважити, що в Китаї при розкритті методу документування виділяють окремо методи первинної та зведеної документації.

Калькулювання є абсолютно непопулярним елементом методу бухгалтерського обліку в країнах світу. Як засвідчили проведені дослідження, переважає розгляд калькулювання як технічного способу обліку з визначення вартості, або як складової методу оцінки.

Рахунки як спосіб узагальнення бухгалтерських даних визнається методом бухгалтерського обліку переважною кількістю досліджених країн. Він забезпечує методологічну основу бухгалтерського обліку у поєднанні із подвійним записом та є спеціальним обліковим методом.

Подвійний запис також поширений у більшості країн світу як складова облікової методології. Проте окрім подвійного запису, який визначений у вітчизняній методології бухгалтерського обліку як самостійний елемент методу, у світовій практиці також виділяється простий запис як метод обліку. Це пояснюється законодавчо закріпленими нормами ведення обліку діяльності окремих груп суб'єктів малого підприємництва, які можуть застосовувати простий запис для ведення обліку в цілях складання податкової звітності. У Франції в обліковій методології подвійний запис окремо не виділяється як елемент методу, натомість у складі методів визначається процедура відображення на рахунках. Погоджуємося з

необхідністю розширення методології обліку та включення до неї простого засобу, причому простий та подвійний запис слід розглядати в якості способів відображення даних на рахунках бухгалтерського обліку.

Баланс як самостійний метод обліку не набув поширення в бухгалтерській методології країн світу. Натомість авторами розглядається такий метод як балансування або балансове узагальнення. Пов'язуємо це з тим, що як у західних, так і у східних країнах під балансом розуміють форму звітності, а не специфічний обліковий метод. Натомість забезпечення рівності між активами (майном) та пасивами (джерелами утворення майна) становить основу методології бухгалтерського обліку і визначає необхідність балансування між активами і капіталом, що їх утворює.

Звітність як метод бухгалтерського обліку наводиться у працях вчених всіх досліджуваних країн і становить один з ключових елементів методу. Виключення становлять Португалія (в якій облікова методологія є практично нерозвиненою) та Польща (в якій система облікових методів розширюється за рахунок економіко-математичних та аналітичних методів).

Групу нетрадиційних методів бухгалтерського обліку складають такі методи, як моментів і періодів, групування, економічний метод, економіко-математичне і математико-статистичне моделювання та аналітичні методи. Більшість вказаних методів пропонується виокремлювати в системі методів обліку польськими науковцями, науковцями Китаю (зокрема, економічний метод) та Болгарії (зокрема, методи моделювання).

Метод моментів і періодів, який визначає необхідність розмежування звітних періодів за своєю суттю відповідає вітчизняному принципу періодизації звітності.

Метод групування, що передбачає систематизацію та представлення бухгалтерської інформації у відповідних формах фінансової звітності, притаманний статистичній методології. В обліковій практиці групування розкриває зміст бухгалтерських класифікацій і передбачає утворення груп та підгруп об'єктів для ведення їх аналітичного обліку.



Економічний метод та бухгалтерські аналітичні методи передбачають аналіз звітності та отриманих результатів господарських операцій. Такий підхід можна вважати виправданим з точки зору необхідності здійснення постійного аналізу фінансового стану підприємства в сучасних умовах ризикованості господарської діяльності. Разом з тим питання доцільності залучення аналітичних методів до системи бухгалтерської методології є спірним.

Застосування методів моделювання в методології бухгалтерського обліку болгарські вчені обґрунтовують розширенням можливостей обробки бухгалтерських даних в інформаційно-комп'ютерних системах та зростаючими потребами у більш деталізованій внутрішній звітності на будь-який момент часу. Високий рівень розвитку інформаційних облікових систем засвідчує нерозривний зв'язок облікової методології з елементами економічного моделювання.

Таким чином, проведений критичний аналіз та формування зведеної концепції методології бухгалтерського обліку країн світу показав необхідність перегляду структури методології бухгалтерського обліку, визначення спеціальних облікових методів та методів, що є запозиченими з інших наукових галузей, уточнення системи прийомів, способів та процедур обліку. Різні погляди науковців світу на систему принципів обліку та звітності засвідчили необхідність перегляду та виокремлення вимог користувачів до фінансової звітності, якісних характеристик звітної інформації. Ключові напрями розвитку облікової методології повинні ґрунтуватись на розширенні методологічного забезпечення в частині формування інформаційних потоків різного призначення для різних груп користувачів із застосуванням множинних рівнів групування і зведення інформації.

## РОЗДІЛ 3

# РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

### *3.1. Концептуальні зміни у структурі методології бухгалтерського обліку*

Методологія бухгалтерського обліку постійно розвивається. Виокремлення нових та удосконалення вже існуючих методів управління економічною діяльністю обумовлює формування нових інформаційних запитів, що актуалізує необхідність розвитку нового методологічного інструментарію, збагачення облікової методології новими знаннями, положеннями та розробками.

Враховуючи динаміку розвитку методології бухгалтерського обліку як системи, в її структурі слід окремо виділяти методи, інструменти, способи, прийоми, підходи, процедури та принципи. Весь вказаний інструментарій виступає основою для прийняття, обробки, зведення і перетворення облікових даних суб'єктом ведення обліку на інформацію, корисну різним категоріям користувачів. Відповідно, як складна динамічна багаторівнева система, методологія бухгалтерського обліку включає такі компоненти (рис. 3.1).

Як визначено у п. 1.3, основу методології бухгалтерського обліку складають методи, які поділяються на три групи: загальнонаукові; запозичені з інших наук; спеціальні (методи, сформовані безпосередньо у середовищі бухгалтерського обліку).

## МЕТОДОЛОГІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

### Методи:

1. Загальнонаукові:
  - діалектичний
  - моделювання
2. Запозичені з інших наук:
  - 2.1. З контролю:
    - інвентаризація;
    - аналіз;
    - перевірка (звірка);
    - спостереження (обстеження)
  - 2.2. Зі статистики:
    - спостереження (первинне);
    - вимірювання (вартісне);
    - групування (класифікація);
    - узагальнення (зведення)
3. Спеціальні методи бухгалтерського обліку:
  - документування;
  - оцінка;
  - рахунки;
  - звітність

Інструменти:  
 - національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку;  
 - міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності;  
 - облікова політика;  
 - план рахунків бух. обліку

### Способи:

- простого запису;
  - подвійного запису;
  - калькулювання;
  - балансування
- Прийми:
- первинне та зведене документування;
  - оцінювання первісне та на дату балансу;
  - планове та звітне калькулювання;
  - балансове, позабалансове, небалансове рахунковедення;
  - підготовка фінансової, управлінської та податкової звітності

### Процедури:

- ресстрація фактів господарського життя у документах та на рахунках;
- перенесення даних з документів в облікові реєстри;
- відображення даних з облікових реєстрів у Головній книзі;
- складання звітності

бухгалтерський процес

*методологічний інструментарій*

### Підходи до:

- нарахування амортизації;
  - оцінки (дохідний, витратний та ринковий підходи);
  - оцінки запасів при їх списанні;
  - нарахування резерву сумнівних боргів;
  - оцінки фінансових інвестицій;
  - розподілу витрат тощо
- Прийми:
- обачність;
  - повне висвітлення;
  - автономність;
  - послідовність;
  - безперервність;
  - нарахування та відповідність доходів та витрат;
  - переважування сутності над формою;
  - історична (фактична) собівартість;
  - сдиний грошовий вимірник;
  - періодичність;
  - імпаритет;
  - професійне судження

Предмет бухгалтерського обліку

Об'єкти бухгалтерського обліку  
 (господарські операції, господарські процеси та їх результати)

Суб'єкт ведення бухгалтерського обліку

Рис. 3.1. Структурна будова методології бухгалтерського обліку

До загальнонаукових методів, що використовуються бухгалтерським обліком, слід відносити, насамперед, діалектичний метод, завдяки якому облік розглядає всі господарські операції у взаємозв'язку (тобто у відношенні “причина-наслідок”), а також моделювання, яке забезпечує здійснення перетворень в самій системі бухгалтерського обліку та в інформації, що є продуктом цієї системи.

Роль діалектичного методу в бухгалтерському обліку підкреслювали Д. А. Панков та С. Г. Вегера [311], Л. А. Чайковська [312] та інші вчені. В своїх дослідженнях О. А. Агеєва [313] виділяє вчення і теорії, що розкривають сутність і методологію бухгалтерського обліку та звітності, основні тенденції їх розвитку в історичному і діалектичному взаємозв'язках.

Окрему увагу слід звернути на праці Р. А. Алборова, який визначає місце діалектичного методу в методології бухгалтерського обліку. Так, автор вказує, що загальною науково-методичною основою бухгалтерського обліку, як і всіх інших економічних наук, є діалектичний метод пізнання [314, с. 48]. Науковий зміст діалектичного методу в бухгалтерському обліку виявляється його загальним підходом до пізнання явищ господарського життя шляхом відображення та узагальнення інформації про майно, зобов'язання і господарські процеси в їх єдності, взаємозв'язку і взаємозалежності. Погоджуючись з цією позицією, вважаємо, що саме діалектичний метод є тим загальнонауковим методом, який становить пізнавальну основу бухгалтерського обліку.

Виокремлення моделювання як загальнонаукового методу бухгалтерського обліку не знайшло значного поширення в наукових працях, хоча факт застосування цього методу в обліковому середовищі не викликав

<sup>311</sup> Панков Д. А. Методология бухгалтерского учета: диалектика научного познания и проблема научного результата / Д. А. Панков, С. Г. Вегера // Бухгалтерский учет и анализ. – 2011. – № 10. – С. 44–54.

<sup>312</sup> Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореферат дис. на соискание науч. степени докт. эконом. наук : 08.00.12 / Любовь Александровна Чайковская. – Москва, 2007. – 46 с.

<sup>313</sup> Агеева О.А. Методология обеспечения единства бухгалтерского учета и отчетности : автореферат дис. на соискание науч. степени докт. эконом. наук : 08.00.12 / Ольга Андреевна Агеева. – Москва, 2008. – 53 с.

<sup>314</sup> Алборов Р. А. Основы бухгалтерского учета : [учеб. Пособие] / Ролан Архипович Алборов. – М. : Дело и Сервис, 2002. – 285 с.

сумнівів серед науковців, оскільки саме бухгалтерський облік створює та видозмінює інформаційну модель підприємства. Зокрема В. Ф. Палій наголошує на тому, що метод бухгалтерського обліку дозволяє отримати кількісну модель предмету бухгалтерського обліку [315, с. 60]. Я. В. Соколов вважає, що прийоми та способи бухгалтерського обліку є проявом різних сторін моделювання [316, с. 4]. Крім цього, розкриваючи поняття моделювання, Я. В. Соколов зазначає, що моделювання є методом бухгалтерського обліку, що дозволяє вивчати факти господарського життя і господарські процеси не прямо і безпосередньо, а через спеціально створені їх образи та описи – символи [317, с. 127].

Кольвах О. І. стверджує, що бухгалтерські проведення та облікова процедура є інструментами моделювання бухгалтерського обліку [318, с. 9]. У своїх працях О. Я. Калмыкова [319] доводить, що метод моделювання внутрішньо властивий бухгалтерському обліку, оскільки повсякчасно використовується в роботі бухгалтера, а також тими суб'єктами, які розробляють положення з бухгалтерського обліку, нормативні документи та інструкції. В якості одного з методів бухгалтерського обліку моделювання розглядає Я. І. Устінова [320], яка пропонує під моделлю в бухгалтерському обліку розуміти спрощене представлення господарського процесу або його елементів з метою виявлення основних елементів і взаємозв'язків в системі бухгалтерського обліку для вирішення облікових задач.

Таким чином, моделювання як метод бухгалтерського обліку забезпечує створення інформаційної моделі підприємства, що слугує

---

<sup>315</sup> Палій В. Ф. О методе бухгалтерского учета / В. Ф. Палій // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 7. – С. 55-60.

<sup>316</sup> Соколов Я. В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 6. – С. 3-8.

<sup>317</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

<sup>318</sup> Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения : автореферат дис. на соискание науч. степени докт. эконом. наук : 08.00.12 / Олег Иванович Кольвах. – Москва, 2000. – 60 с.

<sup>319</sup> Калмыкова О. Я. Развитие теории и совершенствования практики бухгалтерского учета на основе ситуационно-матричного моделирования : автореферат дис. на соискание науч. степени канд. эконом. наук : 08.00.12 / Ольга Ярославовна Калмыкова. – Ростов-на-Дону, 2009. – 23 с.

<sup>320</sup> Устинова Я. И. Моделирование в бухгалтерском учете как инструмент совершенствования методологии / Я. И. Устинова // Научные записки НГУЭУ. – 2007. – № 3 : [Электронный ресурс. – Режим доступа : [http://www.nsaem.ru/Science/Publications/Science\\_notes/Archive/2007/3/412.pdf](http://www.nsaem.ru/Science/Publications/Science_notes/Archive/2007/3/412.pdf)

основою формування системи обробки інформації про його господарську діяльність з формуванням різних типів звітності із застосуванням професійного судження бухгалтера, що забезпечує прийняття оптимальних управлінських рішень.

Групу методів, запозичених з інших наук, складають переважно статистичні методи (система бухгалтерського обліку і система державної статистики в нашій країні багато років розвивалися у тісному взаємозв'язку) та методи контролю (значний вплив системи державного контролю на бухгалтерський облік обумовив постановку одного з базових завдань обліку – контроль за збереженням майна власника). До основних методів контролю, що активно увійшли до облікового методологічного інструментарію, відносимо: аналіз, перевірку (звірку), інвентаризацію, спостереження (обстеження).

Зокрема, використання аналізу в бухгалтерському обліку дозволяє оцінити загальний фінансовий стан підприємства, показники калькулювання собівартості, платоспроможність, ліквідність та ін.). Метод аналізу поєднує бухгалтерський облік з системою управління і забезпечує встановлення достатності облікових даних для прийняття економічних рішень. Перевірка (звірка) стала невід'ємною обліковою процедурою, яка завдяки її періодичному проведенню дозволяє виявляти розходження даних в різних типах зведених документів. Спостереження (обстеження) застосовується в процесі оформлення бухгалтерами різних видів актів при прийманні матеріальних цінностей (основних засобів, сировини, матеріалів, готової продукції, товарів тощо) у тих випадках, коли це передбачено процедурою документування господарських операцій, або у випадках виявлення розходження у фактичній кількості чи якості товарно-матеріальних цінностей і в транспортній документації. В таких випадках оформлюються акти приймання-передачі основних засобів, акти приймання продукції за кількістю та якістю тощо.

Віднесення інвентаризації одночасно до методів бухгалтерського обліку і господарського контролю завжди розглядалося неоднозначно. Більшість вітчизняних вчених цю проблему залишає поза своєю увагою, оскільки довести однозначну належність цього методу тільки одній науці досить складно. Я. В. Соколов підійшов до цього питання категорично і дійшов висновку, що за одним з підходів інвентаризація є першим обліковим прийомом [321, с. 28]. М. Я. Дем'яненко та В. В. Чудовець підтримують вказану позицію і також стверджують, що інвентаризація є одним з перших елементів методу бухгалтерського обліку, що виник понад п'ять тисяч років тому [322, с. 6]. Разом з тим, науковці наголошують на нерозривному зв'язку інвентаризації як облікового методу та методу господарського контролю і доводять, що інвентаризація відноситься до власних специфічних методичних прийомів контролю [323, с. 24-38]. Однозначну позицію, що інвентаризація є одним із засобів контролю, що використовуються в бухгалтерському обліку, висловлював Г. Г. Жуйков [324, с. 33]. В загальному розумінні інвентаризація являє собою перевірку фактичної наявності та стану об'єктів (при цьому об'єктом інвентаризації можуть виступати не тільки матеріальні цінності, але й нематеріальні активи, зобов'язання, доходи та витрати майбутніх періодів, резерви тощо).

Процедура інвентаризації поєднує прийоми кількісного визначення величини об'єкта, встановлення якісних параметрів і характеристик його стану та подальшого отримання реальної вартості цього об'єкта. Відповідно вихідні прийоми інвентаризації носять контрольний характер, а грошова оцінка здійснюється як результат кількісного обрахунку та якісного обстеження. З огляду на це, вважаємо інвентаризацію більш властивою методам господарського контролю, відповідно в практиці бухгалтерського

---

<sup>321</sup> Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

<sup>322</sup> Дем'яненко М. Я. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку : [монографія] / Микола Якович Дем'яненко, Віталій Володимирович Чудовець. – К. : ННЦ ІАЕ, 2008. – 288 с.

<sup>323</sup> Там само.

<sup>324</sup> Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах : [монографія] / Георгий Герасимович Жуйков. – М. : Издательство "Финансы", 1972. – 336 с.

обліку вона є запозиченим методом і дозволяє зіставити фактичні дані з обліковими для підтвердження їх достовірності.

Тісний зв'язок бухгалтерського обліку і системи статистики обумовив взаємопроникнення їх методологічного інструментарію. Так, бухгалтерським обліком зі статистики запозичені первинне спостереження, вартісне вимірювання, групування (класифікація), узагальнення (зведення).

Первинне спостереження виступає основою фіксації фактів господарського життя і в обліковому середовищі трансформується у метод документування. Вимірювання в статистиці передбачає використання різних одиниць виміру, на противагу чому в бухгалтерському обліку вимірювання здійснюється тільки з використанням вартісних показників і реалізується в оцінці облікових об'єктів та калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг).

Групування (класифікація) в статистиці забезпечує утворення в досліджуваній сукупності об'єктів однорідних груп для їх наступного зведення. В бухгалтерському обліку процедура групування розвивається у класифікацію об'єктів та їх розподіл на групи для цілей відображення на відповідних облікових рахунках. Узагальнення (зведення) як статистичний метод передбачає визначення підсумкових показників по утворених сукупностях даних. В бухгалтерському обліку узагальнення реалізується на рівні підготовки зведених документів – реєстрів обліку та звітів.

Як самостійна галузь наукових знань, бухгалтерський облік має власні спеціальні методи, що забезпечують виконання його завдань, дослідження предмета обліку та вивчення об'єктів.

Спеціальні методи бухгалтерського обліку, які властиві виключно цій науці, включають документування, оцінку, калькулювання, рахунки і подвійний запис. Вони складаються з елементів, при цьому метод не можна розглядати як сукупність прийомів та способів, їх слід вивчати в якості системи зі складними багаторівневими зворотними зв'язками.



Кожен спеціальний метод бухгалтерського обліку реалізується з використанням облікових прийомів та способів.

Відповідно до прийомів бухгалтерського обліку відносимо: первинне та зведене документування; первинне оцінювання та оцінювання на дату балансу; планове та звітне калькулювання; балансове, позабалансове, небалансове рахунковедення; процедури підготовки фінансової, управлінської та податкової звітності. До способів бухгалтерського обліку відносимо: простий та подвійний запис, калькулювання, а також балансування.

В своїй сукупності визначені прийоми та способи формують спеціальні методи бухгалтерського обліку, а саме: документування господарських операцій, оцінку, рахунки і звітність.

Метод документування операцій в бухгалтерському обліку розгортається у прийомах первинного та зведеного документування. Трактуючи поняття “документування” у вітчизняних нормативних документах відсутнє, натомість знаходимо пояснення сутності документу (матеріальний носій, що містить інформацію, основними функціями якого є її збереження та передавання у часі та просторі [<sup>325</sup>, ст. 1]), а також первинного документу (документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [<sup>326</sup>, ст. 1]; документ, створений у письмовій або електронній формі, що фіксує та підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [<sup>327</sup>, пп. 2.1, ст. 2]). В практичному розумінні поняття документування визначається переважно як процес створення та оформлення документів, в яких фіксується інформація про факти господарського життя. К. В. Безверхий називає документування фундаментом бухгалтерського

<sup>325</sup> Про інформацію : закон України від 02.10.1992 р. № 2657-XII : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.

<sup>326</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

<sup>327</sup> Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

обліку, що використовується для відображення в первинних документах усіх господарських операцій, які фактично здійснює підприємство [328, с. 13].

Документування є одним з найдавніших методів бухгалтерського обліку. Як свідчать історичні пам'ятки, в кожній країні для фіксації інформації про факти господарського життя використовувалися різні носії. Зокрема, в Стародавньому Єгипті інформація про господарські факти фіксувалася на папірусах, у Вавилоні – на глиняних дощечках, в Індії – за допомогою камінців, у Греції – на дерев'яних дощечках.

В працях дослідників мають місце різні позиції щодо віднесення документування до елементів методу бухгалтерського обліку. Зокрема, основні дискусії точаться навколо застосування понять “документації” і “документування”. Так, М. Ф. Огійчук зазначає, що сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називаються документацією, яка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і ґрунтується на певних принципах бухгалтерського обліку [329, с. 289]. Проте С. О. Левицька та О. О. Осадча звертають особливу увагу на необхідність розмежування вказаних понять зауважуючи, що документація – це сукупність документів, а не метод бухгалтерського обліку, суть якого полягає у створенні документів як доказів здійснення господарської операції [330, с. 79]. При цьому документування господарських операцій є одним з методів бухгалтерського обліку, суть якого полягає в спостереженні та відображенні інформації про господарські операції в документах з метою підтвердження їх здійснення [331, с. 79]. З таким підходом до розуміння документування як процесу створення документу та документування господарських операцій як методу бухгалтерського обліку, погоджується більшість вітчизняних науковців.

<sup>328</sup> Безверхий К. В. Облікові документи як первинна складова обліково-звітної інформації підприємства / К. В. Безверхий // Європейський вектор економічного розвитку. – 2013. – № 1 (14). – С. 11-18.

<sup>329</sup> Огійчук М. Ф. Первинні документи – основа для прийняття управлінських рішень і контролю їх виконання / М. Ф. Огійчук // Збірник наукових праць “Фінанси, облік і аудит”. – 2006. – С. 288-294.

<sup>330</sup> Левицька С. О. Концептуальні поняття складових документообігу на вітчизняних підприємствах / С. О. Левицька, О. О. Осадча // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 3 (57). – С. 79-81.

<sup>331</sup> Там само.

Оцінка як метод бухгалтерського обліку розгортається у різних прийомах оцінювання на базі основних видів оцінки. На основі аналізу НП(С)БО та П(С)БО можна виділити такі види оцінок в бухгалтерському обліку: первісна вартість (фактична собівартість), залишкова (балансова) вартість, справедлива вартість, чиста вартість реалізації, чиста реалізаційна вартість, переоцінена вартість. Види оцінки, що застосовуються в оціночній діяльності, включають такі види: ринкова вартість, поточна вартість, ліквідаційна вартість, вартість заміщення, вартість відтворення, залишкова вартість заміщення (відтворення), вартість ліквідації, спеціальна вартість, інвестиційна вартість, вартість у використанні, оціночна вартість.

Дослідження проблем оцінки як методу бухгалтерського обліку становить значний науковий інтерес і має місце в працях Н. М. Малюги [332], Л. Г. Ловінської [333], М. Д. Корінька та Г. Б. Тітаренко [334], а також інших дослідників. Вченими сутність оцінки розкривається як спосіб вираження або переведення натуральних вимірників в грошовий, підкреслюється важливість оцінки як методу обліку, наголошується на актуальності практичних аспектів оцінки.

Метод оцінки доповнюється можливістю використання способу калькулювання. Виділення калькулювання в якості способу бухгалтерського обліку ґрунтується на його тісному зв'язку з оцінкою. Відповідно до НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” фінансова звітність підприємства формується з дотриманням принципу історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання [335, III, п. 6]. Вказаний процес забезпечується калькулюванням.

<sup>332</sup> Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи розвитку : [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с.

<sup>333</sup> Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : [монографія] / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.

<sup>334</sup> Корінько М. Д. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація : [монографія] / М. Д. Корінько, Г. Б. Тітаренко. – К. : Книги для бізнесу, 2009. – 471 с.

<sup>335</sup> Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

В наукових колах точаться дискусії щодо віднесення калькулювання до складу методів бухгалтерського обліку. Вперше до складу елементів методу бухгалтерського обліку калькулювання було віднесено у 1948 р. А. О. Афанасьєвим, проте тривалий час така позиція критикувалася науковцями.

Зокрема, Я. В. Соколов обґрунтовує недоцільність віднесення калькулювання до складу методів бухгалтерського обліку, оскільки вважає її лише технічним прийомом, який не має систематичного характеру [<sup>336</sup>, с. 515]. М. І. Кутер, підкреслюючи зв'язок калькуляції з оцінкою, відносить калькулювання лише до окремого виду оцінки, яка передбачає обчислення собівартості одиниці продукції на основі даних обліку і не відноситься до елементів методу обліку [<sup>337</sup>, с. 286]. М. Барун калькулювання разом з оцінкою виключає зі складу елементів методу бухгалтерського обліку, обґрунтовуючи це відсутністю в них облікової специфіки.

У сучасних економічних умовах роль калькулювання зростає у зв'язку з необхідністю функціонування системи управління витратами діяльності. Калькулювання забезпечує формування собівартості продукції (робіт, послуг) шляхом відповідного групування витрат.

При цьому слід зауважити, що оцінка також не завжди однозначно визнавалась методом бухгалтерського обліку. В період до другої світової війни оцінка не розглядалася у складі методу бухгалтерського обліку, про що свідчать праці Н. С. Помазкова, М. І. Пожидаєва, П. Н. Василенко, В. І. Шишліна, М. В. Дембінського, Я. М. Гальперіна, М. Й. Вейсмана, А. М. Галагана, М. А. Кіпарисова. І лише в післявоєнний час оцінка і калькулювання були включені до складу елементів методу бухгалтерського обліку з виходом праць С. К. Татура, М. Л. Леонтьєва, П. В. Мезенцева, П. П. Німчинова, Д. І. Пільменштейна [<sup>338</sup>, с. 165].

---

<sup>336</sup> Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

<sup>337</sup> Скрипник М. І. Процес калькулювання: визначення понять / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – Вип. 3(15). – С. 278-293.

<sup>338</sup> Кулинич М. Б. Актуальні аспекти вартісного вимірювання об'єктів обліку / М. Б. Кулинич // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2009. – № 1. – С. 165-170.

Балансове, небалансове та позабалансове рахунковедення із застосуванням способів простого або подвійного запису формують такий метод бухгалтерського обліку як рахунки. При цьому необхідно розрізняти рахунок в системі бухгалтерського обліку і рахунок як метод бухгалтерського обліку:

– рахунок в бухгалтерському обліку – основна одиниця накопичення інформації в системі обліку;

– рахунок як метод бухгалтерського обліку – спосіб групування інформації.

Відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку може здійснюватись із застосуванням простого або подвійного запису. Простий запис історично сформувався як перший спосіб ведення обліку, проте й в сучасній методології він використовується для відображення даних на позабалансових рахунках, в підсистемах управлінського та податкового обліку, для ведення обліку діяльності суб'єктами малого підприємництва.

Історично вважається, що система подвійного запису виникла в епоху Ренесансу. Перший її системний опис з'явився у 1494 р. (через два роки після відкриття Колумбом Америки) [339, с. 37]. Проте на сьогодні серед науковців точаться дебати щодо авторства і точного місця зародження подвійного запису. На думку М. І. Кутера [340], подвійний запис виник одночасно в декількох торгових центрах Італії. Таку ж позицію висловлює і Г. де Рувєр, який вважає некоректним приписування місця виникнення подвійного запису конкретному місцю та прив'язки до конкретної дати. Вчений припускає зародження подвійного запису в Італії між 1250 та 1340 рр. [341, с. 35].

Сьогодні подвійний запис є основою для ведення обліку на балансових та небалансових рахунках. Вважаємо вузьким усталений підхід, за яким тільки подвійний запис розглядають в якості елементу методу

<sup>339</sup> Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл / пер. с англ. ; [Под ред. Я. В. Соколова]. – [2-е изд., стереотип.]. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

<sup>340</sup> Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. И. Кутер. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : “Финансы и статистика”, 2006. – 592 с.

<sup>341</sup> Рувєр де Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. Ле Рувєр. – М. : Госфиниздат, 1958. – 66 с.

бухгалтерського обліку. Відповідно, простий і подвійний запис мають важливе самостійне значення серед складових облікової методології.

Звітність як спеціальний метод бухгалтерського обліку розгортається у підсистемі фінансової, управлінської, податкової та статистичної звітності, які складаються з використанням способу балансування. На думку Н. Гудзь та Н. Підлужної, балансування є основою бухгалтерської справи, специфічним способом обробки економічних даних [342, с. 219].

За усталеним підходом в системі елементів методу бухгалтерського обліку окремо виділяється баланс та звітність. Фундаментальне значення і роль балансу в бухгалтерському обліку була визначена у 1911 р. О. П. Рудановським. На початку ХХ століття німецькою бухгалтерською школою активно розвивалась і підтримувалась ідея балансу, як найголовнішої категорії в обліку.

Науковий інтерес до дослідження балансу сформувався у радянський період у 30-40-хх рр. ХХ століття Першим виділив балансове узагальнення як елемент методу бухгалтерського обліку Р. Я. Вейцман. При цьому не дивлячись на те, що більшість радянських вчених виділяла баланс в якості самостійного елементу методу обліку, розглядали його в подальшому лише як одну з форм звітності. Саме такий підхід переважає й у європейських країнах. Категорії балансу та балансування мають самостійне значення в бухгалтерському обліку. При цьому під балансом як елементом методу розуміють рівність майна та джерел його утворення, а звітність розглядають як систему узагальнення показників, що характеризують стан суб'єкта господарювання. До складу фінансової звітності відноситься баланс як головна її форма.

З нашої точки зору, балансування виявляється не тільки в урівноваженні майна та його джерел. Балансування є складним способом знаходження рівноваги між різними обліковими об'єктами: активами і

---

<sup>342</sup> Гудзь Н. Баланс як метод обліку та форма звітності / Наталія Гудзь, Надія Підлужна // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 219-223.

зобов'язаннями, доходами і витратами. Крім цього спосіб балансування покладається в основу урівноваження даних на рахунках обліку при визначенні дебетових і кредитових оборотів, веденні обліку на рахунках доходів і витрат 7, 8 і 9 класів, а також позабалансових рахунків.

Одночасне застосування поняття “баланс” як методу обліку, як назви звітної форми, як способу урівноваження облікових даних викликає термінологічну невизначеність. З метою її уникнення вважаємо доцільним застосовувати поняття “баланс” тільки для позначення звітної форми, в якій відображаються за нормативно визначеними групувальними ознаками активи та пасиви суб'єкта господарювання. Поняття “балансування” означає спосіб обліку, який розкриває процес урівноваження різних облікових об'єктів.

Реалізація методу бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою облікових процедур. На зміст процедур бухгалтерського обліку значно впливає технологія його ведення на кожному етапі розвитку. На сьогодні майже 90 % всієї бухгалтерської роботи комп'ютеризовано, що прямо впливає на зміст бухгалтерських процедур. Відповідно структура бухгалтерської процедури набуває спрощеного вигляду і включає:

1. Реєстрацію фактів господарського життя у первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку.
2. Автоматичне перенесення даних з первинних документів до облікових реєстрів.
3. Відображення даних облікових реєстрів у Головній книзі.
4. Складання звітності підприємства.

Засновницький опис майна і засновницький (початковий) баланс не включаємо до структури бухгалтерської процедури, оскільки ці процедури є разовими, виконуються при створенні суб'єкта господарювання і не мають систематичного характеру в його господарському житті. Також не виділяємо в якості окремого етапу спостереження, групування, узагальнення у складі процедури бухгалтерського обліку, оскільки відносимо їх до методів, запозичених з інших наук.

Як було визначено у п. 1.3, у логічно визначеній послідовності прийоми, способи та процедури бухгалтерського обліку формують бухгалтерський процес (рис. 3.2). Наведена структура облікового процесу відображає загальну логіку послідовного виконання облікових процедур з використанням відповідних прийомів та способів.

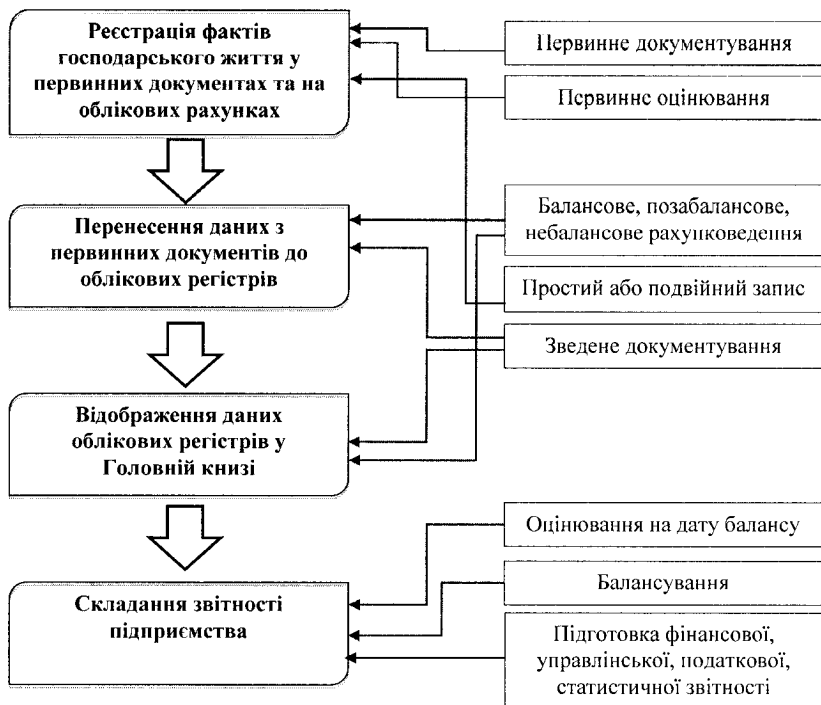


Рис. 3.2. Структура бухгалтерського процесу

Оснoву виконання бухгалтерських процедур становлять облікові інструменти. Основними інструментами впливу на систему бухгалтерського обліку є нормативні документи, що визначають загальний методологічний підхід, а також окремі облікові процедури на рівні елементів фінансової звітності. Такі документи визначають принципи організації та ведення бухгалтерського обліку, характер та зміст бухгалтерської звітності. Ключову роль в такому регулюванні відіграє Закон України “Про бухгалтерський



облік та фінансову звітність в Україні”, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Типовий план рахунків бухгалтерського обліку, облікова політика суб’єкта господарювання. Вказані документи визначають вимоги до розкриття інформації, порядок вартісної оцінки активів та зобов’язань, визнання доходів та витрат, способи групування інформації. Зазначений інструментарій становить основу дослідження суб’єктом ведення бухгалтерського обліку предмету обліку.

Тісно з обліковими інструментами пов’язані підходи та принципи бухгалтерського обліку як важливі складові бухгалтерської методології.

Основними підходами, які формують методологію бухгалтерського обліку, є підходи до нарахування амортизації (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий), облікових оцінок (витратний, порівняльний (ринковий), дохідний та різні види оцінок), оцінки запасів при їх вибутті (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу), нарахування резерву сумнівних боргів (виходячи з платоспроможності окремих дебіторів; на основі класифікації дебіторської заборгованості), оцінки фінансових інвестицій (за справедливою вартістю; за амортизованою собівартістю; за методом участі у капіталі), розподілу витрат (транспортно-заготівельних, загальновиробничих тощо) та багато інших. Наведені підходи носять альтернативний характер і повинні обиратися суб’єктом господарювання, виходячи зі специфіки його діяльності, та закріплюватися у його обліковій політиці для забезпечення достовірного відображення інформації у фінансовій звітності.

Більш детально розвиток принципів бухгалтерського обліку з урахуванням світового досвіду розглянуто у п. 2.3, а їх систематизацію наведено у Додатку А. З огляду на необхідність уточнення складу принципів бухгалтерського обліку, які закріплені на законодавчому рівні, вважаємо

доцільним доповнити їх склад принципами імпаритету та професійного судження бухгалтера.

Проведене дослідження складових облікової методології показали, що її не слід зводити лише до сукупності елементів методу. Методологія бухгалтерського обліку є значно ширшою за змістом і являє собою систему прийомів, способів, бухгалтерських процедур, підходів, інструментів, принципів та методів бухгалтерського обліку, які на рівні практики дозволяють суб'єкту ведення обліку здійснити різнобічне дослідження предмету бухгалтерського обліку та розкриття його характеристик у звітності підприємства.

### ***3.2. Удосконалення методологічних складових бухгалтерського обліку***

Кінцевим продуктом бухгалтерського обліку є інформація, що надається користувачам у формі звітності. Фінансова звітність є найважливішим продуктом інформаційної системи суб'єкта господарювання. Удосконалення облікової методології та її приведення у відповідність до сучасних економічних вимог забезпечує підвищення якісних характеристик звітної інформації, що є основою прийняття управлінських рішень для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

У цьому контексті одними з ключових напрямів розвитку облікової методології є уточнення і розширення складу вимог до фінансової звітності та визначення складу і змісту якісних характеристик фінансової звітності.

В наукових працях з бухгалтерського обліку авторами піднімається проблема ототожнення вимог та якісних характеристик фінансової звітності з принципами її складання і подання. Вивчення підходів авторів до виділення переліку вимог та якісних характеристик фінансової звітності свідчить про

те, що їх нараховується понад тридцять [343]. Разом з тим, перелік принципів не є остаточним, оскільки серед принципів, що розглядаються авторами, можна побачити вимоги, які висуваються користувачами до поданої інформації, ознаки якості, якими може володіти оприлюднена фінансова звітність. Тому необхідним є розмежування якісних характеристики фінансової звітності від вимог до фінансової звітності.

Якісні характеристики фінансової звітності відображають відмінні властивості наведеної у звітності інформації. Якісні характеристики інформації є атрибутами фінансової звітності, управлінських звітів та іншої інформації, що надається зовнішнім користувачам, які забезпечують реалізацію вимог щодо якості такої інформації [344, с. 15]. Натомість вимоги до фінансової звітності є правилами, яких має дотримуватись бухгалтер при розкритті інформації у звітності, щоб максимально задовольнити інформаційні потреби та запити користувачів звітності.

Вимоги до фінансової звітності та якісні характеристики інформації тісно пов'язані з користувачами інформації, оскільки, в першу чергу, забезпечують виконання саме їх потреб.

Світова глобалізація чинить постійний вплив на переорієнтацію структури груп користувачів та їх інформаційних потреб. Основне інформаційне наповнення фінансової звітності визначається задоволенням потреб реальних та потенційних інвесторів, а також кредиторів. Зокрема, Концептуальна основа МСФЗ, так само як і американські GAAP, кваліфікують акціонерів, інвесторів та кредиторів як ключових користувачів фінансової звітності. Натомість в Україні фінансова звітність, в першу чергу, орієнтована на державні органи статистики і в частині показників за розрахунками за податками і платежами – на контролюючі органи

---

<sup>343</sup> Шигун М. М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту / М. М. Шигун // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 199-203.

<sup>344</sup> Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.09 / Шигун Марія Михайлівна ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 36 с.

(відповідно до п.46.2 ст.46 Податкового кодексу України [345] платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність).

З огляду на історичні процеси і недостатній розвиток фінансових ринків у пострадянських країнах при підготовці фінансової звітності спостерігається орієнтованість якісних характеристик та вимог до фінансової звітності на потреби пріоритетних груп користувачів. В Україні фінансова звітність складається, перш за все, у відповідь на вимоги статистичних і контролюючих органів згідно законодавчо визначеного порядку. Світова практика свідчить про переважне оприлюднення фінансової звітності з метою підвищення рейтингу компаній на фондових ринках, збільшення вартості капіталу та залучення інвесторів й кредиторів.

Вимоги до фінансової звітності розкривають потреби користувачів щодо інформації, наведеної у фінансовій звітності. Насамперед, покликані задовольнити такі вимоги принципи бухгалтерського обліку, затверджені у р. III, п. 6 НП(с)БО 1 [346], проте виключно ними не слід обмежуватися. Принципи бухгалтерського обліку не можуть врахувати усіх вимог зовнішніх груп користувачів, які використовують звітну інформацію для прийняття економічних рішень. Натомість якісні характеристики фінансової звітності відображають відмінні властивості фінансової інформації з точки зору корисності для користувачів.

Дослідження принципів бухгалтерського обліку є одним з важливих напрямів наукового пошуку вітчизняних вчених. Разом з тим, авторами недостатньо уваги приділяється визначенню вимог і якісних характеристик фінансової інформації. Так, дослідники не дають власного бачення переліку та змісту вимог до фінансової звітності, ототожнюючи їх з принципами бухгалтерського обліку, а якісні характеристики не розширюють відповідно

---

<sup>345</sup> Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

<sup>346</sup> Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

до нових запитів та властивостей інформації, зупиняючись лише на тих, що затверджені законодавчо.

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності [347], якісні характеристики поділяються на дві групи: основоположні та посилювальні. При цьому конкретизація вимог до фінансової звітності не наводиться. Для того, щоб фінансова інформація була корисною, вона повинна мати такі основоположні якісні характеристики: доречність та суттєвість; правдиве подання (включає повний опис, нейтральність та безпомилковість).

Корисність фінансової інформації підвищується за рахунок посилювальних якісних характеристик, що визначені у Концептуальній основі фінансової звітності і включають: зіставність; можливість перевірки; вчасність; зрозумілість.

Проте ознайомлення зі змістом МСФЗ (IFRS/IAS) дає підстави зробити висновки щодо неузгодженості вимог та якісних характеристик фінансової звітності. Крім того, визначені у Концептуальній основі якісні характеристики фінансової звітності більшою мірою відображають саме вимоги користувачів до фінансової звітності, ніж властивості інформації.

У вітчизняній методології бухгалтерського обліку основним її інструментом є нормативні документи, в яких закріплюються базові вимоги щодо ведення обліку та складання звітності. Якісні характеристики фінансової звітності також закріплені у П(С)БО. Розробка Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку покликана забезпечити наближення вітчизняної облікової методології до міжнародних вимог, проте склад і зміст якісних характеристик фінансової звітності залишився незмінним із прийняттям НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Перелік якісних характеристик фінансової звітності визначався П(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [348, п.п. 14-17] (діяв у

---

<sup>347</sup> Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009).

<sup>348</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>.

період 1999-2013 рр.) і фактично без змін повторюється у НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [349, р. III, п. 1-5] (діє з 2013 р. і до тепер), включаючи наступні (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Якісні характеристики фінансової звітності відповідно до  
НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”

№ з/п	Якісна характеристика	Характеристика відповідно до НП(с)БО 1
1	Дохідливість і зрозумілість	Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації (р. III, п. 1)
2	Доречність	Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому (р. III, п. 2)
3	Достовірність	Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності (р. III, п. 3)
4	Порівнюваність	Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: – фінансові звіти підприємства за різні періоди; – фінансові звіти різних підприємств (р. III, п. 4). Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни (р. III, п. 5)

Наведений перелік якісних характеристик фінансової звітності є досить вузьким з точки зору відповідності вимогам користувачів до фінансової звітності і повинен бути розширений з урахуванням змін в методології бухгалтерського обліку та інформаційних потребах.

Вказані невідповідності між практикою розкриття інформації у фінансовій звітності вітчизняних підприємств, змінюваними вимогами економічного середовища та рівнем розвитку методології бухгалтерського обліку свідчать про необхідність перегляду складу і структури вимог до фінансової звітності та її якісних характеристик.

<sup>349</sup> Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

Первісним у визначенні вимог до розкриття інформації у фінансовій звітності є потреби користувачів, задоволення яких із застосуванням удосконаленої облікової методології при підготовці звітності забезпечує набуття фінансовою звітністю відповідних якісних характеристик (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Вимоги та якісні характеристики фінансової звітності

Проведений аналіз існуючих підходів до визначення вимог до фінансової звітності у наукових працях, порівняння їх складу і змісту з принципами бухгалтерського обліку та умовами щодо підготовки й розкриття фінансової інформації, дозволяє визначити такий їх перелік: достовірність, суттєвість, доречність, правдиве подання, зіставність, можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість і дохідливість. Сутність вказаних вимог до фінансової звітності доповнює визначені законодавчо принципи бухгалтерського обліку з точки зору порядку складання і подання фінансової звітності.

Достовірність є вимогою, що відображає потреби користувачів у правильному в усіх аспектах опису господарських операцій, процесів та їх результатів. Реалізація цієї вимоги уможливується завдяки принципам бухгалтерського обліку, особливо таких: обачність, автономність,

послідовність, нарахування й відповідність доходів і витрат, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник та превальювання сутності над формою.

Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання можуть вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності [350, розділ 3, ЯХ 11]. В економічній літературі суттєвість автори розглядають як принцип бухгалтерського обліку [351, с. 168-169], вимогу до фінансової звітності [352, с. 158-159], якісну характеристику фінансових звітів [353, с. 29-30]. Суттєвість відносимо до вимог фінансової звітності, оскільки кожен користувач інформації самостійно визначає її рівень залежно від рішень, які очікується приймати на основі таких даних.

Окремі науковці пояснюють суттєвість як відображення на рахунках тільки тих даних, що мають істотне значення для конкретного економічного суб'єкта [354, с. 43]. З такою думкою важко погодитись, оскільки рівень суттєвості для кожного суб'єкта господарювання є різним і визначається, виходячи з досвіду, економічних умов та характеру прийняття рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами.

Інформація є доречною, якщо вона здатна впливати на прийняття рішень користувачами при оцінці ними минулих, теперішніх та майбутніх подій, а також дає змогу підтвердити або спростувати попередні оцінки. Реалізацію вимоги доречності забезпечують такі принципи бухгалтерського обліку, як періодичність, повне висвітлення та імпаритет.

---

<sup>350</sup> Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009).

<sup>351</sup> Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит“] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.

<sup>352</sup> Волков Д. Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации / Д. Л. Волков. – СПб. : Издат. дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2006. – 640 с.

<sup>353</sup> Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова. – І частина. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.

<sup>354</sup> Рожнова О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности : [учебное пособие] / О. В. Рожнова – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : “Экзамен”, 2005. – 320 с.



Періодичність забезпечує швидкість обробки даних системою бухгалтерського обліку для формування та оприлюднення її кінцевого продукту – інформації, що надається у формах звітності.

Повне висвітлення як обліковий принцип у вітчизняній практиці здебільшого вимагає відображення у звітності інформації про фактичні результати діяльності, а потенційні наслідки – у якості доходів або витрат майбутніх періодів. Дотримання принципу імпаритету в бухгалтерському обліку сприяє реалізації вимоги доречності фінансової звітності в частині оцінки перспектив розвитку суб'єкта господарювання. При цьому реалізація принципу імпаритету пов'язана з необхідністю відображення у звітності впливу на неї ризикових операцій, а також зміни ринкової вартості підприємства. Зокрема, на наявності світових тенденцій у зростанні потреб основних користувачів фінансової звітності у нефінансовій інформації (в тому числі щодо системи ризиків), наголошують О.А. Кондрабаєва [355], Л.О. Чайковська [356] та інші науковці.

Доречність відповідно до НП(С)БО 1 є якісною характеристикою фінансової звітності, а не вимогою до звітності. Натомість суттєвість не виділяється в Україні ні як якісна характеристика фінансової звітності, ні як вимога до неї. Розглядаємо її як вимогу до фінансової звітності, оскільки безпосередньо користувач визначає наскільки доцільним є той чи інший вид інформації для прийняття конкретного рішення.

Правдиве подання у Концептуальній основі фінансової звітності визначається як якісна характеристика фінансової звітності, що поєднує три складові: повний опис, нейтральність та безпомилковість [357, розділ 3, ЯХ 12]. Проте правдиве подання є вимогою до фінансової звітності, оскільки відображає потребу користувачів у повній і достовірній інформації. Наведені

---

<sup>355</sup> Кондрабаєва Е. А. Концепция финансовой отчетности в условиях глобализации мировой экономики : автореферат диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук : 08.00.12 / Е. А. Кондрабаєва. – М., 2009. – 21 с.

<sup>356</sup> Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореферат дис. на соискание науч. степени докт. эконом. наук : 08.00.12 / Любовь Александровна Чайковская. – Москва, 2007. – 46 с.

<sup>357</sup> Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009).

складові (повний опис, нейтральність та безпомилковість) виступають якісними характеристиками фінансової звітності, оскільки відображають відмінні властивості інформації з точки зору корисності для користувача.

В англійській літературі правдиве подання переважно трактується як надійність інформації. Зокрема, Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван-Бреда під надійністю розуміють властивість інформації, що гарантує відсутність у ній суттєвих помилок, викривлень та упередженості, а також те, що вона точно відображає реальний стан діяльності господарюючого суб'єкта [<sup>358</sup>, с. 94], тобто всі три основні складові при цьому зберігаються (повний опис, нейтральність та безпомилковість).

В Україні аналогом правдивого подання виступає така якісна характеристика, як достовірність фінансової звітності, проте її тлумачення є досить вузьким у порівнянні з Концептуальною основою фінансової звітності, оскільки визначає в своєму складі лише два складові – безпомилковість та нейтральність звітності.

Правдиве подання в більшій мірі реалізують такі принципи бухгалтерського обліку, як повне висвітлення, імпаритет, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість.

Як правило, користувачам для прийняття ефективних рішень необхідна інформація, яка співставляється з аналогічними даними за інші періоди або з даними інших суб'єктів господарювання. Саме тому цінність фінансової інформації підвищується, якщо вона реалізує таку вимогу як зіставність. В Україні зіставність (порівнюваність) закріплена у складі якісних характеристик фінансової звітності. Найбільше впливають на зіставність показників звітності виконання таких принципів бухгалтерського обліку, як періодичність, єдиний грошовий вимірник та послідовність.

Періодичність дозволяє здійснювати зіставлення показників фінансової звітності у різні проміжки часу. Проте застосування суб'єктами

---

<sup>358</sup> Хендріксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендріксен, М. Ф. Ван-Бреда / пер. с англ. : [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

господарюванням варіативних підходів до оцінки, а також методів облікового відображення об'єктів значно зменшує можливість зіставності звітності та знижує рівень задоволення такої вимоги користувачів до фінансової звітності. Обов'язкове розкриття положень облікової політики у фінансовій звітності суб'єкта господарювання при її оприлюдненні дозволяє підвищити ступінь порівнянності такої інформації.

Відповідно до Концептуальної основи можливість перевірки означає, що різні поінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягнути консенсусу, хоча і необов'язково повної згоди, щодо того, що конкретний опис є правдивим поданням [359, розділ 3, ЯХ 26]. Тобто оцінка даних фінансової звітності, що проводиться різними експертами, повинна бути максимально наближеною та призводити до однакових результатів в усіх суттєвих аспектах. Можливість перевірки даних фінансової звітності забезпечується правильним застосуванням методології бухгалтерського обліку, що підкреслює вплив концептуальних змін на вимоги до інформації як основного продукту бухгалтерського обліку.

Своєчасність означає можливість для осіб, які приймають рішення, мати інформацію вчасно настільки, щоб ця інформація могла вплинути на їхні рішення [360, розділ 3, ЯХ 29]. Періодичне складання фінансової звітності забезпечує реалізацію такої вимоги лише частково, оскільки своєчасність є суб'єктивним вимірником з точки зору кожного окремого користувача. В Україні своєчасність не закріплена у складі вимог до фінансової звітності, проте вона відображає досить важливу вимогу користувачів до інформації.

Зрозумілість – це здатність інформації до групування, поділу та подання у ясній та стислій формі. В Україні зрозумілість визнається якісною характеристикою фінансової звітності у поєднанні з дохідливістю, що не відображає потреби користувачів. Саме тому зрозумілість до дохідливості необхідно визначати у складі вимог до фінансової звітності.

---

<sup>359</sup> Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009).

<sup>360</sup> Там само.

Дослідники Н.Г. Сафронова та А.В. Яцюк пропонують виділяти такі додаткові вимоги як ясність та інтерпретація [<sup>361</sup>, с. 26]. Ясність при цьому означає, що облікова інформація повинна бути простою і зрозумілою тим, хто її повинен використовувати, а інтерпретація дозволяє користувачам облікової інформації у співвідношенні з правилами бухгалтерського обліку аналізувати і тлумачити дані обліку відносно власних цілей і за своїми правилами. Оскільки зміст виділених авторами вимог суттєво не відрізняється від змісту зрозумілості та дохідливості, можна констатувати недоцільність виділення ясності та інтерпретації в окремі вимоги до фінансової звітності.

Таким чином, принципи бухгалтерського обліку забезпечують реалізацію вимог до фінансової звітності, проте не можна ототожнювати вимоги до фінансової звітності із принципами бухгалтерського обліку. Вимоги до фінансової звітності пов'язані з умовами формування та розкриття інформації у фінансовій звітності з метою максимального задоволення інформаційних потреб користувачів звітності, що проявляється в набутті інформацією відмінних властивостей з точки зору корисності для відповідних груп користувачів. Тому вимоги до фінансової звітності тісно пов'язані з якісними характеристиками фінансової звітності, оскільки прямо їх визначають.

Проаналізувавши різні підходи до визначення якісних характеристик найбільш обґрунтованим вважаємо таких їх перелік: точність, релевантність, повнота, нейтральність, надійність, обґрунтованість, взаємоузгодженість, відкритість, транспарентність.

Точність характеризує спосіб вимірювання явища і його представлення у кількісному вираженні [<sup>362</sup>, с. 51]. Ця якісна характеристика фінансової звітності тісно пов'язана з підходами до оцінки. Зацікавлені користувачі

---

<sup>361</sup> Сафронова Н. Г. Бухгалтерский финансовый учет : [учеб. пособие] / Н. Г. Сафронова, А. В. Яцюк. – М. : ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2003. – 527 с.

<sup>362</sup> Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення : [монографія] / [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін. ; за редакцією д.е.н., проф. С. С. Герасименка, д.е.н., проф. А. О. Єпіфанова]. – Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. – 162 с.

мають потребу в точній інформації, яка максимально відображає реальний стан суб'єкта господарювання. Таким чином, суб'єкт формування та розкриття інформації повинен сумлінно відображати фактичні операції, процеси та їх наслідки в оцінці, що відповідає ринковій і правильно визначена з кількісної точки зору.

При цьому релевантність, тобто адекватне застосування альтернативних принципів, методів, способів, які забезпечують отримання найбільш корисної для користувача інформації, необхідної при прийнятті рішень [363, с. 91], є важливим доповненням точності, оскільки в сукупності ці дві характеристики (точність та релевантність) визначають ступінь достовірності фінансової інформації.

Повнота означає, що користувач володіє повним описом явищ та процесів, оцінка яких необхідна для прийняття ним відповідних рішень. При цьому важливою є не тільки фінансова, але й нефінансова інформація (зокрема, інформація про ризики діяльності). Повнота як якісна характеристика фінансової звітності означає, що всі господарські операції та процеси, їх фактичні та потенційні наслідки, а також ризики мають бути відображені у звітності з дотриманням адекватності обсягу інформації розкритим процесам. Адекватність обсягу інформації є ключовою ознакою повноти, оскільки інформація, що наведена у фінансовій звітності, може бути розкрита з дотриманням вимог достовірності та суттєвості, проте в недостатньому для прийняття рішення користувачем обсязі. І навпаки, детальний опис явищ і процесів, які не цікавлять користувача інформації, перевантажує фінансову звітність, зменшуючи ступінь доречності, а отже й корисності для користувача.

Нейтральність означає, що фінансова звітність є неупередженою і суб'єкти її формування не маніпулюють інформацією з метою прийняття користувачами заздалегідь очікуваних рішень. Нейтральність як

---

<sup>363</sup> Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван-Бреда / пер. с англ. ; [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

характеристика фінансової звітності визначає, що звіти повинні бути об'єктивними і не відчувати впливу особистого підходу, саме тому існують законодавчі і професійні правила, яких слід дотримуватися і які забезпечують підготовку об'єктивних звітів [364, с. 45-46].

Такі якісні характеристики як повнота та нейтральність є результатом виконання вимоги правдивого подання.

Надійність є якісною характеристикою інформації, що гарантує відсутність у ній суттєвих помилок та упередженості, а також те, що вона точно представляє реальний стан діяльності суб'єкта господарювання [365, с. 94]. Надійність як якісна характеристика фінансової звітності пов'язана із вимогою суттєвості.

Обґрунтованість інформації, тобто підтвердження наведених у фінансовій звітності показників достовірними даними та можливість ідентифікувати джерело їх виникнення, тісно пов'язана із вимогою доречності.

Можливість перевірки та зіставності як вимог до фінансової звітності передбачають взаємоузгодженість показників звітності (наприклад, рівність активу та пасиву, зв'язок прибутку, відображеного за елементами формування, залишок грошових коштів за прямим та непрямим методами із грошовими коштами як складовими активу тощо), яку може перевірити обізнаний користувач звітності самостійно.

В Україні взаємоузгодженість як якісна характеристика фінансової звітності не закріплена. З одного боку, взаємоузгодженість не є визначальною ознакою саме фінансової звітності, це властивість всієї системи бухгалтерського обліку, що реалізується через внутрішній контроль із встановленням зворотніх зв'язків суб'єкта прийняття рішень з обліковою системою. Проте з іншого боку, взаємоузгодженість є також властивістю

---

<sup>364</sup> Рожнова О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности : [учебное пособие] / О. В. Рожнова. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : “Экзамен”, 2005. – 320 с.

<sup>365</sup> Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван-Бреда / пер. с англ. ; [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

фінансової звітності, без якої зменшується ступінь корисності інформації для зовнішніх користувачів. У зв'язку з цим обґрунтованим є включення взаємоузгодженості до складу якісних характеристик фінансової звітності, реалізацію якої забезпечуватиме виконання такої вимоги до фінансової звітності як можливість перевірки.

Відкритість є якісною характеристикою, що відображає наявність або відсутність потрібної інформації у звітності і характеризує можливість її надання різним групам користувачів. Без забезпечення відкритості інформації унеможливилося будь-який контроль з боку користувачів інформації. Відкритість є важливою якісною характеристикою фінансової звітності в сучасних економічних умовах, реалізацію якої забезпечує виконання вимоги своєчасності.

Питання підвищення якості та прозорості даних фінансової звітності суб'єктів господарювання являє собою актуальну науково-практичну проблему. У зв'язку з цим у наукових працях з'явився такий термін як “транспарентна фінансова звітність”, під якою розуміють звітність, в якій максимально повно та правдиво розкриті всі суттєві аспекти діяльності підприємства, необхідні користувачам для винесення обґрунтованого судження про її фінансовий стан і результати діяльності в цілях прийняття рішень про будь-які види взаємодії з ним [366, с. 8]. Окремі дослідники пропонують розглядати транспарентність фінансової звітності як складову гудвілу підприємства [367, с. 87].

Вимоги зрозумілості та дохідливості забезпечують реалізацію транспарентності як якісної характеристики фінансової звітності. В загальному, необхідність переходу до транспарентної фінансової звітності відповідно до концептуальних змін в методології бухгалтерського обліку

---

<sup>366</sup> Игумнов В. М. Методика формирования прозрачной финансовой отчетности организации : автореф. дис. на соиск. ученой степ. канд. экон. наук. : 08.00.12 / В. М. Игумнов. – М., 2013. – 23 с.

<sup>367</sup> Грицук И.Ю. Финансовая отчетность консолидированных групп как фактор прозрачности бизнеса / И.Ю. Грицук // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы : сборник трудов VII международной научно-практической конференции (г. Пинск, 18 октября 2013 г.). – Пинск: ПолесГУ, 2013. – С. 86-88.

обумовлюється підвищенням економічної обізнаності та якісно новими запитами суспільства щодо відкритості інформації, глобалізацією економіки, посиленням масштабів економічних криз, змінами в пріоритетах користувачів фінансової звітності.

Аналізуючи вимоги до фінансової звітності та її якісні характеристики очевидним є те, що процес формування звітності визначається не тільки загальною методологією обліку, але також залежить від впливу управлінського персоналу на такий процес. Від ступеня впливу вищого керівництва суб'єкта господарювання на процес складання і подання фінансової звітності залежить її достовірність та відповідність іншим якісним характеристикам.

Залежно від впливу управлінського персоналу якісні характеристики фінансової звітності можна умовно поділяти на дві групи:

1) якісні характеристики, на яких вплив управлінського персоналу мінімальний (обґрунтованість, надійність, релевантність, точність, взаємоузгодженість);

2) якісні характеристики, що суттєво залежать від впливу управлінського персоналу (відкритість, нейтральність, повнота, транспарентність).

Розуміння зовнішніми користувачами можливостей впливу управлінського персоналу на якісні характеристики фінансової звітності дозволить більш адекватно оцінювати її корисність для прийняття економічних рішень.

Врахування нових вимог до фінансової звітності в процесі її підготовки і подання та формування її якісних характеристик дозволять підвищити змістовне наповнення фінансової звітності та ступінь її корисності для користувачів, що, в свою чергу, забезпечить підвищення довіри держави і суспільства до економічних суб'єктів та їх діяльності, підвищить конкурентоспроможність підприємств, дозволить полегшити процес



залучення інвесторів та кредиторів, сприятиме виходу вітчизняних суб'єктів господарювання на міжнародні ринки капіталу.

Таким чином, концептуальні зміни в методології обліку, які відбуваються в сучасних економічних умовах ведення бізнесу, призводять до визначення ключовими групами користувачів та суб'єктів прийняття рішень нових вимог щодо фінансової звітності. Це, в свою чергу, змінює якісні характеристики фінансової звітності, яка поступово набуває ознак транспарентності.

Транспарентна фінансова звітність є головним інформаційним продуктом методологічно правильно побудованої системи бухгалтерського обліку і основою прийняття виважених економічних рішень. Така звітність відображає не тільки фактичні наслідки господарських процесів та операції, але й потенційні можливості та загрози в діяльності підприємства, що виникають під дією різних видів ризиків. Прозора, відкрита та однозначно розкрита фінансова інформація дозволяє інвесторам та кредиторам здійснювати адекватну оцінку фінансових ризиків, співставляти потенційну дохідність вкладень з очікуваними результатами діяльності, залучати інвестиції для розвитку вітчизняної економіки.

### ***3.3. Напрями зміни методології бухгалтерського обліку в умовах трансформації інформаційної системи управління***

Сучасні умови господарської діяльності, що формуються під впливом ризику, невизначеності кон'юнктури ринків капіталу, постійних змін законодавства, глобальних перетворень, які ускладнюють економічні відносини між суб'єктами, динамізму та багатоцільових рішень управлінського персоналу, постійного розвитку інформаційно-комунікаційних технологій призводять до збільшення кількості користувачів

бухгалтерської інформації, які, в свою чергу, підвищують рівень вимог до неї, а також потребують нового її формату.

Ускладнення економічної діяльності, розвиток організаційної структури суб'єктів господарювання, диверсифікація видів діяльності обумовлює значне розширення інформаційної системи, що застосовується в цілях управління підприємством. Бухгалтерський облік як основа цієї системи відчуває суттєві поштовхи до трансформації своєї структури, виходячи з нових вимог, що ставляться перед обліком системою управління та численними групами користувачів інформації.

В умовах ринкових відносин суттєво змінюється роль бухгалтера в управлінні господарською діяльністю. Багато років бухгалтера вважали рахівником, що виконує технічні дії з обліку фактів господарського життя. Проте час ставить нові вимоги, і для ефективного ведення діяльності кожен фахівець суб'єкта господарювання повинен аналізувати процеси і явища, виявляти резерви підвищення ефективності діяльності, напрями її розвитку і диверсифікації. Сучасний бухгалтер став активним учасником управлінських процесів, приймає участь в аналізі та обговоренні господарських ситуацій, пошуку альтернативних шляхів подолання та вирішення господарських проблем, виявлення можливостей урегулювання конфліктів в межах законодавчого поля.

Як зауважують Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл, сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків, але й здійснює широку діяльність, що включає планування і прийняття рішень, контроль і привернення уваги керівництва, оцінку, огляд діяльності та аудіювання [368, с. 12]. Сучасний бухгалтер повинен задовольняти потреби тих, хто використовує облікову інформацію, незалежно від того, є вони внутрішніми чи зовнішніми користувачами.

---

<sup>368</sup> Нідлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл / пер. с англ. ; [Под ред. Я. В. Соколова]. – [2-е изд., стереотип.]. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

Розглядаючи зміни у ролі та завданнях бухгалтерського обліку у ринкових умовах В. М. Шведська зауважує, що облік повинен вирішувати значно ширше коло завдань, зокрема [369, с. 7]:

1) формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий стан для внутрішніх користувачів бухгалтерської звітності (керівництва, засновників, учасників, власників майна) та зовнішніх (інвесторів, кредиторів тощо);

2) забезпечення інформацією зовнішніх та внутрішніх користувачів, необхідною для контролю за дотриманням законодавства, наявністю та рухом майна і зобов'язань, використанням матеріальних трудових і фінансових ресурсів у відповідності із затвердженими нормами, нормативами, кошторисами;

3) своєчасне попередження появи негативних явищ у фінансово-господарській діяльності підприємства, виявлення та мобілізація резервів, прогнозування результатів діяльності у поточному періоді і в перспективі.

Звертає увагу на зміну ролі бухгалтера в компаніях також С.Ф. Голов, який вказує, що, по-перше, бухгалтери з постачальників інформації для внутрішніх користувачів перетворились на бізнес-партнерів і рівноправних членів команди, що приймає рішення [370, с. 287]. По-друге, у великих компаніях поширюється практика наближення бухгалтера до зони прийняття рішень.

Визначення мети бухгалтерського обліку на наукових засадах почало здійснюватись з кінця 20-х і початку 30-х рр. У цей період змінилися користувачі та призначення бухгалтерської звітності. З ініціативи представників фінансового сектору і фондових бірж головними користувачами фінансової інформації стали вважатися не менеджери і кредитори, а інвестори та акціонери (середнє число акцій, зареєстрованих на

---

<sup>369</sup> Швецакая В. М. Бухгалтерское дело / В. М.Швецкая, Н. А. Голово. – М. : Издательско-торговая корпорация "Дашко! И К\*", 2010. – 304 с.

<sup>370</sup> Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

Нью-Йоркській фондовій біржі, в 1900 р. становило близько 60 млн., у 1917 р. їх число досягло 180 млн., а в 1930 р. їх налічувалося 1212 млн.) [<sup>371</sup>, с. 66]. Поширення корпоративної власності зумовило постановку нових вимог до облікової інформації.

Зміна мети бухгалтерського обліку призвела до того, що: 1) знизилася роль балансу як звіту про цінності (вартості); 2) зросла роль звіту про прибутки і збитки та значення поняття прибутку; 3) з'явилася необхідність більш повного опису релевантної фінансової інформації, розширення фінансової звітності та введення приміток і доповнень до неї; 4) підвищилася увага до змістовності і послідовності звітних даних, особливо даних про прибуток.

Поширена в той час практика переносу доходів і витрат на рахунки майбутніх періодів з метою вирівнювання фінансових результатів в часі зумовила необхідність зробити спроби вдосконалення стандартів щодо звіту про прибутки та збитки. Як зауважують Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда, Ці зміни в бухгалтерській теорії стали наслідком організаційних змін, що почалися набагато раніше і до яких бухгалтери ще пристосувалися, але були значно посилені глобальними економічними подіями цього періоду [<sup>372</sup>, с. 67].

Досить тривалий період автори не приділяли належної уваги залежності завдань бухгалтерського обліку від тих цілей, що ставлять перед собою різні користувачі бухгалтерської інформації при прийнятті економічних рішень. Крім цього в залежності від цілей користувачами встановлюються вимоги до бухгалтерської звітності.

Внаслідок відсутності зв'язку між цілями осіб, що приймають рішення, та постановкою бухгалтерських завдань, відбувається недосконале формування системи облікових об'єктів, неналежним чином утворюється облікова аналітика, неадекватною опиняється система бухгалтерської звітності. Ще одним результатом вказаної невідповідності стає повна

---

<sup>371</sup> Хендріксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендріксен, М. Ф. Ван-Бреда / пер. с англ. ; [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

<sup>372</sup> Там само.

відірваність між системою управління та підсистемою бухгалтерського обліку, яка стає нездатною задовольнити складні та суперечливі інформаційні потреби осіб, що приймають рішення.

На необхідності трансформації облікових завдань зауважує Я. В. Соколов, який виділяє історично сформовані типи таких завдань [<sup>373</sup>, с. 18-20]:

1. Забезпечення збереження майна власників – завдання обумовлюється віддаленістю власників від майна суб'єкта господарювання та неможливістю їх особистого контролю за ним. Постановка цього завдання виникає внаслідок психологічних характеристик керівництва та працівників підприємства, що можуть свідчити про неспівпадіння інтересів останніх з інтересами власників щодо збереження та примноження майна (випуск та продаж неоприбуткованої продукції, пряме привласнення активів, використання активів у власних цілях тощо). У виконанні цього завдання зацікавлені не тільки власники, але й податкові органи, кредитори.

Вказане завдання виконується завдяки створенню системи бухгалтерського контролю, що реалізується завдяки подвійному запису фактів господарського життя, взаємному контролю пов'язаних операцій, інвентаризації, звітуванню матеріально-відповідальних осіб тощо. Із цього завдання випливає друге.

2. Бухгалтерський контроль та облік прав і відповідальності виконавців – для встановлення відповідності реального стану майна пов'язаним з ним юридичним відносинам. Бухгалтерський контроль в цьому випадку забезпечує ефективне управління суб'єктом господарювання, об'єднуючи інтереси власників та керівництва.

Це завдання обліку було сформульоване Фабіо Беста (1845-1925 рр.) та Л. І. Гомбергом (1866-1935 рр.). Інформація бухгалтерського обліку в цьому випадку стає потрібною для прийняття дієвих управлінських рішень. Їх

---

<sup>373</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

ефективність визначається досконалістю системи бухгалтерського обліку, розвиненістю аналітики, розгалуженою структурою звітів.

3. Визначення фінансових результатів – які відображають економічні та юридичні наслідки господарських операцій, причому економічний зміст фінансового результату не завжди повинен співпадати з його юридичним змістом.

Наведене завдання окремо виділялося таким вченими, як Ф. Боналумі (1891р.), Е. Леоте (1845-1908 рр.), А. Гільбо (1819-1895 рр.), А. П. Рудановским. В отриманні високих фінансових результатів зацікавлена більшість учасників економічних процесів – власники, керівництво, кредитори, держава, працівники, оскільки це показники високої ефективності ведення господарської діяльності та гарантія підтримання її у майбутньому.

Враховуючи різні цілі кожної з груп користувачів, постановка чітких завдань в бухгалтерському обліку дозволяє перебудувати, трансформувати систему аналітики і систему звітів, які забезпечують широке коло інформаційних потреб користувачів та сприяють прийняттю ефективних рішень.

Як зауважують Хендриксен Е. С. та М. Ф. Ван Бреда, посилення уваги зовнішніх користувачів до фінансової інформації суб'єктів господарювання обумовлено дією багатьох чинників у складному економічному середовищі [374, с. 109]:

1) власність пенсійних фондів та інших великих фінансових посередників у вигляді акцій компаній відкритого типу значно перевищує обсяги приватної власності;

2) високий ступінь позикового фінансування, що збільшує в балансі кредиторську заборгованість, свідчить про те, що кредитори зацікавлені у контролі більшою мірою, ніж акціонери;

3) державний контроль багатьох секторів економіки має місце в більшості країн.

---

<sup>374</sup> Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван-Бреда / пер. с англ. : [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

Науковці, що підтримують більш широкі погляди щодо зовнішнього інформування стверджують, що всі організації та підприємства зобов'язані звітуватися не тільки акціонерам, але будь-якій зацікавленій особі, яка вносить у підприємство певний внесок. Університети, благодійні організації, духовні організації, міста, приватні компанії та акціонерні товариства повинні подавати звіти кожному, хто в них зацікавлений.

Громадськість передусім цікавить інформація про соціальні заходи, що здійснюються громадськими та комерційними організаціями. Фінансові звіти при цьому повинні включати не тільки традиційні показники, але також детальні відомості про використання трудових ресурсів, участь в політичних заходах, відносини суб'єкта господарювання з державними органами, кредитними установами, щоб громадськість могла оцінити її роль в економіці та економічному розвитку. Такі погляди ставлять питання про структуру фінансової звітності, висувають необхідність її перегляду, створення системи додаткових звітів для спеціальних потреб.

З розвитком економічних відносин та поглибленням світогосподарських зв'язків розширюється коло користувачів інформації з системи бухгалтерського обліку та спостерігається трансформація їх інформаційних потреб (табл. 3.2). Розгляд еволюції інформаційних потреб та виокремлення нових користувачів звітності розглядаємо з XV століття, оскільки саме цей період визнано формуванням бухгалтерського обліку в окрему науку.

Таблиця 3.2

Зміна пріоритетних інформаційних потреб користувачів бухгалтерської інформації в часі

<i>№ з/п</i>	<i>Користувачі звітності</i>	<i>Часовий період</i>	<i>Пріоритет інформаційних потреб</i>
I	Власники, акціонери	XV ст.	Розмір капіталу, активів та зобов'язань
		XIX-XX ст.	Рівень дивідендів
		XX-XXI ст.	Вартість бізнесу, рівень ризику

1	2	3	4
2	Інвестори	XVII ст.	Рівень ризику вкладень, доходність інвестицій
		XX-XXI ст.	Очікувана вартість бізнесу, майбутня доходність інвестицій, потенційний рівень ризику (в теперішньому та майбутньому часі)
3	Вище керівництво, менеджери	XX ст.	Рівень виручки, собівартість продукції, витрати (в тому числі альтернативні), залишки продукції, сировини, матеріалів, вартість та розмір залучених ресурсів, залишкова вартість необоротних активів, накопичена сума зносу, залишок грошових коштів та інша інформація, необхідна для розрахунків техніко-економічних та фінансових показників
		XXI ст.	Ринкова вартість активів, ринкова вартість підприємства, ризику діяльності, економічна безпека діяльності
4	Держава, податкові органи	XV ст.	Повнота стягнення податків і зборів
		XIX-XX ст.	Нараховані та сплачені податкові зобов'язання, величина об'єкту оподаткування
		XX-XXI ст.	Нараховані та сплачені податкові зобов'язання, величина об'єкту оподаткування, податкові різниці, майнове оподаткування
5	Банки та інші кредитори (в т.ч. постачальники)	XV ст.	Обсяг боргів, своєчасність погашення заборгованості та відсотків
		XIX-XX ст.	Рівень кредитного ризику
		XX-XXI ст.	Ринкова вартість активів, вартість бізнесу
6	Працівники	XIX ст.	Рівень заробітної плати в доданій вартості
		XX ст.	Витрати на соціальний захист, в тому числі на соціальне забезпечення і соціальне страхування (державне та недержавне)
		XX-XXI ст.	Частка інтелектуального капіталу в оцінці вартості компанії
7	Аналітики фінансових ринків	XX-XXI ст.	Майбутні економічні вигоди, ринкові ризику
8	Споживачі продукції	XXI ст.	Дотримання екологічних норм виробництва, витрати на сертифікацію продукції, лабораторні дослідження, якість продукції, склад сировини та матеріалів
9	Громадськість	XXI ст.	Витрати на благодійність, дотримання екологічних норм виробництва, застосування енергозберігаючих технологій, вкладення у відтворення природних ресурсів та захист оточуючого середовища



Коло користувачів бухгалтерської інформації є досить широким і представлено різними групами з різними інтересами. Основними користувачами бухгалтерських даних вважаються акціонери (можуть приймати рішення щодо найму, звільнення, оплати праці керівництва підприємства, схвалення важливих змін в політиці діяльності), інвестори (приймають рішення щодо купівлі-продажу цінних паперів), кредитори (здійснюють кредитування діяльності).

Іншими користувачами (або вторинними користувачами) бухгалтерської інформації вважають працівників, клієнтів, державу та державні органи, суспільство в цілому. Якщо рішення, що приймають основні користувачі, є відносно очевидними, то характер рішень вторинних користувачів є недостатньо вивченим з причини браку інформації.

**Власники та акціонери** історично були першими користувачами бухгалтерської інформації про підприємство і потребували даних щодо стану майна, зміни структури капіталу, структури зобов'язань, фінансових результатів діяльності. Окрема потреба акціонерів – це результат функціонування підприємства, отриманий прибуток та нараховані дивіденди. У тривалому часовому горизонті власники та акціонери потребують даних щодо вартості бізнесу та впливу ризиків на цю вартість і стан діяльності.

Для власника акцій інвестований у фірму капітал, що становить чисту вартість активів, не може представляти оцінку бізнесу в цілому, проте бухгалтерські звіти надають інформацію щодо прав і ризиків власників та акціонерів. Права власників підприємства численні та різноманітні, проте з точки зору бухгалтерського обліку найбільший інтерес становлять ті, що мають відношення до розподілу активів у випадку ліквідації, а також права власності на діюче підприємство, тобто права продажу чи передачі частки у капіталі. У загальній структурі капіталу наводяться різні класи власників акцій, чиї права можуть змінюватися при проведенні операцій з капіталом (наприклад, при конвертації облігацій в акції, при переході в інший клас, при виконанні варантів тощо).

Одним з найбільш складних питань є оцінка важливості інформації для конкретних користувачів, оскільки її корисність є суб'єктивною. Особливо гостро ця проблема постає при прийнятті **інвестиційних рішень**, кожне з яких має індивідуальний набір критеріїв їх оцінки та вибору. Складність такої оцінки обумовлюється тим, що практично неможливо підтвердити реальну ефективність результату від використання конкретної інформації.

Інвестиційні процеси є одним з найбільш вагомих чинників, що впливають на видозміну облікових завдань. Реакція ринку капіталу на облікову інформацію служить засобом підтвердження або спростування облікових концепцій та виступає поштовхом для їх трансформації.

Видозміна облікових завдань, що відбувається під потужним впливом ринку капіталу, має як макроекономічне, так й мікроекономічне значення. Зокрема, бухгалтерський облік для інвесторів вирішує два важливі завдання:

1) надання інформації, яка б надавала можливість для оптимального розподілу ресурсів між виробниками. Такий розподіл досягається, якщо виробники отримують необхідний обсяг капіталу, достатнього для виробництва максимального значення валового національного продукту при заданому обсязі ресурсів. Відповідно, інформація, яка надходить на ринок капіталу, непрямым чином сприяє розподілу ресурсів;

2) забезпечення інформацією інвесторів, що приймають рішення щодо формування портфелів цінних паперів, в яких при заданій структурі курсу урівноважується рівень ризику і дохідності цінних паперів. Відповідно, інформація, що надається інвесторам, дозволяє визначити такий курс цінних паперів, який відображає оптимальне співвідношення ризику і дохідності і дозволяє досягнути максимальної норми рентабельності при заданому ступені ризику.

**Вище керівництво та менеджери** є користувачами основного масиву бухгалтерських даних. Постійний процес прийняття рішень вимагає наявності поточної інформації про стан діяльності, результативних даних щодо фінансових показників, прогнозних оцінок для вибору альтернативних

варіантів вирішення господарських ситуацій. Характер і напрями прийняття рішень вищим керівництвом суб'єктів господарювання можуть значно залежати від цілей власників, якщо вони наближені до системи управління.

З позиції керівництва підприємства система бухгалтерського обліку повинна забезпечувати інформацією усі процеси прийняття рішень. При цьому управлінці усіх рівнів повинні враховувати також потреби і цілі інвесторів та кредиторів, які переважно зацікавлені в прогнозах майбутньої діяльності підприємства, що визначається прийнятими керівництвом рішеннями. Відповідно, керівництво буде використовувати альтернативні дані щодо очікуваних доходів від використання активів та їх ліквідаційної вартості, щодо ймовірних, граничних або диференційованих витрат, поточної оцінки очікуваних грошових потоків тощо.

Динаміка інформаційних пріоритетів свідчить про поступове зміщення інтересів керівництва від конкретних показників діяльності (рівня виручки, собівартості продукції, обсягів витрат, залишків продукції, сировини, матеріалів, вартості та обсягів залучених ресурсів, залишкової вартості необоротних активів, накопиченої суми зносу, залишку грошових коштів та іншої інформації, необхідної для розрахунку техніко-економічних та фінансових показників) до фактичних і прогнозних даних щодо ринкової вартості активів, ринкової вартості підприємства, ризиків діяльності, економічної безпеки діяльності тощо.

**Держава** як користувач бухгалтерської інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання в усі часи мала основну мету – здійснювати контроль за повнотою і своєчасністю стягнення податків та зборів.

Незважаючи на те, що прототип першої централізованої податкової системи був створений ще за часів Римської імперії, остаточно її становлення в Європі відбулося у часи зрілого феодалізму (XIV-XVI століття). Як зазначають Б. Д. Лановик, З. М. Матисякевич, Р. М. Матейко, спільною ознакою для всіх європейських країн у цей період було зростання державно-

централізованих форм експлуатації селян, загальнодержавних і місцевих податків, втручання держави у селянсько-сеньйоральні відносини [375, с. 62]. Проте остаточно наукова теорія оподаткування сформувалась у XVIII ст. із публікацією Адамом Смітом праці “Дослідження про природу і причину багатства народів”, в якій було сформульовано перші принципи оподаткування, актуальні й до сьогодні. Однак враховуючи процес формування бухгалтерського обліку в окрему науку саме XV століття виділяємо як період виокремлення держави в користувача інформації з системи бухгалтерського обліку.

Сьогодні основним представником у відносинах держави з підприємницькими структурами є податкові органи, а пріоритетні напрями інформації, що надається системою бухгалтерського обліку розширилися і включають окрім повноти нарахування та сплати податкових зобов'язань, даних щодо величини об'єктів оподаткування, величини податкових різниць, об'єктів майнового оподаткування.

Динаміка інформаційних потреб різних типів **кредиторів** свідчить про поступове зміщення їх інтересів від отримання даних щодо обсягів боргів, своєчасності погашення заборгованості та відсотків до оцінки рівня кредитного ризику, визначення ринкової вартості активів, вартість бізнесу в цілому. Сучасна економіка дозволяє суб'єктам через операції з кредитними ресурсами ставати повноцінними учасниками економічних відносин та здійснювати широкий набір побічних фінансових операцій.

При підготовці бухгалтерської інформації для кредиторів окрема увага повинна звертатися на фіксацію їх пріоритетних прав. Такими правами може бути право на майно під забезпечення позик, надані гарантії, покладені обмеження на здійснення попередніх платежів по неосновній діяльності та отримання нових позик до погашення вже наявних. Вказані умови можуть бути суттєвими для інших кредиторів з точки зору прийняття рішень зі

---

<sup>375</sup> Лановик Б. Д. Економічна історія України і світу : [підручник] / Б. Д. Лановик, З. М. Матисякевич, Р. М. Матейко ; за ред. Б.Д. Лановика. – [8-ме вид., переорб. і доп.]. – К. : Вікар, 2006. – 495 с.

співпраці з підприємством з огляду на ступінь ризиків кредитування, обмеження дій керівництва.

Також важливою для кредиторів буде інформація щодо впливу на прибуток чи збиток знецінення статей активів чи кредиторської заборгованості. Обов'язково повинна розкриватися інформація щодо судових спорів з підприємством, зокрема, в частині порушення умов погашення кредиторської заборгованості, для того, щоб можна було оцінити імовірні наслідки таких подій.

Контрагенти підприємства займаються певними видами господарської діяльності, вони придбають права на товари та послуги, виробляють і продають інші товари і послуги, що дозволяє отримувати дохід, який в кінцевому рахунку розподіляється у формі процентів та дивідендів між довгостроковими інвесторами. Для того, щоб бути упевненими у надійності своїх джерел отримання доходу, контрагенти потребують достовірної бухгалтерської інформації щодо стану діяльності покупців своєї продукції.

**Працівників** відносять до вторинних користувачів бухгалтерської інформації, інформаційні потреби яких залишаються недостатньо вивченими. Динаміка пріоритетних напрямів бухгалтерських даних, що потребують працівники, свідчить про підвищення зацікавленості працівників у розумінні стану діяльності підприємств та напрямів їх розвитку. Якщо базова інформація для працівників охоплює рівень заробітної плати в доданій вартості, то з соціальної точки зору їх також цікавить рівень витрат на соціальний захист, в тому числі на соціальне забезпечення і соціальне страхування (державне та недержавне), що здійснюють підприємства. Останні роки свідчать про підвищення компетентності працівників в таких питаннях як інтелектуальний капітал підприємства та його частка у вартості компанії.

У розвинутих країнах протягом останнього десятиліття ведуть дискусії щодо необхідності розширення звітності фірм для працівників та розкриття інформації про людські ресурси. Основним аргументом на користь розкриття

такої інформації є здійснення витрат крупними компаніями на навчання та підвищення кваліфікації персоналу, що дозволяє збільшити майбутні прибутки. Фахівці зауважують, що витрати на підготовку кадрів повинні капіталізуватися, а не списуватися у поточному періоді.

Детальне розкриття інформації щодо понесених витрат на людські ресурси дозволяє користувачам оцінювати, як підприємство формує та розпоряджається такими ресурсами. Відповідно, окремі корпорації США вже сьогодні складають фінансові звіти спеціально для своїх працівників.

**Аналітики фінансових ринків** одержують, як правило, загальнодоступну інформацію про діяльність суб'єктів господарювання, що підлягає оприлюдненню. Основна потреба в бухгалтерській інформації охоплює дані щодо видів діяльності, стану активів та зобов'язань, фінансових результатів діяльності, ризиків діяльності тощо. Така інформація носить галузевий або регіональний характер і її основне призначення полягає у визначенні базових тенденцій економічного розвитку в країні.

**Споживачі продукції** потребують переважно даних щодо продукції, яку вони споживають, зокрема, дотримання екологічних норм виробництва, витрат на сертифікацію продукції, лабораторні дослідження, даних щодо якості продукції, складу сировини та матеріалів тощо. Не слід забувати, що сучасний споживач також цікавиться загальним рівнем стабільності діяльності товаровиробників, оцінюючи їх надійність.

**Громадськість** в цілому цікавлять дані щодо витрат на благодійність, дотримання екологічних норм виробництва, застосування енергозберігаючих технологій, вкладення у відтворення природних ресурсів та захист оточуючого середовища.

Дослідження груп користувачів бухгалтерської інформації свідчить про розширення їх структури, підвищення рівня кваліфікованості, зростання кола інтересів та збільшення потреби у спеціальних даних. Керівництво суб'єктів господарювання враховує такі зміни і ставить перед системою

бухгалтерського обліку нові вимоги щодо розвитку аналітичних показників і розширення звітної інформації.

Як наслідок, сучасна система бухгалтерського обліку дозволяє складати фінансову звітність з деталізованими примітками і розшифровками, а також доповнювати її показниками або окремими звітами щодо людського, соціального, екологічного та інших видів капіталу, що формуються та розвиваються підприємствами.

Нові запити користувачів та їх очікування щодо стабільності та конкурентоздатності діяльності вимагають постійного ускладнення системи управління підприємством, яка потребує нового формату інформації. Наслідком таких процесів стає постановка якісно нових завдань перед системою бухгалтерського обліку розвиток її структури з формуванням нових облікових підсистем.

Зростання вимог до бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та постіндустріального суспільства потребує перегляду його теоретичних та методологічних основ [376, с. 162]. Як зауважує М.С. Кузьміна, якість та ефективність функціонування облікової системи підприємства можна оцінити лише крізь призму задоволення інформаційних потреб осіб, що потребують для цілей прийняття рішень, інформацію про активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати суб'єкта господарювання [377, с. 13]. Проведений у п. 3.2 аналіз вимог та якісних характеристик звітності як методологічних складових бухгалтерського обліку дозволив дійти висновку, що найголовнішою ціллю надання інформації для будь-яких користувачів є забезпечення корисності. Саме корисність для користувача дозволяє прийняти виважені та обгрунтовані рішення, а тому звітна інформація, яка відповідає вимогам та відображає відмінні властивості такої інформації (якісні характеристики) є ключовим ресурсом у глобальній ризиковій

---

<sup>376</sup> Приходько П. І. Теоретичні основи глобальної системи бухгалтерського обліку / П. Приходько // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2013. – № 2 (71). – С. 162-165.

<sup>377</sup> Кузьміна М. С. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений пользователями отчетности (теория, методология, практика) / автореферат на соискание ученой степени доктора экономических наук : 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / М. С. Кузьмина. – М., 2009. – 50 с

економіці, що приймає активну участь у економічних відносинах суб'єктів господарювання.

Проте діюча методологія бухгалтерського обліку, яка є статичною та не враховує трансформаційні процеси, які відбуваються в суспільстві, не здатна в повному обсязі задовольнити динамічні вимоги користувачів інформації. Так, за результатами проведеного дослідження діяльності вітчизняних компаній, М.А. Проданчук з'ясовано, що під час розв'язання управлінських завдань відчувається нестача даних бухгалтерського обліку, які відображають достовірні фінансові й виробничо-економічні процеси при ухваленні рішень на різних рівнях управління [378, с. 63]. Це свідчить про невідповідність діючої методології обліку сучасним умовам здійснення господарської діяльності.

Як стверджує М. С. Кузьміна, для виконання вимог діючого в нашій країні законодавства підприємства вимушені витратити значні засоби на ведення таких паралельних систем обліку як фінансовий, управлінський та податковий [379, с. 3]. Таким чином, збільшуються витрати суб'єктів господарювання на створення та забезпечення функціонування різних облікових систем, а отже, й на інформаційну підтримку користувачів звітності. Крім того, впровадження у вітчизняну практику норм МСФЗ вимагає створення додаткової підсистеми – консолідованого обліку для груп компаній.

Намагання керівництва суб'єктів господарювання забезпечити власні інформаційні потреби, а також потреби зовнішніх груп користувачів, викликає появу нових підсистем обліку, зокрема, управлінського, стратегічного, системи бюджетування тощо). Невідповідність діючої методології обліку та створення нових підсистем обліку підвищує ресурсне

---

<sup>378</sup> Проданчук М. А. Види облікових підсистем в інформаційному забезпеченні управління підприємств / М. А. Проданчук // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 63-70.

<sup>379</sup> Кузьміна М. С. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений пользователями отчетности (теория, методология, практика) / автореферат на соискание ученой степени доктора экономических наук : 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / М.С. Кузьмина. – М., 2009. – 50 с.



навантаження та витрати на суб'єктів господарювання на створення таких інформаційних забезпечень.

Поява таких систем носить історичний характер та обґрунтовувалася в працях відомих вчених. Зокрема Я. В. Соколов засвідчив формування під впливом різних цілей користувачів бухгалтерської інформації різних систем рахівництва та мікрорівні [<sup>380</sup>, с. 21-24]. За словами автора, на мікрорівні розрізняють дві системи рахівництва – патримоніальну та камеральну. В патримоніальній основне завдання полягає в обліку стану й руху цінностей (доходи та витрати є наслідком цього руху), в камеральній – облік доходів і витрат, а стан і рух майна розглядається як наслідок виконання бюджету (кошторису).

Патримоніальний облік розвивався у двох варіантах – уніграфічний і диграфічний, авторами таких підсистем стали Е. Леоте і А. Гільбо. Уніграфічний облік заснований на необхідності інформаційного відтворення господарських процесів на засадах облікового натуралізму, забезпечуючи їх розуміння користувачами інформації. В цій обліковій підсистемі вимірювання фактів господарського життя відбувається в тих одиницях виміру, в яких вони існують в реальному житті. Абстрактні показники, включаючи фінансові результати діяльності, в системі поточного обліку не фіксуються, а обчислюються шляхом інвентаризації.

Диграфічний облік заснований на інформаційному відтворенні господарських процесів на основі облікового реалізму. На відміну від облікового натуралізму, реалізм не вимагає повної адекватності між реальними та інформаційними фактами господарського життя. При відображенні в обліку за принципом подвійності реальні факти втрачають частину свого змісту, перетворюючись на символи і знаки.

В підсистемі диграфічного обліку утворюється цілісна система символічних записів, стабільність якої забезпечується використанням єдиного

---

<sup>380</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

грошового вимірника, який замінює натуральні, трудові та інші види вимірників. Це дозволяє розраховувати такі абстрактні величини, як фінансовий результат, здійснювати переоцінки активів та зобов'язань, перераховувати курсові різниці тощо.

Основним недоліком патримоніальної системи обліку є неможливість обліку та контролю очікуваних запланованих фактів господарського життя. Відповідно, звітні дані відображають тільки стан майна, зобов'язань та фінансові результати діяльності. Така звітність є недостатньою для прийняття виважених управлінських рішень в умовах дії ризиків та загроз діяльності.

Камеральний облік існував і продовжує існувати паралельно з патримоніальним. Його принципи базуються на системі доходів та витрат, що формують відповідний бюджет. Особливістю системи облікових об'єктів є те, що до неї не включається майно суб'єкта господарювання, а будь-які активи розглядаються з точки зору понесених на їх формування витрат. Основним об'єктом обліку виступає рух грошових коштів внаслідок здійснення касових та розрахункових операцій, або як наслідок фінансування. В системі камерального обліку одночасно відображається запланований рух коштів і фактичний, тому можна говорити про відображення в обліку сьогодні майбутніх показників та операцій.

Автором камерального обліку став М. Пуехберг (1762 р.), який описав цю систему через використання кошторису (бюджету) та обліку його виконання [381, с. 23]. Вчений показав, що кожен вид доходів і витрат повинен бути представлений суворо визначеною статтею, на яку відкривається окремий рахунок, який виступає умовним екраном для контролю дотримання бюджетних показників.

В основі його побудови й обліку виконання бюджету лежать чотири принципи:

---

<sup>381</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

- аналітичність – передбачає реєстрацію встановлених договорами прав і зобов'язань;

- спеціалізація – окреме планування та облік кожного виду доходів і витрат;

- повнота – потребує відображення як в бюджеті, так й в обліку доходів і витрат в повних сумах, не допускаючи їх взаємного сальдування;

- єдність – передбачає необхідність визначення усіх доходів і витрат кожного розпорядника ресурсів в єдиному бюджеті (кошторисі).

Основним недоліком камеральної системи обліку є її замикання тільки на грошових потоках, при цьому майновий комплекс та стан зобов'язань суб'єкта господарювання випадають з сукупності облікових об'єктів.

Значні переваги патримоніальної та камеральної систем обліку давали авторам підстави їх синтезувати, про що неодноразово зазначалось в наукових працях. Зокрема, Ф. Гюглі та О. П. Рудановський вели самостійні дослідження у цьому напрямі, проте їм не вдалося досягнути позитивних результатів. Принципову несумісність вказаних двох систем обґрунтували М. Ріва та П. Гарньє, вказуючи про доцільність їх паралельного використання, проте неможливість поєднання [382, с. 28].

Утворення нових підсистем на базі системи бухгалтерського обліку мало історичні передумови, які визначалися поступовим формуванням нових груп користувачів інформації, постановкою різних цілей таких користувачів, встановленням нових вимог до облікової системи та видозміною завдань обліку.

Здатність кожної з підсистем вирішувати якісно різні облікові завдання дозволяє їх використовувати в різних організаціях для вирішення різних управлінських завдань. Наприклад, камеральна система обліку виправдана в некомерційних неприбуткових організаціях, дотаційних структурах, також можливе її застосування на малих підприємствах з точки зору простоти використання.

---

<sup>382</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

Диграфічна система обліку як найбільш розвинута для потреб управління складними багаторівневими структурами є більш поширеною як в теорії, і в практиці обліку.

У 50-х роках ХХ століття у західних країнах диграфічний і камеральний облік трансформувалися у сучасні облікові підсистеми, зокрема, фінансовий та управлінський облік (поєднав облік витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг), які авторами розглядаються як самостійні види обліку (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Сучасна трансформація історично сформованих облікових підсистем

<i>Історичні підходи до облікових систем</i>	<i>Варіанти побудови</i>	<i>Сучасна трансформація</i>	<i>Призначення</i>
Патримоніальний облік	уніграфічний облік	проста реєстрація, інвентаризація	для цілей внутрішнього контролю
	диграфічний облік	фінансовий облік	для потреб управління складними багаторівневими структурами
Камеральний облік		управлінський облік	облік витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг

В окремих джерелах знаходимо посилання на існування самостійних видів обліку в країнах світу. Зокрема, в Німеччині застосовуються окремі плани рахунків для фінансового та управлінського обліку, у США управлінський облік становить окремий блок в рамках фінансового обліку, у Франції застосовуються два плани рахунків для фінансового та управлінського обліку, взаємодія між якими відбувається через спеціальні рахунки-екрани [383, с. 31].

Серед науковців пострадянських країн з таким поділом погоджуються не всі, зокрема, Я. В. Соколов зауважує, що назви фінансового та управлінського обліку є двозначними, в практиці кінця ХІХ в. існував по суті

<sup>383</sup> Швецькая В. М. Бухгалтерское дело / В. М.Швецькая, Н. А. Головки. – М. : Издательско-торговая корпорация “Дашко! И К\*”, 2010. – 304 с.

тільки управлінський облік, який пізніше трансформувався у фінансовий [384, с. 28-29]. Також не підтримують поділ бухгалтерського обліку на види Б. І. Валуєв [385, с. 3-10], О. С. Бородкін [386, с. 45-53], Ф. Ф. Бутинєць [387, с. 20-29]. Вчені вважають бухгалтерський облік єдиною системою, яка не повинна поділятися на підсистеми, а управлінський облік міститься в бухгалтерському в частині обліку витрат і калькулювання продукції.

Значні перспективи у поділі бухгалтерського обліку на види і, зокрема, виділенні у самостійну підсистему управлінського обліку, бачать С. Ф. Голов [388, с. 277-381], В. Б. Івашкевич [389, с. 99-102], В. Ф. Палій, В. В. Палій [390, с. 58-62], М. Г. Чумаченко [391, с. 2-6] та ін.

Науковці, що підтримують поділ обліку на види, орієнтуються на необхідність різних даних для забезпечення інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів, підготовка яких повинна здійснюватися з використанням різної методології. Вказані групи користувачів містять неоднорідні підгрупи, включаючи осіб, що мають прямі і непрямі фінансові інтереси в діяльності суб'єкта господарювання, і тих, що не мають фінансових інтересів. Звичайно для кожної підгрупи користувачів не повинна створюватися самостійна система обліку та окремий вид звітності.

При цьому вчені відзначають відмінність методології управлінського обліку від бухгалтерського (фінансового). Так, В. Ф. Палій та В. В. Палій вказують на те, що управлінський облік виходить за межі бухгалтерського і

<sup>384</sup> Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

<sup>385</sup> Валуев Б. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1988. – № 1. – С. 3-10.

<sup>386</sup> Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О.С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45-53.

<sup>387</sup> Бутинєць Ф. Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф. Ф. Бутинєць // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 10. – С. 20-29.

<sup>388</sup> Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

<sup>389</sup> Івашкевич В. Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия / В. Б. Івашкевич // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 4. – С. 99-102.

<sup>390</sup> Палій В. Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В. Ф. Палій, В. В. Палій // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58-62.

<sup>391</sup> Чумаченко М. Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее... будущее? / М. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 2-6.

додатково формує параметри в оперативному обліку з використанням статистичних методів [392, с. 58-62]. Чумаченко М. Г. звертає увагу на розширення сфери дії управлінського обліку через розвиток його функцій: узагальнення нормативів, планування витрат, аналіз собівартості продукції, врахування не фінансових чинників, участь у прийнятті рішень [393, с. 45].

Сопко В. В. намагається знайти компроміс між наведеними двома поглядами і розглядає внутрішньогосподарський (управлінський) облік як поглиблення і деталізацію бухгалтерського фінансового обліку в частині затрат і доходів діяльності, що дозволяє розкрити ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо [394, с. 361].

В цілому підтримуючи розвиток підсистеми управлінського обліку С. Ф. Голов зазначає, що як це не парадоксально, але термін “управлінський облік” починає поступово втрачати сенс [395, с. 289]. Це пояснюється тим, що його не використовують в усіх країнах світу. Зокрема, у Франції застосовується термін “аналітична бухгалтерія” (*Comptabilite analytique*), в Німеччині поняття “внутрішній облік” є набагато вужчим, ніж в англійських країнах, та охоплює розрахунок витрат та об’єктів виробництва, планові та інвестиційні розрахунки, внутрішньо-фірмову статистику.

Також Ж. Рішар не вважає переконливим поділ обліку на види (фінансовий та аналітичний, внутрішній та зовнішній) з наукової точки зору. Вчений вважає, що управлінський (аналітичний, внутрішній) облік є різновидом динамічного бухгалтерського обліку, метою якого є збереження комерційної таємниці [396, с. 110-111].

---

<sup>392</sup> Палий В. Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В. Ф. Палий, В. В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58-62.

<sup>393</sup> Чумаченко М. Г. Управлінський облік в Україні / М. Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит – 2001. – № 6. – С. 43-47

<sup>394</sup> Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посібник] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

<sup>395</sup> Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

<sup>396</sup> Рішар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / под ред. Я.В. Соколова ; пер. с франц. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

Називають традиційним поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський Б. Нідлз, Х. Андерсон та Д. Колдуелл. Вчені зауважують, що управлінський облік охоплює усі види облікової інформації, що вимірюється, обробляється та передається для внутрішнього використання керівництвом [397, с. 17]. Фінансовий облік охоплює облікову інформацію, яка окрім її використання всередині фірми керівництвом, надається тим, хто знаходиться поза організацією.

Вимоги зовнішніх користувачів щодо оприлюднення фінансової інформації та встановлені професійні вимоги щодо структури такої інформації поставили перед власниками питання подання офіційної фінансової звітності. При цьому внутрішній характер інших типів звітів, що використовувалися для цілей управління, був узагальнений в окрему облікову підсистему, названу управлінським обліком.

Управлінський облік розвивався до 50-х рр. ХХ ст. у напрямі калькулювання витрат та здійснення фінансового контролю за допомогою бюджетування та обліку витрат [398, с. 279-280]. 1950-1965 рр. характеризувалися підготовкою інформації для планування та контролю на базі проведення аналізу варіантів управлінських рішень та обліку за центрами відповідальності. У 1965-1985 рр. управлінський облік переорієнтувався на скорочення безповоротних втрат ресурсів, що використовуються у бізнес-процесах, проведення аналізу технологічних процесів, управління витратами діяльності. 1985-1995 рр. показали розвиток управлінського обліку у напрямі створення вартості, підвищення ефективності використання ресурсів, підвищення вартості носіїв споживчої цінності, провадження організаційних інновацій, підвищення біржової вартості акцій.

---

<sup>397</sup> Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл / пер. с англ. ; [Под ред. Я. В. Соколова]. – [2-е изд., стереотип.]. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

<sup>398</sup> Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

З 1995 р. і до цього часу управлінський облік вбудовується в систему стратегічного управління підприємством, що обумовлюється глобалізацією бізнесу та розвитком інформаційних управлінських технологій. При цьому управлінський облік доповнює внутрішню інформацію зовнішніми даними щодо маркетингу, управління бізнесом, розробки поточних та перспективних цільових напрямів діяльності, чинників формування вартості бізнесу, управління такими чинниками тощо.

Останній період у розвитку управлінського обліку дав поштовх до зміни його назви на стратегічний управлінський. При цьому в наукових працях зустрічаємо критику щодо таких змін. Зокрема, С. О. Левицька вважає дискусійним існування “стратегічного обліку” та “прогнозного обліку” [399, с. 237]. Як зауважує автор, з урахуванням можливостей інформації, отриманої на основі кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку, цілком можна вести мову щодо очікуваних результатів після дати підготовки звітності – нараховані доходи (рахунок 373), нарахований резерв сумнівних боргів (рахунок 38), поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями (рахунок 61) тощо. Однак, стратегічний облік може мати місце в підсистемі управлінського обліку.

Стосовно стратегічної бухгалтерії, на думку М. Р. Лучка, її існування під великим сумнівом, як і так званого надуманого “податкового обліку” [400, с. 19]. На думку вченого, доцільно все ж таки не використовувати термін “стратегічний управлінський облік”, а залишити “бухгалтерський облік” і його практичну складову – управлінську бухгалтерію як галузь практичної людської діяльності [401, с. 19].

У сучасних працях автори визначають управлінський облік як систему, спрямовану на формування вартості, безперервне удосконалення планування, проектування, вимірювання та функціонування систем фінансової і

<sup>399</sup> Левицька С. О. Господарський облік діяльності суб'єктів в сучасних умовах економічних та соціальних реформ / С. О. Левицька // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (33). – Ч. 4. – С. 233-243

<sup>400</sup> Лучко М. Р. Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 15-22.

<sup>401</sup> Там само.



нефінансової інформації, які спрямовують дії менеджера, мотивують поведінку, підтримують та створюють культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних й оперативних цілей організації [402, с. 26].

Розглядаючи зміст сучасної системи управлінського обліку, С. Ф. Голов наводить її основоположні концепції (пов'язані з функцією, з використанням результатів, з процесом і технологією, з потенціалом функції) і пояснює напрями реалізації цих концепцій [403, с. 287-289]:

1) управлінський облік концентрує увагу на ефективності трансформації ресурсів з однієї форми в іншу в процесі господарської діяльності підприємства. Ресурси у фізичній та грошовій формі розглядають як ресурси, спожиті структурами, системами, процедурами, процесами, персоналом;

2) ефективність використання ресурсів оцінюють, виходячи зі створення вартості на ринках продукції або послуг (для клієнтів) і ринках капіталу (для акціонерів), а також для задоволення потреб інших ключових учасників діяльності (постачальників, персоналу, суспільства);

3) управлінський облік зосереджують на ключових процесах діяльності, до яких залучені клієнти, постачальники та інші учасники;

4) процедури управлінського обліку здійснюють у межах та для забезпечення різних груп персоналу, який виконує стратегічні, тактичні та оперативні цілі;

5) результати управлінського обліку оцінюють, виходячи з доданої їм вартості на підставі судження щодо перспективи використання цих результатів користувачами. Вартість, додана управлінським обліком, може бути виражена мірою досягнення поставлених та узгоджених цілей;

---

<sup>402</sup> Управленческий учет / [Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг]. – [3-е изд.] : [пер. с англ.] – М. : изд. Дом "Вильямс", 2003. – 878 с.

<sup>403</sup> Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

б) використовуючи відповідні технології управлінський облік створює та збагачує інформаційні ресурси, необхідні для здійснення всіх функцій управління;

7) для ефективного виконання функцій управлінського обліку необхідний потенціал з позиції компетентності, безперервного удосконалення, творчих можливостей, критичної свідомості. Управлінський облік повинен бути організований таким чином, щоб визначати й досягти рівня компетентності, який відображає найкращу практику і забезпечує найбільш ефективні результати.

Сформованість та самостійність управлінського обліку викликає питання, оскільки він не має власних методів. Окремі автори намагаються обґрунтувати систему методів управлінського обліку, вказуючи, що ці методи є переважно запозиченими з різних наук. Так, М. С. Пушкар відносить до методів управлінського обліку загальнофілософські, статистичні, методи бухгалтерського обліку, контролю та аналізу [404, с. 227–228]. Л. В. Нападівська методами управлінського обліку називає методи управління (планування, контроль, бухгалтерський облік, економічний аналіз, прийняття рішень) [405, 26-30].

В західній практиці найбільш популярними є такі методи, що застосовуються в управлінському обліку: 1) планування та бюджетування (операційне бюджетування, бюджетування на основі діяльності, капітальне бюджетування); 2) методи підтримки рішень (кількісні методи, аналіз беззбитковості, внутрішнє трансфертне ціноутворення); 3) методи калькуляційного аналізу продукції (традиційне калькулювання, розподіл накладних витрат); 4) методи оцінювання результатів (порівняння з еталоном

---

<sup>404</sup> Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.

<sup>405</sup> Нападівська Л. В. Методологічні засади управлінського обліку / Л. В. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26-30.

– бенчмаркінг); 5) нові методи (цільове калькулювання, управління на основі вартості, теорія обмежень) [406, с. 1-6].

Вважаємо, що не слід розглядати управлінський облік як самостійну систему обліку. На наш погляд, він є складовою загальної системи бухгалтерського обліку, яка містить підсистеми. Управлінський облік є однією з підсистем бухгалтерського обліку, використовує методи бухгалтерського обліку і доповнює їх методами інших галузей знань і діяльності (контролю, аналізу, управління) задля розширення інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень зовнішніми даними та перспективними показниками.

Окрім розглянутого вище поширеного і вже традиційного поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, зустрічаємо й інші підходи до поділу обліку на види.

Слід звернути увагу на існуючий підхід, історично обумовлений пережитками пострадянської облікової системи. В значній кількості праць пострадянських авторів спостерігається специфічний підхід до виокремлення видів обліку діяльності суб'єкта господарювання (табл. 3.4). За історичною звичкою облік на підприємстві називають господарським і поділяють його на види (бухгалтерський, статистичний, виробничий). В свою чергу бухгалтерський поділяють також на види, наприклад, податковий, фінансовий, а виробничий розглядають в якості управлінського.

Таблиця 3.4

Пострадянські варіанти поділу господарського обліку на види

<i>Варіант 1</i>	<i>Варіант 2</i>	<i>Варіант 3</i>	<i>Варіант 4</i>
Бухгалтерський (фінансовий, управлінський, податковий)	Бухгалтерський	Бухгалтерський	Фінансовий
Оперативний (виробничий, оперативно-виробничий, оперативно-господарський, оперативно-технічний)	Оперативний (оперативно-технічний)	Управлінський	Управлінський (внутрішньо-господарський)
Статистичний	Статистичний	Бюджетний	Статистичний
	Податковий	Податковий	Податковий

<sup>406</sup> Roles and practices in Management Accounting Today. Results From the 2003 IMA – E & Y Survey / [A. Garg, D. Ghosh, J. Hudick, C. Nowacki] // Strategic Finance. – July 2003. – p. 1-6.

Типовий приклад наведеного поділу бачимо у М. А. Булатова, Н. П. Кондракова та ін.

В якості основоположного виду обліку на суб'єкті господарювання М. А. Булатов виділяє господарський облік та поділяє його на види (варіант 1) [407, с. 19-21]. Не даючи визначення господарського обліку, автор заважає, що він призначений для оперативного виявлення розмірів боргів та вимог (юридична природа обліку), належного влаштування справ, отримання законного прибутку (економічна природа обліку).

Господарський облік, як свідчить його назва, це облік господарства, облік господарської діяльності, що включає виробництво і розподіл матеріальних благ, необхідних для задоволення потреб суспільства.

Кондраков Н. П. визначає господарський облік як спостереження, вимірювання, реєстрацію, систематизацію фактів і процесів суспільного відтворення [408, с. 3-4]. Автор виділяє чотири види господарського обліку (варіант 2): статистичний (статистика), оперативний (оперативно-технічний), бухгалтерський (бухгалтерія) і податковий.

Господарський облік, за словами М. А. Булатова, об'єднує три види обліку (варіант 1): оперативний, статистичний, бухгалтерський. Бухгалтерський облік включає в себе фінансовий та управлінський облік. У складі фінансового обліку також виділяють податковий облік. Вказані види господарського обліку взаємопов'язані, доповнюють та контролюють один одного, надана ними інформація має різний ступінь точності і використовується в суворій відповідності з призначенням і завданнями визначеного виду обліку.

Оперативний облік (оперативно-виробничий, оперативно-господарський, оперативно-технічний) – це поточне спостереження, вимірювання, реєстрація фактів, господарських операцій, явищ, що

---

<sup>407</sup> Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета : [учебное пособие] / М. А. Булатов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Издательство “Экзамен”, 2005. – 256 с.

<sup>408</sup> Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет : [учебник] / Н. П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 592 с.

відображають різні сторони господарської діяльності організації з метою поточного контролю за її здійсненням.

Оперативний (поточний) облік ведеться, як правило, безпосередньо на місцях виконання господарських подій (операцій) – в цеху, відділі, офісі, на складі. Об'єкт його поточного спостереження – хід здійснення господарських процесів. Основне призначення оперативного обліку – сприяння нормальному ходу господарської діяльності організації. Його дані реєструються в книгах, журналах, картках, відомостях, передаються усно та іншими засобами зв'язку, можуть оформлюватися оперативною звітністю, використовуються для поточного керівництва організацією.

Призначення статистичного обліку – відображення масових однорідних процесів і явищ, характерних не тільки для конкретної організації, але й для груп однорідних організацій різних форм власності та організаційно-правових форм. На основі їх узагальнення та аналізу встановлюються закономірності економічних змін, прогнозуються їх наслідки. Дані статистичного обліку узагальнюються в періодичній (квартальній та річній) звітності організації, що подається у встановлені терміни державним органам статистики.

Бухгалтерський облік – це упорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому вираженні. Це інформація про майно та зобов'язання організації, їх рух (надходження та вибуття, утворенні та погашенні), створювана на основі суцільного, безперервного документального відображення всіх господарських операцій [409, с. 23; 410, с. 6].

Призначення фінансового обліку – узагальнення фінансових результатів діяльності організації та їх відображення у фінансовій звітності. До сфери фінансового обліку відноситься складання звітів для зовнішніх користувачів, тому порядок складання зовнішніх звітів регламентується і

---

<sup>409</sup> Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета : [учебное пособие] / М. А. Булатов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Издательство “Экзамен”, 2005. – 256 с.

<sup>410</sup> Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет : [учебник] / Н. П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 592 с.

підпорядковується стандартним принципам. У складі фінансового обліку виділяють податковий облік, що формує зовнішню інформацію, необхідну для розрахунку оподатковуваної бази та суми різних видів податків.

В якості окремого виду обліку В. М.Шведська та Н. А. Головка виділяють податковий облік (варіант 3). За словами авторів, податковий облік – це систем узагальнення інформації для визначення податкової бази з податку на основі даних первинних документів, згрупованих у відповідності з порядком, передбаченим Податковим кодексом [411, с. 19]. Податковий облік ведеться з метою формування повної та достовірної інформації про порядок обліку для цілей оподаткування господарських операцій, здійснених платником податків протягом звітного (податкового) періоду, а також забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для контролю за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податку. Порядок ведення податкового обліку платник податків встановлює в обліковій політиці для цілей оподаткування, що затверджується відповідним наказом або розпорядженням керівника суб'єкта господарювання, при цьому інші органи не можуть встановлювати для платників податків обов'язкові форми документів податкового обліку.

Податковий облік ведеться для визначення податкової бази з податку на прибуток. Для ведення податкового обліку можуть використовуватись загальноновстановлені реєстри бухгалтерського обліку, до яких можуть вводитися відповідні зміни, або спеціальні реєстри податкового обліку [412, с. 6].

Управлінський облік – це інтегрована система обліку витрат і доходів, їх нормування, планування, контролю та аналізу, що передбачає систематизацію результатної інформації для прийняття оперативних управлінських рішень, розробки та координації майбутнього розвитку. Управлінський облік надає внутрішню інформацію для цілей внутрішньогосподарського планування, контролю, оцінки поточних змін

---

<sup>411</sup> Швеция В. М. Бухгалтерское дело / В. М. Швеция, Н. А. Головка. – М. : Издательско-торговая корпорация "Дашко! И К\*", 2010. – 304 с.

<sup>412</sup> Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет : [учебник] / Н. П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 592 с.

(відхилені), для прийняття рішень в нестандартних ситуаціях при виробленні стратегії і тактики. Іншими назвами управлінського обліку є внутрішній, внутрішньогосподарський, виробничий облік [413, с. 33].

Обсяг, характер внутрішньої інформації, порядок відображення внутрішньогосподарських операцій і складання звітів регламентуються самою організацією. Внутрішня інформація призначена для обмеженого кола осіб і носить закритий характер. Управлінський облік поєднує процес управління з обліковими процесом.

Окремі автори також виділяють бюджетний облік (варіант 3), які вони розглядають з одного боку як частину систем бухгалтерського обліку в цілому, але з іншого він має спеціальну нормативну базу [414, с. 20]. Сучасний етап розвитку бюджетного обліку передбачає поєднання його двох традиційних секторів – обліку виконання бюджетів та обліку в бюджетних установах. На основі даних бюджетного обліку та обліку в кожній окремій бюджетній установі буде формуватися баланс держави, що забезпечить надання необхідної інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам.

Наведений вище поділ господарського обліку на види характеризує застарілий погляд на облік як інформаційну систему і не відображає її сучасного рівня розвитку.

На думку І.П. Приходько, поділ господарського обліку на оперативний, бухгалтерський і статистичний є наслідком стереотипу, що виник у СРСР у 30-х рр. ХХ ст. Така класифікація, на думку вченого, десятки років використовується в науковій літературі та нормативних документах, хоча до цього часу не має достатнього наукового обґрунтування [415, с. 162]. Як зауважує М. Пушкар, замість наукового пошуку науковці традиційно

---

<sup>413</sup> Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета : [учебное пособие] / М. А. Булатов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Издательство “Экзамен”, 2005. – 256 с.

<sup>414</sup> Швеция В. М. Бухгалтерское дело / В. М. Швеция, Н. А. Головки. – М. : Издательско-торговая корпорация “Дашко! И К\*”, 2010. – 304 с.

<sup>415</sup> Приходько П. І. Теоретичні основи глобальної системи бухгалтерського обліку / І. П. Приходько // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2013. – № 2 (71). – С. 162-165.

пропонують тривіальний підхід щодо видів обліку, який склався ще в часи становлення соціалізму в нашій країні [<sup>416</sup>, с. 67].

Вітчизняними авторами також підтримується традиційний за радянських часів поділ господарського обліку на оперативний, бухгалтерський та статистичний. Питання господарського обліку та його структури розглядаються у працях О. І. Васюти-Беркут, Н. М. Грабової, А. Г. Загороднього, Ю. А. Кузьмінського, О. В. Лишиленко, Л. Г. Ловінської, Г. І. Моїсеєнко, Г. О. Партин, та ін. Переважно господарський облік автори поділяють на три види: оперативний, бухгалтерський та статистичний (варіант 1). При цьому в працях М. В. Кужельного, С. О. Левицької, В. М. Сердюк наводиться інший поділ: фінансовий, статистичний, податковий та управлінський (внутрішньогосподарський) (варіант 4). Другий підхід можна вважати осучасненим, який має перехідний характер між пострадянським варіантом поділу облікової системи і ринковим.

Намагаючись пояснити поступову трансформацію вітчизняної системи обліку зі зміною економічного устрою та управлінських потреб, автори дають пояснення зміни поняття господарського обліку. Зокрема, Герасимчук Н. В. розглядає господарський облік як економічну інформаційну систему, до якої входять статистика і бухгалтерський облік [<sup>417</sup>, с. 193]. На думку В. В. Сопко, господарський облік є попередником бухгалтерського обліку, який сформований на його основі внаслідок генези світової економіки [<sup>418</sup>, с. 10].

Фінансовий або бухгалтерський (фінансовий) облік є найбільш чітко організованим цілеспрямованим процесом одержання та передачі інформації про факти господарської діяльності. Цей вид обліку охоплює всі засоби господарства та джерела їх формування, всі господарські процеси і

---

<sup>416</sup> Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.

<sup>417</sup> Герасимчук Н. В. Господарський облік: проблеми, класифікація / Н. В. Герасимчук // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. – 1999. – № 9. – С. 184-193.

<sup>418</sup> Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.



результати діяльності. Використання у підсистемі фінансового обліку грошового вимірника дозволяє отримувати такі узагальнюючі показники, як загальна вартість основних та оборотних засобів підприємства, їхній рух і використання в процесі господарської діяльності, собівартість продукції, обсяг реалізації, фінансові результати та інші показники, які не надають інші облікові підсистеми.

Фінансовий облік є єдиним, що має затверджені на законодавчому або професійному рівні стандарти і норми його ведення, що забезпечує порівнянність даних фінансового обліку. Чітко регламентується структура, форми фінансової звітності, правила і принципи її складання.

Характерним для фінансового обліку є систематичність та послідовність відображення господарських операцій в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження та контроль за діяльністю підприємства [419, с. 7]. Іншими підсистемами обліку дозволяється застосування вибіркового спостережень та періодичного контролю. Обов'язковою умовою відображення господарських операцій у фінансовому обліку є їхнє документальне обґрунтування, завдяки чому показники обліку набувають доказового, юридичного значення. Економічний зміст фінансового обліку дозволяє оцінити ефективність господарських процесів, юридичний – законність та доцільність прийнятих керівництвом рішень.

Відносно користувачів інформації фінансового обліку серед авторів немає одностайності. В багатьох джерелах вказується, що основними споживачами інформації фінансового обліку є зовнішні користувачі – органи податкової адміністрації, біржі, банки, інші фінансові інститути, постачальники та покупці, потенційні інвестори тощо [420, с. 45]. Фінансова звітність, що формується в підсистемі фінансового обліку, є відкритою і не становить комерційної таємниці. Не дивлячись на широке коло користувачів

---

<sup>419</sup> Гура, Н. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет і об'єкти / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 3-8.

<sup>420</sup> Токар С. Щодо реалізації реформи бухгалтерського обліку / С. Токар, Р. Мушинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 4. – С. 45.

фінансової звітності, для її розуміння користувач повинен бути компетентним і кваліфікованим.

Основним завданням бухгалтера з фінансового обліку В. М.Шведська та Н. А. Головка визначають збір, підготовку, систематизацію та узагальнення облікової інформації, що забезпечує бухгалтерське оформлення та реєстрацію фактів господарського життя, їх вартісну оцінку, поточне групування та складання фінансової звітності [421, с. 18]. Фінансовий облік ведеться з метою отримання інформації як зовнішніми, так і внутрішніми користувачами. Цей облік є суворо регламентованим, підпорядковується встановленим положенням з бухгалтерського обліку, обов'язком бухгалтера є суворе дотримання норм фінансового та податкового законодавства.

Статистичний облік являє собою планомірний процес збирання і вивчення масових кількісних та якісних явищ і закономірностей загального розвитку за конкретних умов місця й часу (перепис наявності обладнання, визначення середньої заробітної плати працівників підприємства за категоріями працюючих, кількість і якість виробленої продукції, використання робочого часу тощо). Дані про господарські та виробничі зміни статистичний облік одержує з інших видів обліку, зокрема фінансового та управлінського [422, с. 20]. Ці дані є основою для аналізу результатів різних процесів і прогнозування їх подальшого розвитку.

На думку С. О. Левицької статистичний облік передбачає аналіз, оцінку, документування, реєстрацію, узагальнення та передачу параметрів і явищ економічної, екологічної та соціальної сфер, визначених на державному рівні для забезпечення ефективного процесу державного регулювання їх розвитку та збалансованості [423, с. 238]. Статистичний облік реєструє певну статистичну інформацію в залежності від цілей та завдань, визначених на

---

<sup>421</sup> Швеция В. М. Бухгалтерское дело / В. М. Швеция, Н. А. Головка. – М. : Издательско-торговая корпорация “Дашко! И К\*”, 2010. – 304 с.

<sup>422</sup> Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Основи теорії та концептуальні засади побудови : [навч.-метод. посібн.] / В. В. Сопко, О. В. Сопко. – К : Товариство “Знання України”, 2002. – 231 с.

<sup>423</sup> Левицька С. О. Господарський облік діяльності суб'єктів в сучасних умовах економічних та соціальних реформ / С. О. Левицька // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (33). – Ч. 4. – С. 233-243.

державному рівні, відтак, оперує показниками як юридичних осіб (на мікрорівні), галузей національної економіки (мезорівень), а також макропоказниками економічного, соціального та екологічного змісту.

На сьогодні статистичний облік являє собою достатньо розвинуту інформаційну підсистему з власною теорією, методологією, понятійним апаратом, предметом і об'єктами, організаційною будовою, яка дозволяє забезпечити науково обгрунтовану кількісно-якісну характеристику об'єктів спостереження.

Для управлінських цілей суб'єкта господарювання статистичний облік не має практичної користі і ведеться в цілях забезпечення державної статистики. Статистичне спостереження за діяльністю різних типів підприємств на основі інтегрованих уніфікованих форм статистичної звітності забезпечує інтеграцію потоків інформації щодо процесів виробництва та продажу продукції, фінансово-майнового стану підприємств, витратам на виробництво і реалізацію товарів та послуг, стану розрахунків, інвестицій, наявності персоналу та його використання.

Управлінський облік являє собою інформаційну підсистему, що забезпечує потреби управління підприємством через процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів.

Управлінський облік утворився внаслідок ускладнення економічної діяльності, збільшення розмірів і кількості монополій, зростання витрат на реалізацію, зростання темпів інфляції, що потребувало розмежування витрат і втрат, спричинених як об'єктивними чинниками, так і непридатністю інформації традиційної бухгалтерії з її хронічним відставанням для

вироблення управлінських рішень щодо протидії негативним явищам, зумовленим суб'єктивними факторами [424, с. 20].

Завданням бухгалтера з управлінського обліку автори вважають забезпечення керівництва суб'єкта господарювання інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень [425, с. 18]. Для забезпечення ефективної діяльності підприємства та забезпечення збереженості його майна бухгалтер приймає участь у плануванні доходів і витрат, складанні кошторисів, контролі за витратами. До його обов'язків входить спостереження за правильністю ведення документації та підготовкою відповідної внутрішньої звітності.

Поняття управлінського обліку визначено вітчизняним законодавством (як внутрішньогосподарський (управлінський) облік), проте його система, форми, принципи і методи не регламентуються державними органами та розробляються підприємствами самостійно [426, ст. 8, п. 5]. Методологічно сфера управлінського обліку залишається неокресленою, методика ведення такого виду обліку на підприємствах не сформована, хоча заперечувати його використання неможливо, оскільки елементи управлінського обліку в практиці підприємств застосовуються.

Не всі автори погоджуються з точністю назви управлінського обліку. Зокрема, С. О. Левицька зауважує, що сьогодні практично неможливо ототожнювати управлінський та внутрішньогосподарський облік. Сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі внутрішньогосподарського. В основі управлінського обліку – результати внутрішньогосподарського обліку (що за методичною основою немає

---

<sup>424</sup> Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2003. – 522 с.

<sup>425</sup> Швецькая В. М. Бухгалтерское дело / В. М. Швецькая, Н. А. Головки. – М. : Издательско-торговая корпорация "Дашко! И К\*", 2010. – 304 с.

<sup>426</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : [Електронний ресурс] . – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

відмінностей від бухгалтерського), відповідним чином доповнені та інтерпретовані для потреб менеджменту управління [427, с. 238].

Науковий розвиток управлінського обліку здійснюється значним числом вітчизняних вчених та науковців, серед них П. Й. Атамас, З. В. Задорожний, В. С. Лень, О. В. Лишиленко, Л. В. Нанадовська, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Г. Карась та ін. Аналіз основних наукових положень праць зазначених авторів дозволяє виокремити наступні особливості управлінського обліку:

- різні терміни для різних цілей – в управлінському обліку використовують багато понять, які є близькими за назвами, проте мають різне значення в різних ситуаціях, і навпаки – різні назви при подібному значенні;

- дані управлінського обліку є радше орієнтовними аніж абсолютно точними – в управлінському обліку допускаються суттєві погрішності та приблизні оцінки на користь швидкого отримання інформації для прийняття рішень;

- робота з неповними даними – для прийняття рішень управлінський облік не дає повної та вичерпної інформації про об'єкти управління, має місце дефіцит даних;

- дані обліку є тільки частиною управлінської інформації – для прийняття рішень використовується також й необлікова інформація (зовнішня, прогнозна, статистична тощо);

- ефективність управлінського обліку – система обліку є корисною настільки, наскільки результати її використання відображаються в реальній діяльності підприємства.

Російськими авторами констатуються різні варіанти організації управлінського обліку з використанням діючого плану рахунків [428, с. 33]:

---

<sup>427</sup> Левицька С. О. Господарський облік діяльності суб'єктів в сучасних умовах економічних та соціальних реформ / С. О. Левицька // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (33). – Ч. 4. – С.233-243.

<sup>428</sup> Швецька В. М. Бухгалтерское дело / В. М. Швецька, Н. А. Головки. – М. : Издательско-торговая корпорация "Дашко! И К\*", 2010. – 304 с.

- в рамках єдиної з фінансовим обліком системи рахунків;
- в рамках самостійної системи рахунків (рахунки фінансового обліку та рахунки управлінського обліку).

Наукові дискусії з приводу необхідності виділення управлінського обліку в окрему підсистему аргументуються з точки зору посилення вимог до зберігання комерційної таємниці підприємства, обставин, за яких приймаються ті чи інші рішення [429, с. 16]. Дані управлінського обліку є конфіденційною інформацією на протизвагу фінансовій звітності, причому на різні види управлінської звітності встановлюються відповідні рівні доступу керівників різних рівнів управління. Доступ зовнішніх користувачів до інформації управлінського обліку закритий, хоча за необхідності окремі дані можуть надаватися в цільовому порядку, наприклад в інвестиційних процесах.

Основна роль управлінському обліку сьогодні відводиться в питаннях управління витратами на виробництво продукції та формування її собівартості. Це не знижує ролі фінансового обліку і він не втрачає свого значення в управлінні підприємством. Збагачений оперативним аналізом руху грошових коштів, динаміки інвестиційних вкладень в інноваційний розвиток фінансовий облік становить основне джерело інформації для цілей управління підприємством.

Незважаючи на підтримувану авторами автономність систем управлінського й фінансового обліку, вона не може вважатись абсолютною [430, с. 21]. При створенні самостійних підсистем фінансового та управлінського обліку на підприємстві високоймовірним є дублювання в обробці документації за окремими операціями (наприклад, дані про виробництво продукції узагальнюються як у фінансовому, так і в управлінському обліку, аналізуються у плановому відділі, контролюються галузевими спеціалістами, керівниками центрів відповідальності). Ефективна

---

<sup>429</sup> Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2003. – 522 с.

<sup>430</sup> Там само.

організація таких облікових підсистем повинна ґрунтуватись на досконалії методології та чіткому розподілі функцій між бухгалтерами.

Одним з найбільш дискусійних питань залишається існування податкового обліку (інакше називають податковими розрахунками). Не дивлячись на відсутність такого поняття у нормативних документах з бухгалтерського обліку, включаючи Податковий кодекс, вчені і дослідники підтримують існування цієї облікової підсистеми і здійснюють її розвиток.

Податковий облік розглядають як систему збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно з порядком, передбаченим діючим податковим законодавством [431, с. 36].

Як стверджує С. О. Левицька, податковий облік – система виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення, збереження і передачі операцій господарської діяльності, що формують об'єкт оподаткування податками та зборами, визначеними чинним податковим законодавством. Мета податкового обліку – надання інформації керівництву платника податків для проведення своєчасних розрахунків з бюджетом [432, с. 238].

Податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного та документального обліку господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази за відповідними податками. Податковий облік ведеться з метою формування повної та достовірної інформації про господарські операції, що були проведені платником податків протягом звітного періоду з метою оподаткування, а також забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю перерахування податків.

---

<sup>431</sup> Гарасим П. М. Податковий облік і звітність на підприємствах : [підручник] / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : ВД "Професіонал", 2004. – 448 с.

<sup>432</sup> Левицька С. О. Господарський облік діяльності суб'єктів в сучасних умовах економічних та соціальних реформ / С. О. Левицька // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (33). – Ч. 4. – С.233-243

З точки зору П. М. Гарасима, Г. П. Журавель та П. Я. Хомина, необхідність у податковому обліку на підприємствах різних галузей зумовлена складним механізмом їх взаємовідносин із бюджетом [433, с. 22]. Незважаючи на деклароване спрощення цих взаємовідносин, практика засвідчує, що це не торкнулося їх облікового забезпечення, тому податковий облік став одним з головних і домінує на рівні підприємства над іншими видами – фінансовим та управлінським. Причому він здійснюється за відмінною від інших видів обліку методикою, яка дедалі ускладнюється. Складність податкового обліку пов'язана з суттєвими особливостями обчислення податку на прибуток, розрахунків за податком на додану вартість, плати за землю, відрахувань на соціальні заходи тощо. Податкова звітність підприємств є специфічною та громіздкою.

Кужельний М. В. та Левицька С. О. піднімають проблему узгодження фінансового і податкового обліку [434, с. 17]. Як вказують автори, фахівці з бухгалтерського обліку, власники та керівники одностайно стверджують, що ведення бухгалтерського обліку і податкових розрахунків не уніфіковано і відтак здійснюється неефективно, державна податкова адміністрація нарікає на складність адміністрування і перевірки правильності платежів до бюджету.

Разом з цим є й інші позиції, згідно з якими не дивлячись на поєднання податкового обліку із традиційною системою фінансового обліку, автори вважають недоцільним вважати його складовою останнього. Причиною цього є суттєві особливості категорійного апарату, значні відмінності в оформленні операцій первинними документами, формі аналітичних реєстрів, взаємозв'язку рахунків, організації та методики цього процесу. Базові відмінності пов'язані з порядком визначення податкових витрат і податкових доходів, оподатковуваного прибутку у порівнянні з витратами, доходами і

---

<sup>433</sup> Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2003. – 522 с.

<sup>434</sup> Кужельний М. В. Організація обліку : [підручник] / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.



фінансовими результатами діяльності у фінансовому обліку. Як наслідок, податкова і фінансова звітність складається на основі різних реєстрів аналітичного обліку, методика їх складання має суттєві відмінності.

Не дивлячись на те, що у вітчизняних працях найбільш поширеним є поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський та податковий, авторами також наводиться багато неспецифічних видів обліку, що можуть використовуватися для інформаційного забезпечення управління підприємством (табл. 3.5). При цьому визначення бухгалтерського обліку, його видів і ролі в системі управління залишається найбільш дискусійним питанням. Аналіз спеціальної літератури свідчить, що різні автори визнають різні види обліку, пропонують різні визначення бухгалтерського обліку, висловлюють різні погляди щодо його предмету та методу [435, с. 162].

Таблиця 3.5

Нові види обліку для інформаційного забезпечення управління підприємством

<i>Види обліку</i>	<i>Види обліку</i>
Креативний (творчий)	Облік людських ресурсів
Актуарний	Облік інтелектуального капіталу
Соціальний (соціально-орієнтований)	Маркшейдерський
Суспільний	Депозитарний
Екологічний	Динамічний

Якісно нові підсистеми обліку пропонують західні науковці. Так, М. Р. Метьюс та М. Х. Б. Перера в межах традиційного фінансового обліку виділяють такі його види, як креативний облік, соціальний облік та облік людських ресурсів [436, с. 456]. На думку авторів креативний облік є прийнятним, коли використовується доречно, прогресивно, для відображення основних тенденцій щодо змін вартості бізнесу й для подання достовірної та

<sup>435</sup> Приходько П. І. Теоретичні основи глобальної системи бухгалтерського обліку / П. Приходько // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2013. – № 2 (71). – С. 162-165.

<sup>436</sup> Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / пер. с. англ. : [под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

докладної інформації про справи підприємства, особливо, якщо немає інших методів відображення в обліку нової операції [<sup>437</sup>, с. 457].

Вітчизняними науковцями позиції західних вчених активно підтримуються. Як зазначає С. О. Левицька, сучасна система менеджменту спонукає до розвитку нових видів обліку: креативного (творчого) обліку, маркшейдерського (облік стану та руху виробничих запасів, корисних копалин), депозитарного (облік цінних паперів), динамічного (система реєстрації фактів господарського життя, головною метою якого є вимірювання ефективності господарської діяльності), актуарного (система, яка використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства) та інших [<sup>438</sup>, с. 237].

Поняття креативного обліку з'явилося на тлі реформування національної системи бухгалтерського обліку у зв'язку із впровадженням нових механізмів облікового відображення фактів господарського життя. Використання підприємствами альтернативних методів та способів ведення обліку надало можливість маніпулювати обліковими даними та показниками фінансової звітності в межах чинного законодавства. Нові "творчі" підходи до застосування різних способів відображення даних отримали назву креативного обліку, а науковці почали працювати над обґрунтуванням порядку та особливостей його застосування, його взаємозв'язку з обліковою політикою підприємства.

Протягом останніх п'ятнадцяти років питанням розвитку креативного обліку присвячені праці Г. М. Азаренкової, О. В. Амеліної, Я. В. Бахарєвої, О. М. Головащенко, І. Н. Дмитренко, М. С. Пушкаря, А. В. Рабошук, Т. Ф. Середи, Л.Я. Тринька, А.В. Хмелевської, Ю.Д. Чацкіса, К.С. Шапошнікова та ін.

---

<sup>437</sup> Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / пер. с. англ. ; [под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

<sup>438</sup> Левицька С. О. Господарський облік діяльності суб'єктів в сучасних умовах економічних та соціальних реформ / С.О. Левицька // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (33). – Ч. 4. – С.233-243.

Одним з найбільш ґрунтовних вітчизняних досліджень є монографія М. С. Пушкаря “Креативний облік” (2006 р.) [439]. Під креативним обліком вчений розуміє творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування, виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об’єкти спостереження [440, с. 90]. Креативний облік дозволяє знайти шляхи подальшого зниження затрат за рахунок раціоналізації процесів, операцій, методів організації праці. Для бізнесу креативний облік дає можливість знайти рішення, спрямовані на забезпечення конкурентних переваг за рахунок діагностування сильних і слабких сторін діяльності, поглибленого вивчення тих об’єктів, що не розглядаються у фінансовому та управлінському обліку.

Амеліна О. В. пов’язує креативний облік з набуттям підприємствами законних підстав для маніпулювання показниками фінансової звітності [441, с. 9]. Критикуючи креативний облік, автор зауважує, що його застосування сприяє викривленню реальних показників звітності, робить її непорівнянною, знижує довіру користувачів до даних обліку та звітності. Такий облік може використовуватися недобросовісними управлінцями з метою введення в оману інвесторів, кредиторів, банкірів та інших користувачів фінансової звітності. В таких випадках для характеристики креативного обліку використовуються такі поняття, як “підтасування”, “косметична звітність” та “оформлення вітрини”. Відповідно, проблема креативного обліку пов’язана з питанням професійної етики бухгалтерів. Подання достовірних звітних показників з визнанням переваги економічної сутності над юридичною формою для бухгалтера є професійним і моральним обов’язком. З цієї точки зору рівень застосування креативного обліку прямо залежить від етичної позиції бухгалтера.

---

<sup>439</sup> Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-Бланш, 2006. – 334 с.

<sup>440</sup> Там само.

<sup>441</sup> Амеліна О. В. Креативний облік та маніпулювання фінансовою звітністю / О. В. Амеліна // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 35. – С. 9-12.

Критику креативного обліку також надає Ф. Ф. Бутинець, вказуючи, що креативного обліку в повному розумінні цього слова, як такого не може бути, бухгалтер не може на власний розсуд осмислювати дійсні факти та передбачати майбутнє корпорації [442, с. 168].

Відсутність розвинених організаційних та методичних засад креативного обліку дозволяє науковцям робити висновки, що фактично креативний облік – це будь-який науковий метод ведення обліку, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам.

Креативний облік можна розглядати як позитивне явище, якщо він використовується для відображення тенденцій у зміні вартості бізнесу і дозволяє отримати достовірну картину стану діяльності, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку нових операцій. Якщо ж креативний облік є основою для непрямого порушення законодавства, тоді його наслідком може бути вуалювання звітності підприємства, її приведення до більш вигідного відображення стану діяльності для акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених осіб. За таких умов ця облікова підсистема перетвориться на метод, який відображає бажаний, а не фактичний стан підприємства.

Ще одним видом обліку, який розвивається науковцями, є актуарний облік. Інформація актуарного бухгалтерського обліку є фундаментом для побудови цілісної системи прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Цей вид обліку набуває актуальності в умовах інвестиційної активності, коли зростає необхідність в удосконаленні існуючих облікових концепцій та потреба в їх переорієнтації на майбутні тенденції зміни економічної вартості акціонерного капіталу та грошових потоків суб'єктів господарювання.

Актуарний облік спрямований на формування ринкової привабливості підприємства. У цій підсистемі обліку відбувається відхід від статичного

---

<sup>442</sup> Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь : [монографія] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП "РУТА", 2007. – 328 с.

обліку, в якому здійснюється оцінка окремих об'єктів з метою покриття боргових зобов'язань, натомість проводиться розрахунок вартості майна підприємства за умов його продажу або купівлі як цілісного майнового комплексу з метою залучення нових власників. Основною метою ведення актуарного обліку є оцінка економічної вартості та майбутніх грошових потоків.

Науковцями актуарний облік визначається як система збору та формування інформації, необхідної для реальних і потенційних інвесторів, кредиторів та інших постачальників капіталу для оцінки створюваної економічної вартості, а також майбутніх грошових потоків під час прийняття рішень щодо інвестування, кредитування та при різноманітних рішеннях про вкладення ресурсів у розвиток господарюючого суб'єкта [<sup>443</sup>, с. 218].

Вивчення питань теорії та методології актуарного обліку, складання та використання відповідної звітності знаходиться на початковій стадії, хоча авторами все більше уваги приділяється проблемам підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств.

В наукових працях окрім інших напрямів спостерігається визначення соціальної проблематики в бухгалтерському обліку, що супроводжується дослідженнями і розвитком відповідних облікових інструментів, що дозволяють досягнути соціальних цілей. Представниками соціологічного напрямку розвитку облікових теорій в світових наукових школах в ХХ столітті є А. Раппапорт, А. Белкаой, Ф.А. Бімс, П.Е. Фертих, А. Ч. Літтлтон, В. К. Ціммерман, Н. М. Бедфорд, В. Кнапп.

Серед наведених у науковій літературі визначень поняття “соціальний (суспільний) облік” має місце широке різноманіття. При цьому автори схиляються до того, що йдеться про створення інформаційної системи, яка

---

<sup>443</sup> Маначинська Ю. А. Бухгалтерський актуарний облік в умовах інвестиційної активності / Ю.А. Маначинська // Актуальні проблеми економіки : науковий економічний журнал. – 2012. – № 10. – С. 212-219

повинна відображати результат впливу діяльності підприємства на суспільство (негативний або позитивний) [444].

Основною метою соціального обліку є створення інформаційної системи, яка дозволяє будь-який факт господарського життя підприємства зіставити з соціальними потребами суспільства. Об'єктами соціального обліку є витрати на екологію, людська діяльність, інтелектуальний капітал, розподіл доданої вартості.

Досліджуючи проблеми організації підсистеми соціального обліку, автори наводять проблеми, з якими цей процес пов'язаний. Зокрема, це обмеження у використанні грошових вимірників та необхідність обліку інформації в натуральному вимірі. Наприклад, заміна обладнання на більш екологічне може бути показана через понесені витрати на його придбання, також цей факт може бути виражений через скорочення шкідливих стоків, проте величину цього суспільного ефекту важко виміряти. Також проблемним питанням є невизначеність форм та змістів соціальних звітів. Авторами пропонується додавати інформацію соціального значення до базових фінансових звітів, зокрема, щодо [445]:

- 1) організаційна місія 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).

Також в якості дискусійних питань соціально-орієнтованого обліку автори розглядають склад елементів соціальних витрат, які можуть включати: витрати із захисту прав споживачів, екологічні витрати, витрати на містобудування, комунальні податки, витрати на поліпшення умов та охорону праці, на покращання соціальних умов проживання працівників та їх сімей, утримання їдалень, ясел, літніх таборів, пралень тощо. Вказані

---

<sup>444</sup> Чижевська Л. В. Поява та розвиток соціально-орієнтованого обліку / Л. В. Чижевська : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.confcontact.com/2007may/+1\\_chizhev.php](http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.php).

<sup>445</sup> Там само.

напрями витрат є основою для підготовки бухгалтерської інформації для підготовки соціальної звітності.

Розглянуті види підсистем, що утворюються в системі бухгалтерського обліку, з одного боку відображають зміну управлінських інформаційних потреб і намагання таким чином покрити необхідність в прогностичній, зовнішній інформації. З іншого боку, такі підсистеми не вписуються в діючу методологію бухгалтерського обліку та породжують низку проблем, які порушують єдність бухгалтерського обліку, знижують його значимість як інформаційного джерела для цілей прийняття рішень.

Як зауважує М. А. Проданчук, існування в теорії значної кількості видів обліку призводить до плутанини у застосуванні прийомів і способів того чи іншого виду обліку в системі управління [446, с. 63]. Спостерігаються випадки, коли при застосуванні багатьох видів обліку один і той же ресурс має різні виміри та значення, що призводить до неоднозначності оцінки ефективності його використання керівниками.

При цьому науковці вказують, що практика прийняття рішень на основі інформації видів бухгалтерського обліку відіграє важливу роль у процесі вдосконалення його методології [447, с. 68]. Саме запити системи управління ставлять завдання для системи обліку щодо генерування інформації, що в подальшому задають принципи, напрями та формують облікові інструменти за видами обліку. У свою чергу, облікова система, зважаючи на пріоритетні напрями, що були задані запитом системи управління, формує інформацію для системи менеджменту. При цьому об'єкти обліку окреслюють зовнішні межі, а інформація про ці об'єкти – внутрішні межі фінансового й управлінського обліку як підсистем цілісної облікової системи.

---

<sup>446</sup> Проданчук М. А. Види облікових підсистем в інформаційному забезпеченні управління підприємств / М. А. Проданчук // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 63-70.

<sup>447</sup> Там само.

Професор Гуцайлюк З. В. акцентує увагу на тому, що брак інформації є причиною виникнення ризиків. А остання, на рівні підприємств практично повністю формується у системі бухгалтерського обліку [448, с. 10].

На користь бухгалтерського обліку як єдиної системи свідчать праці Б. Нідлза, Х. Андерсона, Д. Колдуелла, які зауважують, що бухгалтерський облік є фінансовим центром управлінської інформаційної системи, він дозволяє як управлінському апарату, так і зовнішнім користувачам мати повну картину господарської діяльності підприємства [449, с. 13]. Облікова інформація є основою для прийняття рішень всередині фірми та поза нею, вона забезпечує кількісні дані для реалізації таких функцій як планування, контроль та оцінка.

Для того, щоб система бухгалтерського обліку гармонійно розвивалася як основний інформаційний ресурс управлінської системи, усі види обліку, які розглядаються вченими і науковцями повинні розвиватися на основі самої системи бухгалтерського обліку як її окремі підсистеми. Це дозволить, по перше, зберегти цілісність системи бухгалтерського обліку та її значимість для цілей управління, по друге, уникнути дублювання у введенні первинних даних та їх наступній обробці, по третє, ускладнення рівнів системи бухгалтерського обліку на базі однієї інформаційної системи надасть можливість досягнути економії фінансових ресурсів.

Необхідність розвитку методології бухгалтерського обліку знаходить своє підтвердження в багатьох наукових працях. Зокрема, як зауважує М. С. Кузьміна, наразі необхідно є побудова такої інформаційної системи, яка здатна повною мірою задовольнити запити користувачів, а також слугувати основою прийняття рішень за багатоцільовим спрямуванням [450, с. 4]. Зокрема, в сучасних умовах здійснення господарської діяльності крім

---

<sup>448</sup> Гуцайлюк З. В. Економічні ризики в інформаційній системі бухгалтерського обліку / З. В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 8–13.

<sup>449</sup> Нідлз Б. Принципи бухгалтерського учета / Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл / пер. с англ. ; [Под ред. Я. В. Соколова]. – [2-е изд., стереотип.]. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

<sup>450</sup> Кузьміна М. С. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений пользователями отчетности (теория, методология, практика) / автореферат на соискание ученой степени доктора экономических наук : 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / М. С. Кузьмина. – М., 2009. – 50 с



ретроспективної фінансової інформації користувачі потребують перспективної та нефінансової. Підготовка перспективної та не фінансової інформації передбачає застосування бухгалтером оціночних суджень та неупередженого професійного бачення прогностичних значень показників розвитку. Але вирішити такі завдання за сучасної методології бухгалтерського обліку та підходів до побудови облікової системи неможливо, та в рамках діючих облікових систем економічно невігідно.

Як зазначає В. М. Жук, рамки дослідження предмета обліку затиснені встановленими раніше уявленнями та впливом інститутів, які користуються бухгалтерською інформацією та формують методологію обліку, спрямовуючи наукові пошуки у попередні теорії. Тому нагально постає потреба в зміні уявлення про бухгалтерський облік “у головах людей” не лише як про сервісну функцію, що забезпечує прийняття управлінських рішень на різних рівнях, не лише як про систему прикладних наукових знань, але і як про теоретичну науку, здатну пояснювати через систему бухгалтерського обліку вплив інститутів на формування інформаційних потоків, на поведінку бухгалтера та осіб, зацікавлених у його роботі, на “поведінку” капіталу та організацій (підприємств) [451, с. 17].

Кузьмінський Ю. А. констатує, що проблема полягає в тому, що загальних правил для всіх бухгалтерів не може бути. Норми задає безкінечний потік фактів господарської діяльності. Правила впливають із умови вміння розгледіти під час роботи випадкові та непередбачені дії. Це і є управління економічними процесами, це менеджмент [452, с. 35].

Необхідність збереження єдиної системи бухгалтерського обліку підтримується багатьма вітчизняними вченими та науковцями. Так, на думку М. А. Проданчук нині, в умовах стрімкого розвитку досліджень щодо видів обліку за різноманітними новими підходами виникає проблема, що розвиток

---

<sup>451</sup> Жук В. М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16-23.

<sup>452</sup> Кузьмінський Ю. А. Про сьогодення та майбутнє облікової професії / Ю. А. Кузьмінський // Незалежний аудитор. – 2012. – № 4. – С. 33–35.

бухгалтерського обліку як науки піде не шляхом уніфікації його теорії, а виокремленням нових теоретичних напрямів розвитку обліку, які не можна буде об'єднати між собою в єдину теоретичну систему. Автор пропонує бухгалтерський облік розглядати як єдину інформаційну систему, що використовується для реалізації всіх функцій і завдань управління [453, с. 69].

Піскунов В. А. вважає, що основною метою облікової системи є формування інформації для оперативного, поточного та перспективного управління шляхом зосередження функцій управління в центрах прийняття управлінських рішень [454, с. 15]. Рішення поставлених перед обліковою системою завдань можливе при інтегрованому підході, взаємозв'язок і взаємодія всіх підсистем обліку, іменованих в даний час в теорії і практиці бухгалтерським, податковим, управлінськими і статистичними.

Слушною є думка проф. М. Білухи [455], що джерело отримання інформації на підприємствах – єдина інтегрована система господарського обліку, що включає бухгалтерський (внутрішньогосподарський), управлінський, статистичний та податковий облік господарських операцій.

Цікавою є думка проф. М. С. Пушкаря та М. Г. Чумаченка, що ідеальна система обліку ґрунтується на визначенні загальної мети розвитку бізнесу, врахуванні запитів на інформацію різних груп користувачів, які мають різні цілі [456]. С. Ф. Голов підкреслює, що створення окремих систем обліку для задоволення потреб окремих користувачів є неефективним, оскільки ядром інформаційного забезпечення управління є бухгалтерський облік [457].

Суворова С., розглядаючи питання формування облікової системи організації та економічного інформаційного простору, вказує на те, що облікова система підприємства як сукупність різних видів обліку демонструє

<sup>453</sup> Проданчук М. А. Види облікових підсистем в інформаційному забезпеченні управління підприємств / М. А. Проданчук // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 63-70.

<sup>454</sup> Піскунов В.А. Учетно-информационное обеспечение в управлении расходами промышленного предприятия : автореф. дис. на соискание научной степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / Владимир Александрович Пискунов ; С.-Петерб. гос. ун-т экономики и финансов. – СПб., 2005. – 35 с.

<sup>455</sup> Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.

<sup>456</sup> Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

<sup>457</sup> Голов С. Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 15-23.

перехід від диференційованості до інтегрованості, і в інтегративному аспекті найбільший інтерес представляють дослідження, що відображають взаємозв'язки між цими видами обліку [458, с. 52-53]. Л. Письмаченко [459] вважає, що задоволення інформаційних потреб користувачів різного ґатунку можна здійснити через організацію на підприємстві виваженої та узгодженої за всіма параметрами інтегрованої системи обліку.

Професор Макаров В. Г. ще у 70-х роках минулого століття зазначав, що сформулювати визначення предмета обліку та встановити склад його методу – означає вирішити питання про місце та роль науки про бухгалтерський облік серед інших економічних наук і одночасно з'ясувати сферу його використання, а також значення і можливості в управлінні господарської діяльності [460, с. 50].

Як зауважують П. І. Гайдуцький та В. М. Жук, нині бухгалтерський облік – це не просто реєстрація інформації, її обробка та систематизація, а специфічна система комунікацій між учасниками господарських відносин на мікро та макрорівнях [461, с. 74].

Для раціоналізації та оптимізації формування облікової інформації, підвищення її інформативності для системи управління потрібен концептуальний перегляд теорії, методології й практики бухгалтерського обліку. Зміщення ролі обліку в бік питань менеджменту потребує фундаментальних змін у розумінні суті та його місця в системі управління [462, с. 69].

Для ефективного функціонування багаторівневої системи бухгалтерського обліку повинна бути трансформована її методологія, яка повинна набути більш складного адаптивного характеру і з використанням

---

458 Суворова С. Учетная система организации и экономическое информационное пространство / С. Суворова // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – № 10. – С. 42–53.

459 Письмаченко Л. М. Інтегрована система обліку як інформаційна база формування звітності та собівартості транспортних послуг сільськогосподарських підприємств / Л. М. Письмаченко // Держава та регіони. Серія "Економіка та підприємництво". – 2009. – № 4. – С. 271-274.

460 Макаров В. Г. Теоретические основы бухгалтерского учета / В. Г. Макаров. – М. : Финансы, 1978. – 159 с.

461 Гайдуцький П. І. Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз / П. І. Гайдуцький, В. М. Жук // Економіка України. – 2012. – № 12. – С. 72-82.

462 Проданчук М. А. Види облікових підсистем в інформаційному забезпеченні управління підприємств / М. А. Проданчук // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 63-70.

нових залучених методів, прийомів, способів, процедур повинна забезпечувати постійно змінювані вимоги управління. Саме такий адаптивний характер має запропонована нами структура методології бухгалтерського обліку (п. 3.1).

На основі переглянутої облікової методології уможливорюється створення єдиної адаптивної системи бухгалтерського обліку з вбудованими підсистемами управлінського, стратегічного, актуарного, соціального, екологічного, бюджетного, прогнозного та інших видів обліку (рис. 3.4).

Таким чином, інтегрована адаптивна система бухгалтерського обліку повинна створюватися на базовій підсистемі фінансового обліку, яка ґрунтується на диграфічній формі обліку патримоніального типу. Система фінансового обліку охоплює традиційний набір об'єктів, облік яких здійснюється з жорстким дотриманням стандартів та складанням відкритої фінансової звітності для різних категорій користувачів.

Підсистема управлінського обліку є основною надбудовою над підсистемою фінансового обліку, доповнює його вихідні дані для цілей прийняття рішень та забезпечує формування якісно нових даних з використанням методів, нетипових для диграфічної форми обліку. Найбільш ефективними методами, що застосовуються в управлінському обліку, є планування, бюджетування, бенчмаркінг, методи підтримки рішень, калькуляційний аналіз, цільове калькулювання та ін.

Інформаційні потреби державного управління забезпечує підсистема статистичного обліку, що базується на класичній системі методів статистики і даних підсистем фінансового та управлінського обліку. Підготовка статистичної звітності здійснюється за методичними вимогами, встановленими органами статистики і подається до них у чітко встановлені строки. Статистична звітність є закритою для зовнішніх користувачів.

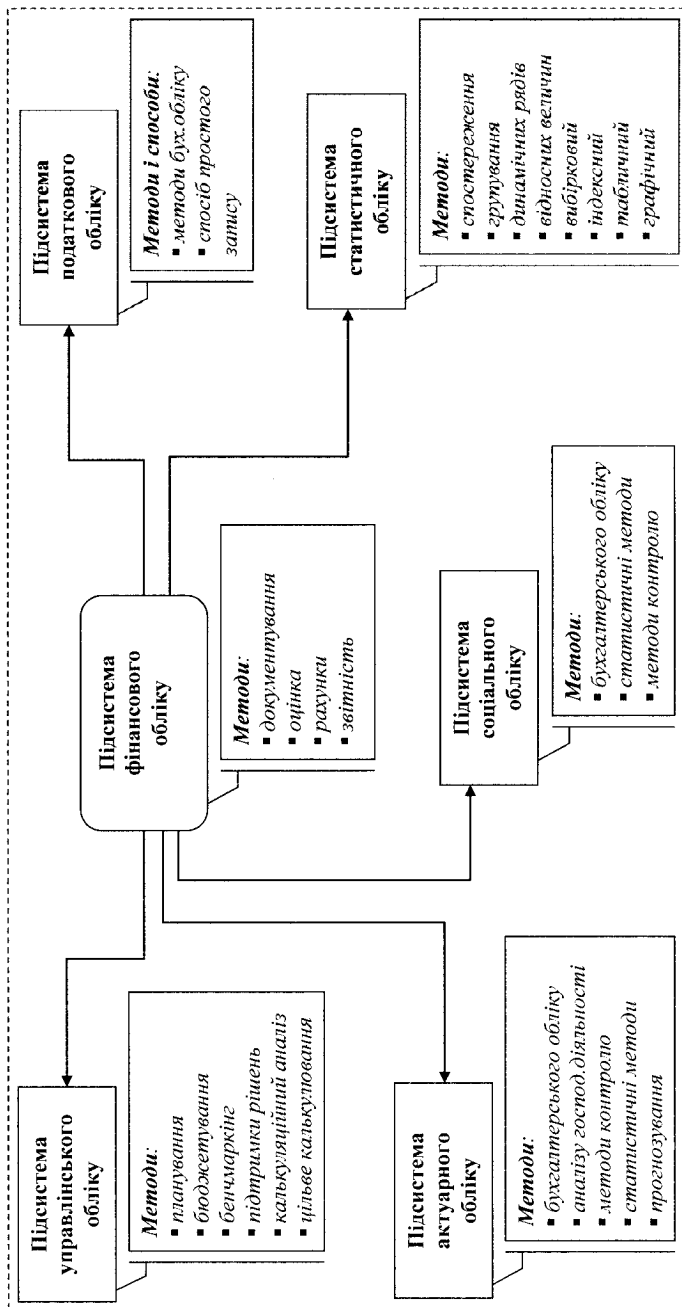


Рис. 3.4. Інтегрована адаптивна система бухгалтерського обліку з вбудованими підсистемами

Підсистема податкового обліку (податкових розрахунків) створюється з метою забезпечення процесу складання і подання податкової звітності. Такий облік ведення з використанням методів бухгалтерського обліку з доповненням реєстрації податкових фактів способом простого запису. Податкова звітність складається за нормативними вимогами, визначеними Податковим кодексом та методичними вимогами податкових органів, подається до них у чітко встановлені строки і є закритою для більшості користувачів.

Підсистема актуарного обліку створюється на підприємстві за необхідності формування для цілей прийняття рішень інформації про ринкову вартість підприємства, ринкову вартість окремих видів його активів, зобов'язань тощо. Актуарний облік функціонує на базі підсистеми фінансового обліку із доповненням його методів такими як прогнозування, економічного аналізу, контролю, статистичними тощо. Ця підсистема необхідна для підприємств, що виходять на ринки капіталу, хочуть покращити свою інвестиційну привабливість, залучити інвестиційні ресурси. Звітна інформація, що формується цією підсистемою, носить цільовий характер і може бути як відритою, так і закритою для широкого кола користувачів.

Підсистема соціального обліку створюється тими суб'єктами господарювання, які ставлять в межах своєї місії соціальні задачі, мають намір забезпечити потреби соціального характеру з точки зору своїх споживачів та суспільства. Формування показників соціального призначення відбувається з використанням традиційних методів бухгалтерського обліку, контролю, статистики. Соціальна звітність має цільовий характер, проте є відкритою для широкого кола користувачів.

Запропонований підхід до структури системи бухгалтерського обліку з використанням розвиненої методології дозволяє окреслити напрями її розвитку в частині поєднання різних підсистем обліку в єдину інформаційну систему підприємства, що забезпечуватиме формування цільових потоків

інформації для різних категорій користувачів і на виході трансформувати інформаційний ресурс у ефективну систему звітності.

Функціонуючи у формі інтегрованої адаптивної системи з вбудованими підсистемами (фінансового, управлінського, податкового, статистичного, актуарного та соціального обліку), бухгалтерський облік зберігає свою роль і важливе значення в системі управління підприємством, залишається цілісною системою, дозволяє уникнути дублювання у введенні первинних даних та їх наступній обробці. Ускладнення структури системи бухгалтерського обліку на базі єдиної інформаційної системи надасть можливість досягнути економії фінансових ресурсів при підготовці інформації для різних цілей. При цьому забезпечуються інформаційні потреби користувачів за всіма основними напрямками – управління бізнесом, ринок капіталу, держава (податки і статистика), суспільство.

# ВИСНОВКИ

Розвиток науки про бухгалтерський облік супроводжується трансформацією та удосконаленням таких важливих компонентів як теорія, методологія, організація, практика, які видозмінюються у часі під впливом зміни потреб основних груп користувачів інформації про господарську діяльність підприємства.

1. Історичний процес розвитку методології бухгалтерського обліку свідчить про постійну трансформацію розуміння її сутності, складу і структури. Дослідження існуючих підходів до визначення сутності облікової методології свідчить про звуження її змісту до системи елементів методу обліку. Натомість постійне ускладнення запитів користувачів інформації потребує удосконалення облікової методології задля забезпечення своєчасного формування достовірної фінансової інформації.

Враховуючи сучасний рівень економічного розвитку суб'єктів господарювання, складність і розвиненість управлінських структур, обізнаність зовнішніх груп користувачів фінансової звітності, методологія бухгалтерського обліку повинна розглядатись як складна динамічна система, що включає елементи методу, способи, прийоми, процедури, підходи і принципи, а також облікові інструменти. Такий розширений підхід до визначення змісту і складу облікової методології забезпечить на рівні практики ведення обліку формування ефективних методичних засад відображення господарських процесів та їх результатів із застосуванням найбільш якісних бухгалтерських інструментів.

2. Діюча методологія бухгалтерського обліку ґрунтується на процедурному та адитивному підходах до визначення її складу як сукупності елементів методу обліку або переліку процедур в межах облікового процесу.

Для ефективного забезпечення управлінських процесів методологія бухгалтерського обліку повинна динамічно трансформуватися з



використанням системного підходу. Концепція системності дозволяє динамічно вбудовувати нові методологічні інструменти в підсистемах обліку для отримання якісно відмінних типів звітності з урахуванням змінюваних обставин економічного середовища підприємства. Такий підхід дозволяє адаптувати облікову методологію до нових інформаційних запитів виходячи із зовнішніх та внутрішніх чинників.

3. Фундаментальна основа бухгалтерського обліку визнається незмінною, проте різні складові облікової методології під впливом запитів користувачів повинні трансформуватися, інакше система бухгалтерського обліку перестане задовольняти інформаційні потреби, що буде викликати появу нових управлінських інформаційних підсистем. Окрім елементів методу складовими методології бухгалтерського обліку повинні визнаватись способи, прийоми обліку, процедури, облікові інструменти, підходи до відображення об'єктів, а також принципи обліку. Вказані складові методології бухгалтерського обліку на рівні практики носять варіативний характер і забезпечують формування динамічної системи, здатної своєчасно реагувати на змінювані запити користувачів облікової інформації.

4. Розвиток вітчизняної методології бухгалтерського обліку не може відбуватись без урахування сучасних досягнень провідних науковців в галузі обліку різних країн світу. В умовах глобалізації та розширення світогосподарських зв'язків пріоритетного значення набувають процеси гармонізації та конвергенції методології обліку у кожній країні. Проведене дослідження складу і структури методології бухгалтерського обліку в європейських країнах, західних країнах та країнах Сходу засвідчив переважаючу орієнтацію світової методології на принципи, вихідні положення та вимоги до фінансової інформації. При цьому активне впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у більшості країн світу базується на інформаційних потребах учасників світового фінансового ринку.

У багатьох економічно розвинутих країнах методологія обліку обґрунтовується авторами з точки зору її практичного застосування. Методи обліку удосконалюються для вирішення конкретних практичних бухгалтерських завдань.

5. Узагальнення принципів та методів бухгалтерського обліку, представлених у наукових працях вчених різних країн світу, дозволило сформувати зведену концепцію методології бухгалтерського обліку у країнах світу, яка розкриває взаємозв'язок облікових принципів та методів, відображає загальний рівень їх науково-практичного розвитку. Порівняння складу вітчизняних принципів бухгалтерського обліку із світовими обліковими принципами, свідчить про можливість розширення і доповнення принципів обліку такими як імпаритет та професійне судження бухгалтера.

Вивчення зарубіжних підходів до визначення структури методів бухгалтерського обліку показує все більший вплив і поширення в обліковій сфері запозичених методів з інших наук, зокрема, економічних, аналітичних, статистичних, економіко-математичних тощо. Світові тенденції, таким чином, засвідчують необхідність розвитку облікової методології на базі розширення методологічного забезпечення в частині формування інформаційних потоків різного характеру і способів утворення із застосуванням множинних рівнів групування і зведення інформації, різного змісту та призначення для основних груп користувачів.

6. Концептуальні зміни у вітчизняній методології бухгалтерського обліку повинні охоплювати перегляд її основи – системи методів. Розширення системи методів обліку повинно ґрунтуватись на включенні до облікової методології загальнонаукових методів (діалектичного і моделювання), методів контролю (інвентаризація, аналіз, перевірка, обстеження), методів статистики (спостереження, вимірювання, групування, узагальнення), а також спеціальних методів бухгалтерського обліку (документування, оцінка, рахунки та звітність).

Кожен спеціальний метод бухгалтерського обліку конкретизується застосуванням облікових способів (простого та подвійного запису, калькулювання, балансування), прийомів (первинного та зведеного документування, оцінювання первісного та на дату балансу, планового та звітного калькулювання, балансового, небалансового та позабалансового рахунковедення, підготовки фінансової, податкової та управлінської звітності), облікових процедур (реєстрації фактів господарського життя у документах та на рахунках, перенесення даних з документів в облікові реєстри, відображення даних з облікових реєстрів у Головній книзі, складання звітності).

Облікова методологія доповнюється застосуванням варіативних підходів до нарахування амортизації, оцінки (дохідний, витратний та ринковий підходи), оцінки запасів при їх списанні, нарахування резерву сумнівних боргів, оцінки фінансових інвестицій, розподілу витрат тощо. Юридичне забезпечення методології обліку становлять інструменти, що включають національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, облікову політику підприємства, план рахунків бухгалтерського обліку (типовий та робочий). Важливою складовою облікової методології є також принципи бухгалтерського обліку, які крім затверджених законодавчо повинні бути доповнені принципами імпаритету і професійного судження бухгалтера. Застосування наведених вище прийомів, способів, підходів та процедур бухгалтерського обліку у логічно визначеній послідовності формує бухгалтерський процес.

Таким чином, методологія бухгалтерського обліку є складною динамічною системою, що містить власні та залучені методи, прийоми, способи, підходи, бухгалтерські процедури, принципи та інструменти, адаптивна зміна яких на рівні облікової практики дозволяє суб'єкту ведення обліку здійснювати різнобічне дослідження предмету бухгалтерського обліку та розкриття його характеристик у звітності підприємства.

7. Удосконалення облікової методології повинно відбуватись з урахуванням зміни запитів різних груп користувачів. Як свідчить світова практика обліку, зміст запитів може визначатися через формування системи вимог до фінансової звітності та її якісних характеристик. Науковцями піднімається проблема нечіткого розподілу та ототожнення у Концептуальній основі фінансової звітності та Міжнародних стандартах фінансової звітності вимог і якісних характеристик, принципів складання і подання фінансової звітності.

Вимоги до фінансової звітності розкривають потреби користувачів щодо фінансової інформації. Якісні характеристики фінансової звітності відображають відмінні властивості фінансової інформації з точки зору її корисності для основних груп користувачів.

Проведений аналіз існуючих підходів до визначення вимог до фінансової звітності у наукових працях, порівняння їх складу і змісту з принципами бухгалтерського обліку та умовами щодо підготовки й розкриття фінансової інформації, дозволив визначити такий їх перелік: достовірність; суттєвість; доречність; правдиве подання; зіставність; можливість перевірки; своєчасність; зрозумілість і дохідливість. Реалізація наведених вимог користувачів в процесі підготовки та подання фінансової звітності забезпечує набуття фінансовою звітністю корисних якісних характеристик: точність; релевантність; повнота; нейтральність; надійність; обґрунтованість; взаємоузгодженість; відкритість; транспарентність.

Врахування в процесі підготовки і подання фінансової звітності основних вимог користувачів для формування якісних характеристик дозволяє підвищити змістовне наповнення фінансової звітності та ступінь її корисності для суб'єктів прийняття рішень, що, в свою чергу, забезпечить підвищення довіри держави і суспільства до економічних суб'єктів та їх діяльності, підвищить конкурентоспроможність підприємств, дозволить покращити процес залучення інвесторів та кредиторів, сприятиме виходу вітчизняних суб'єктів господарювання на міжнародні ринки капіталу.

8. Запропонований підхід до структури системи бухгалтерського обліку з використанням розвиненої методології дозволяє окреслити напрями її розвитку в частині поєднання різних підсистем обліку в єдину інформаційну систему підприємства, що забезпечуватиме формування цільових потоків інформації для різних категорій користувачів і на виході трансформувати інформаційний ресурс у ефективну систему звітності.

Функціонуючи у формі інтегрованої адаптивної системи з вбудованими підсистемами (фінансового, управлінського, податкового, статистичного, актуарного та соціального обліку), бухгалтерський облік зберігає свою роль і важливе значення в системі управління підприємством, залишається цілісною системою, дозволяє уникнути дублювання у введенні первинних даних та їх наступній обробці. Ускладнення структури системи бухгалтерського обліку на базі єдиної інформаційної системи надасть можливість досягнути економії фінансових ресурсів при підготовці інформації для різних цілей. При цьому забезпечуються інформаційні потреби користувачів за всіма основними напрямами – управління бізнесом, ринок капіталу, держава (податки і статистика), суспільство.

## ДОДАТОК А

### Принципи бухгалтерського обліку в міжнародних стандартах фінансової звітності та методології країн світу

№ з/п	Характеристика принципу	МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (IAS 1)	Країни				
			Україна	Німеччина	Франція	Велика Британія	Швеція
			Назва принципу				
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Правдиве подання інформації про вплив господарських операцій, інших подій та умов на величину активів, зобов'язань, доходи та витрати	достовірне подання та відповідність МСФЗ	–	повнота	–	надійність і точність представлення	достовірне та об'єктивне представлення інформації
2	Суб'єкт господарювання здійснюватиме свою діяльність на безперервній основі	безперервність	безперервність	продовження підприємницької діяльності	безперервність діяльності	–	безперервність діяльності
3	Передбачас застосування методу нарахування при складанні фінансової звітності, а також періоду визнання доходів та витрат	нарахування	нарахування та відповідності доходів і витрат	нарахувань та часового розмежування	незалежності фінансового обліку	–	нарахування
4	Кожна суттєва група подібних статей повинна бути представлена окремо у фінансовій звітності	суттєвість та об'єднання у групи	–	–	суттєвість	суттєвість	–

	2	3	4	5	6	7	8
5	Суб'єкт господарювання розкриває окремо активи і зобов'язання, а також дохід та витрати, не згортаючи їх в один показник	згортання	—	індивідуальна оцінка, звітна дата	неприпустимості компенсації активів і зобов'язань	—	окремої оцінки, згортання
6	Фінансова звітність складається та подається за період	частота звітності	періодичність	періодизації	—	порівнюваність і актуальність	періодизації
7	Суб'єкт господарювання розкриває інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду	порівняльна інформація	—	непорушність балансу	непорушність початкового балансу	розкриття облікової політики	непорушність балансу
8	Подання і класифікація статей у фінансових звітах повинні бути по можливості збережені і протягом наступних звітних періодів	послідовність представлення	послідовність	безперервність	послідовність	співставність	послідовність
9	Вимірювання й узагальнення господарських операцій у фінансовій звітності підприємства здійснюються в єдиному грошовому вимірюванні	—	єдиний грошовий вимірник	—	—	—	єдиний грошовий вимірник
10	Застосування бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства	—	обачність	обережність	обережність	розудливість (обережність)	обережність

1	2	3	4	5	6	7	8
11	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	-	повне висвітлення	Уточнення показників	“хороша” інформація	повнота	-
12	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	-	автономність	-	-	-	-
13	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	-	превалювання сутності над формою	точність (превалювання сутності над формою)	превалювання сутності над формою	-	-
14	Пріоритетно є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання	-	історична (фактична) собівартість	-	початкова вартість	-	-
15	Оцінка активів та зобов'язань повинна здійснюватись з урахуванням можливих ризиків	-	-	імпаритет	-	-	-
16	Інформація, що відображається у звітності, має бути зрозумілою для незацікавлених фінансових та нефінансових користувачів	-	-	ясність і прозорість	-	зрозумілість	ясність інформації



## Продовження Додатку А

1	2	3	4	5	6	7	8
17	Кожен бухгалтерський запис повинен ґрунтуватися на об'єктивних даних, що підтвержені документально	-	-	-	-	нейтральність	-
18	При складанні фінансової звітності мають дотримуватись загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку	-	-	-	-	-	-
19	Необхідність застосування бухгалтером свого професійного судження при виконанні облікових процедур та здійсненні облікових оцінок	-	-	-	-	-	-
20	При розкритті інформації у фінансовій звітності компанії необхідно зазначати створену додану вартість і місце прибутку в ній, не ототожнюючи вказані поняття	-	-	-	-	-	-
21	Основою складання різних видів звітності (фінансової, управлінської, податкової) є система бухгалтерського обліку підприємства, як основне інформаційне джерело	-	-	-	-	-	-
<b>Кількість принципів</b>		<b>8</b>	<b>10</b>	<b>13</b>	<b>10</b>	<b>9</b>	<b>11</b>

№ з/п	Характеристика принципу	Країни					
		Швейцарія	Норвегія	Італія	Іспанія	Португалія	Польща
		9	10	11	12	13	14
		Назва принципу					
1	2	9	10	11	12	13	14
1	Правдиве подання інформації про вплив господарських операцій, інших подій та умов на величину активів, зобов'язань, доходи та витрати	-	-	достовірне представлення	-	-	-
2	Суб'єкт господарювання здійснюватиме свою діяльність на безперервній основі	продовження ділової активності	-	-	безперервність	безперервність	безперервність діяльності
3	Передбачас застосування методу нарахування при складанні фінансової звітності, а також періоду визнання доходів та витрат	-	накопичення, відповідність, хеджування, нарахування	-	нарахування	нарахування	ресстрація доходів і витрат в момент їх виникнення, відповідність доходів і витрат
4	Кожна суттєва група подібних статей повинна бути представлена окремо у фінансовій звітності	-	-	-	-	-	істотність
5	Суб'єкт господарювання розкриває окремо активи і зобов'язання, а також дохід та витрати, не згортаючи їх в один показник	заборона згортання	-	-	заборона компенсації	-	-
6	Фінансова звітність складається та подається за період	-	-	-	-	-	-

## Продовження Додатку А

	2	9	10	11	12	13	14
7	Суб'єкт господарювання розкриває інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду	-	-	-	-	-	-
8	Подання і класифікація статей у фінансових звітах повинні бути по можливості збережені і протягом наступних звітних періодів	послідовність та зіставність	застосування	-	послідовність	послідовність	постійність
9	Вимірювання й узагальнення господарських операцій у фінансовій звітності підприємства здійснюються в єдиному грошовому вимірнику	-	-	єдиний грошовий вимірник	-	-	-
10	Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства	обережність	обережність	-	розсудливість	розсудливість	неможливість завищення або заниження фінансових результатів
11	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	повнота і точність фінансової звітності	-	повне розкриття	-	матеріальність	-

1	2	9	10	11	12	13	14
12	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	-	-	-	-	-	-
13	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	-	-	-	-	превалювання змісту над формою	-
14	Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання	-	трансакція, найкращі оцінки	-	-	первісна вартість	історична вартість
15	Оцінка активів та зобов'язань повинна здійснюватись з урахуванням можливих ризиків	-	-	-	відносна значимість	-	-
16	Інформація, що відображається у звітності, має бути зрозумілою для незашквджених фінансових та нефінансових користувачів	ясність і зрозумілість	-	ясність інформації	-	-	-
17	Кожен бухгалтерський запис повинен ґрунтуватися на об'єктивних даних, що підтвержені документально	-	-	-	-	-	-

1	2	9	10	11	12	13	14
18	При складанні фінансової звітності мають дотримуватись загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку	-	-	-	-	-	-
19	Необхідність застосування бухгалтером свого професійного судження при виконанні облікових процедур та здійсненні облікових оцінок	-	-	-	-	-	-
20	При розкритті інформації у фінансовій звітності компанії необхідно зазначати створену додану вартість і місце прибутку в ній, не ототожнюючи вказані поняття	-	-	-	-	-	-
21	Основою складання різних видів звітності (фінансової, управлінської, податкової) є система бухгалтерського обліку підприємства, як основне інформаційне джерело	-	-	-	-	-	-
<b>Кількість принципів</b>		<b>6</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>7</b>

№ з/п	Характеристика принципу	Країни							Всього		
		Болгарія	США	Канада	Австралія	Китай	Японія	19			
		15	16	17	18	20	21				
Назва принципу											
1	2										
1	Правдиве подання інформації про вплив господарських операцій, інших подій та умов на величину активів, зобов'язань, доходи та витрати	-	-	-	-	-	-	-	істина	6	
2	Суб'єкт господарювання здійснюватиме свою діяльність на безперервній основі	ліючого підприємства	Принцип безперервності діяльності						-	11	
3	Передбачас застосування методу нарахування при складанні фінансової звітності, а також періоду визнання доходів та витрат	поточних нарахувань, співставності між доходами і витратами	Принцип відповідності						-	11	
4	Кожна суттєва група подібних статей повинна бути представлена окремо у фінансовій звітності								-	4	
5	Суб'єкт господарювання розкриває окремо активи і зобов'язання, а також дохід та витрати, не згортаючи їх в один показник								-	6	
6	Фінансова звітність складається та подається за період	незалежності звітних періодів	Період часу (припущення)						-	7	

1	2	15	16	17	18	19	20	21
7	Суб'єкт господарювання розкриває інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду	вартісний зв'язок між початковим та кінцевим балансом	-	-	-		-	6
8	Подання і класифікація статей у фінансових звітах повинні бути по можливості збережені і протягом наступних звітних періодів	-	Принцип послідовності				відповідність	13
9	Вимірювання й узагальнення господарських операцій у фінансовій звітності підприємства здійснюються в єдиному грошовому вимірюванні	-	Грошова одиниця (припущення)			Застосовуються норми МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (IAS 1)	-	4
10	Застосування бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства	обачність	-	-	-		-	11
11	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	-	Принцип повноти				-	8

1	2	15	16	17	18	19	20	21
12	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	–	Економічний суб'єкт (припущення)				–	2
13	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	превалювання сутності над формою	–	–	–	Застосовуються норми МСБО 1	–	5
14	Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання	–	Принцип вартості			“Подання фінансової звітності” (IAS 1)	–	6
15	Оцінка активів та зобов'язань повинна здійснюватись з урахуванням можливих ризиків	–	–	–	–		консерватизм	3
16	Інформація, що відображається у звітності, має бути зрозумілою для незацікавлених фінансових та нефінансових користувачів	–	–	–	–		ясність	6
17	Кожен бухгалтерський запис повинен ґрунтуватися на об'єктивних даних, що підтвержені документально	–	Принцип об'єктивності				упорядкованість обліку	3



## Продовження Додатку А

1	2	15	16	17	18	19	20	21
18	При складанні фінансової звітності мають дотримуватись загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку	-	Міркування суттєвості					1
19	Необхідність застосування бухгалтером свого професійного судження при виконанні облікових процедур та здійсненні облікових оцінок	-	Міркування консерватизму			Застосовуються норми МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (IAS 1)		1
20	При розкритті інформації у фінансовій звітності компанії необхідно зазначати створену додану вартість і місце прибутку в ній, не ототожнюючи вказані поняття	-					розмежування капіталу та прибутку	1
21	Основою складання різних видів звітності (фінансової, управлінської, податкової) є система бухгалтерського обліку підприємства, як основне інформаційне джерело	-					унікальність	1
<b>Кількість принципів</b>						<b>8</b>	<b>7</b>	<b>Х</b>

## ДОДАТОК Б

### Елементи методології бухгалтерського обліку в країнах світу

№ з/п	Країни																	
	Україна	Німеччина	Франція	Велика Британія	Швеція	Швейцарія	Норвегія	Італія	Іспанія	Україна	Німеччина	Франція	Велика Британія	Швеція	Швейцарія	Норвегія	Італія	Іспанія
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10									
1	оцінка	оцінка та справедлива вартість	–	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка	оцінка
2	інвентаризація	інвентаризація та інвентар	–	–	–	–	–	–	інвентаризація	–	–	–	–	–	–	–	інвентаризація	інвентаризація
3	документування	документування	документування як процедура	–	–	–	–	–	документування	документування	документування	документування	документування	документування	документування	документування	документування	документування
4	калькулювання	калькулювання	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5	рахунки	рахунки	план рахунків	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки	рахунки
6	подвійний запис	простий та подвійний запис	відображенн я на рахунках	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис	подвійний запис
7	баланс	динамічний баланс, балансування	–	баланс	баланс	баланс	баланс	баланс	баланс	баланс	баланс	баланс	баланс	баланс	баланс	баланс	баланс	–
8	звітність	фінансова звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність	звітність
9	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
10	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
11	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
12	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
13	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
14	8	8	4	5	5	6	3	6	6	5	6	5	5	5	6	3	6	6

№ з/п	Країни								Японія
	Португалія	Польща	Болгарія	США	Канада	Австралія	Китай	18	
1	11	12	13	14	15	16	17		
1	-	метод оцінки	оцінка		оцінка		-		Окремо не виділяються,
2	-	-	інвентаризація		інвентаризація		інвентаризація		виділяються,
3	-	-	документування		документування		первинна та зведена документація		методологія
4	-	-	калькулювання		калькулювання		калькуляція		грунтується на американських дослідженнях
5	-	-	рахунки		рахунки		рахунки		
6	подвійний запис	-	подвійний запис		подвійний запис		подвійний запис		
7	-	балансовий метод, балансування	балансове узагальнення		баланс		-		
8	-	-	звітність		звітність		звітність		
9	-	метод моментів і періодів	-		-		-		
10	-	метод групування	-		-		-		
11	-	економічний метод	-		-		-		
12	-	-	економіко-математичне і математико-статистичне моделювання		-		-		бухгалтерські аналітичні методи (якісний аналіз, кількісний аналіз, статистичний аналіз, динамічний аналіз, попереджувальний аналіз, емпіричні методи)
13	-	-	-		-		-		
14	1	5	9	8	8		7		-

**Наукове видання**

**КОРЯГІН МАКСИМ ВІКТОРОВИЧ  
КУЦИК ПЕТРО ОЛЕКСІЙОВИЧ**

**Концептуальний розвиток методології  
бухгалтерського обліку**

**МОНОГРАФІЯ**

Підп. до друку 29.08.2014 р. Формат 60x84 1/16.  
Ум. друк. аркушів 11,85. Тираж 300 прим. Замовлення № 3007-12

Видавець: ТОВ “НВП “Інтерсервіс”  
м. Київ, вул. Бориспільська, 9.  
Свідоцтво серія ДК № 3534 від 24.07.2009 р.

Виготовлювач: СПД “Андрієвська Л.В.”  
м. Київ, вул. Бориспільська, 9.  
Свідоцтво серія ВОЗ № 919546 від 19.09.2004 р.