Бухгалтерський облік: періоди та концептуальні засади розвитку

**1. Періодизація розвитку бухгалтерського обліку в обліковій літературі**

**2. Облікове мистецтво раннього Середньовіччя**

**3. Початок наукової розробки бухгалтерського обліку**

**4. Концептуальні основи стандартизації бухгалтерського обліку в умовах глобалізації**

**1.Періодизація розвитку бухгалтерського обліку в обліковій літературі**

Починаючи вивчати будь-яку учбову дисципліну, ми, передусім, задаємо собі питання: що вона собою представляє? Те саме стосується і бухгалтерсь­кого обліку. Отже, що таке бухгалтерський облік і чому сьогодні, при переході до ринкових відносин, зростає інтерес до цієї наукиз боку облікових працівників, підприємців та інших учасників ринку?

Пошук відповідей на ці та загальні питання представляє собою важливий та принциповий момент професійної підготовки.

Скільки існує процес обміну (бартерного або грошового) — стільки існує облік. Але і сьогодні поки що нікому невідомо, хто ж дійсно став його ви­нахідником. На думку вчених, система подвійного запису бере свій початок в окремих торговельних центрах Північної Італії в XIII-XIV ст. Перше свідоцтво повної системи подвійної бухгалтерії знайдено в муніципальних записах Генуї, датованих 1340 роком. Фрагментарні записи більш раннього періоду були знайдені в рахунках Gіоvаnnа Fагоlfі & Соmраnу, флорентійської торговельної фірми (1299-1300), а також фірми Rinierі Fіnі & Вгоthегs, яка торгувала на відомому в той час ярмарку провінції Шампань у Франції.

На питання, коли все ж таки виникла бухгалтерія, вчені дають наступні відповіді:

* 6 тис. років тому, тобто тоді, коли почалася цілеспрямована реєстрація фактів господарського життя;
* 500 років тому, коли вийшла відома в усьому світі праця Луки Пачолі і почалося письмове обґрунтування обліку,
* і, нарешті, 100 років тому, коли з'явилися перші теоретичні розробки.

Ці відповіді, підходи, узагальнення є справедливими, адже 6 тис. років бухгалтерія існує як практична діяльність, *рахівництво,* спосіб розуміння і відображення господарського процесу - як його мова; 500 років бухгалтерія існує - як предмет літературного викладення, частина літературної мови і 100 років існує як самостійна наука - *рахунковедення, -* як спосіб розуміння обліку, його мова. Рахівництво і рахунковедення з цього моменту існують паралельно і самостійно (таблиця 1.1).

*Таблиця 1.1.*

**Визначення рахівництва в обліковій літературі кінця ХІХ-початку ХХ століття**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №  з-п | Автор | Визначення |
| 1 | Вілла Ф.  (1801-1884) | Рахівництво включає в себе ряд економічних і адміністративних знань, необхідних для мистецтва вести книги |
| 2 | Маса Д. (1850-1918) | Рахівництво є галуззю науки про управління |
| 3 | Чербоні Дж.  (1827-1917) | Рахівництво, як наука, розпадається на окремі чотири частини:   1. Вивчення господарських операцій та дій по управлінню господарством; воно виконується з метою з’ясувати ті закони, якими регулюється діяльність господарства та діяльність його керівних органів; 2. Вивчення структури господарства і порядку його роботи; 3. Вивчення прикладної математики з метою мати можливість представити роботу у цифровому вимірі; 4. Вивчення логісмографії, розуміючи під останньою метод і порядок дій. За допомогою яких операції господарства кореспондують між собою, при цьому виявляються юридичні, економічні та господарські наслідки цих операцій, їх взаємовідносини та взаємний вплив. |
| 4 | Беста Ф. (1845-1923) | Рахівництво вивчає і встановлює закони господарського контролю на підприємствах всіх видів і виробляє такі норми діяльності, при яких цей контроль стає дієвим і фактично здійсненим |
| 5 | Пізані Е. (1845-1915) | Рахівництво користується основами економіки. Юриспруденції і математики, організовує роботу господарства так, щоб здійснювався принцип взаємовимірності прибутків і витрат |
| 6 | Шротт І. | Рахівництво є наукою про систематичний запис господарських операцій та їх контроль |
| 7 | Шер І.Ф. (1846-1924) | Рахівництво (яке він називав бухгалтерією) є історіографія, що має предметом створення установи, виробництво промислу і ліквідацію окремого господарства |
| 8 | Леоте Е. і Гільбо А. | Рахівництво – наука, яка має за мету дати знання того, яким чином ввести істинний порядок в реєстрацію фактів виробництва. Споживання і управління господарськими благами і як визначити результати, що випливають з тих фактичних дій, які повинні базуватись не лише на даних емпіричного мистецтва. Що представляє до цього часу картину вельми суперечливих прийомів. Але на законах добре встановлених, а також на принципах правильно виведених і раціональних, теоретично і практично обґрунтованих правил. |
| 9 | Рудановський О.П. (1863-1934) | Рахівництво – це наука. Предметом якої є специфічне обчислення або облік маси господарських явищ і встановлення законів їх господарського обороту |
| 10 | Американська асоціація бухгалтерів | Бухгалтерський облік – це процес ідентифікації інформації. Підрахунку і оцінки показників та надання даних користувачам інформації для вироблення. Обґрунтування і прийняття рішень |

На гербі бухгалтерів, що визнаний як інтернаціональна емблема облікових працівників, зображені сонце, вагита крива Бернулі і написаний девіз: "Наука, довіра, незалежність". Сонце символізує освітлення бухгалтерським обліком фінансової діяльності, ваги - баланс, а крива Бернулі - символ того, що облік буде існувати вічно.

Вперше систематизацію обліку здійснив францисканський монах Лука Па­чолі. Більшу частину свого життя він викладав в університетах Перуджи, Флоренції, Болоньї та закінчив кар'єру на почесному посту викладача математики Римського університету. Лука Пачолі був справжнім сином епохи Відродження, а у числі своїх друзів мав Леона Батісто Альберті та Леонардо да Вінчі.

Виокремлюють різні підходи до вивчення історії бухгалтерського обліку (таблиця 2).

*Таблиця 2*

**Підходи різних авторів до вивчення історії бухгалтерського обліку**

|  |  |
| --- | --- |
| Підходи | Суть підходу |
| Філософський | Авторинамагались обґрунтувати хід історичного розвитку і дослідити, які закони ним управляють. Найбільш видатними представниками цього підходу були: в Росії – Ф.В. Єзерський, Я.М. Гельперін, на Заході – А. Хаар |
| Документальний | На відміну від філософського, прихильники цього підходу замість висновків і теорій, схем еволюції надали перевагу викладенню фактів. До них належали: О.О. Бауер, В.Ф. Широкий, Б. Пенндорф, Ф. Меліс, Р. де Рувер, Г. де Кройкс, Е. Стевелінк |
| Синтетичний | Автори узагальнювали фактичний матеріал за допомогою будь-якої філософської концепції. ЦЙей напрямок наче синтезував два попередніх – документальний і філософський. Викладення фактів обліку подається на фоні історії розвитку суспільства. В цьому плані працювали: із вітчизняних авторів – О.М. галаган. М.С. Помазков, А.І. Лозинський. Із закордонних – К.П. Кейль, Г.Д. Елрідж, Е. перагелло, К.Г. Деметреску, Р. Теофанович, Ф. Гертц |
| Аналітичний | Автор цього напрямку виклали історію не всього обліку. А окремих його категорій. На Заході відомими представниками такого підходу є: А.Ч. Літтлтон, Б.С. Ямей, В Росії – Н.Р. Вейцман, Я.В. Соколов. |

Перші записи про фінансові результати були зроблені 4 тис. років тому, але подвійний запис, який і зараз застосовується в бухгалтерському обліку, з'явився лише в XIV ст. Сучасний бухгалтерський облік народився в Італії і був зумовлений цілим рядом досягнень і подій в математиці, технології і суспільному устрої. Бухгалтерія розвивалась відповідно до економічних запитів суспільства. До XV ст. облік не розглядався окремо, він був своєрідним додатком до торговельної діяльності. Тоді облік не регулювався урядом, отже можна уявити, яким би він міг бути сьогоднізавідсутності державного регулювання.

В ХVІІ-ХVІІІ ст. промислова революція в Англії надала нового поштовху розвитку обліку, адже з того часу власників почали цікавити дані про вартість виробництва певних одиниць продукції. Наприкінці XIX ст. невелика за кількістю, однак дуже компетентна група англійських фахівців обліку з'явилась і на американській арені. Вплив їх був настільки значним, що вже на початку XX ст. лідерство у сфері обліку переходить від Англії до Сполучених Штатів, і з цього часу починається ще один новий етап динамічного розвитку обліку.

Бухгалтерський облік був викликаний до життя самою господарською діяльністю людини. За обліковими документами, які збереглися, видно, якою повагою користувалися в давнину бухгалтери і як цінувалась їх справа. Облік називали таємницею богів, в яку посвячували. Так, в стародавньому Єгипті "головним бухгалтером" гарему фараона був Неферхотеп. На цьому терені він досяг великої пошани. Вищими були лише тайні радники та жерці.

І все ж таки цілковито очевидно і логічно, що розвитку бухгалтерського обліку сприяли прогрес, стабільність, більш повна реалізація суспільних потреб. У зв'язку з цим важливого значення набуває періодизація розвитку бухгалтерського обліку. Вона дозволяє прослідкувати історичну логіку, підійти до усвідомлення процесузміни епох.

В літературі виділяють чотири основних періоди розвитку бухгалтерського обліку:

1-й - з моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця XVIII ст.;

2-й - з кінця XVIII ст. до кінця XIX ст.;

3-й - кінець XIX і початок XX ст.;

4-й - з початку XX ст. і до наших днів.

*Перший період* характеризувався виникненням різних способів реєстрації фактів в облікових регістрах (журналах, відомостях та ін.) у вигляді систематичних і хронологічних записів. Вершиною періоду становлення бухгалтерського обліку було широке розповсюдження методу подвійного запису.

*Другий період* припадає на час революційних перетворень в галузі виробництва, розвитку різних форм товарних операцій та збільшення обсягів торговельних, фінансових та інших операцій не тільки в окремих країнах, але й у всьому світі. В цей період видається досить велика кількість праць з обліку, виникають різні теорії: юридична - у Франції, матеріалістична (економічна) - в Італії, камеральна - в Німеччині тощо. Історичне значення цього періоду полягає в тому, що саме тоді були визначені основні напрямки науки "рахівництво", за якими відбувся її подальший розвиток.

*Третій період -* становлення бухгалтерського обліку (рахівництва) як галузі наукових знань. Протягом цього періоду зусилля більшості авторів були направлені виключно на те, щоб встановити теоретичні основи бухгалтерського обліку, визначити область тих явищ, вивчення яких складає об'єкт даної науки. Був сформульований ряд визначень бухгалтерського обліку і його цілей.

*Четвертий період* доцільно поділити на дві основні стадії.

**Перша стадія, що охоплює період до середини XX ст.,** характеризується розробкою базових принципів об'єктивної оцінки майново-правового стану самостійно господарюючого суб'єкту, галузевого напрямку в побудові системи бухгалтерського обліку, розширенням державної регламентації національних систем і звітності бухгалтерського обліку.

**Друга стадія - з середини XX ст. до наших днів** -характеризується розробкою принципів оцінки майново-правового стану господарюючих суб'єктів в умовах зовнішнього ринкового середовища і у зв'язку з прийняттям ефективних господарських рішень для отримання майбутньої економічної вигоди.

На сьогодні досить цікавим є вивчення питання періодизації розвитку бухгалтерського обліку, хоча воно й досі вважається не вирішеним.

Я.В. Соколов, проаналізувавши спроби ряду великих закордонних та вітчизняних вчених (в тому числі Дж. Чербоні, Ф.Е. Єзерського. О.П. Рудановського, О.М. Ґалаґана), дійшов висновку, з яким важконе погодитись: "Неможливо побудувати періодизацію розвитку складної системи, яким є бухгалтерський облік, на будь-якій одній підставі".

**2. Облікове мистецтво раннього Середньовіччя**

Серед основних факторів, які відчутно вплинулинарозвиток облікового мистецтва в епоху раннього Середньовіччя, можна назвати наступні:

1)масове переселення народів з Азії в Європу;

2) значний вплив арабської культури на культуру народів Європи;

3) зростаюче значення церкви та її збагачення;

4) хрестові походи;

5) господарський устрій та побут населення раннього Середньовіччя.

Розвитку бухгалтерії також багато в чому сприяв один з найбільших винаходів людства - книгодрукування (XV ст.), завдяки якому те, що було надбанням небагатьох, стало доступним для більшості.

Падіння Римської імперії та завоювання Європи варварами на тривалий час зупинили розвиток науки в суспільстві. Наукові результати, отримані спільними зусиллями багатьох народів, переходили з покоління в покоління усномовно. Ворожнеча та жорстокі війни між народами ускладнювали розвиток торгових відносин: купці мало турбувались про покращання рахівництва, в якому за існуючих в той час умов не відчували особливої потреби. Цим пояснюється майже повна відсутність ведення бухгалтерії як такої протягом тривалого часу.

Одним **з** найважливіших факторів, що вплинув на розвиток обліку в цей період, стало зростання значення церкви у суспільному житті та її збагачення. В епоху загального варварства облікове мистецтво могло зберегтись лише в тих окремих інститутах, в яких так чи інакше накопичувались майнові цінності та багатство. Сама церква накопичила величезні статки та земельні угіддя й започаткувала складне господарство. Саме тому облік, як і багато інших мистецько-наукових сфер, розвивався насамперед завдяки церковно-монастирській діяльності. При папському дворі у Римі в ХІ ст. була встановлена та затверджена посада обліковця-рахівника, до обов’язків якого входили спостереження за організацією і веденням обліку папських багатств, а також перевірка звітності, яка надходила з провінцій. У ХІV ст. встановлено особливу «апостольську камеру» з 12 членів, до обов’язків якої належали управління всім майном і фінансами папського двору, ведення обліку та звітності. Надалі в церковних структурах розвинули банківську справу, що ще більше посилило необхідність розвитку в ній організованої системи обліку.

В епоху масового переселення народів церква виступала єдиною установою, якої більш-менш не торкнувся загальний занепад.

Отже церква, яка стала центром культури та накопичення майнових цінностей, мала всі можливості подальшого розвитку облікових знань і, крім того, можливість застосовувати їх на практиці.

Як відомо, облікове мистецтво виникло на ґрунті розвитку торгових від­носин. Одним з важливих факторів розвитку середньовічних торгових відносин і торговельної діяльності стали Хрестові походи, основним стимулом яких були аж ніяк не релігійні прагнення, а найпрозаїчніші розрахунки. Внаслідок цих походів встановились жваві торгові стосунки Європи з Азією, зокрема із Середньою Азією і Персією. Оскільки Хрестові походи значно стимулювали розвиток торговельних відносин і торговельної діяльності, вони побічно послужили досить серйозним поштовхом для розвитку обліку.

Ще одним впливовим фактором можна вважати господарський устрій середньовічного суспільства, більш відомий як цеховий. Особливості цехового ладу зумовлювали необхідність обліку,чимстимулювали його розвиток.

Остаточному оформленню бухгалтерського обліку сприяла широко розви­нена торгівля пізнього Середньовіччя, особливо торгівля великих італійських міст - Генуї, Венеції тощо, а в подальшому - її пожвавлення, розквіт після від­криття Америки, шляхів до Індії тощо. Таким чином, бухгалтерський облік на­бував більш чіткого оформлення як облік торгівельний (купецький) і банківський.

Появу терміна «бухгалтер», а звідси – і «бухгалтерія», історики датують середніми віками. Імператор Максиміліан у 1498 р. наказав, щоб у його камері (казначействі) в Інсбруку був надійний та акуратний писар, який би міг належно вести книги і називався «бухгалтером». В історичних екскурсах відзначається, що вперше бухгалтером був названий Х. Штехер.

Середньорічна концепція обліку ґрунтувалася на спрощеній методології подвійного запису відображення подій у журналах і балансі. Подвійний запис у цей період був потрібний передусім з процедурно-технічного погляду, тобто як математичний прийом для отримання рівності оборотів, що формально гарантувало правильність записів і відсутність помилок.

Як організована система бухгалтерський облік у ХV ст.. набув і документального підтвердження. Першою публічно-оприлюдненою працею з бухгалтерського обліку вважають роботу, розроблену в Дубровнику і Неаполі у 1458 р. бенедиктом Котрульї «Про торгівлю і досконалого купця». Однак вийшла друком ця праця лише в 1573 р. У 1602 р її було видано повторно, а раніше – в 1582 р. – перекладено французькою мовою та видано в Ліоні. Серед багатьох практичних вказівок, викладених у 50 розділах цієї книги, ХІІІ присвячений порядку ведення облікових книг купцями. Викладення порядку обліку було повністю зорієнтоване на подвійний запис. Щодо подвійного запису, то дата його виникнення не встановлена й до теперішнього часу. Професор Р. де Рувер у роботі «Як виникла подвійна бухгалтерія», перекладеній російською мовою і виданій у Росії в 1958 р., стверджує, що подвійна бухгалтерія зародилася в Італії між 1250-1350 роками. У предметній сфері знань вважають, що він близький до істини, але багато його опонентів заперечують цей факт, не визначаючи точної дати виникнення подвійного запису.

**3. Початок наукової розробки бухгалтерського обліку**

Саме з епохою Відродженняпов'язують виникнення терміну "бухгалтер" (звідси і "бухгалтерія"). Першою посадовою особою,яка отримала звання бух­галтера, був Христофор Штехер. діловод Інсбрукської облікової палати. В Же­невському державному музеї зберігається Указ імператора Максиміліана І від 13 лютого 1498 р. Стаття 5 цього Указу передбачала:

''Наказуємо діловода нашої палати, довіреного і старанного писця, який веде книги, віднині називати бухгалтером, яким повинен тепер бути Христофор Штехер, а до нього в допомогу дати писця палати, на ім'я. Ульрих Мерингер, який повинен також бути присутнім на всіх нарадах що стосуються рахівництва.”

В Німеччині до 1498 р. особи, які займались веденням облікових книг, називались писцями. З цього часу терміни "бухгалтер" і "бухгалтерія" почали витісняти старі назви.

В епоху Середньовіччя облік активно розвивався в країнах Західної Європи - Англії, Італії, Ватикані, Франції, Іспанії, Голландії тощо. З початком епохи Ре­несансу в розвитку обліку відбувся відчутний стрибок. В цей період він став системним. Все частіше використовувалась подвійна бухгалтерія, яка отримала визнання в Європі. Іоганн Вольфганг Гете вустами свого героя стверджує: "...подвійна бухгалтерія є найтоншим відкриттям людського інтелекту".

Відомий в світі вчений А.Ч.Літтлтон описав передумови розвитку системи подвійного запису, а також виділив історичні передумови, які на думку вченого, призвели до його виникнення в італійських містах-державах.(рис.1.).

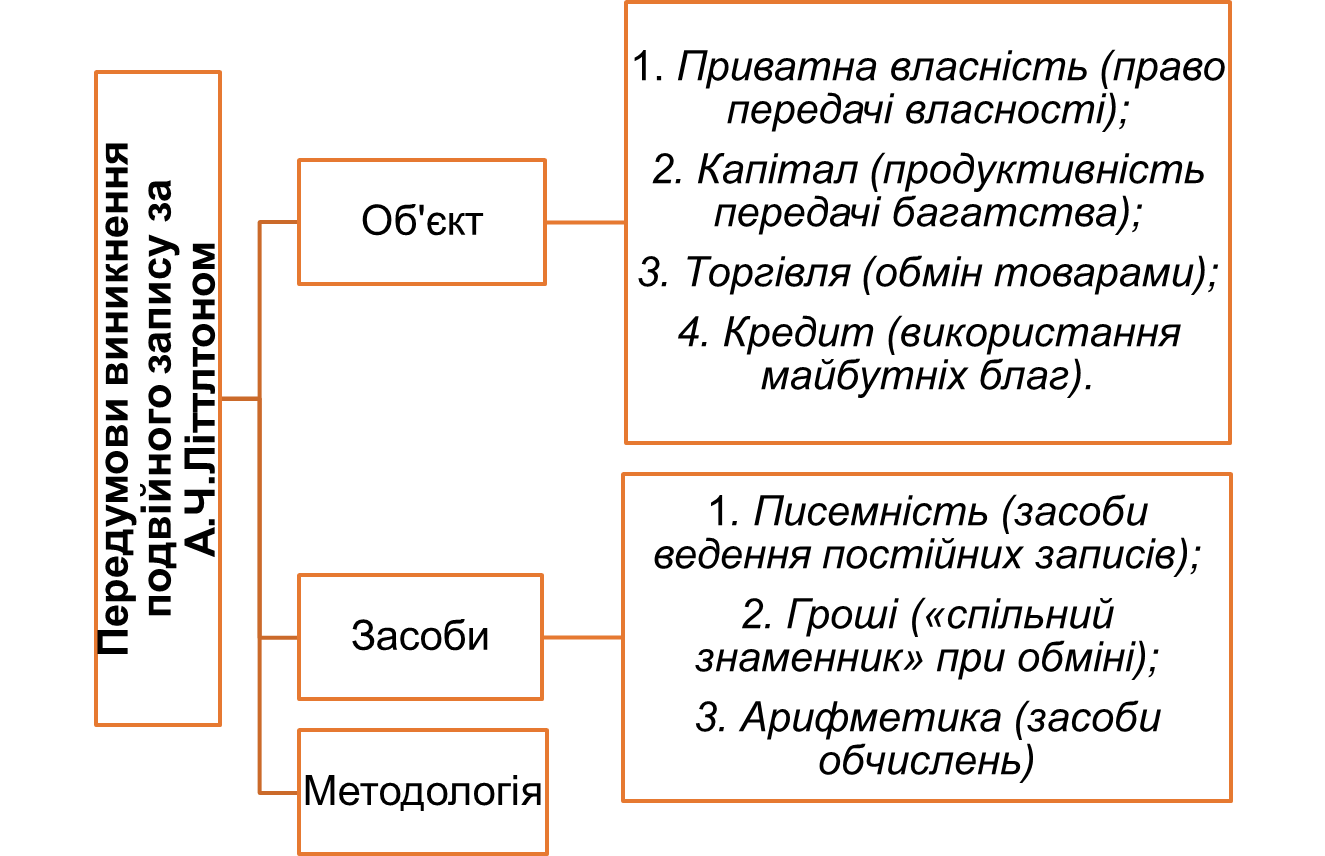


Рис. 1. Передумови виникнення подвійного запису за А.Ч.Літтлтоном

А.Ч.Літтлтон зазначає, що кожна з названихним передумов існувала ок­ремо в різних місцях і в різний час, але одночасно вони жодного разу не спостерігались. Поєднання цих передумов відбулось, коли Хрестові походи призвели до масового переміщення людей через держави Північної Італії (тоді ще не єдиної), яка відігравала роль центру торгівлі між Європою та Близьким Сходом.

Вчений робить висновок:

умови розвитку торгівлі, капіталу і кредиту в середні віки суттєво відрізнялись від тих, що були в часи античності. І стає все більш очевидним, що ці супутні умови настільки змінили масштаби розповсюдження торгівлі і цілі використання капіталу та кредиту, що ці елементи (торгівля, капітал, кредит) вперше змогли стати плідним підґрунтям для розвитку рахівництва. Тепер вони прямо призводили до розвитку подвійного запису.

Прості позначки римлян вже не задовольняли нових потреб торгівлі: у бан­ках почали з'являтись нові форми рахунків, до записів застосовувались нові комбінації, що сприяло виникненню та розвитку системи подвійної бухгалтерії. До наших часів збереглись деякі пам'ятки, які свідчать про рівень розвитку облікової справи. Наприклад, виписка з Головної книги Генуезької общини за 1340 р., яка складена за подвійною системою. Подібний запис, датований 1382 р., знаходиться у державному архіві Флоренції. У міському архіві у Гамбурзі зберігається Меморіал Віко Іоганна Гелдерна, що відноситься до 1367 р., а в Аугсбурзькій бібліотеці - Головна книга Антона Фугера за 1413-1427 рр.

***Подвійна бухгалтерія в працях італійських авторів***

Перехід від Середньовіччя до епохи Відродження та Ренесансу ознаменувався швидким розквітом культури. Такі італійські міста, як Венеція, Генуя та Флоренція, були найбагатшими містами Європи. Вони контролювали практично всю торгівлю зі Сходом, що вимагало наявності величезного флоту. За таких умов майже всі генуезці були моряками-купцями. Про значний розвиток рахівництва свідчить той факт, що саме в муніципальних записах Генуї знайдено перше свідоцтво повної системи подвійної бухгалтерії (1340). До Італії приїздили вчитися рахівництву з-за кордону.

Видатний німецький філософ О. Шпенглер відзначав, що три великих генія змінили світ: X. Колумб (1451-1506), М. Копернік (1473-1534) і Л. Пачолі (1445-1517). Всі вони - представники однієї епохи, до того ж двоє з них – італійці.

В XV ст. бухгалтерський облік як сформована система обліку в окремих купецьких підприємствах отримує літературне оформлення. Першим літературним твором з бухгалтерії стала праця, написана в Неаполі в 1458 р. Венедиктом Котрулі "Про торгівлю і досконалого купця", хоча надрукована вона була лише в 1573 р. Робота була присвячена організації і техніці ведення торгівлі. Бухгалтерський облік розглядався в ній як один з інструментів управління одиничним підприємством, а тому автор присвятив йому спеціальну частину.

Для історії рахівництва найбільший інтерес представляєХІІІчастина першої книги "Dellа Мегсаturа еt del Мегсаntе регfettо", у якій автор говорить про порядок ведення купецьких книг. Цю главу слід розглядати як короткий нарис з бухгалтерії, в якій автор не наводить суворих визначень і правил для практичного застосування, проте підкреслює необхідність ведення бухгалтерії кожним купцем, а особливу увагу приділяє використанню торгових книг.

В. Котрулі рекомендував вести три книги для запису операцій, які здій­снюються купцем, а саме: Головну книгу, Журнал та Меморіал. Для попереднього запису операцій В. Котрулі рекомендує вести невелику пам'ятну книгу для відображення всіх без винятку операцій з метою їх зручного перенесення до Меморіалу.

Крім Головної книги, Меморіалу та чорнової пам'ятної книги, купець повинен був вести ще дві-три книги, а саме: книгу для реєстрації рахунків-фактур, що відправляються, книгу для копій всіх ділових листів та ще будь-яку книгу, якщо у ній виникне потреба. Рахунки повинні закриватись, за словами В. Котрулі, щорічно: результат, отриманий при закритті рахунків, збиток або прибуток, переноситься безпосередньо на рахунок Капіталу. Таким чином, В. Котрулі не знав про рахунок Збитків та прибутків.

Деякі дослідники вважають, що творцем і винахідником подвійної бухгалтерії був відомий математик тих часів Лука Пачолі, який видав в 1494 р. "Трактат про рахунки та записи". Однак це не відповідає історичній правді.

По-перше, подвійна бухгалтерія була наслідком тривалого економічного розвитку, по-друге, праця В. Котрулі була написана раніше книги Л. Пачолі, і, хоча В. Котрулі жодного разу не згадує про подвійну бухгалтерію, він, безперечно, був не лише знайомий з нею, але й описав спосіб ведення записів саме за допомогою подвійної системи. Про це свідчить і те, що автор рекомендував переносити з Журналу до Головної книги весь капітал, тобто всі складові частини активу та пасиву господарства. Підтвердженням цього є також його рекомендація щорічно складати баланс на підставі записів по рахунках Головної книги та переносити кінцеві результати - прибутки чи збитки - безпосередньо на рахунок Капіталу, а це можливо лише за умови ведення всіх записів способом подвійного відображення операцій. По-третє, Л. Пачолі сам говорить, що в своїй книзі він наводить лише опис венеціанського способу ведення книг. Отже, ще задовго до виходу у світ праці Л. Пачолі, крім венеціанського способу, існували й інші способи ведення облікових записів.

Проте, хоч Лука Пачолі і не був винахідником подвійної бухгалтерії, він справедливо вважається першим автором, який виклав основні прийоми подвійного запису господарських операцій.

В основі "Трактату про рахунки і записи" лежить наступна ідея автора: "правильність підсумків в бухгалтерських рахунках повинна підтверджуватись не простим порівнянням одних цифр з іншими, а тим, щоб при перенесенні статей з одних книг в інші виявляти ознаки правильності". Іншими словами, за допомогою книг слід здійснювати контрольну функцію та привертати увагу бухгалтерів до існуючих описок і помилок. Опис сутності теорії подвійного запису в творах Л. Пачолі відсутній. В "Трактаті про рахунки і записи" викладені правила відкриття рахунків та запису операцій, процедури відкриття та закриття книг, проте немає пояснень, чому будь-яка сума повинна бути записана по дебету одного рахунку і одночасно - по кредиту іншого. Відсутність теоретичного обґрунтування пояснюється тим, що подвійний запис в той час був результатом практичних прийомів, вироблених емпіричним шляхом.

В своїй праці Л. Пачолі дослідив замкнену систему рахунків з рахунком Капіталу в центрі, яскраво відобразив в структурі бухгалтерського обліку нові виробничі відносини, що стали результатом розкладу феодального суспільства. Л. Пачолі боровся проти феодалізму, який розкладався і підвищував роль торгового капіталу. Про значення купця і купецької торгівлі автор не один раз згадував в своєму "Трактаті". Цим самим виявлявся характер як самого обліку того часу, так і закладеного підґрунтя його. теоретичної розробки.

Праця поділяється на дві частини. Першу автор називав "Інвентар", а другу - "Диспозиція". В першій частині зазначається, що "спочатку купець повинен скласти детально свій інвентар, тобто записати на окремих аркушах або в окрему книгу все, що, на його думку, належить йому в світі, як в рухомому, так і в нерухомому майні, починаючи завжди з більш цінних речей, які легко втратити, тобто готівки, коштовностей, срібних виробів тощо. Нерухомістьже, наприклад, будинки, поля, лагуни, долини, водоймища тощо, не можуть бути втрачені так швидко, як рухомість. Все інше майно необхідно віднести послідовно до інвентарю попередньо позначивши в ньому рік і дату, а також місце складання та своє ім'я. Весь інвентар повинен бути складений до одного і того ж дня, оскільки "можуть виникнути складнощі в майбутньому, при веденні торгівлі". І далі наводиться приклад інвентаря "з усіма належними до нього формальностями". Характерним є те, що в цьому інвентарі наводиться майно, не лише виділене для торгівлі, але й все особисте майно купця, тобто "кружки, чашки, мідні глечики, ложки, виделки, постільна і столова білизна, сорочки, пуховики з подушками, з новим пухом або з тим, який був у вжитку" тощо. Все це свідчить про те, що бухгалтерський облік в середньовічному купецтві поширювався не лише на торгівлю, але й на домашнє господарство купця, тобто купець поєднував в собі і комерсанта, і споживача.

Отже, бухгалтерський облік ще з часів Л. Пачолі(а по суті і раніше) вимагав обов'язкового проведення інвентаризації.

Друга частина роботи - Диспозиція - представляє собою викладення способу здійснення облікових записів по всіх операціях. Вже за складеним інвентарем визначається об'єкт бухгалтерського обліку **-** все**,** "що належить купцю на світі". Але Л. Пачолі правильно розширює цей об'єкт, коли до нього додає: купець записує всі свої справи, великі та дрібні в тому порядку, в якому вони відбулись".

В Диспозиції описані три книги - Чорнова (Меморіал), Журнал та Зошит (згодом названий Головною книгою). Меморіал представляв собою книгу для попередніх записів в хронологічній послідовності, куди купець "записує детально все, що стосується купівлі та продажу, або інших торгових угод, не пропускаючи жодної деталі: кому, що, як і де, із зазначенням усіх пояснюючих обставин", тобто для запису всіх торгових оборотів без зазначення дебетових та кредитових рахунків. В Журналі, який був секретною книгою, складались статті із зазначенням рахунків, що дебетуються та кредитуються, наводились різноманітні приклади таких статей, в яких основою була персоніфікація рахунків: один рахунок одержує і за це винен (звідси - дебет), другий видає і за це має (звідси - кредит).

*Наприклад, "Каса готівки винна Капіталу", "Палермський цукор винен Касі", "Цукор з Палермо винен пану Погану Антоніо з Мессінн", "Витрати на товари винні касі" тощо.*

Головна книга представляла собою зібрання всіх окремих рахунків, куди записи переносилися з Журналу. Для відкриття рахунків служив рахунок Капіталу, по кредиту якого (права сторона) записувався весь актив, а в дебеті (ліва сторона) - всі пасиви підприємства Сальдо (залишок) по рахунку Капіталу виводилось лише при закритті книги. В кінці звітного періоду окремі рахунки доходів та витрат переносились на рахунок Збитків та прибутків або Зиску та втрат, який закривався в кінці року перенесенням записів на рахунок Капіталу. Це й дає відому нам стару італійську формулу.

Крім цих трьох книг венеціанські купці вели копіювальну книгу (для копій листів) та інвентарну книгу, яка містила докладний перепис всього майна.

Облік валютних операцій за часів Л. Пачолі був не менш актуальним, ніж в наші часи. За таких умов виникало два питання:

1) як перевести одну грошову одиницю в іншу;

2) як відобразити прибуток або збиток, які при цьому виникають.

В Трактаті ми зустрічаємо в якості вимірника наступні грошові одиниці: ліра - сольді - гроссі - пічолі (1 ліра = 20 сольді, 1 сольді = 12 гроссі, 1 гроссі = 32 пічолі). Це не стільки реальні, скільки умовні гроші. Люди вносили платежі різноманітними грошима і купці платили неоднаковими монетами. При укладанні договорів в той час досить часто обговорювалось питання, в якій конкретно валюті буде здійснюватись платіж, при чому обов'язково уточнювався курс розрахунку: на дату здійснення договору або на дату платежу. В главі 12 Трактату Л. Пачолі навів таблицю переведення різних валют, і тим самим відловів на перше поставлене питання, але на друге питання відповіді не дав, бо відверто вважав, що курсову різницю в явному вигляді відображати не потрібно. Можливо, це було пов'язано з тим, що баланс для Л. Пачолі був лише технічним засобом, пробним розрахунком, який підтверджує правильність рознесення по рахунках і не більше.

Л. Пачолі зазначав, що жодний господарський об'єкт не можливо зробити дебітором без його згоди.

Результат від реалізації визначався окремо по кожному товару. Для цього по дебету аналітичних рахунків товарів обліковувалась купівельна вартість товарів разом з витратами по перевезенню, а по кредиту продажна вартість. Сальдо заносилося в кредит рахунків на підставі залишків товарів, виявлених при інвентаризації, в натуральних показниках і оцінених за собівартістю. Результати від реалізації (Р) визначались за формулою:

Р=Ко-(Пс+До-Кс),

де: Ко - кредитовий оборот; Пс - початкове сальдо; До - дебетовий оборот; Кс - кінцеве сальдо.

Як відомо, метою створення будь-якого підприємства, в тому числі і торговельного, є отримання прибутку. Л. Пачолі писав: «Мета будь-якого купця полягає в одержанні постійного прибутку для свого утримання».

В главі 27 Трактатудля визначення фінансового результату господарської діяльності пропонувалось ведення обліку на рахунку "Прибутки і збитки". Л. Пачолі пропонував відкривати цей рахунок тільки в Головній книзі, без зазначення його в попередніх облікових регістрах.

Значним досягненням Л. Пачолі була наведена в главі 9 Трактату перша класифікація розрахунків за товари, виходячи з джерел покриття заборгованості:

а) готівка;

б) кредит;

в) обмін товарів на товари;

г) взаємозалік, тобто погашення дебіторської заборгованості кредиторською. Розглядались випадки, коли оплата товарів здійснювалась одночасно із двох джерел. Такий підхід - виявлення можливих комбінацій - є прийомом моделювання.

Цікавий підхід Л.Пачолі до класифікації витрат обігу з виділенням трьох ознак: по відношенню до підприємства, товару і господарського процесу. Виходячи з такого поділу, всі витрати поділялись на торгові і домашні, прямі і непрямі, звичайні і надзвичайні. "...Ти повинен у всіх своїх книгах, - писав Л. Пачолі, - відкрити окремі рахунки для витрат по товарах, по утриманню будинку - звичайних і надзвичайних".

До товарних Л. Пачолі відносив витрати, безпосередньо пов'язані із здійсненням торговельної діяльності, а до домашніх - витрати по веденню домашнього господарства (придбання харчів, одягу, взуття, посуду, оплату комунальних послуг тощо.

Прямі витрати Л. Пачолі відносив безпосередньо на собівартість товарів**,** а непрямі - на рахунок торгових витрат.

Заслуга вченого надзвичайно велика. Якщо говорити про бухгалтерію до Л. Пачолі, то виключно як про зібрання практичних прийомів, що застосовувались в житті, починаючи з глибокої давнини, про що свідчать багато історичних пам'яток. З Л. Пачолі почалася наукова розробка бухгалтерії. Він перший ясно та повно передав практичні правила подвійного запису, які існували в ті часи, виклавши їх у певному порядку, і в цьому відношенні його, по справедливості, називають батьком бухгалтерії, першим її літописцем. Своєю працею він відкрив шлях для майбутніх поколінь, завдання яких було в подальшій розробці успадкованого вчення і в застосуванні його не тількидоторгівлі, але і до всіх видів практичної діяльності.

Значення внеску Л. Пачолі в розвиток і становлення бухгалтерського обліку в торгівлі надзвичайно велике. В сучасних умовах ринкової економіки ми досить часто повертаємось до праці відомого в світі вченого-бухгалтера.

Згодом ідеї, викладені в Трактаті Л. Пачолі, були розвинутітадоповнені іншими вченими. Праця набула значного поширення в Європі, що і створило автору славу творця подвійної бухгалтерії. Точна копія цієї книги перевидавалась в Італії в 1534, 1539 і 1558 рр. У Фландрії книга Л. Пачолі в 1543 р. була перероблена Яном Імпіном і перекладена в Англії в тому ж 1543 р. і 1547 р. В Росії в переробці Я. Імпіна книга була видана під назвою "Ключ комерції" в 1783 р., а переклад самої роботи Л. Пачолі був надрукований лише в 1893 р.

Для розуміння масштабів генія Луки Пачолі наведемо таке порівняння. Основні закони Ісаака Ньютона (1643-1727) з класичної механіки проіснували без будь-яких змін близько 200 років, поки Альберт Ейнштейн не вніс в них свої '"поправки". Але пройшло ще 80 років, як почали з'являтись виправлення поправок. А ідеї Л. Пачолі живуть без змін вже більше 500 років.

В пам'яті вдячних нащадків Лука Пачолі залишається людиною, яка поклала початок науковому вивченню бухгалтерії, виводячиїї зобласті чисто практичних, нічим не обґрунтованих прийомів.

Закономірно, що послідовниками Л. Пачолі здебільше були саме італійські автори. Одні (Д. Кардано – 1539 р., Д. Манчіні – 1549 р., А. Казанова- 1558 р.) не вносили нічого нового в розвиток бухгалтерії, використовуючи вже відомі прийоми, інші ж робили спроби розвинути ідеї своїх попередників. Серед останніхслід назвати монаха - бенедиктианця Анжело ді Пієтро із Мантуі, який видав у 1586 р. "Керівництво для господарів", де, крім тем розглянутих в Трактаті Луки Пачолі, ретельно описав таке актуальне для того часу питання,якведення бухгалтерських книг в монастирських господарствах. Крім того, праця містила досить цікаву пропозицію щодо обліку товарних надлишків. "Надлишки, - писав ді Пієтро, - будеш обліковувати за тією ціною, за якою ба­жаєш їх продати".

В трактаті іншого італійського вченого - Л. Флорі - знаходимо першу спробу господарської класифікації і певні удосконалення порядку ведення бухгалтерських записів. Пізніше, вже в XVII ст., Італія збагатила світову облікову думку значними дослідженнями вчених цієї країни. Серед них можна назвати Антоніо Маскетгі із Венеції, який досліджував взаємозв'язок рахунку Збитків і прибутків з рахунком Капіталу, а також Маттео Майнарді із Болоньї, який ввів у практику спеціальну копіювальну книгу, що стала джерелом для складання статей Меморіалу.

**Теми рефератів:**

1. Розвиток подвійної бухгалтерії в Голландії
2. Внесок у розвиток бухгалтерського обліку англомовних країн
3. Особливості розвитку подвійної бухгалтерії у Франції
4. Особливості розвитку подвійної бухгалтерії Іспанії
5. Особливості розвитку подвійної бухгалтерії Німеччини

#### Бухгалтерський облік як наука в постіндустріальній економіці

1. **Облік у системі економічних наук**
2. **Підходи до розвитку науки “бухгалтерський облік” в постіндустріальній економіці**
3. **Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку**

**1. Облік у системі економічних наук**

Бухгалтерський облік відповідає усім критеріям науки, розробленим філософами. Наука розвивається і різні вчені за різних часів дають більш розгорнуті відповіді. Вся історія розвитку бухгалтерського обліку свідчить, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки і є частиною системи економічних наук. При цьому бухгалтерський облік є самостійною прикладною економічною наукою і певною галуззю практичної суспільної діяльності.

У класифікації економічних наук «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» має код 08.00.09. Виділення бухгалтерського обліку в самостійну науку 64 зумовлено тим, що бухгалтерський облік накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, є досконалою інформаційною базою управління підприємством. Застосування методичних прийомів аналізу та аудиту дає змогу за даними бухгалтерського обліку розкрити причинно-наслідкові результати господарської діяльності, активізувати та прогнозувати цю діяльність. Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність тісно пов'язаний з цілою сукупністю фундаментальних і прикладних дисциплін.

Наука про бухгалтерський облік, розробляючи властиву їй систему конкретних способів відображення фактів господарської діяльності підприємств і організацій, ґрунтується на діалектичному методі та економічній теорії. Використання наукових принципів забезпечує економічно обґрунтовану методологію відображення облікових об'єктів залежно від їхньої ролі у господарських процесах і вимог управління діяльністю підприємств. Теорія обліку, як багато інших наук, тісно пов’язана з філософією, яка вивчає найбільш загальні закони розвитку суспільства і пізнання. Ці закони визначають розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку. Бухгалтеру повинна бути відома природа всіх основних категорій, що вивчаються політичною економією.

Вона вивчає виробничі відносини, які склалися у суспільстві, тому є підґрунтям для становлення і розвитку усіх економічних наук. Політична економія вивчає різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання; вона дозволяє виділити такі категорії, як виробничі сили, ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток тощо. Політична економія є базою і для інших економічних наук, що вивчають зміст господарських процесів. З них необхідно назвати передусім економічну статистику, що вивчає кількісну сторону масових економічних явищ. З економічної статистики бухгалтерський облік запозичив загальні методологічні прийоми дослідження. За їх допомогою бухгалтерський облік здійснює спостереження за ходом господарських процесів, групує ті явища, які представляють інтерес для цілей господарського управління. Економічна теорія розглядає суть економічних категорій: предмети праці, основні засоби, прибуток, рентабельність та інше. Вона вивчає економічну систему в цілому, важливі закони її руху, в основі яких лежать відносини власності. Складова власності є об’єктом вивчення бухгалтерського обліку. Натомість розвиток основних положень економічної теорії неможливий без обробки, систематизації та узагальнення первинних даних обліку. Наука бухгалтерії поєднує економіку і право, тому практикуючий бухгалтер виступає як юрист, суддя учасників господарських процесів, їх економічний радник.

Правове забезпечення (юридичні науки) діяльності підприємства регулюється низкою законів. Бухгалтер повинен мати достатній рівень знань з правових дисциплін і чітко уявляти, що його діяльність є об’єднуючою ланкою між циклами економічних та юридичних дисциплін. Правова регламентація розглядається не тільки як метод, але також як принцип управління. Тому 66 юридичні науки, правові дисципліни формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ. Політична економія насамперед вивчає різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання; вона дозволяє виділити такі категорії, як виробничі сили, ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток тощо.

Разом з тим, політична економія є базою і для інших економічних наук, що вивчають зміст (онтологію) господарських процесів. З них необхідно назвати передусім економічну статистику, що вивчає кількісну сторону масових економічних явищ. З економічної статистики бухгалтерський облік запозичив загальні методологічні прийоми дослідження. За їх допомогою бухгалтерський облік здійснює спостереження за ходом господарських процесів, групує ті явища, які представляють інтерес для цілей господарського управління.

Статистика дає для бухгалтерського обліку основний методологічний прийом – групування. Методологія побудови групувань, які ґрунтуються на використанні теорії множин та математичній логіці, – наріжний камінь бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік як функція управління тісно пов'язаний із плануванням, аналізом, контролем і регулюванням. Планування і прогнозування використовують облікову інформацію для складання планів і прогнозів і контролю їх виконання, таким чином, між обліком і плануванням мають місце прямі та зворотні зв'язки. Застосування методичних прийомів аналізу та аудиту дає змогу за даними бухгалтерського обліку розкрити причинно-наслідкові результати господарської діяльності, активізувати та прогнозувати цю діяльність.

Аналіз – невід'ємна складова бухгалтерського обліку. Лише за результатами аналізу можна приймати зважені управлінські рішення. Він є проміжним етапом процесу управління між збором інформації і прийняттям рішень по оперативному регулюванню виробництва і планування господарської діяльності економічних суб'єктів. Економічний аналіз по суті, це – заключний етап, остання фаза бухгалтерського обліку. 67 Контроль дає змогу здійснювати важливу функцію обліку щодо контролю господарської діяльності та майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених угод, доцільності та ефективності господарської діяльності. Контроль може здійснюватися через ревізію й аудит, судовобухгалтерську експертизу. Ревізія і аудит вивчають методи, пов'язані з перевіркою стану бухгалтерського обліку, сумління та правильності роботи посадових осіб, в тому числі й самого бухгалтера, а також дотримання діючого законодавства, доцільності та ефективності господарської діяльності. Судово-бухгалтерська експертиза носить суто юридичний характер, так як експертиза проводиться вже після ревізії і, як правило, в тих випадках, коли вже виявлені серйозні порушення в роботі посадових осіб. Судово-бухгалтерська експертиза – це контроль третього порядку. Регулювання виступає важливим елементом постановки цілей, визначення шляхів їх досягнення і вибору оптимальних варіантів вирішення та найкращої альтернативи. Багатовекторний підхід до бізнесу визначає основні важелі регулювання: економічні, правові, податкові тощо.

Галузеві економіки вивчають економіку відповідних галузей національного господарства. На підприємствах, які діють в цих галузях, функціонує бухгалтерський облік, який дає кількісне відображення роботи даного підприємства. Фінанси – економічна дисципліна, що вивчає природу і сутність фінансів, розкриває сутність таких понять, як бюджет, фінансування, капітальні інвестиції. податки, відрахування від прибутку тощо. Кількісне відображення всіх цих категорій здійснюється бухгалтерським обліком.

Філологія – наука про мову. Бухгалтер повинен чітко уявляти, що бухгалтерський облік є нічим іншим, як мовою, на якій викладається інформація про господарські процеси, це мова фактів господарської діяльності.

Бухгалтерський облік часто називають “абеткою” або “мовою бізнесу”. Для того, щоб побудувати мову бухгалтерського обліку, бухгалтер повинен мати загальні 68 уявлення про мовознавство – філологію. В бухгалтерській роботі важливу роль відіграють також психологічні моменти. Бухгалтер постійно зазнає психологічного тиску з боку різних осіб, які керуються особистими мотивами. Потрібна велика психологічна стійкість для збереження нормальної працездатності, подолання стресових навантажень в період підготовки об'ємної періодичної звітності.

Дуже важливим є тісний зв'язок бухгалтерського обліку з математикою. Саме у математики бухгалтерський облік запозичив одну з головних своїх рис - точність. В практичній роботі бухгалтер постійно зустрічається зі всіма арифметичними діями, з нарахуванням простих та складних відсотків, широко використовує матричну модель взаємозв'язку рахунків, теорію множин, математичну логіку. Нарешті, математика в сучасних умовах автоматизації обліково-аналітичних робіт відіграє важливу роль в алгоритмізації облікового процесу, моделюванні господарських процесів, розробці й використанні економіко-математичних методів аналізу.

Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу виміряти ступінь відповідності облікових даних реальному стану речей, оцінити ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів, використати науково обґрунтовані статистичні методи зведення та групування, вибіркових обстежень. Бухгалтер у своїй практичній діяльності повинен бути ознайомлений ще з цілим рядом дисциплін, такими як, соціологія – наука про суспільні структури, ділова кореспонденція – дисципліна, за допомогою якої бухгалтер повинен засвоїти правила складання ділових документів тощо. Соціологія, психологія та етика – це блок дисциплін, які дають можливість формувати суспільний імідж та авторитет професії бухгалтера, забезпечувати узгодженість його особистої поведінки та міри відповідальності, об'єктивно властивої представникам цієї професії.

Етика бухгалтера покликана забезпечити узгодження його особистої поведінки і тієї міри відповідальності, яка об'єктивно притаманна представникам цієї професії. Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими повинен 69 керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності. Політична економія вивчає різні фази відтворення: виробництво – обмін – розподіл – споживання; вона дозволяє виділити такі категорії, як виробничі сили, ресурси, ціна, гроші, товар, прибуток тощо. Політична економія є базою і для інших економічних наук, що вивчають зміст господарських процесів. З них необхідно назвати передусім економічну статистику, що вивчає кількісну сторону масових економічних явищ. З економічної статистики бухгалтерський облік запозичив загальні методологічні прийоми дослідження. За їх допомогою бухгалтерський облік здійснює спостереження за ходом господарських процесів, групує ті явища, які представляють інтерес для цілей господарського управління.

Економічна теорія розглядає суть економічних категорій: предмети праці, основні засоби, прибуток, рентабельність та інше. Вона вивчає економічну систему в цілому, важливі закони її руху, в основі яких лежать відносини власності. Складова власності є об’єктом вивчення бухгалтерського обліку.

Водночас, розвиток основних положень економічної теорії неможливий без обробки, систематизації та узагальнення первинних даних обліку. Науки, які формують цикл загально професійних дисциплін, є джерелом пізнання для бухгалтерського обліку чи використовують його окремі показники та поняття для розкриття характеристики об’єктів, які беруть участь у процесі розширеного суспільного виробництва. У процесі планування і прогнозування використовується облікова інформація для здійснення контролю за виконанням планових завдань за звітний період. Облікова інформація використовується також для планування і прогнозування розвитку господарства.

Фінанси – економічна дисципліна, що вивчає природу і сутність фінансів, розкриває сутність таких понять, як бюджет, фінансування, капітальні інвестиції, податки, відрахування від прибутку тощо. Кількісне відображення усіх цих категорій здійснюється бухгалтерським обліком. Філологія – наука про мову. Бухгалтер повинен чітко уявляти, що бухгалтерський облік є нічим іншим, як мовою, на якій викладається інформація про господарські процеси, це мова фактів господарської діяльності. Бухгалтерський облік часто називають “абеткою” або “мовою бізнесу”. Для того, щоб побудувати мову бухгалтерського обліку, бухгалтер повинен мати загальні уявлення про мовознавство – філологію. Дуже важливим є тісний зв’язок бухгалтерського обліку з математикою. Саме у математики бухгалтерський облік запозичив одну з головних своїх рис – точність. Вона необхідна для виконання розрахунків, невипадково бухгалтерів ще називають рахунковими працівниками. У практичній роботі бухгалтер постійно зустрічається зі всіма арифметичними діями, з нарахуванням простих та складних відсотків, широко використовує матричну модель взаємозв’язку рахунків, теорію множин, математичну логіку. Математика у сучасних умовах автоматизації обліково-аналітичних робіт відіграє важливу роль в алгоритмізації облікового процесу, моделюванні господарських процесів, розробці й використанні економіко-математичних методів аналізу.

Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу виміряти ступінь відповідності облікових даних реальному стану речей, оцінити ймовірність помилок, що виникають при реєстрації фактів, використати науково обґрунтовані статистичні методи зведення та групування, вибіркових обстежень. Статистика дає для бухгалтерського обліку основний методологічний прийом – групування. Методологія побудови групувань, які ґрунтуються на використанні теорії множин та математичній логіці, – наріжний камінь бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік як наука тісно взаємодіє зі статистикою. Для групування окремих показників у бухгалтерському обліку використовують методи, які вивчаються в теорії статистики. Водночас, данні бухгалтерського обліку є інформацією для статистичних досліджень.

Основними, спорідненими з бухгалтерським обліком науками є планування, економічний аналіз, аудит, ревізія, право. Для контролю за розвитком економіки країни показники обліку використовуються для статистичних узагальнень. Бухгалтерський облік спирається на законодавчу базу, яка регулює діяльність підприємства. Правова регламентація розглядається не тільки як метод, але також як принцип управління. Тому юридичні науки, правові дисципліни формують правове поле бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ. Відображаючи господарські процеси, бухгалтерський облік контролює дотримання законодавчих актів, юридичних норм, що регулюють господарські взаємовідносини. Аналіз – невід’ємна складова бухгалтерського обліку. Лише за результатами аналізу можна приймати зважені управлінські рішення. Він є проміжним етапом процесу управління між збором інформації і прийняттям рішень по оперативному регулюванню виробництва і планування господарської діяльності економічних суб’єктів. Економічний аналіз по його суті – це заключний етап, остання фаза бухгалтерського обліку. Економічний аналіз ґрунтується на показниках плану і бухгалтерського обліку, вивчає причини відхилень від плану, виявляє резерви підвищення ефективності господарської діяльності. Ревізія і аудит – це дисципліни, які вивчають методи, пов’язані з перевіркою стану бухгалтерського обліку, сумління та правильності роботи посадових осіб, зокрема й самого бухгалтера, а також дотримання діючого законодавства, доцільності та ефективності господарської діяльності. Судово-бухгалтерська експертиза – дисципліна досить близька до попередньої, але носить суто юридичний характер: експертиза проводиться вже після ревізії і, як правило, у тих випадках, коли вже виявлені серйозні порушення у роботі посадових осіб.

Судово-бухгалтерська експертиза – це контроль третього порядку. Контроль дає змогу здійснювати важливу функцію обліку щодо контролю господарської діяльності та майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених угод, доцільності та ефективності господарської діяльності. Контроль може здійснюватися через ревізію й аудит, судовобухгалтерську експертизу. Отже, взаємозв’язок бухгалтерського обліку й контролю полягає в тому, що, з одного боку, бухгалтерському обліку, як відзначалося вище, властива контрольна функція. При цьому внутрішній контроль виступає частиною облікового процесу на всіх його стадіях. З іншого боку, бухгалтерський облік є інформаційною базою для контролю. Також і сам процес бухгалтерського обліку може стати предметом контролю. Основним джерелом інформаційного забезпечення для внутрішнього контролю слугує бухгалтерський облік. Використовуючи дані системи бухгалтерського обліку, внутрішній контроль дозволяє своєчасно виявити та усунути ті умови і фактори, які не забезпечують ефективного ведення виробництва і досягнення поставлених цілей. За результатами внутрішнього контролю підприємство може прийняти рішення про реорганізацію чи припинення окремих видів діяльності, розширення прибуткових і ефективних видів діяльності, припинення діяльності підприємства. В західній економічній літературі внутрішній контроль розглядається як комплекс бухгалтерського й управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих на підприємстві, їх реалізації на практиці.

Бухгалтер у своїй практичній діяльності повинен бути ознайомлений ще з цілим рядом дисциплін, такими як, соціологія – наука про суспільні структури, ділова кореспонденція – дисципліна, за допомогою якої бухгалтер повинен засвоїти правила складання ділових документів тощо. Етика бухгалтера покликана забезпечити узгодження його особистої поведінки і тієї міри відповідальності, яка об’єктивно притаманна представникам цієї професії. Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими повинен керуватися і яких зобов’язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності.

Соціологія, психологія та етика – це блок дисциплін, які дають можливість формувати суспільний імідж та авторитет професії бухгалтера, забезпечувати узгодженість його особистої поведінки та міри відповідальності, об'єктивно властивої представникам цієї професії. Етичні норми встановлюють моральні критерії, якими повинен керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер під час здійснення своєї професійної діяльності. У розумінні предмету таких наук, як менеджмент та маркетинг, суттєва роль належить бухгалтерському обліку. Це пояснюється тим, що адміністрація може приймати обґрунтовані рішення стосовно управління господарською діяльністю підприємства лише за умови використання достовірної, своєчасної, достатньої облікової інформації. У той же час має місце зворотній зв'язок: інформація, яка надходить від органів управління, створює підґрунтя для обробки та групування облікової інформації. Для відображення різнобічної діяльності підприємств і організацій з метою одержання інформації, необхідної для управління і контролю, використовують три види господарського обліку: оперативний, бухгалтерський і статистичний. Кожен з них має свої завдання, об'єкти обліку, способи одержання та опрацювання інформації і виконує свою роль у здійсненні функцій, покладених на господарський облік в суспільстві.

Оперативний (оперативно-технічний) облік використовується для спостереження і контролю за окремими операціями і процесами на найважливіших ділянках господарської діяльності з метою керівництва ними в міру їх здійснення. Так, за допомогою оперативного обліку здійснюється контроль за виконанням договорів поставки товарно-матеріальних цінностей, використанням робочого часу, обладнання і техніки, випуском та реалізацією продукції та ін. Певної системи первинної документації оперативний облік не має. У ньому використовують в основному дані документів бухгалтерського обліку і тільки в окремих випадках підприємства створюють свої форми документів. Відмітною особливістю оперативного обліку є оперативність отримання інформації, оскільки управління виконанням господарських операцій, активний вплив на них можливий за умови формування своєчасної інформації. Оперативний облік має велике значення, оскільки без своєчасної конкретної інформації неможливо управляти діяльністю підприємства.

Особливо зростає значення обліку в ринкових умовах господарювання, коли потрібне гнучке маневрування ресурсами, повсякденний контроль за їх використанням, виробництво саме тієї продукції (послуг), яка користується попитом у споживачів (покупців). Бухгалтерський облік відображає діяльність підприємств, організацій, установ. Він охоплює всі засоби господарства і джерела їх формування, всі господарські процеси і результати діяльності. У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично і послідовно, в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю. Цим бухгалтерський облік відрізняється від оперативного і статистичного, які застосовують метод часткового (вибіркового) спостереження і контролю. Обов'язковою умовою відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку є їхнє документальне обґрунтування, завдяки чому показники обліку набувають особливого доказового, юридичного значення. Економічний бік бухгалтерського обліку дає змогу оцінити ефективність господарських процесів, юридичний – законність і доцільність рішень, що приймаються керівництвом.

Отже, бухгалтерський облік встановлює взаємозв'язок між економікою і правом у процесі господарської діяльності. Для забезпечення систематичного і взаємопов'язаного відображення господарських засобів і процесів у бухгалтерському обліку застосовують особливі, тільки йому властиві способи опрацювання облікової інформації – рахунки, подвійний запис операцій на рахунках, балансові узагальнення та ін. Статистичний облік вивчає і контролює масові суспільно-економічні та окремі типові явища і процеси. При цьому їхні кількісні аспекти статистика досліджує в нерозривному зв'язку з якісним змістом (наприклад, динаміка виробництва і собівартості продукції, продуктивності та оплати праці тощо) і виявляє закономірності їх розвитку.

Об'єктом статистичного обліку можуть бути окреме підприємство, галузь, народне господарство у цілому. Предметом статистичного обліку є не тільки процеси матеріального виробництва, але також 75 інші соціально-економічні явища (чисельність і склад населення, рівень добробуту, охорони здоров'я тощо). Для одержання зведеної інформації статистикою широко використовуються дані оперативного і бухгалтерського обліку. Дані статистичного обліку застосовують також для перспективного планування і прогнозування галузевого і соціально-економічного розвитку країни в цілому.

Тому оперативний і бухгалтерський облік підпорядковуються завданням державної статистики. Усі три види обліку – оперативний, бухгалтерський, статистичний – тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного і утворюють єдину систему народногосподарського обліку. Так, бухгалтерський облік використовує дані оперативного табельного обліку для нарахування заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці, а в окремих випадках з ним об'єднується (наприклад, оперативно бухгалтерський облік матеріальних цінностей); статистика за даними бухгалтерського обліку про виробіток, нараховану заробітну плату, витрати на виробництво визначає показники рівня і динаміки продуктивності та оплати праці, обсягу і рентабельності виробництва тощо.

Узагальнюючи показники бухгалтерського обліку, статистика вивчає розміщення і використання матеріальних та трудових ресурсів країни, забезпечує інформацією для прогнозування їх розвитку.

**2. Підходи до розвитку науки “бухгалтерський облік” в постіндустріальній економіці**

Сьогодні бухгалтерський облік не визнають академічною дисципліною ні в зарубіжних країнах, ні в Україні, про що свідчать результати наукових конференцій під егідою Американської асоціації бухгалтерів та критичні виступи деяких вітчизняних дослідників про необхідність перейменування бухгалтерської науки на “екаунтинг”, “управлінський облік”, “інформологію” тощо. Тому обов’язком кожного дослідника-бухгалтера є підвищення наукового статусу бухгалтерського обліку. Незважаючи на це, все ще не створена загальна концепція стосовно того, як це необхідно робити та за якими підходами. Вирішення цієї проблеми особливо актуалізується у зв’язку з розвитком постіндустріальної економіки, в умовах переходу до якої перед системою бухгалтерського обліку постають нові вимоги та нові завдання.

З огляду на це, необхідно застосовувати нові трансдисциплінарні та міждисциплінарні підходи до розвитку бухгалтерського обліку як науки, щоб підняти його на новий якісний рівень та створити передумови для подальшого удосконалення бухгалтерської практики.

Значний внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку в Україні здійснили такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар та ін., значна кількість праць та дисертаційні дослідження яких пов’язані з питаннями теорії бухгалтерського обліку. Проблемами розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці займаються такі дослідники, як Р.П. Булига, С.А. Кузубов,   
Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, І.Й. Яремко та ін.

Постіндустріальна економіка впливає на розвиток бухгалтерського обліку на трьох рівнях – на рівні ведення бухгалтерського обліку, рівні організації та рівні його комп’ютерної реалізації. Це також можна прослідкувати на основі системного аналізу впливу постіндустріальної економіки на систему підприємства і систему бухгалтерського обліку, де рівень ведення обліку уособлюють методи і принципи бухгалтерського обліку, рівень організації обліку – форма організації обліку, а рівень комп’ютерної реалізації – форма ведення обліку.

Для реалізації поставленої задачі вибрано підхід до розуміння науки “бухгалтерський облік” як соціального куматоїда, розробленого М.А. Розовим, на основі якого розвиток бухгалтерського обліку як науки передбачає здійснення двох видів новацій – використання нових методів і засобів дослідження та нових об’єктів дослідження.

В останні роки українські та російські вчені (Ф.Ф. Бутинець, В.В. Ковальов, М.І. Кутер, Н.М. Малюга, О.М. Петрук, Л.В. Чижевська) пропонують виділити у складі бухгалтерського обліку три сфери – бухгалтерського обліку як науки, як практичної діяльності та як навчальної дисципліни. Цю ідею також реалізовано і в інших суміжних дисциплінах, наприклад, в економічному аналізі (О.В. Олійник). Відповідно до такого підходу проф. О.М. Петрук визначив предмет бухгалтерського обліку як функціональної науки, “яка розвиває методологію пізнання, маючи об’єктом методологію, а предметом – закономірності розвитку принципів, методів та прийомів” [7, с. 98]. Однак цей підхід до розуміння бухгалтерського обліку як науки є достатньо звуженим та не враховує існування мета теоретичного рівня бухгалтерського обліку. Тому пропонуємо структуру предмета бухгалтерського обліку як науки у співвідношенні з його методологією і метаметодологією.

Куматоїд (від грецького kuma – хвиля) має властивість відносної байдужості до матеріалу, що вивчається. Всі соціальні явища виявляють властивості куматоїдів, тому й бухгалтерський облік, як соціальну науку, можна розглядати як куматоїд.

Згідно із запропонованим підходом предмет бухгалтерського обліку як науки – це закономірності розвитку мета методології (моделей динаміки бухгалтерського наукового знання) та методології бухгалтерського обліку (принципів, методів та прийомів).

Таке розуміння предмета бухгалтерського обліку як науки у сполученні з розумінням науки як соціального куматоїда дає змогу побудувати дві матриці новацій метаметодологічного (табл. 1) і методологічного рівнів у сфері бухгалтерського обліку як науки (табл. 2).

Хоча сьогодні в Україні єдності серед дослідників стосовно превалювання конкретної метаметодології обліку немає, багато вчених як таку використовують парадигмальну модель наукових змін.

Старі об’єкти та нові об’єкти бухгалтерського обліку виступають як новації, що походять від колекторних програм моделі науки як соціального куматоїда, а старі та нові методи – від науково-дослідницьких програм.

У матриці три квадранти, які є трьома можливими напрямами розвитку бухгалтерського обліку як науки на методологічному рівні. Перший квадрант передбачає ситуацію, коли використовуються нові методи і засоби дослідження стосовно нових об’єктів, які впроваджуються до складу бухгалтерського обліку. Наприклад, пропонуємо підхід [4] до розуміння сутності та структури окремої наукової теорії бухгалтерського обліку (рівнянь; теоретичних схем; відображення абстрактних об’єктів, що утворюють теоретичну схему, на емпіричний матеріал; відображення абстрактних об’єктів, що становлять теоретичну схему, на картину реальності), а також запропоновано вводити до складу об’єктів бухгалтерського обліку об’єкти зовнішнього середовища системи підприємства (клієнтський капітал).

Другий квадрант передбачає накладання нової методології на наявні, тобто прийняті на рівні сучасної бухгалтерської доктрини об’єкти обліку. Наприклад, запропонований у статті підхід до розуміння сутності та структури окремої наукової теорії бухгалтерського обліку можна використати для побудови локальної або фундаментальної теорії бухгалтерського обліку нематеріальних активів тощо.

Третій квадрант передбачає використання наявної методології відносно нових об’єктів бухгалтерського обліку. Найтиповішим прикладом такої ситуації удосконалення фундаментальних основ бухгалтерського обліку є дослідження, описані в монографії [2] представників житомирської бухгалтерської наукової школи, в якій запропоновано підходи до відображення в бухгалтерському обліку таких нових об’єктів, як екологічний, людський та інтелектуальний капітал.

Шляхи розвитку бухгалтерського обліку як науки в постіндустріальній економіці можна зобразити у вигляді тривимірної моделі. Перший вектор передбачає врахування під час внесення теоретико методологічних змін до складу бухгалтерського обліку орієнтації на потреби постіндустріальної економіки, другий – врахування запропонованої загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку, що складається з двох рівнів – метатеоретичного та теоретичного. Третій вектор передбачає удосконалення науки “бухгалтерський облік” на основі моделі науки як соціального куматоїда.

Два вищенаведені шляхи розвитку бухгалтерського обліку відповідно до вимог постіндустріальної економіки є способами вирішення двох основних проблем, що постають перед сучасними вченими-бухгалтерами:

1. Які елементи методу і принципи бухгалтерського обліку мають змінюватись в умовах переходу до постіндустріального суспільства та як саме?

2. Як саме і на основі застосування яких методів дослідження слід відображати в бухгалтерському обліку нові об’єкти постіндустріальної економіки?

Запропоновано вирішення першої проблеми із застосуванням концепції бухгалтерської метатеорії та її інтерпретації відповідно до концепції науково-дослідницьких програм І. Лакатоса. В результаті застосування такого підходу встановлено, що в умовах постіндустріальної економіки мають бути модифіковані такі принципи бухгалтерського обліку, як принцип обачності, принцип безперервності, принцип історичної (фактичної) собівартості.

Вирішувати другу проблему запропоновано згідно з підходом до наукової теорії бухгалтерського обліку як основної одиниці узагальнення і систематизації бухгалтерського знання.

За такого підходу бухгалтерський облік є системою різнорівневих теорій, які постійно конкурують.

Для забезпечення адекватності системи обліку вимогам постіндустріальної економіки розроблено теорію бухгалтерського обліку активів і капіталу зовнішнього середовища, що складається з: удосконаленого балансового рівняння; теоретичної схеми, у складі якої виділено теоретичні конструкти (категорії “актив зовнішнього середовища” та “капітал зовнішнього середовища”; принцип обачності на основі концепції ризику, диференційований принцип безперервності, принцип релевантного оцінювання; нова концепція амортизації; нова концепція зміни корисності активів; оцінка активів зовнішнього середовища на основі методу компанії “Інтербренд”; окрема фінансова звітність стосовно активів та капіталу зовнішнього середовища); відображення абстрактних об’єктів теоретичної схеми на емпіричний матеріал (існування гудвілу та переоціненої вартості активів зовнішнього середовища), відображення абстрактних об’єктів теоретичної схеми на картину реальності з розширенням предмета бухгалтерського обліку.

Впровадження запропонованої теорії бухгалтерського обліку активів і капіталу зовнішнього середовища в діяльність підприємства вирішує такі теоретичні та практичні проблеми:

– узгодження системи бухгалтерського обліку з вимогами постіндустріальної економіки за допомогою диференціації окремих бухгалтерських принципів, в умовах розвитку якої активи зовнішнього середовища є одним із основних факторів генерування вартості;

– теоретичне обґрунтування існування змішаного підходу (одночасне існування ринкової вартості та історичної вартості) до оцінки в бухгалтерському обліку, на підставі принципу превалювання сутності над формою;

– створення облікового забезпечення управління активами і капіталом зовнішнього середовища, що дає змогу підвищити ефективність стратегічного управління підприємством;

– наближення інформації про вартість підприємства, яку надає система бухгалтерського обліку, до його ринкової вартості, що дає змогу збільшити обсяги надходження коштів від приватизації, підвищити інвестиційну привабливість, розкривши наявні конкурентні переваги;

– забезпечення прогресивності подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку завдяки можливості пояснення та передбачення нових фактів, що виникають перед бухгалтерським обліком, одним із яких виступає зовнішнє середовище підприємства.

Постановка проблеми. Кризові явища сучасної економіки, наукові пошуки їх подолань ставлять перед економічною наукою нові завдання та орієнтири розвитку. У сфері бухгалтерського обліку перед науковою спільнотою чимраз гостріше постають питання про відповідальність професії та її місце в економічній політиці.

Це вимагає переосмислення основоположних понять, які становлять фундамент «заявки на визнання» бухгалтерського обліку ключовим сегментом економіки, а не лише сферою прикладних знань, мистецтвом чи сервісною функцією управління.

В основі нового якісного росту має бути, перш за все, зміна уявлення про предмет діяльності, без чіткого окреслення меж якого досить складно ідентифікувати лідерство бухгалтерського обліку в системі економічних та соціальних наук. Тим більше за наявності проблеми визнання представниками останніх бухгалтерського обліку наукою.

3. **Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку**

Проблема встановлення меж предмету нашої науки далеко не нова. Деякі автори, вивчаючи теорії бухгалтерського обліку, довели, що кожна з них формує власне уявлення про його предмет. Зокрема, персоналістичні теорії бухгалтерського обліку визначають, що предметом бухгалтерського обліку є особи, зайняті в господарських процесах, їх права, відповідальність, погляди, інтереси тощо. Нормативні теорії – виходять з того, що предметом бухгалтерського обліку являються цінності, ресурси, засоби та їх джерела. Нормативний погляд полягає у намаганні знайти найкращий спосіб обліку господарської операції. Позитивний розкриває вагомість і значення мотивації прийняття тих чи інших рішень. 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. Жоден підхід не відображає потенціалу розвитку наукового осмислення соціально-інституційних впливів і перетворень, які стосуються предмету бухгалтерського обліку та які він, з високою вірогідністю, здатен пояснити. Глибина розгляду проблеми залежить від функцій, змісту і масштабності бухгалтерської діяльності в різних державах за різних типів економік.

Аналіз попередніх досліджень та публікацій. Проблему ідентифікації предмета бухгалтерського обліку як однієї з основоположних складових цієї науки досліджували в своїх фундаментальних працях значна плеяда науковців.

В сучасній Україні найповніше висвітлив еволюцію формування уявлень про предмет бухгалтерського обліку професор Ф.Ф. Бутинець, систематизувавши та оцінивши праці по історії та теорії бухгалтерського обліку. На пострадянському просторі найвагомішими з теорії бухгалтерського обліку є праці професора Я.В. Соколова, сформовані, в свою чергу, по роботах Л. Пачолі, Б. Вентурі, І. Шера, Ж. Дюмарше, М. Хендріксена, О. Рудановського, О. Галагана, В. Циммермана, М. Метьюса та ін. Паралельно з дослідженнями Я.В. Соколова та Ф.Ф. Бутинця слід відзначити і праці професора Г.Г. Кірейцева, в яких акцентувалася увага на соціальній природі обліку.

Серед учених, які займалися подальшою систематизацією підходів до визначення предмета бухгалтерського обліку, слід виділити Л.М. Кіндратську, С.Ф. Голова, Н.М. Малюгу, В.В. Сопко, Л.І. Вороніну, Ю.А. Кузьмінського, І.В. Малишева та ін. [3-9].

Підбірка праць видатних вчених з приводу ідентифікації предметної складової нашої науки настільки багата, що, здавалося б, можливості подальших досліджень себе вичерпали. Проте діловий світ змінюється, а з ним змінюються і вимоги до бухгалтерського обліку.

Рамки дослідження предмета 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).

Чи не найбільшою проблемою, що постає на шляху дослідників при визначенні предмета бухгалтерського обліку, є внутрішня динамічність тих базисів, які нині лежать в основі цієї категорії. З цього приводу процитуємо влучні слова К.Я. Аджана: «Предмет бухгалтерського обліку змінюється в залежності від суспільно-економічних формацій, способів виробництва і форм власності», адже яким би не виступав предмет бухгалтерського обліку в його нинішніх інтерпретаціях, він залежить від рівня розвитку економіки. З цим твердженням (знову ж, розглядаючи його з позицій існуючих визначень предмета обліку) погоджуються всі дослідники теорії бухгалтерського обліку. Але, як не дивно, проблеми у такому стані речей дослідники не вбачають, хоча вона очевидна. Предмет будь-якої науки визначається ємко; якщо змінюється об’єктно реальність, предмет в цілому повинен залишатися сталим, адже він лаконічно відображає суть науки. В іншому випадку «безпредметну» систему знань наукою назвати неможливо.

Намагаючись пояснити протиріччя між «сталістю» та «розвитком», Д. Спасов, по-своєму розуміючи різницю між предметом та об’єктом бухгалтерського обліку, висунув думку, що до об’єкту бухгалтерського обліку входить вся сукупність тілесних та безтілесних речей, а до предмету – лише та їх частина, яка безпосередньо відображається у бухгалтерському обліку [4, с. 56]. На противагу цьому твердженню, вважаємо, що розвиток фактів та явищ господарського життя, що потребують відображення, постійно розширюється під впливом різних інституційних чинників. Але це не означає, що предмет бухгалтерського обліку повинен від цього постійно переглядатись.

Навпаки, і звідси висуваємо гіпотезу, пов’язану з означеною проблемою: предмет науки про бухгалтерський облік повинен трактуватися настільки універсально, щоб трактувати факт появи нових об’єктів, які не обмежуватимуть його, а конкретизуватимуть зміст його теорій. Наприклад: трансакційні витрати, гудвіл, біологічні активи, емфітевзис, публічне професійне пояснення фінансової звітності, тощо – яскрава ілюстрація поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку в сучасному середовищі. Тільки така глибина предмета бухгалтерського обліку надасть бухгалтерській науці парадигмального значення. І в пошуку цієї глибини найбільш прийнятною, для взяття за основу розвитку теорії обліку, видається сучасна теорія інституціоналізму. Теорія, що пояснює розвиток економіки через вивчення інституціонального середовища та інституційних впливів.

Попередні теорії обліку не в повній мірі переймались політико-економічними аспектами нашої діяльності й науки. Саме тому методологія пізнання і наукові означення всього нового залишаються «на плечах» економічної науки. Бухгалтерський облік у своїй методологічній та методичній складових самостійно не ставив завдання з ідентифікації та інформаційної інтерпретації цього «нового». Хоча на технічному рівні явища та факти, пов’язані з новими об’єктами, облік відображає значно раніше. Щоправда, до відпрацювання нормативно-економічного визначення об’єкту таке відображення, як правило, носить безсистемний характер.

Отже, лише розширивши свій предмет професійним відображенням фактів та явищ господарської діяльності з оцінкою та поясненнями «нового», ідентифікацією та інтерпретуванням нових об’єктів, вища надбудова бухгалтерської науки вийде на новий якісний рівень. Доки ж цього не станеться, правомірно говорити про «штучне звуження» рамок предмета обліку, в які його попередній науковий базис сам себе і поставив.

Наше переконання у тому, що предмет обліку, яким його бачать більшість науковців, завузький для все прогресуючої його ролі у суспільстві, подібне позиції Я.В. Соколова. Він говорить, що предмет обліку не даний йому у вигляді кругообігу господарських благ чи у вигляді процесу відтворення, або в вигляді самих благ та джерел їх утворення, а заданий йому інтересами осіб, які беруть участь в господарських процесах, та цілями, які ставляться перед бухгалтерським обліком і пов’язані з прийняттям управлінських рішень.

Щоб наші заяви про те, що наукові представники інституту бухгалтерського обліку самі звужують сферу його «юрисдикції», не були голослівними, розглянемо ті дефініції його предмета, які ці обмеження відображають. При цьому ми виділимо серед масиву існуючих визначень – характеристики предмета обліку як технічного процесу, мистецтва та орієнтири визнання обліку як соціальної науки, що означені на заході впливом інституційної теорії.

Перший комплекс наукових уявлень пов'язаний з переконанням, що бухгалтер фіксує господарську діяльність підприємства, яка і є предметом бухгалтерського обліку. З цього приводу Я.В. Соколов відзначав, що, згідно з Кантом, однією з ознак класифікації наук є предметна ідентифікація, і предметом бухгалтерського обліку є факти господарського життя. За оглядом історії розвитку бухгалтерської думки, який проведений професором Я.В. Соколовим– це розділяли такі науковці:

- Д.Л. Кріппой – мета обліку полягає у дослідженні результатів господарської діяльності, яка пов’язана з постійними змінами об’єму і складу майна. Ці зміни і є предметом обліку;

- С. Спіненді – вважав предметом обліку багатство підприємства, що вивчається не лише з точки зору управління підприємством, але і з точки зору причин його виникнення, трансформації, росту;

- І.Ф. Шер, за яким предметом бухгалтерії можуть бути лише зовнішні та внутрішні господарські і правові факти, що вже відбулися;

- К. Арнольд – згідно з його переконаннями, предметом бухгалтерського обліку є речі, які здатні до примноження чи зменшення, оскільки вони заключають в собі по ціні яку-небудь цінність;

- Е. Мудров – предметом обліку визначав всілякий промисел, всіляку працю, яка має ціллю прибуток;

- Р. Делапорт – предметом бухгалтерського обліку визначав рух цінностей в часі і просторі.

І.В. Малишев зазначав, що предметом бухгалтерського обліку являються економічні процеси, що супроводжуються змінами в складі господарських засобів та їх джерел в умовах госпрозрахункових відносин між підприємствами та всередині їх.

За Л.І. Вороніною, предмет бухгалтерського обліку – ділова активність суб’єкта підприємництва, виражена в особливій формі – економічних показниках.

Отже, узагальнюючи вищесказане, відзначаємо, що предмет бухгалтерського обліку як практичної діяльності – це факти господарської діяльності, пов’язані з рухом матеріальних та вартісних об’єктів обліку. На таке сприйняття предмету бухгалтерського обліку «звужуюче» впливають здебільшого «правила гри» (нормативно-методичне забезпечення, встановлена практика), що проявляються у загальних вимогах складання і подання бухгалтерських документів, що встановлені регулюючими та дотримання яких перевіряється контролюючими інститутами.

Інші дослідники вважають, що бухгалтер обліковує не самі господарські процеси і тим більше не майно підприємства, а лише інформацію, яка породжує права і відповідальність осіб, що беруть участь у цих процесах. Похідним від цих досліджень є розвиток уявлення про предмет бухгалтерського обліку як про мистецтво вибору оптимального співвідношення елементів методу бухгалтерського обліку, яке враховує потребу користувачів у обліковій інформації. Облік за ними не є набором емпіричних і догматично регламентованих правил, а засобом дослідження господарської діяльності та власної методології. Найяскравіше ці позиції озвучили Е. Хендріксен та М. ван Бреда: «Соціальні і економічні наслідки різних способів формулювання облікової політики, та їх сутність і є предметом сучасних наукових досліджень».

За такими підходом методологія бухгалтерського обліку являє собою систематизований набір компромісних рішень між соціальними групами. Наявність можливості зробити узаконений вибір облікових процедур, які надають можливість отримати різні показники фінансового результату, являє собою інституційну складову взаємодії суспільних груп, через яку здійснюється вплив на методологію обліку. Предметом обліку за такого підходу є визначення того, як застосовуються елементи методу бухгалтерського обліку в їх можливих альтернативах та варіативності від професійних бухгалтерів на практиці. Плеяда мислителів, що визначають предмет обліку в окреслених рамках, представлена такими науковцями:

- Д. дель Кастілло – предметом обліку вважав договори, якими він іменував кожен факт господарського життя. За рахунками він бачив агентів – адміністрацію і контрагентів. Мета обліку полягала у відображенні юридичних прав і вимог учасників господарського процесу;

- За Д. Чербоні, предметом бухгалтерського обліку є права і обов’язки фізичних та юридичних осіб. Відносини, що виступають як юридичні, служать предметом обліку, який невіддільний від цілей управління;

- І. Ахматов – предмет науки полягає в тому, щоб придумувати рахунки для різних справ, щоб через це завжди знати стан останніх. Предметом бухгалтерського обліку являється не саме господарство, а його відображення на рахунках;

Особливої уваги заслуговує підхід з точки зору означення предмету бухгалтерського обліку через один з елементів його методу. Зокрема, за Ж.Б. Дюмарше, предметом бухгалтерського обліку є оцінка, і вона є не ціллю, а предметом бухгалтерського обліку і задана йому зовні, а відтак не є плодом творчості бухгалтера, а лише дозволяє йому об’єднати різні об’єкти, що потрапляють в коло уваги бухгалтерського обліку. Без оцінки немає обліку.

Інший дослідник, Джордж Г. Сортер, предметом бухгалтерського обліку вважав вартість. В основу предмета обліку має бути покладена інформаційна подія, під якою він розумів елементарну інформаційну одиницю про факт господарського життя, тобто бухгалтерське повідомлення – документ

До певної міри останні підходи можна асоціювати із поглядом на бухгалтерський облік як на мистецтво, що потребує творчого використання діючої методології для вибору методик. При цьому превілює відображення господарських процесів на рахунках на розсуд бухгалтера.

Однак визначені погляди на «рамки рутинної бухгалтерії» та «творчого бухгалтерського обліку» – мистецтва – не стали поштовхом для перегляду сприйняття й поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку.

Очевидний та необхідний орієнтир розвитку досліджуваного питання забезпечив підхід до розгляду бухгалтерського обліку як соціальної науки. На наше переконання, підхід до розширеного трактування предмету бухгалтерського обліку, перш за все, забезпечений базовими доктринами інституційної теорії ХХ століття. Представниками цього підходу є А. Белкаой, Ф.А. Бімс, П.Е. Фертіх, А.Ч. Літтлтон, В.К. Циммерман, Н.М. Белфорд. Згідно з їх уявленням, предмет бухгалтерського обліку – певний соціум, і бухгалтер повинен вираховувати не лише і не стільки прибутки фірми, скільки визначати соціально-економічні наслідки дій адміністрації фірми.

Не менш важливим є психологічний аспект: Е. Мішо визначає, що предметом бухгалтерського обліку є психологія особистостей, що зайняті в господарстві, не права і обов’язки співробітників, а мотиви їх дій.

Згідно з Ф. Карпентьє, предмет бухгалтерського обліку як науки – дослідження законів, які складають базу, основу для його правил і які, звільняючи розум від непередбачуваного і незрозумілого, дають можливість передбачити на практиці багато явищ.

Розділяючи ці погляди, ми вважаємо, що, у соціально-інституційному сприйнятті предмет науки про бухгалтерський облік, окрім реєстрації та вибору методів обліку, повинен, як мінімум, забезпечити і оцінку впливу інституціонального середовища на вибір підходів та процедур.

Інституціональне середовище від загальновизнаних правил (формальні інститути: закони, стандарти, процедури тощо) – поширюється до вищого в ієрархічному інституціональному щаблі – неформального інституту. Останній визначає професійний рівень бухгалтера – здатність до професійної поведінки та судження. Сутність неформального бухгалтерського інституту полягає у врахуванні ментальності, традицій, галузевої приналежності, освіти, наявність неформальних правил і обмежень, вплив інших інституцій. Детальніше інституціональний погляд на бухгалтерський облік розкрито у попередніх публікаціях автора даної статті.

Зараз важливим є те, що розгляд предмета бухгалтерського обліку як у практичній, так і науковій площинах дозволяє поглиблювати сутність предмета у публікаціях учених. Останнє формує «критичну масу» для «нової якості» предмету бухгалтерського обліку.

Наприклад, на думку С.Ф. Голова, в сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою). Предметом бухгалтерського обліку як науки є історичні, сучасні та майбутні методологічні, організаційні та інші аспекти бухгалтерського обліку у взаємозв’язку із відповідними елементами середовища, в якому він здійснюється.

Вищенаведене визначення предмету бухгалтерського обліку як практичної діяльності, сформульоване С.Ф. Головим, на наш погляд, є найбільш ємким у традиційному розумінні, хоча і обмеженим в інституціональному сприйнятті. Щодо визначення професором С.Ф. Головим предмета бухгалтерського обліку як науки то в цілому його можна віднести до будь-якої соціально-економічної науки. Таке визначення не поглиблює сутності предмета бухгалтерського обліку, хоча в цілому «із-за обтікаємості» воно не визиває заперечень.

Отже, вище ми показали наявність та розвиток уявлень про бухгалтерський облік «у головах науковців» як про практичну діяльність, мистецтво та науку. З досліджень виходить, що проаналізовані уявлення найкраще пояснюються з точки зору інституційної теорії, з погляду якої предмет бухгалтерського обліку залежить від його місця і ролі в інституційному середовищі. Якщо розкласти предмет бухгалтерського обліку на практику, мистецтво та науку (саме в такій наростаючій ієрархії), то отримаємо певну оцінку масштабів предмета бухгалтерського обліку в сучасному сприйнятті:

1. На рівні сприйняття предмета виключно з практичної складової бухгалтерського обліку – обмеження як формальними, так і неформальними інститутами. Саме таким є сучасний вітчизняний підхід до трактування предмета бухгалтерського обліку. Він затиснений, як видно з рисунка 1, взаємним впливом формальних та неформальних консервативно налаштованих інститутів. З одного боку – впливом «правил гри», які проявляються в нормативному забезпеченні та в укорінених обліковими традиціями методиках, а також діяльністю створюючих ці правила та слідкуючих за їх дотриманням контролюючих і регуляторних інститутів. З іншого – дією неформальних інститутів «у головах» самих бухгалтерів та користувачів інформації, яку вони формують. У цьому найвужчому сприйнятті предмета-яскраво спостерігається «консервація» його сутності лише відображенням фактів і явищ господарського життя.

2. Інший масштаб сутності предмета бухгалтерського обліку розкриває погляд на бухгалтерський облік як на творчий процес бухгалтерів. У сучасному світі такий процес асоціюється з професійним судженням, яке являє собою обґрунтовану, підтверджену професійною кваліфікацією, думку бухгалтера, що є підставою для прийняття рішення щодо порядку відображення в обліку господарських операцій за умов його багатоваріантності. На цьому рівні відбувається посилення неформального інституту бухгалтерів (їх освіченості, професійної зорганізованості, росту статусу в суспільстві тощо). Все це змінює відношення до бухгалтерського обліку «в головах» власників та інших користувачів інформації, які більше покладаються на бухгалтера та його професіоналізм у прийнятті рішень. Неформальний інститут породжує зміну на користь бухгалтерів «правил гри» та відношення до бухгалтерського обліку регуляторних та контролюючих інститутів. Відбувається розширення предмету бухгалтерської діяльності на «поле» суміжних економічних наук – аналізу та аудиту, планування, тощо. Адже облік, будучи базисом для аналізу, планування та «годівницею» для аудиту, до цього часу «через предмет не наважувався» взяти функції пояснення, оцінки та інтерпретації фактів господарювання, хоча і має для цього колосальне підґрунтя.

3. Найбільше розширює предмет бухгалтерського обліку, звичайно ж, погляд на нього як на науку. Предмет бухгалтерського обліку вбирає не лише попередні рівні (практику та професійне судження), але і ставить перед бухгалтерським обліком завдання з оцінки інституційних впливів на процеси практичної реєстрації фактів і явищ господарювання та оцінку змін «поведінки» підприємства, його капіталу. З інституційної точки зору, готовність бухгалтерського обліку до такого розширення меж його предмета залежить, звичайно ж, від рівня розвитку його як сучасного професійного та наукового інституту. Глибина цього рівня змінює відношення «в головах» науковців суміжних соціально-економічних наук до бухгалтерського обліку - як до науки, що здатна пояснити взаємодію та вплив інститутів. Взаємодія яких безпосередньо чи опосередковано відображається у бухгалтерському обліку. Це, в свою чергу, призводить до зміни відношення до бухгалтерської діяльності зі сторони формальних інститутів. Вже зараз кращі представники нашої професії беруть участь у розробці законопроектів та інших документів вітчизняної державницької економічної політики. Зростає вплив Міжнародної Федерації Бухгалтерів, Комітету з розробки МСФЗ на світову економічну політику. Все це розширює сутність предмету бухгалтерського обліку не тільки як науки, але і як професії (інституту), що здатний до більшого ніж «професійна реєстрація фактів та явищ господарювання».

Таким чином, розчленування пізнання сутності предмета бухгалтерського обліку на практичну, творчу та наукову складові, побудовано на дедуктивній основі наукового пізнання. Його метою була потреба глибинного унаочнення досліджуваної проблеми та наукового пояснення її розв’язання саме на базі інституціональної теорії бухгалтерського обліку. Саме таке, теоретичне осмислення і є базовим для поглиблення трактування сутності предмету бухгалтерського обліку в сучасному світі.

З іншої сторони не менш важливим є вирішення проблеми ємкого визначення предмета бухгалтерської діяльності, що вкрай необхідно нашій професії для посилення значення і вагомості бухгалтерського обліку. До того ж більшість визнаних наук, як правило, не розділяють свій предмет на складові і визначають його єдиним для теорії й практики. Останнє характеризує зрілість та «сильну теорію» науки. Навіть великий вчений Я.В. Соколов, яким вперше на теренах СРСР було описано поділ нашої науки на практику – рахівництво, та теорію – рахунковедення визнавав, що «предмет як рахівництва так і рахунковедення є єдиним».

Відтак, виходячи з доктрин інституціональної теорії та вимог сучасної економіки візьмемо на себе сміливість сформулювати ємке та єдине визначення: предметом бухгалтерського обліку є професійне відображення процесів і явищ життєдіяльності організацій (підприємств) та оцінка інституційних впливів на процеси такого відображення і зміни складових життєдіяльності.

У цьому визначенні сутність слів «професійне відображення» слід розглядати як поширення дії предмету на інститут «професійного судження» та поглиблення предмета бухгалтерського обліку поясненням впливу інституційного середовища (від формальних до неформальних інститутів) на результати відображення процесів та явищ в обліку.

Сутність слів «оцінка інституційних впливів» слід розглянути як поширення предмету бухгалтерського обліку на прогнозування й інтерпретацію наслідків таких впливів на професійну роботу бухгалтерів та параметри капіталу, поведінку менеджменту підприємств (організацій).

Сутність слів «життєдіяльність організацій (підприємств)» розуміється як поглиблення предмету, що розглядає ретроспективні та перспективні параметри не тільки господарської, але і соціальної, екологічної та іншої життєдіяльності всіх зорганізованих інституцій, що мають вести бухгалтерський облік.

Спроби пояснити предмет, завдання і функції обліку, поведінку бухгалтерів і їх діяльність через юридичну, балансову, економічну, позитивну теорії, а для нас і інституціональну теорію характеризують не тільки наукові пошуки, але є важливими для розвитку професії.

Історично, особливо на теренах колишнього СРСР, сформувалося звужене інтерпретування предмета бухгалтерського обліку, що відносило облік до сервісної функції управління. Відтак ні бухгалтерський облік, ні бухгалтери (формуючи і як ніхто розуміючи сутність обліково-економічної інформації) не мають належного місця на всіх рівнях соціально-економічного середовища (від підприємства до державного управління).

На противагу, західні науково-бухгалтерські школи глибше та ширше трактують предмет бухгалтерського обліку і відносять нашу науку до суспільно-економічних наук. Статус бухгалтера в економіці західних країн є досить високим.

Сучасний світ, глобальні кризи вимагають від економічної науки і практики більшого. У вирішенні цього завдання, резервом є активізація потенціалу науки й практики бухгалтерського обліку. Важливо, щоб розвиток бухгалтерського обліку враховував і базувався не тільки на власних, а й суміжних сучасних економічних теоріях. Чим доповнював і поглиблював пошук нових орієнтирів розвитку світової економіки.

Зміна погляду на предмет бухгалтерського обліку, поглиблення та розширення його сутності є першим кроком до нового стану розвитку бухгалтерського обліку як провідної економічної науки і професії.

**Список використаних джерел**

1. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика,   
2000. – 576 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого./ Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 100 с.

3. Аджан К.Я. Основы бухгалтерского учета: пособие / К.Я. Аджан. – М.: Статистика, 1977. – 184 с.

4. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

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

6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

7. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.

8. Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Л.И. Воронина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Эксмо, 2007. – 416 с.

9. Наукові праці В.М. Жука [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/content/category/11/71/92/.

10. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

11. Жук В.М. Предмет та об’єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(17). – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 448 с.

12. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: моногр. / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. 2. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку [Текст]: моногр. / Т.В. Давидюк, І.В. Замула, С.Ф. Легенчук; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 480 с.

13. Легенчук С.Ф. Інтерпретація розвитку бухгалтерському обліку на основі науково-дослідницьких програм І. Лакатоса / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Вип. 3(12) – 2008. – С. 308–323. 4. Легенчук С.Ф. Структура наукової теорії в бухгалтерському обліку: філософський аналіз / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – № 2. – 205–215.

14. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: моногр. / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

15. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: моногр. / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

16. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: моногр. / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 420 с. 8. Demski J. Is

**Тема 3. Парадигми і концепції бухгалтерського обліку**

***План лекції***

1. Філософські підходи до облікового теоретичного знання
2. Парадигми бухгалтерського обліку
3. Концепції бухгалтерського обліку

**З філософського словника**

***Таблиця 1***

|  |  |
| --- | --- |
| **№ з/п** | **Визначення** |
| 1 | **Парадигма** – (від грецьк. - приклад, взірець) – прийнята певним науковим співтовариством модель постановки та вирішення проблем, яка забезпечує існування наукової традиції |
| 2 | **Концепція** (від лат. - сприйняття) – система понять про ті чи інші явища, процеси; спосіб розуміння, тлумачення якихось явищ, подій; основна ідея будь-якої теорії. |
| 3 | **Теорія** (від грецьк. - розгляд, міркування, вчення) - 1) В широкому розумінні - особлива сфера людської діяльності та її результатів, яка включає в себе сукупність ідей, поглядів, концепцій, вчень, уявлень про об’єктивну діяльність, протистоїть практиці як предметно-чуттєвій діяльності і водночас перебуває з нею в органічній єдності. Т. виростає з практики, узагальнює її та обґрунтовується нею, а практика осмислюється, організується і спрямовується Т. В цьому розумінні Т. набуває дещо метафоричного значення. Філософський зміст взаємодії Т. і практики розкривається через взаємозв’язок категорій теоретичного і практичного. 2) У власному розумінні - форма вірогідних наукових знань, що дає цілісне і систематичне уявлення про закономірності та сутнісні характеристики об’єктів. Т. є найрозвинутішою і найдосконалішою формою організації наукового знання |
| 4 | **Метатеорія** - теорія, що аналізує властивості, структуру, методи що логічні основи (доказовість, несуперечливість, строгість тощо) моделі та межі застосування іншої теоретичної системи. М. будується стосовно формальних систем. При цьому формальна система виступає як предметна теорія, бо її розглядають суто об’єктивно, як систему абстрактних об’єктів чи знаків, а М. виявляється змістовною теорією, твердження якої інтуїтивно зрозумілі. М. формулюється в метамові |
| 5 | **Світогляд** – самовизначення людини щодо її місця у світі та взаємовідносин з ним. С. - духовно-практичне утворення, засноване на співвіднесенні наявного, сущого та уявного, бажаного, належного, синтез досвіду, оцінки знання та переконань, зорієнтованих на ідеали. С. - форма і спосіб сприйняття суб’єктом світу через потреби розвитку особистості. С. - система принципів, знань, ідеалів, цінностей, надій, вірувань, поглядів на сенс і мету життя, які визначають діяльність індивіда або соціальної групи та органічно включаються у людські вчинки й норми поведінки |
| 6 | **Теоретичне знання** – окремий, відносно самостійний тип наукового знання, первинний рівень якого формується на основі якісної переробки емпіричного знання засобами і в формах раціонального мислення. Він є результатом узагальнення і концептуалізації емпіричного матеріалу, даних спостереження та експерименту, абстрагування від несуттєвих і випадкових характеристик об’єкта, його ідеальної реконструкції |
| 7 | **Емпіричне знання** – окремий, відносно самостійний тип знання, що формується в процесі безпосереднього чуттєвого досвіду засобами спостереження, моніторингу, експерименту і закріплюється у відповідних формах опису – реєстрації природного перебігу явищ або показань приладів, в різного роду таблицях, графіках, протоколах, статистичних зведеннях тощо. На відміну від теоретичного знання, Е. з. є безпосереднім відображенням об’єктивної реальності; за своїм змістом воно є сукупністю уявлень і фактів про властивості речей та процесів, неопосередковані зв’язки та закономірні залежності. Йому притаманна очевидність, наочність і онтологічна прозорість. Тому Е. з. наділене чуттєвою достовірністю, є самодостатнім і його істинність не потребує спеціальних процедур доведення. В пізнавальному процесі Е. з. виступає базою формування більш високих рівнів наукового знання та інтерпретації абстрактних теоретичних побудов. Абсолютизація місця і ролі Е. з. у пізнанні об’єкта веде до емпіризму |
| 8 | **Гіпотеза** – (від грецьк. - основа, припущення) - спосіб пізнавальної діяльності, побудови ймовірного, проблематичного знання, коли формулюється одна з можливих відповідей на питання, що виникло під час дослідження; одне з можливих розв’язань проблеми. Г. можуть стосуватися фактів (у судовому слідстві, історичному дослідженні тощо); внутрішньої основи явищ, що не підлягає безпосередньому спостереженню (пояснювальні Г. в теоретичному природознавстві); властивостей абстрактних об’єктів (у математиці). В проблемній ситуації відбувається висунення кількох логічно несумісних між собою Г. Чим більше різноманітних питань розв’язується за допомогою певної Г., тим більшою є її евристична цінність. Доведення якоїсь Г. є одночасно спростуванням конкуруючих; доведення не закінчене, доки теорія дозволяє іще хоч одне конкуруюче припущення (Національна академія наук України; Інститут філософії ім. Г. С. Сковороди, 2002) |

1. **Філософські підходи до облікового теоретичного знання**

Філософські підходи до обліку обумовлені певним способом мислення, при зміні якого виникає потреба у заміні старих парадигм новими і формування облікової картини економічної реальності з врахуванням усіх аспектів суспільно-економічного устрою. Увідповідності до законів діалектики все у світі з часом змінюється, а тим більш, у складній динамічній системі, якою є суспільство. Одне із основних завдань облікової науки полягає в прокладанні шляхів для розвитку практичної діяльності та удосконаленні методів роботи облікового апарату щодо отримання такого обсягу інформації, якої вимагають менеджери усіх рівнів системи управління.

**Розвиток теорії бухгалтерського обліку може проводитись на основі двох альтернативних підходів**

Позитивний

Нормативний

*Позитивний підхід передбачає аналіз того, “що є”, та має пояснити, чому бухгалтерський облік є тим, чим він є, чому бухгалтери роблять те, чим вони займаються, а також забезпечувати передбачення бухгалтерської практики*

*Нормативний підхід передбачає здійснення припису стосовно того, “що повинно бути” в основі бухгалтерському обліку, які мають використовуватись методи оцінки та форми фінансової звітності. Хоча це є два альтернативних шляхи, однак вони мають єдину мету – побудова теорії бухгалтерського обліку, яка має забезпечити відповідність облікової системи тим завданням, які ставляться перед нею користувачами облікової інформації*

***Рис. 1.*** *Позитивний і нормативний підхід*

Наука, як така, не є тотожною науковій теорії, оскільки наукова теорія – це лише одна із теоретичних складових науки. Наукові теорії повинні пояснювати сутність явища, що вивчається, іноді навіть з різних позицій, а наука покликана пропонувати механізми реалізації одержання знань в людській діяльності. У складі науки також є компоненти, які відповідають за вивчення самих наукових теорій, їх принципів, методів, категорій, властивостей. Таким компонентом є метатеорія або супертеорія.

Обов’язкове включення загалних законів розвитку теоритечного знання, розробка концепцій, принципів, понять, теорем, аксіом, моделей та інших необхідних атрибутів пізнання дійсності

**Елементи обліку як науки**

Оперування деяким набором об’єктивно необхідних положень і виявлення закономірностей процесу формування інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства

Формування розвинутого категорійного апарату. Категорії виражають і фіксують найзагальніші сторони пізнавального процесу

Теорія науки повинна бути об’єднана загальною основою. У якості такої основи можна прийняти концепцію, парадигму чи систему, в яких виділяють: підсистеми; елементи; зв’язки і взаємодію між ними; субординацію; ієрархічні рівні; входи, процесор і виходи в оточуюче середовище тощо

Положення науки хоча й виконуєтьсч суб’єктами (людьми), але вони повинні бути доведені об’єктивною основою (реальними, істинними властивостями речей, явищ і процесів, які відбуваються у природі, суспільстві чи мисленні людини

***Рис. 2.*** *Елементи обліку як науки*

**Метатеорія обліку.** Розвиток бухгалтерського обліку в тому чи іншому випадку пов’язаний з розвитком його наукових теорій, для опису концептуально-аксіоматичної структури яких необхідною є побудова метатеорії бухгалтерського обліку. На основі сформованої метатеорії бухгалтерського обліку можна виявити ті елементи змістовної теорії обліку, що мають бути модифіковані або замінені в сучасних умовах розвитку економіки.

Якщо стосовно визначення метатеорії дослідники дотримуються єдиних підходів, то стосовно способів її реалізації можна виділити два підходи. Згідно першого підходу метатеорією вважаються міжнаукові теорії – кібернетика, семіотика (загальна теорія знаків), системологія (загальна теорія систем), синергетика, за другим – методології наукових змін, концепції філософії науки, що допомагають визначити, які напрями теоретичних інновацій є більш чи менш  
раціональними, продуктивними і результативними.

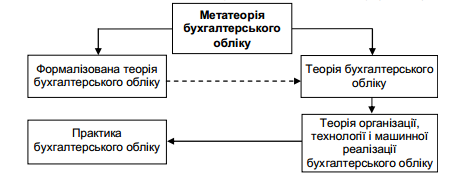
Із міжнаукових теорій найчастіше метатеоріями називають загальну теорію систем. Вона як теорія відносин між теоріями систем окремих класів є метатеорією, предметом якої є клас спеціальних теорій систем і різні форми системних побудов.

Для того, щоб пізнати сутність і структуру бухгалтерського обліку в цілому, потрібне не сумування, а узагальнення знання, здобутого у цій сфері. Таке узагальнення, тобто одержання нового знання шляхом критичного аналізу, співставлення, оцінки, систематизації окремих факторів і концепцій властиве не змістовній теорії, а метатеорії обліку. Зміст знань цього рівня виходить за рамки теорій бухгалтерського обліку.

В якості метатеоретичного фону існування наукових теорій бухгалтерського обліку виступає широке коло знань, що представляють на понятійному рівні всю сукупність світоглядних, методологічних, філософських та соціокультурних підстав науки.

Метатеорія обліку передбачає реконструкцію тих облікових цінностей, які ми відносимо до теоретичних (принципів, методів обліку), реорганізацію наукових знань в сфері бухгалтерського обліку, дозволяє проаналізувати наукові теорії та здійснити зрушення змістовного характеру в бухгалтерському обліку.

Аналіз фахової облікової літератури дозволив встановити, що першим з дослідників з країн пострадянського простору, хто звернув увагу на необхідність розробки метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку був проф. Р.С. Рашитов. Він запропонував наступну ієрархію взаємозв’язків між окремими рівнями теорії і практики бухгалтерського обліку (рис. 3).

****

***Рис. 3.*** *Ієрархічний взаємозв’язок окремих рівнів теорії*

*і практики бухгалтерського обліку*

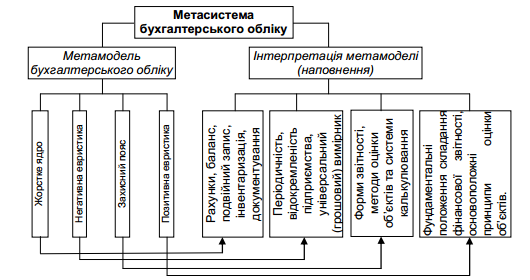
Під метатеорією автор розуміє область, в якій облік дотикається з логікою, філософією, інформатикою і математикою, вона виявляє вимоги, що висуваються до статусу обліку вцілому і до окремих його частин; виробляє розумні критерії для вирішення таких суперечливих проблем обліку, як межі предмету обліку, роль якісних і кількісних методів обліку тощо.

На думку проф. Р.С. Рашитова представляє інтерес розробка різних варіантів формалізованої теорії обліку, оцінка класу таких теорій, тобто створення певної загальної метатеорії. Під метатеорією автор розуміє теорію, яка вивчає, аналізує теорію обліку формалізованим методом (за допомогою логіко-математичного моделювання). В метатеорії аналізуються різні теорії і моделі обліку, їх ефективність, наприклад оцінка моделі з точки зору простоти, знаходження вирішальної процедури до цієї моделі тощо.

Особливо слід підкреслити тезу, висловлену Р.С. Рашитовим, що розвиток обліку в подальшому та його становлення пов’язаний зі становленням його метатеорії. Тобто ефективний розвиток бухгалтерського обліку можливий лише за наявності розробленої метатеорії, основна задача побудови якої зводиться до пошуку адекватної економічним умовам моделі бухгалтерського обліку.

В останні роки відбувається формування нового типу суспільства, якому притаманні глибинні зміни концепції суспільного розвитку. Набуває визначальних рис постіндустріальна економіка, яка характеризується виникненням нових явищ в сферах технологій, комунікацій, фінансів, торгівлі, зовнішньоекономічних зв’язків, а, відповідно, й бухгалтерського обліку.

Дотримуючись поглядів Р.С. Рашитова стосовно опису системи бухгалтерського обліку на основі моделі обліку та її інтерпретації (наповнення), нами запропоновано використовувати цей підхід для опису метатеоретичного рівня бухгалтерського обліку. За цим підходом, та беручи за основу концепцію науково-дослідницьких програм І. Лакатоса, нами запропоновано у складі метасистеми бухгалтерського обліку виділяти метамодель бухгалтерського обліку та інтерпретацію цієї метамоделі (наповнення) (рис. 4).

****

***Рис. 4.*** *Загальна структура метасистеми бухгалтерського обліку*

1. **Парадигми бухгалтерського обліку**

Одним із основних критеріїв періодизації розвитку бухгалтерського обліку, що проявляється в зміні теоретичних та методологічних передумов розвитку облікової науки, є зміна наукових парадигм, яка відбувається внаслідок наукових революцій, в момент, коли суспільство готове відмовитися від застарілих принципів і форм, може сформувати нову систему світосприйняття.

При розгляді питання про парадигми в бухгалтерському обліку, необхідно звернути увагу на сутність самого поняття “парадигма”. Такий аналіз дозволить провести дослідження комплексно та на науковій основі. Це пов’язано з тим, що лише правильне трактування поняття “парадигма” дозволить правильно трактувати сутність парадигм бухгалтерського обліку.

В довідниковій літературі парадигма трактується як:

- приклад з історії, взятий для доведення, порівняння;

- підстава вибору проблем, модель, зразок розвитку;

- система теоретичних, методологічних, аксіологічних положень, прийнятих як зразок розв’язку наукових задач, таких, що поділяють всі члени наукового співтовариства;

- суворо наукова теорія, втілена в системі понять, які відображають істотні риси дійсності.

Узагальнивши наведене, можна визначити парадигму як струнку, суворо наукову, загальноприйняту теорію, основоположну концепцію, що представлена як модель основних понять, яка лаконічно відображає найбільш важливі риси досліджуваної сфери знань, що піддається дослідженню, є умовою теоретичної діяльності з пояснення і систематизації емпіричного матеріалу.

Парадигма включає методичні функції організації загальноприйнятої та зрозумілої системи наукових поглядів, виконуючи роль її концептуально-утворюючої, структурнооб’єд- нуючої основи. Парадигма відображає зміст, квінтесенцію будь-якої достатньо розробленої, обґрунтованої та сформульованої системи поглядів, наукових знань, сформованих світоглядів, представляючи їх основні положення.

Виступаючи описом еталонних теоретико-методологічних основ наукового пошуку, парадигма поєднує в собі два аспекти: епістемічний та соціальний (див. рис. 5).

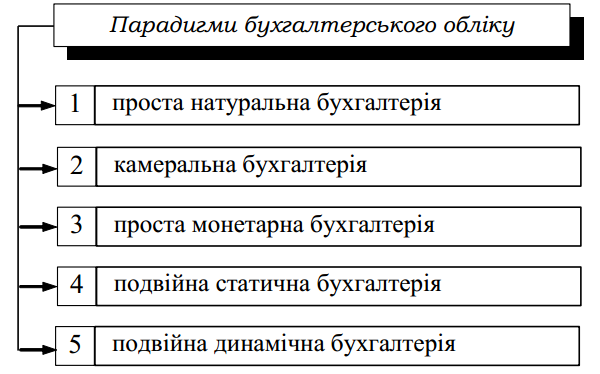


***Рис 5.*** *Епістемічний та соціальний аспекти парадигми*

Уперше поняття «парадигма бухгалтерського обліку» було запропоноване у 1985 р. В. Я. Соколовим, який виокремив три парадигми, що відповідали історичному розвитку бухгалтерського обліку: уніграфічна, камеральна та діграфічна. З того часу класифікація існуючих парадигм має вже досить значну історію і містить не один з класифікаційних підходів, перелік яких постійно розширюється.

При визначенні парадигм в бухгалтерському обліку найчастіше називають наступні пари: камеральна і патримоніальна, натуралістична і монетаристська, а в межах останньої – статична й динамічна. При формуванні кожної парадигми великий вплив чинить спосіб запису: уніграфічний (простий) та диграфічний (подвійний).

На основі аналізу основних категорій бухгалтерського обліку (мета, завдання, техніка, елементи, об’єкти, вимірник, принципи) в історичному аспекті проф.. Н.М.Малюга виділяє п’ять парадигм (рис. 6).



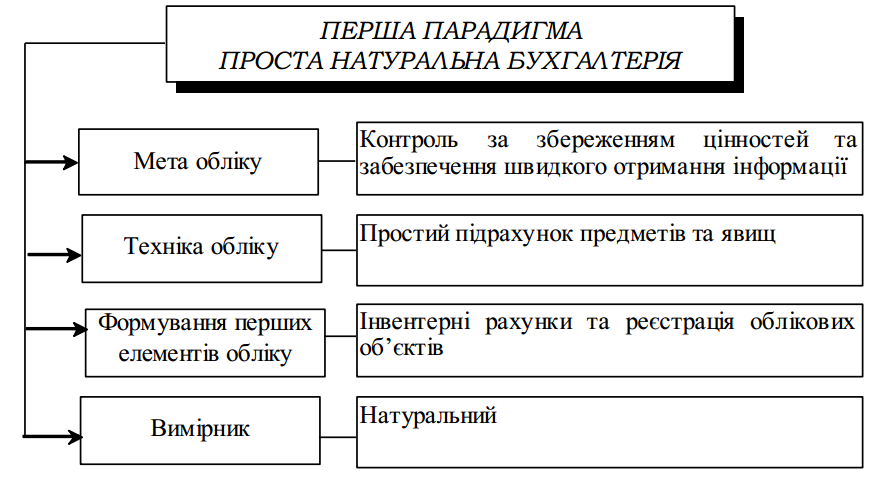
***Рис. 6.*** *Парадигми бухгалтерського обліку*

Зміна парадигм відбувається внаслідок наукових революцій, в момент, коли суспільство готове відмовитися від застарілих принципів і форм, може сформувати нову світоглядну систему, а це пов’язано зі своєрідним “переключенням” наукового співтовариства на нову систему світогляду (світосприйняття) і цінностей.

**Характеристика існуючих парадигм в контексті еволюції наукової думки.** За допомогою аналізу еволюції основних категорій бухгалтерського обліку можна періодизувати його розвиток на основі зміни методології та наукових ідей у сфері обліку. Критерієм періодизації при цьому виступає парадигма.

*Перша парадигма*: проста натуральна бухгалтерія. На етапі зародження бухгалтерської науки відбувається обґрунтування та визнання окремих елементів методу, найбільше досягнень вчені отримали при поясненні рахунку, поява якого була продиктована, передусім, вузьким практицизмом та прагненням звести весь облік до форми. Цей період в історії бухгалтерського обліку можна охарактеризувати відсутністю теоретичних узагальнень практичного матеріалу, недостатньою глибиною досліджень сутності явищ, що мали місце, у взаємозв’язку з економічним життям тієї чи іншої держави.

Основні засади обліку на даному етапі представляють першу парадигму в розвитку бухгалтерського обліку – парадигму простої натуральної бухгалтерії (див. рис. 7).



***Рис. 7.*** *Перша парадигма: проста натуральна бухгалтерія*

На першому етапі розвитку методології бухгалтерського обліку – натуральному – обґрунтовується факт господарського життя як центральна категорія бухгалтерського обліку. Це зумовило і появу першого облікового прийому – інвентаризації. Для реєстрації фактів господарського життя застосовуються перші рахунки: інвентарні (матеріальні) та рахунки розрахунків (контокорентні). На даному етапі факти господарського життя зумовлюють необхідність обліку.

З появою грошей (перші монети2 виникли в V ст. до н.е.) пов’язаний другий етап розвитку методології бухгалтерського обліку – вартісний. Саме в цей час виникає новий прийом в обліку – оцінка, яка проводилася в усіх випадках, коли гроші виступали як функція міри вартості. З цього моменту головний об’єкт обліку – факт господарського життя – отримує подвійну інтерпретацію, адже повинен бути відображений і в натуральному, і в грошовому вимірниках. З даним етапом розвитку економіки пов’язані дві парадигми – камеральної та монетарної бухгалтерії.

*Друга парадигма*: камеральна бухгалтерія.

Основні ідеї, що характеризують другу парадигму обліку – камеральну бухгалтерію – наведені нижче (див. рис. 8).

Таким чином, камеральна бухгалтерія пов’язана, передусім, з державною сферою, з обліком надходжень і видатків, що встановлюються на державному рівні, в сучасному розумінні – з державним бюджетом.

Камеральна бухгалтерія не є ідеальною парадигмою, вона орієнтована на доходи і витрати, а стану майна і заборгованості приділяється неналежна увага. Серед основних недоліків другої парадигми можна назвати наступні:

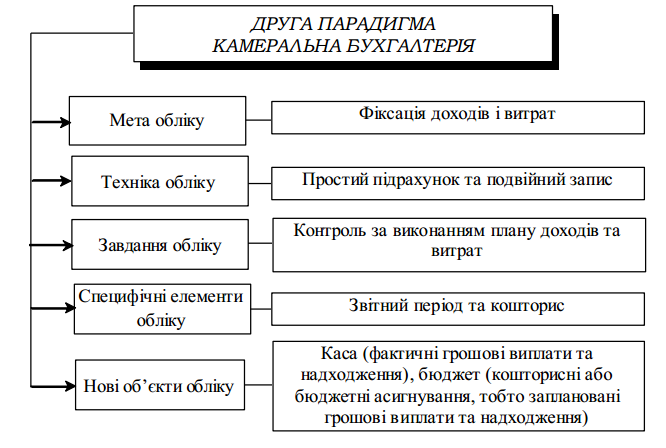
- ігнорування натуральної форми внесків, що дає лише часткову уяву про внесений капітал;

- недостатньо інформації для оцінки кредиторської заборгованості підприємства;

- ігнорується грошова оцінка матеріальних цінностей, що призводить до неможливості визначення розміру нарахованої амортизації;

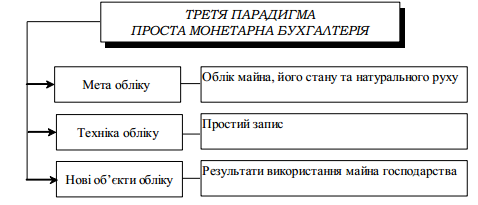
- контроль, що базується лише на бюджеті, не можна вважати дієвим;

- не дозволяє отримати інформацію про ефективність господарської діяльності підприємства.



***Рис. 8.*** *Друга парадигма: камеральна бухгалтерія*

*Третя парадигма*: проста монетарна бухгалтерія. Ця парадигма характеризує ідеї, пов’язані із застосуванням в обліку вартісного вимірника – монети, але ідеї щодо подвійної природи явищ ще не проникли в бухгалтерський облік, а тому реєстрація відбувається простим записом. Основні параметри третьої парадигми – простої монетарної бухгалтерії – наведено нижче (рис. 9).



***Рис. 9.*** *Третя парадигма: проста монетарна бухгалтерія*

Основними недоліками третьої парадигми є наступні:

- не існує правил та можливості для автоматичного контролю облікових даних;

- визначення фінансового стану можливе лише після проведення інвентаризації;

- відсутні умови для розрахунку прибутку в поточному періоді.

Починаючи з середини XIX століття значну увагу почали приділяти обліковій процедурі, що призвело до диференціації рахунків, їх класифікації, розвитку різних форм рахівництва, з чим і пов’язано відокремлення четвертого етапу розвитку методології бухгалтерського обліку. Значний розвиток отримав облік витрат і калькулювання собівартості робіт та послуг.

З другої половини ХХ ст. розвивається динамічне та статичне трактування балансу3, робляться спроби їх певного синтезу. На основі цього можна виділити четверту парадигму – подвійна статична бухгалтерія та п’яту – подвійна динамічна бухгалтерія.

*Четверта парадигма*: подвійна статична бухгалтерія. В основі статичної бухгалтерії лежить положення, що при складанні балансу враховується (береться за основу) лише стан цінностей на даний момент. Теорія формувалася на основі поглядів юристів, які спеціалізувалися на комерційному праві, а саме на питаннях банкрутства.

Але юристи зіткнулися з протиріччям, зумовленим римським правом:

- підприємства продовжують свою діяльність, власники виплачують собі частину прибутку, не дочікуючись ліквідації;

- результат не може бути виведеним до моменту повного закриття підприємства і погашення кредиторської заборгованості.

Для розв’язання протиріччя вони намагаються відобразити фіктивну періодичну ліквідацію.

Завдання обліку – з’ясувати, чи дозволить реалізація всіх активів підприємства на даний момент отримати суму, необхідну для оплати його кредиторської заборгованості; визначення частки покриття кредиторської заборгованості в умовах фіктивної ліквідації підприємства.

Головна ідея теорії статичного балансу полягає в тому, що активів комерсанта, котрий збанкрутував, повинно вистачити для покриття його боргів та відшкодування отриманих кредитів. Торговця, який не міг оплатити свої борги, виключали із співтовариства комерсантів, а банкруту нічого не пробачалося.

Основні параметри четвертої парадигми – подвійної статичної бухгалтерії – наведено нижче (див. рис. 10).

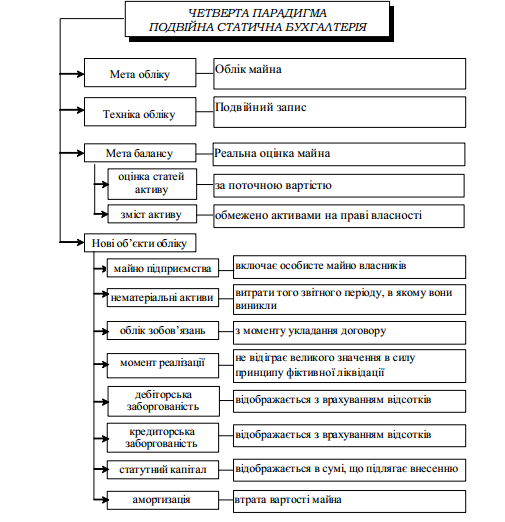
Отже, четверта парадигма бухгалтерського обліку ґрунтується на принципі ліквідації. Загальна оцінка прибутку здійснюється виходячи з того, що прибуток дорівнює різниці капіталу на початок період та капіталу на кінець періоду.

*П’ята парадигма*: подвійна динамічна бухгалтерія. В основу даної парадигми покладено розмежування матеріальних результатів і матеріальних витрат, з одного боку, та грошових результатів (виручки) і грошових витрат (валових витрат), з іншого. В основі обліку – рух цінностей незалежно від можливості ліквідації підприємства (система реєстрації фактів господарського життя). Основне завдання обліку – безперервне або через невеликі інтервали часу визначення ефективності господарської діяльності підприємства.

Теорія формувалася на основі поглядів купців, філософія яких відрізнялася від філософії юристів, адже купців, передусім, цікавила не можливість власного краху, а збільшення і визначення прибутку; юристи ж займалися аналізом банкрутств. Прибічники динамічної теорії вивчали метаморфозу собівартості в продажну вартість, яка може відбутися в один із моментів: замовлення на продукт; його виробництво; доставка (поставка); отримання; інкасація (оплата). Оцінка прибутку здійснюється виходячи з доходів і витрат підприємства.

Основні параметри п’ятої парадигми – подвійної динамічної динаміки – наведено нижче (див. рис. 11).

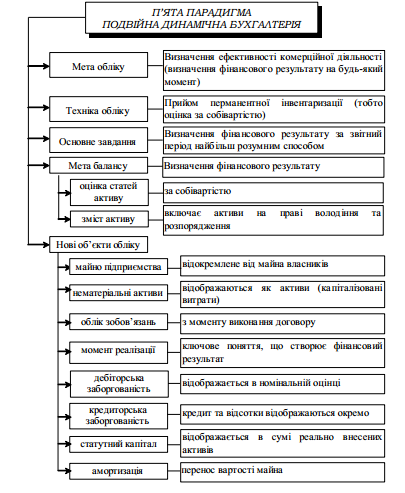
Теорія динамічного балансу розвинута німецьким вченим Е. Шмаленбахом. Автор теорії стверджував, що динамічний бухгалтерський облік застосовується для розрахунку результату та оцінки ефективності й не може використовуватися для оцінки майна підприємства.



***Рис. 10.*** *Четверта парадигма: подвійна статична бухгалтерія*

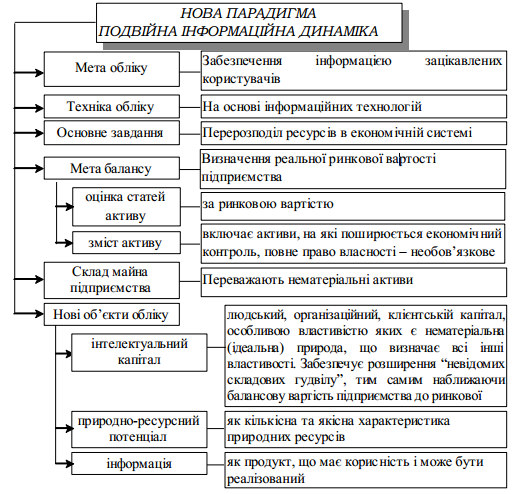
Статична і динамічна парадигми є основою сучасних підходів до бухгалтерського обліку, що представлені позитивними і нормативними теоріями.

*Передумови виникнення нової парадигми.* Суспільство на сучасному етапі його еволюції характеризується стрімкою інформатизацією, коли індустріальний сектор втрачає свою домінуючу роль через зростання значимості технологічного компонента, а основна виробнича функція відводиться науці та знанням.



***Рис. 11****. П’ята парадигма: подвійна динамічна бухгалтерія*

***Шоста*** парадигма може бути охарактеризована наступними параметрами (рис. 12).



***Рис. 12.*** *Шоста парадигма: подвійна інформаційна динаміка*

Застосовуючи системний підхід до бухгалтерського обліку, можна окреслити основні риси, які характеризують нову парадигму. Визначальною рисою є виникнення нових об’єктів бухгалтерського обліку, їх “дематеріалізація”, оскільки в умовах нової економіки для виконання основних завдань, що постають перед підприємством, основна увага приділяється управлінню інтелектуально-інформаційною складовою капіталу підприємства. На більшості провідних світових підприємств застосовуються інформаційні системи, що забезпечують реалізацію стратегічних цілей, в основу яких покладено теорію інтелектуального капіталу.

Нова парадигма повинна враховувати нові технології та нові об’єкти, властиві сучасному етапу розвитку суспільства. Вона не повинна втратити подвійний характер як найвищий прояв діалектичного методу в бухгалтерському обліку.

Для виконання завдання, що ставиться перед обліком (перерозподіл ресурсів в економічній системі) суб’єктом системи, необхідним є застосування таких методів бухгалтерського обліку, які б забезпечили надання необхідної інформації користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень. Такі методи іноді вступають у суперечність з консервативністю сучасної облікової системи (принцип фактичної собівартості замінюється ринковою (справедливою) вартістю).

Оскільки для управління необхідна інформація й про ті фактори, що забезпечують зростання вартості підприємства на ринку капіталу, які не належать підприємству на праві власності, відбувається розширення поняття “актив” шляхом розподілу пучка прав власності на його складові. Визначальним залишається право здійснювати контроль на активом.

С. Ф. Голов сучасну парадигму бухгалтерського обліку в Україні характеризує як симбіоз трьох складових: адміністративних і ринкових концепцій; національних і міжнародних стандартів; юридичної та економічної моделі. З його точки зору, нова облікова парадигма – це *парадигма глобального обліку*, яка базується на паритетності потреб користувачів, поєднуючи ідеї уніграфічної, камеральної, діграфічної парадигм, і враховує надбання суміжних галузей знань. С. Ф. Голов вважає, що головним принципом глобальної системи обліку має бути збалансованість грошових і негрошових вимірників і пропонує виділяти стратегічно орієнтовану систему обліку на рівні підприємства та глобальну систему бухгалтерського обліку. Але розподіл бухгалтерського обліку на два рівні технічно ускладнює процес підготовки інформації, хоча поєднання фінансових і нефінансових показників дасть можливість всебічного аналізу інформації в процесі прийняття управлінських рішень.

В. М. Жук пропонує *парадигму бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку,* що базується на ідеях фізичної економії, які, на думку автора, повинні забезпечуватися якісно новими Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ), в основі яких має визначатися пріоритет показників реальної економіки, природно-ресурсний та біологічний потенціал. Головною особливістю запропонованої парадигми є акцентування уваги на революційному, а не еволюційному підході до зміни парадигми. Такий підхід також передбачає поєднання фінансових і нефінансових показників, але так само, як і попередній, висвітлює тільки частину удосконалення бухгалтерського обліку.

Західні дослідники Д. Дж. Гоувс і А. Ревінкель за допомогою використання трансдисциплінарних досліджень визначили *субпарадигму бухгалтерського обліку,* сутність якої полягає у формуванні цілісних перспектив змін парадигми відносно часової та інформаційної місткості, відповідно до чого вдосконалення обліку має відбуватися в напрямі розширення свободи і творчості, що дозволить розкривати у бухгалтерській звітності приховані фактори, що впливають на діяльність підприємств. Вітчизняний дослідник

М. М. Шигун пропонує *парадигму інтернаціонального бухгалтерського обліку*, яка спрямована на забезпечення інтересів інтернаціональних власників капіталу та інвестиційні процеси, оцінку спроможності підприємства сплачувати заробітну плату, забезпеченість позикових сум, визначення сум прибутку та дивідендів.

Саме поняття «парадигма» досить метафоричне, свідчить про деякий конструкт, шаблон, загальноприйнятий взірець, за яким створена система для практичної діяльності. Парадигма не може абсолютно точно відтворити реальні події чи розкрити свою сутність як щось матеріальне, вона лише указує на усереднений абстрактний образ науки, як ідеальне існуюче в мисленні людини, яке наближено до істини дає уяву про систему.

Це філософське поняття вимагає від читача певної культури мислення, вміння абстрагуватися від випадкового, несуттєвого і тимчасового та синтезувати різнорідні нюанси розвитку системи на певному історичному етапі її існування в певні образи, вектори, тенденції, закономірності тощо.

1. **Концепції бухгалтерського обліку**

Розгляд концепцій почнемо з макроекономічної концепції бухгалтерського обліку. **Макроекономічна концепція** передбачає, що об'єктом обліку виступає все господарство країни. За допомогою її застосування з'являється можливість визначення національного доходу в межах країни і сукупного суспільного продукту. Фактично макроекономічна концепція полягає у визначенні впливу альтернативних методів подання звітних даних на економічні показники галузі або країни в цілому. Критерієм такої концепції є те, що вона охоплює більш високий рівень, ніж облік на рівні організації. Однією з цілей обліку відповідно до розглянутої концепцією слід вважати орієнтування діяльності організацій в напрямку здійснення національних економічних програм. У свою чергу національні економічні цілі вимагають такої бухгалтерської звітності, яка стимулювала б збільшення і інвестиційних вкладень в бізнес, що розвивається.

Звітність, що характеризує макроекономічні показники, створює інформаційну базу для обчислення стійких доходів, використання резервів і гнучких методів нарахування амортизації.

Початком розвитку макроекономічної концепції бухгалтерського обліку слід вважати створення національного рахівництва країни, в якому основною величиною є такий показник, як внутрішній продукт (валовий або чистий). Для його розрахунку потрібно виявлення доданої вартості, під якою розуміється різниця між вартістю продукції та витратами на її виробництво.

Організації бухгалтерського обліку окремого суб’єкта господарювання, де проводиться фіксація господарських процесів, пов'язана з мікроекономічної концепцією бухгалтерського обліку. **Мікроеконмоічна** **концепція** бухгалтерського обліку передбачає виявлення ефекту впливу різноманітних облікових процедур на економічні показники діяльності організації. Бухгалтерський облік, орієнтований на мікроекономіку, тобто на суб’єкт господарювання як економічну одиницю, впливає на економіку через бухгалтерський супровід операцій і взаємодія організацій на ринку. Такий підхід реалізований в Концептуальній основі бухгалтерського обліку США, прийнятої Комітетом зі стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board -FASB).

З концепцією соціальної відповідальності бізнесу тісно пов'язана **соціальна концепція** бухгалтерського обліку. Вона значною мірою розширює межі традиційної концепції бухгалтерського обліку за рахунок збільшення складу показників бухгалтерської звітності в інтересах користувачів. Саме в цій концепції простежується концентрація уваги на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією. Становлення і розвиток соціальної концепції бухгалтерського обліку базується на розумінні необхідності систематичного збору, регулярного документування та узагальнення інформації і відображення результатів соціально спрямованої діяльності у формах звітності. Перед бухгалтерським обліком стоїть завдання обчислення собівартості продукції з урахуванням соціальних витрат, які вимагають здійснення обліку і контролю. Важливим елементом соціальної концепції повинна стати відповідна звітність у вигляді соціальних балансів, екологічних балансів і інших форм звітності. В останнє десятиліття у дослідженнях вітчизняних і зарубіжних авторів має місце подання принципів соціального обліку та соціальної звітності, розробка стандартів по соціальному обліку і звітності.

Певний спосіб відображення фінансових і облікових проблем організації пов'язаний зі **стратегічною концепцією** бухгалтерського обліку. Стратегічна концепція будується на певних ключових елементах діяльності організації і концентрується на чотирьох основних елементах стратегічного обліку: зобов'язаннях, потенційних можливостях (потенціалі), витратах і контролі. Стратегічна концепція бухгалтерського обліку включає концепцію ланцюжка цінностей, концепцію затратообразующих факторів, аналіз стратегічного позиціонування та інші складові. Щоб бухгалтерський облік став стратегічним у концепції необхідно передбачити і стратегічний аналіз. Концепція повинна концентрувати і інтегрувати такі види внутрішнього аналізу, як ретроспективний, оперативний та перспективний, кожному з яких властиве вирішення власних завдань.

У бухгалтерському обліку повинні враховуватися не просто правові норми, але справедливість у відносинах між учасниками господарського процесу, що забезпечує успішність функціонування всього господарського механізму, тому до складу загальної концепції бухгалтерського обліку повинна бути включена **етична концепція** бухгалтерського обліку. Фундаментальні етичні проблеми становлять сутність всіх сучасних бухгалтерських концепцій, оскільки встановлюють акцент справедливості і чесності. Етичний підхід яскраво виражений у змісті Кодексу професійних бухгалтерів. Концептуальної основи бухгалтерського обліку США, розробленої Комітетом зі стандартів фінансового обліку.

Етична концепція характеризується тим, що неупередженість, істинність та правдивість є необхідними передумовами створення надійної облікової системи. Облікова інформація не повинна бути якимось чином прикрашена, щоб впливати на розвиток подій у певному напрямку, а твердження повинні визнаватися дійсними тільки в тому випадку, якщо вони узгоджуються із загальноприйнятими принципами. Достовірність бухгалтерської звітності залежить від правильності прийнятих правил і принципів, які лежать в основі формування звітних даних, що не завжди адекватно для визначення і оцінки істинності.

Будь-який з видів бухгалтерського обліку так чи інакше пов'язаний з цілями управління. Тим не менш як однієї з концепцій вважаємо можливим виділити **концепцію обліку для цілей управління**, заклавши в її основу принципи управлінського обліку. Маючи своєю метою облік витрат і калькуляцію собівартості робіт та послуг за їх функціями, центрам відповідальності, ринків і т. д., управлінський облік є основним засобом контролю господарської діяльності організації. Концепція обліку для цілей управління розкриває порядок формування інформації для прийняття рішень по управлінню організацією і дозволяє здійснити контроль за ефективністю виконання прийнятих рішень, аналізуючи фактори, обставини й умови, що впливають на виробничо - господарську і фінансову діяльність організації.

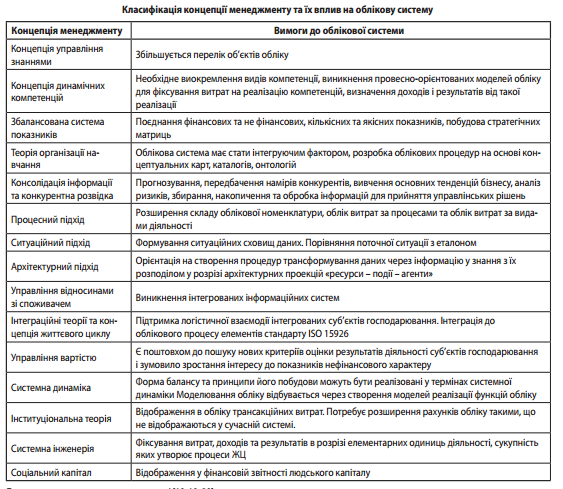
І. Й. Яремко також вважає, що сучасна концептуальна основа бухгалтерського обліку не відповідає потребам і вимогам сучасного суспільства та потребує змін у напрямку послаблення норм стандартизації, а в основі зміни парадигми обліку пропонує покласти принцип управлінського обліку – «різна інформація для різних цілей і користувачів».

Дана концепція являє інтерес в силу того, що управлінський облік, що лежить в її основі, є безпосереднім постачальником інформації для інших видів обліку, і, насамперед, фінансового та податкового. Таким чином, інформація управлінського обліку використовується для управління через всі види обліку. Концепція обліку для цілей управління є різновидом динамічної концепції бухгалтерського обліку. Історично вона зародилася в капіталістичному світі як наслідок необхідність збереження комерційної таємниці.

Бухгалтерський облік, виконуючи інформаційну функцію на мікрорівні, не ізольований, у першу чергу, саме від системи управління господарського суб’єкта, а це означає, що концепція бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на засадах управлінської парадигми, доповнюючи та розвиваючи її. Саме таку думку висловлюють А. А. Пилипенко, А. В. Шайкан, О. А. Лаговська та ін. Так, А. А. Пилипенко розглядає розвиток облікової парадигми з точки зору її обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту та процесу прийняття рішень, можливостей інтеграції в систему стратегічного управління підприємством. О. А. Лаговська у своїх дослідженнях вказує на інформаціно-комунікативну роль бухгалтерського обліку в системі управління як одного з ключових елементів, що зумовлює ефективність системи управління в цілому. А. В. Шайкан стверджує, що на сучасному підприємстві, яке бажає досягти успіхів у бізнесі, загальна система обліку повинна мати стратегічну орієнтацію. У цьому разі інформація, що надається системою обліку, буде сприяти процесу розробки та реалізації ділової стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку, як класичні, так і запозичені з менеджменту, будуть органічно вписані в процес стратегічного управління.

На перший погляд, такий підхід відводить бухгалтерському обліку тільки додаткову, обслуговуючу роль, проте з іншого – саме в рамках цього підходу бухгалтерський облік найповніше може виконувати свої інформаційні завдання і бути найбільш придатним для використання в процесі прийняття рішень, як на стратегічному так і на тактичному рівнях управління. Аналіз існуючих концепцій управління та їх вплив на бухгалтерський облік узагальнено в табл. 1. Таким чином, кожна управлінська концепція висувала свої вимоги щодо змістовного наповнення бухгалтерського обліку, що дає можливість стверджувати: бухгалтерський облік саме під впливом управлінських теорій зазнав найбільших якісних змін:

**Таблиця 2**



Саме інформаційні потреби менеджменту диктують інформаційні вимоги до бухгалтерського обліку (табл. 2).

Тобто сучасний бухгалтерський облік має представляти собою відкриту систему, яка забезпечує зворотній зв’язок у системі менеджменту і виконує одну з ключових інформаційних функцій.

Саме накопичення взаємопов’язаного впливу означених факторів зумовлюють перехід від однієї облікової парадигми до іншої. Але на сьогоднішній день запропоновані новації, розробки та дослідження щодо окремих об’єктів і процедур обліку фундаментально не вирішують головну проблему розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку – формування адаптованої до сучасної економіки методології.

**Концепція ринково-орієнтованої звітності**. Пріоритетна роль бухгалтерської звітності виявляється в тому, що її цілі і вимоги, що пред'являються до неї, є пріоритетними при розробці концептуальних основ теорії бухгалтерського обліку. Будь-яка організація в тій або іншій мірі постійно потребує додаткових джерелах фінансування, які можна знайти на ринках капіталу. Залучити потенційних інвесторів і кредиторів можливе лише шляхом об'єктивного інформування їх про свою фінансово-господарську діяльність, тобто у основному з допомогою представленої звітності. Адекватність інформації визначається інтересом користувача до найбільш важливих показників бізнесу. В роботі ми вже відзначали, що в даний час теоретичне обґрунтування створення ринково-орієнтованої звітності - одне з найважливіших завдань. У зв'язку з цим найбільша увага приділяється правильному поданням звітності капіталу і вартості. Тривалий час базисним показником звітності був прибуток. Сьогодні акцент зміщується в бік стратегічної вартості та майбутніх економічних вигод, що призводить до зміни цілей складання і подання звітності. Мета з «характеристики фінансового стану і фінансових результатів» змістилася до «розкриття конкретної ринкової позиції організації на основі концепції капіталу».

Розглядати бухгалтерський облік як упорядковану систему даних про фінансово-господарської діяльності організації вже явно недостатньо, його слід розглядати як цілеспрямовану систему даних про контрольованих активах і керованих економічних очікуваннях. Основними елементами ринково-орієнтованої звітності стають: акціонерна, фінансова та інвестиційна вартість, клієнтський капітал, вартість з урахуванням ризику, неідентифікований гудвіл. Слід зазначити, що існує необхідність внесення в теорію і методологію бухгалтерського обліку змін, що дозволяють правильно відобразити ці елементи.

Необхідність розкриття в обліку і звітності понять вартості і капіталу має безпосереднє відношення до сучасним концептуальним уявленням бухгалтерського обліку. Для обґрунтування необхідності постановки таких питань при розгляді подальшого розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку нами зроблено висновок про доцільність більш широкого використання в бухгалтерському обліку в якості оцінки вартості майбутніх економічних вигод (чистого приведеного доходу). Розрахунок чистої приведеної вартості капіталу не може бути зведений до застосування одношаговой процедури: дисконтування майбутніх значень валових доходів і витрат від ведення діяльності, як пропонується в існуючих публікаціях. До уваги слід приймати і такі важливі аспекти, як можливість рефінансування або необхідність кредитування майбутніх позитивних або негативних проміжних результатів фінансово-господарської діяльності. Облік цих аспектів робить істотний вплив на величину чистої приведеної вартості інвестованого капіталу, а в окремих випадках виступає індикатором доцільності здійснення інвестиції. В роботі також відзначається значимість врахування таких показників, як ефективність, внутрішня норма прибутковості, індекс прибутковості і термін окупності. Тільки з урахуванням зазначених показників можна приймати управлінське рішення про інвестування в той чи інший актив. Відзначено, що складання прогнозної звітності можливо тільки в тому випадку, якщо усі взаємопов'язані показники характеризують ефективність інвестування у той чи інший актив.

Існуючі моделі ринково-орієнтованої звітності ми пропонуємо співвіднести з обмеженнями, пов'язаними з досконалістю ринку, можливістю подільності активів, інформаційною прозорістю ринку, доступністю інформації для інвесторів (наявність або відсутність інсайдерської інформації та ін.), Зважених до ризику активів, їх ліквідності. Облік вищезгаданих обмежень дозволить значною мірою поліпшити придатність моделі для процесів інвестування і створення відповідної ринково-орієнтованої звітності на реальному ринку.

**Концепція капіталу і вартості.** У бухгалтерському обліку обчислюється і відображається капітал і його похідні. Необхідність розгляду концепції капіталу і вартості визначається в першу чергу тим, що головним засобом комунікації між організаціями і зацікавленими користувачами стає бухгалтерська (фінансова) звітність організацій. Саме вона повинна надавати інформацію, яка була б корисною власникам, інвесторам і кредиторам, а так само іншим користувачам при прийнятті рішень про інвестування, кредитування або схожих за своєю суттю раціональних рішень.

Інформації, що міститься в бухгалтерській звітності, часто недостатньо для прийняття обґрунтованих рішень про інвестування в ту чи іншу організацію. Відомості у складі існуючої бухгалтерської звітності не завжди дають змогу повною мірою оцінити величину майбутнього нарощення активів та перспективи подальшої діяльності організації. У свою чергу, наявність або відсутність таких перспектив багато в чому визначає ринкову вартість організації і, отже, впливає на рішення можливого кредитора або інвестора про надання організації ресурсів у вигляді довгострокового позикового або акціонерного капіталу.

Тому очевидно, що поряд з інформацією бухгалтерської звітності для оцінки ефективності її діяльності слід використовувати показники прибутковості, розраховані на основі грошового потоку, отриманого за звітний період. Дані бухгалтерського обліку є базою для складання звітності і тому для певних цілей поряд з системними даними, узагальненими на рахунках бухгалтерського обліку, необхідно додатково приводити позасистемні показники бухгалтерського і небухгалтерского характеру.

Багатоаспектність теоретичних і прикладних позицій альтернативних методів оцінки активів. В якості базового напряму в розглянутій концепції використаний метод оцінки за приведеної (дисконтованої) вартості майбутніх потоків грошових коштів. В даний час використання зазначеного методу в основному обмежується вузьким колом активів, насамперед, фінансових інструментів. Формування інформації про розрахункову величину поточної вартості організації на основі дисконтування прогнозних величин грошових потоків (поточної вартості вкладеного капіталу) сприяє підвищенню прозорості бухгалтерської звітності і руху в напрямку змінених потреб інвесторів.

Концепція капіталу і вартості повинна включати аналіз приросту вкладеного капіталу. Необхідність такого аналізу виникає в силу недостатньої розробленості у вітчизняній літературі проблеми використання в бухгалтерському обліку і звітності приведеної (дисконтованої) вартості майбутніх потоків грошових коштів.

Концепція капіталу і вартості дозволяє комплексно поглянути на питання, спрямовані на підвищення прозорості бухгалтерської звітності за рахунок розширення використання показників, розрахованих на основі дисконтування майбутніх грошових потоків та характеризують прибутковість вкладеного капіталу. Як складова концепції вартості і капіталу розглядається концепція поточної вартості вкладеного капіталу як основного інструменту підвищення прозорості бухгалтерської звітності.

Розглянута концепція в максимальній мірі має відображати принципи МСФЗ, які містять концепцію капіталу і підтримки капіталу. При розробці концепції капіталу і вартості прийняті до уваги концепції: фінансового капіталу і фізичного капіталу. У тому випадку, якщо користувачів цікавить підтримання номінально інвестованого капіталу з урахуванням змін купівельної спроможності грошей, то застосовується фінансова концепція. Коли користувачів цікавлять виробничі можливості організації, тоді застосовується концепція фізичної підтримки капіталу. В обох концепціях прибуток — це залишкова величина після вирахування витрат з доходів, з урахуванням коригувань, що забезпечують підтримання капіталу на рівні, відповідному його величиною на початок звітного періоду. Перевищення витрат над доходами визнається збитком, що зменшує величину капіталу.

Згідно з фінансовою концепцією підтримки капіталу капітал зберігається, якщо його величина до кінця звітного періоду за вирахуванням сум, внесених акціонерами або виплачених акціонерам, дорівнює його величиною, зафіксованою на початку того ж звітного періоду. Будь-яке перевищення вартості активів або зниження сумарної вартості зобов'язань, або того й іншого разом визнається як прибуток звітного періоду.Відповідно до фізичної концепцією підтримки капіталу капітал зберігається, якщо організація в кінці звітного періоду має такий же рівень виробничого потенціалу та управлінських можливостей, який вона мала на початку цього ж періоду. В якості основи для оцінки активів і зобов'язань приймається поточна вартість. Всі зміни цін, що відбиваються на вартості активів і зобов'язань, враховуються при визначенні очікуваних фізичних виробничих можливостей організації і вважаються коригуваннями вартості функціонуючого капіталу.

**КОНЦЕПЦІЇ ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ**

*Збереження фінансового капіталу*

*Збереження*

*фізичного капіталу*

Згідно з концепцією збереження фінансового капіталу прибуток заробляється, тільки якщо фінансова (або грощова) сума чистих активів на кінець періоду перевіщує фінанасову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників упродовжд цього періоду

Згідно з концепцією збереження фізичного капіталу, прибуток заробляється, тільки якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) підприємства (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників упродовж цього періоду

***Рис. 13.*** *Концепції збереження капіталу*

**Концепція справедливої вартості в загальній концепції бухгалтерского обліку.** Існують різноманітні методи оцінки активів, передбачені міжнародними стандартами фінансової звітності та російськими правилами. Аналіз таких методів з позиції корисності інформації для прийняття економічних рішень дозволив автору припустити, що жорстке протиставлення історичних цін і справедливої вартості неправомірно, а вибір однієї оцінки і повне заперечення іншого призводять до спотворення окремих характеристик господарюючого суб'єкта. Це означає, що можливе застосування множинності оцінок у фінансовій звітності і складання альтернативної звітності.

Найважливішою характеристикою форм і видів справедливої вартості активів є їх оцінка з позицій об'єднаного критерію вкладення коштів: «прибутковість — ризик — ліквідність», який відображає суперечливість цілей інвестування та вимог, що пред'являються до інвестиційних активів. Існують стійкі залежності між прибутковістю, ліквідністю і ризиком. Вони виражаються в тому, що, як правило, по мірі збільшення прибутковості знижується ліквідність і зростає ризик вкладень. У роботі запропоновано методику оцінки справедливої вартості активу, що розраховується на основі трьох його параметрів: прибутковості активу, його ризику і ліквідності.

Дані оцінки свідчать про те, що, в принципі, немає інвестиційних цінностей, що відповідають одночасно всім складовим критеріям. Так, дохід від акцій у вигляді дивіденду може бути відсутнім або бути незначним. Однак, якщо врахувати можливість підвищення прибутку в результаті зростання курсу акцій, оцінка в даному випадку стає більш високою. Разом з тим зниження курсу акцій може призвести до зменшення доходу аж до появи збитків. Крім того, при вкладенні коштів в акції не можна повністю виключити ризик втрати їх вартості в результаті банкрутства організації. Градація за ступенем ліквідності обумовлена наявністю постійної можливості вилучити кошти. Вона пов'язана з ризиком втрат через коливання вартості або курсу активів, звідси випливає умовно-позитивна оцінка стосовно до акцій і дорогоцінним металам.

Під ліквідністю в роботі розуміється здатність окремих видів активів бути швидко конверсируемыми в грошову форму без втрати своєї поточної вартості в умовах сформованої кон'юнктури ринку. Таке поняття ліквідності характеризує її як функцію часу (періоду можливого продажу) та ризику (можливої втрати вартості майна при терміновій його продажу).

Порядок обліку фактів господарської діяльності різний для активів та операцій. Переоцінка активів, що обліковуються за справедливою вартістю, відноситься на фінансові результати, а операції в оцінці за справедливою вартістю капіталізуються.

Спосіб оцінки справедливої вартості залежить від виду активу та можливості вимірювання його вартості. Справедлива вартість завжди, коли можна, оцінюється за цінами активного немонополизированного ринку, на якому продавець і покупець діють без посередників, що володіють всією повнотою інформації і не можуть впливати на ціни. Якщо ринкова оцінка неможлива, то справедлива вартість приймається рівною доходу від використання даного активу протягом терміну його служби. Нарешті, якщо і цей вид оцінки виявиться неможливим, то в якості оцінки справедливої вартості приймається відновна вартість.

**Таблиця 3**

**Вибірка по поняттю «Справедлива вартість»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид активу/ зобов’язання | Визначення справедливої вартості | П(С)БО |
| 1. Цінні папери | Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки - експертна оцінка | П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» |
| 2. Дебіторська заборгованість | Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за мінусом резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дисконтованою сумою несуттєва (менше 5% номінальної суми) | П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" |
| 3. Запаси |  | П(С)БО 9 «Запаси» |
| 3.1. Готова продукція і товари | Ціна реалізації за мінусом витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку) виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів |
| 3.2. Незавершене виробництво | Ціна реалізації готової продукції за мінусом витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції |
| 3.3. Матеріали | Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) |
| 4. Основні засоби |  | [П(С)БО 7 "Основні засоби"](https://fin.at.ua/index/0-50) |
| 4.1. Земля та будівлі | Ринкова вартість |
| 4.2. Машини та устаткування | Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість - відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за мінусом суми зносу на дату оцінки |
| 4.3. Інші основні засоби | Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за мінусом суми зносу на дату оцінки |
| 5. Нематеріальні активи | Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості - оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами виходячи з наявної інформації | П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" |
| 6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами | Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за мінусом справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми | П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» |
| 7. Податкові активи та зобов'язання | Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств | П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» |
| 8. Поточні та довгострокові зобов'язання | Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дисконтування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дисконтованою сумою є несуттєвою (менше 5% номінальної вартості) | П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» |
| 9. Несприятливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання | Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою | П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» |

**Висновки**

Підсумовуючи існуючі концепції і парадигми обліку, їх зміст і напрямки еволюції, можна відзначити, що рушійною силою цих перетворень є три ключові фактори:

1) зміни історичного періоду, які зумовлюють перехід від однієї економічної моделі до іншої;

2) інституціональні перетворення, які визначають систему регулювання бухгалтерського обліку та звітності;

3) зміни управлінських концепції, які визначають перелік функції та вимоги до деталізації бухгалтерської інформації.

**Список використаної літератури**

1. Хомин П. Я. Парадигмы и контрверсии в бухгалтерском учете (попытка консеквентного анализа) : монография / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернополь : Экономическая мысль, 2007. – 299 с.
2. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. / Я. В. Соколов – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє [Електронний ресурс] / С. Ф. Голов – Режим доступу : http://www. probusiness.in.ua/publications/22/
4. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С. Ф. Голов / Міжн. ін-т менеджменту (МІМКиїв). – К. : ЦУЛ, 2007. – 522 c.
5. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи : наук. доповідь / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 84 с.
6. Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку / В. М. Жук : зб. наук. праць. – Луцьк : ЛНТУ, 2009. – Вип. 6(24). – С. 171 – 182.
7. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.
8. Шигун М. М. Парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку / М. М. Шигун // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 3 (11). – C. 134 – 139.
9. Кузнецова С. А. Теоретические предпосылки формирования парадигмы бухгалтерского учета в экономике знаний: синергетический эффект / С. А. Кузнецова // Основы экономики, управления и права. – 2013. – № 6 (12). – С. 42 – 46.
10. Легенчук С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті парадигмального методу Т. С. Куна: зарубіжний досвід / С. Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 2 (44). – С. 87 – 100.
11. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії / І. Й. Яремко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ ntb/10012/1/38.pdf
12. Пилипенко А. А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань / А. А. Пилипенко, Д. Р. Пилипенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1396/1/48.pdf>
13. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік як інформаційнокомунікативна система: конструктивний підхід / О. А. Лаговська // Вісник ЖДТУ. 2011. – № 3(57). – С. 76 – 78.
14. Шайкан А. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі / А. В. Шайкан [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://npv.n-auditor.com.ua/ua/zmist-zhurnalu-npv-1/ item/253-1-shajkan-a-v-rozvitok-bukhgalterskogo-obliku-yakinstrumentariyu-strategichnogo-upravlinnya-pidpriemstvom-u-kon kurentnomu-seredovishchi
15. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції : монографія / З. В. Гуцайлюк. – Тернопіль : Крок, 2013. – 176 с.
16. Кун Т. Структура научных революцій: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. – 608 с.
17. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
18. Петрук О.М. Нова парадигма бухгалтерського обліку // Полтава: Регіональні перспективи. Науково-практичний журнал. – 2003. – № 1 (26). – С. 70-72.
19. Пушкар М.С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
20. Соколов Я.В. Три парадигмы двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 15. – С. 49-53.
21. Лакатос И. Фальсификация и методология научно-исследовательских программ. В кн. Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издателсьство АСТ”, 2001. – 608 с.
22. Легенчук С.Ф. Інтерпретація розвитку бухгалтерському обліку на основі науково-дослідницьких програм І. Лакатоса / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2008. – Випуск 3(12). – С. 308-323
23. Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті парадигмального методу Т.С. Куна: особливості та традиції національної облікової школи / С.Ф. Легенчук // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Випуск 240: В 5 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – С. 503-513.
24. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт–бланш, 2007. – 359 с.
25. Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.
26. Штанько В.И. Философия и методология науки. Учебное пособие для аспирантов и магистрантов естественнонаучных и технических вузов. / В.И. Штанько. – Харьков: ХНУРЭ, 2002. – 292 c.

**ТЕМА 4. ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

1. Поняття облікових теорій, їх функції

2. Юридичний напрямок розвитку облікових теорій

3. Економічний напрямок розвитку облікових теорій

4. Теорії аналітичного характеру

5.Балансові теорії

6. Змістовна теорія

7. Креативний облік

**4.1. Поняття облікових теорій, їх функції**

**Обліковою теорією** називається така послідовність міркувань, яка в своїй сукупності пояснює та принципово обгрунтовує закон подвійності господарських операцій і метод подвійного запису.

Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда визначають теорію бухгалтерського обліку як “узгоджену сукупність гіпотетичних, концептуальних і прагматичних принципів, що формують загальну систему орієнтирів для дослідження природи бухгалтерського обліку”. Основна мета теорії бухгалтерського обліку згідно з цим визначенням - систематизувати логічно взаємопов’язані принципи, які б були основою орієнтирів для оцінки і розвитку облікової практики.

Між теорією бухгалтерського обліку і його практикою існує певний зв’язок: теорія призначена дати розумне пояснення тому, що практично роблять або збираються робити бухгалтери. Іншими словами, перегляд і зміна принципів обліку обумовлені прагненням знайти вирішення проблем, що виникають в бухгалтерському обліку, і сформулювати теоретичну базу дисципліни. Застосування теорії може мати також і реальне практичне значення. Наприклад, використання того чи іншого методу визначення отриманого доходу може вплинути на життя конкретних зацікавлених сторін.

Зв’язок теорії і практики бухгалтерського обліку розкривається Р.Чамберсом наступним чином: теорія призначена для практики. Навряд чи ми будемо використовувати метод, що не відповідає науковим критеріям, в той час як науковий метод виключає явні протиріччя, гарантує надійність практичної діяльності, обгрунтованість висновків, цінність інформаційних послуг, що надаються апарату управління та їх клієнтам. Сьогодні виділяють наступні підходи в теоріях бухгалтерського обліку (табл. 4.1).

***Таблиця 4.1***

***Підходи в теоріях бухгалтерського обліку***

|  |  |
| --- | --- |
| *Підхід* | *Суть підходу* |
| *І* | *2* |
| Прагматичний | Підхід, який грунтується на розгляданні та вивченні відносин господарюючих суб’єктів, які отримують та використовують облікову інформацію для прийняття управлінських рішень. Групові інтереси не тільки різні, але й прямо протилежні, що призводить до боротьби за ті чи інші семантичні трактування, ті чи інші бухгалтерські стандарти та нормативні документи |
| Семантичний | Підхід, який грунтується на: 1) розкритті значення тих мовних одиниць - слів або словосполучень, які використовуються для визначення тих чи інших бухгалтерських категорій; 2) визначенні того, наскільки та чи інша облікова інформація, яка представлена в первинному документі, дозволяє адміністрації підприємства вимірювати ймовірність досягнення поставленої мети. Зміст і значення облікової інформації залежать від того, як вона інтерпретується читачем бухгалтерської інформації. Наприклад, стаття “Грошові кошти” в Звіті про фінансовий стан підприємства достатньо чітко сприймається саме в тому розумінні, в якому його використав бухгалтер. 3 іншого боку, стаття “Витрати майбутніх періодів” не має однозначного тлумачення за межами того процесу, в якому ці витрати виникли. Роль теорій, які роблять акцент на семантиці, полягає в тому, щоб знайти засоби поліпшення тлумачення бухгалтерської інформації |

|  |  |
| --- | --- |
| *1* | *2* |
| Синтаксичний | Підхід, який грунтується на вивченні структури облікових категорій та взаємовідносин між ними. В основі подвійної бухгалтерії синтаксичний підхід зводиться до правил кореспонденції рахунків, тобто до вміння складати проводки. В більш широкому аспекті синтаксичний підхід визначений семантичним, оскільки кореспонденція рахунків (бухгалтерських категорій) регулюється методологією, яка вибирається заздалегідь |
| Аксіоматичний  (математичний) | Підхід, згідно з яким основа теорії створюється у формі математичних моделей, які використовують матричну алгебру та символічну логіку. Обмеження можуть бути виражені в формі математичних виразів. Отже, починаючи з базових постулатів та правил логічного висновку, можна формулювати теореми, які перевіряються математичними викладеннями. Таким чином, аксіоматичний підхід може забезпечити достатньо точне (суворе) застосування дедуктивного методу. Проте його головний недолік полягає в тому, що якщо один з постулатів неправильний, то й висновки можуть виявитися неправильними. Існує також думка, що цей підхід досить далекий від реальності, щоб створювати працюючі принципи чи формувати основу для реалістичних практичних рекомендацій. |
| Нормативний  (пропонуючий) | Підхід, що регламентує, яким чином та які саме облікові дані надавати та якою методикою при цьому користуватись. |
| Позитивний  (описовий) | Підхід, який намагається встановити та пояснити, як фінансова інформація представляється та повідомляється користувачу облікових даних |

Функція теорії бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб пояснити, яким чином пов’язані явища і події. Будь-яка облікова теорія повинна пояснювати, як певні символи, що відповідають окремим фактам господарського життя, можуть бути використані апаратом управління та іншими особами для висновків і оцінки минулих і майбутніх дій. Загальне тлумачення окремих ідей не складає “теорії”. Опис того, що означають “витрати”, “доходи”, “діюче підприємство” та інші терміни, не є теорією, це лише визначення. Але визначення недоцільні, доки кожен термін не поставлений у відповідність будь-яким фактам господарського життя.

Теорії бухгалтерського обліку визначають і як незалежні судження, що пов’язують облікові оцінки з моделями і методами прийняття рішень. Виділяють два напрямки досліджень:

1) прогнозованості облікових оцінок;

2) їх поведінського (біхевіористичного) значення.

Вцілому головною функцією теорії бухгалтерського обліку є створення концептуальної основи для розвитку нових ідей і допомога в процесі облікового вибору.

Теорією називається сукупність взаємопов’язаних принципів (концепцій), визначень і суджень, що формують систему уявлень про явища, яка дозволяє ці явища пояснювати і попереджувати. Згідно з Р. Чамберсом, “теорія - це упорядкована сукупність тверджень про клас предметів і клас подій, які в нашому розумінні взаємопов’язані”.

***Побудова теорії****.* Довгий час процес побудови і верифікації теорії займав дослідників, що цікавилися філософією науки. Але в сфері бухгалтерського обліку це питання стало темою дослідження і обговорення зовсім недавно. Цей інтерес виявився в різних формах, починаючи зі спроб виявити взаємозв’язок між теорією і практикою обліку і закінчуючи більш абстрактними пошуками в області метафізики і філософії.

В якості основних характеристик теорії виділяють наступні. Теорія:

- складається з базових знань;

- не має внутрішніх протиріч; пояснює і (чи) попереджає явища;

- вказує на ідеал;

- дає найкращі рекомендації для практичного керівництва; ставить задачі і пропонує їх вирішення.

Докорінною вимогою до побудови теорії є її узгодженість з теорією пізнання, тобто епістемологією, предмет якої складають природа і процеси формування знань. Іншими словами, епістемологія передбачає звернення до таких питань: “Як ми зможемо знати, що ми знаємо?”, “Як ми відрізняємо знання від судження чи віри?”, “Як ми відрізняємо правду від брехні?” тощо. Існують дві основні епістемологічні концепції: емпіризм і раціоналізм. В той час як емпірики стверджують, що всі наші ідеї підкріплені досвідом, раціоналісти вважають, що ми володіємо знаннями, які не залежать від досвіду, наприклад, такими, як принципи логіки чи математичні істини.

Теорія представляє собою систему узгоджених суджень чи тверджень. Судження — це з’ясувальне речення, що має оцінку істинності (істинно, помилково, можливо істинно тощо) в залежності від природи доказу, необхідного для встановлення оцінки істинності суджень. Останні можуть бути поділені на дві категорії: апріорні і апостеріорні.

Апріорні судження — це твердження, оцінка істинності яких може бути встановлена за допомогою одних лише умовиводів чи шляхом аналізу значень використаних слів, наприклад: “2 + 2 = 4” чи “у трикутника три сторони”. Вони відомі також як аналітичні судження і використовуються як основа для побудови теорій в аналітичних науках, таких, як математика і логіка.

Апостеріорні судження - це твердження, оцінка істинності яких може бути визначена тільки на підставі фактів, наприклад: “червоний колір означає “стоп” чи “Микола - одружений”. Оцінка істинності цих тверджень не може бути встановлена на підставі змісту, що вкладається в слова, які використовуються і потребують подальшої перевірки та співставлення з фактами. Такі судження також називаються синтетичними чи емпіричними і використовуються як основа для побудови теорій в емпіричних науках (наприклад, фізиці чи бухгалтерському обліку).

***Класифікація теорій бухгалтерського обліку****.* Теорії можна класифікувати за методом обгрунтування і за цілями.

*Класифікація за методом обгрунтування.* В побудові теорії бухгалтерського обліку застосовують наступні підходи (табл. 4.2)

***Таблиця 4.2***

***Підходи до побцдови теорії бухгалтерського обліку***

|  |  |
| --- | --- |
| *Підхід* | *Суть* |
| Дедуктивний | В дедуктивному підході обгрунтованими вважаються доведення, які неможливо підтвердити посиланням і спростувати висновок таким чином, щоб не прийти до протиріччя. Дедуктивній підхід включає в себе:   * визначення цілей бухгалтерської звітності; * вибір “постулатів” бухгалтерського обліку; * виведення облікових “принципів”; * розробку “методичних прийомів” бухгалтерського обліку |
| Індуктивний | Індукція - це метод обгрунтування, згідно з яким загальний  закон чи принцип виводиться з одиничних явищ, що  спостерігаються, рух думки від окремого до загального.  Індуктивний підхід включає:   * запис всіх спостережень; * їх аналіз і класифікацію для виявлення зв’язків, що повторюються (“подібності”, “схожості”); * індуктивний висновок узагальнень і принципів бухгалтерського обліку спостережень, які відображають зв’язки, що повторюються; * перевірку узагальнень |
| Прагматичний | Метою даного підходу може бути вирішення проблеми, яке є “придатним для роботи”, і не обов’язково оптимальним, тобто таким, яке було б визнане корисним, незалежно від того, чи було воно перевірено на відповідність певній гіпотезі |
| Етичний | Етичний підхід робить наголос на концепціях правдивості, справедливості. Цей підхід обмежений стосовно теорії бухгалтерського обліку |
| Поведінський  (біхевіористичний) | Цей підхід орієнтований на сприйняття і реакцію на облікову інформацію окремих осіб і груп. Він важливий з погляду на те, що метою бухгалтерського обліку часто називають забезпечення інформацією процесу прийняття рішення |
| Комунікаційний | Цей підхід, як і поведінський, підкреслює таку функцію бухгалтерського обліку, як інформаційне забезпечення. Його мета - визначити, чи сприймає користувач облікову інформацію так, як це було передбачено |

***Нормативна (пропонуюча) і позитивна (описова) теорії****.* Теорія - це сукупність суджень. Дедуктивні системи грунтуються на апріорних (аналітичних) судженнях, а індуктивні — на апостеріорних (синтаксичних/емпіричних). Розбіжності між апріорними і апостеріорними судженнями відображають традиційні філософські дискусії про природу і умови пізнання (наприклад, раціоналізм на противагу емпіризму). Однак, при формуванні теорій в будь-якій дисципліні, за винятком чисто аналітичних наук, таких, як математика і логіка, необхідні обидва види суджень. Жодна теорія не може повністю обходитися без апріорних суджень.

Цілі нормативної і позитивної теорії різні, але межа між ними не завжди очевидна. Шредер говорить, що “терміни “позитивний” і “нормативний” використовувалися в настільки різних контекстах, що втратили будь-яку ясність значення”. Баттерворс, Гіббінс і Кінг мають аналогічну точку зору. Вони стверджують: різниця між нормативною і позитивною теоріями інколи малопомітна, і часто одні й ті ж самі теоретичні обмеження інтерпретуються як нормативні чи позитивні в залежності від конкретних потреб дослідника. Іншими словами, вихідна теорія не є ні нормативною, ні позитивною, але може бути тією чи іншою в залежності від способу її застосування. Наприклад, при кваліфікації неокласичної теорії фірми, багато хто віднесе її до “нормативної'”, спираючись на твердження: “щоб максимізувати прибуток, доведіть маржинальні витрати до рівня маржинального доходу”. Але Фрідман вважає її позитивною теорією, цінності якої (для нього) визначаються її здатністю передбачити реакцію фірми на різні співвідношення попиту та Пропозиції на ринку.

Р. Чамберс підкреслює, що наукові знання є водночас позитивними і нормативними. Він наводить наступний приклад: якщо вірне те, що гази чи рідини розширюються при нагріванні чи пониженні тиску, вірно і те, що всілякий і кожен повинен підвищувати температуру чи понижувати тиск, щоб отримати розширення газів та рідин. Перше твердження позитивне, а друге нормативне. Логічно і практично вони еквівалентні. Це означає, що описове може бути пропонуючим, і навпаки, шляхом простої зміни порядку викладення.

Насправді, між позитивними і нормативними теоріями спостерігаються аналогії. Наприклад, як відзначають Баттерворс, Гіббінс і Кінг, два типи теорії використовують дедуктивну логіку на основі апріорних суджень. Гаффікін також доводить, що для дослідження на загальній пропонуючій і окремій описовій стадіях розвитку теорії використовуються одні й ті ж філософські основи.

Прихильники апріорного підходу вважаються нормативістами, оскільки відштовхуються від визначених суджень, які, за їх твердженням, повинні пояснюватися чи підтверджуватися теорією. Некритичний емпірист, якого називають сьогодні позитивним дослідником, виходить в дійсності практично з тих же позицій. Вибір задачі і можливі варіанти рішення для них однаково нормативні.

Розбіжності полягають в тому, що позитивні твердження можна перевірити емпірично, а нормативні - ні. Більш того, в той час як позитивні теорії займаються попередженням явища, що спостерігається, нормативні мають справу з твердженням типу “засіб - мета”, наприклад: “якщо вихідні дані поставленої задачі можуть бути подані моделлю X, а Ви бажаєте одержати В, робіть А”. Основна проблема тут в тому, що нормативне твердження не можна спростувати, наприклад, якщо ми робимо А, але відбувається С (замість В), це не спростовує передбачення взагалі, оскільки ми не знаємо, чи достатньо адекватно модель X характеризувала обставини.

***Нормативний і позитивний бухгалтерський облік.*** З історичної точки зору теоретичне вивчення бухгалтерського обліку набуло суттєвих змін в частині питання методів їх вирішення.

С. Хендерсон, Пейрсон і Браун виділяють і називають різні періоди, розвитку облікової теорії: період загальної пропонуючої теорії (1955-1970 рр.) і період окремої описової теорії (після 1970 р.). В останні роки позитивна концепція бухгалтерського обліку привертає увагу багатьох дослідників. Прийнято вважати, що позитивний облік представляє собою верховну парадигму в сучасному дослідженні бухгалтерського обліку. В даному розділі подано огляд нормативних і позитивних бухгалтерських досліджень, причому особлива увага приділена питанням, що стосуються дослідження позитивного обліку.

***Нормативні теорії бухгалтерського обліку.*** Період загальної пропонуючої, чи нормативної теорії особливо в 60-і роки XX ст., часто називають золотим сторіччям в історії апріорного типу дослідження бухгалтерського обліку. В цей період методологія обліку значно поповнилася. Зокрема, можна виділити праці Е.О. Едварда і П. Белла, Р. Маттесича, Бедфорда, Американської бухгалтерської асоціації, Р. Чамберса, Ю. Ідзірі і Стерлінга. Р. Чамберс закликав до методологічного обмеження жорсткості в дослідженні бухгалтерського обліку і доводив, що для будь-яких теоретичних досліджень вченими застосовується єдина методологія. Теорії, які досліджувались Р. Чамберсом, Стерлінгом і Р. Маттесичем, свідчать також про знання авторами літератури, з філософії науки. Основними нормативними теоріями бухгалтерського обліку у 60-і роки були: безперервний облік за сучасною вартістю (continiously contemporary accounting, СоСоА) та облік за ціною заміщення (replacement price accounting, RP А). Серед інших - облік за собівартістю (історичною вартістю) з коригуванням на рівень цін, або облік за поточною купівельною вартістю (price-level adjusted historical cost accounting or current purchasing power accounting, CPP), облік за ціною вибуття (deprival value accounting), який оснований на концепції цінності для підприємства (value to the business) та облік за приведеною поточною вартістю (present value accounting, PVA). Облік за поточною вартістю (current cost accounting), який став популярним у 70-і - на початку 80-их років, був різновидом RPA та спирався на концепцію цінності для підприємства. Дві основні теорії, безперервний облік за сучасною вартістю та облік за ціною заміщення, мають ряд спільних рис: :

- вони ринково-орієнтовані і використовують метод, відмінний від методу обліку за собівартістю;

- містять власні концепції “фактичного” доходу та фінансового стану;

- в них припускається, що першочерговим завданням управління є максимізація прибутку;

- вони будуються на базі дедуктивного обгрунтування та концептуальної суворості;

- вони дотримуються підходу корисності для прийняття рішень, адже інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень розглядається як основна функція фінансової звітності.

Нормативна теорія будується логічно і несуперечливо на базі певної мети. Нормативні теорії підлягають критиці в основному за оціночні судження, навіть дехто не вважає їх науковими. Іншою причиною незадоволення нормативними теоріями була можливість створення в їх межах загальноприйнятої теорії бухгалтерського обліку. Різноманітні теорії, які виходять з різних цілей, виступали на захист різних облікових методів. В результаті ті, хто очікував, що теорія стане керівництвом для практики, були розчаровані. Нормативне дослідження бухгалтерського обліку критикувалося за відсутність концепції благоустрою або методології проведення відповідних досліджень. Намагаючись вирішити це питання, Моузес передбачав, що концептуальна основа подання фінансової звітності забезпечує дослідників також основою та методологією для структуризованого нормативного дослідження та що таке дослідження може бути проведено у відповідності до наукового методу. З цією метою Моузес, використовуючи методологію оцінки правил, сформульовану в БРАС 2 (Положення про концепцію бухгалтерського обліку 2) і БРАС 6 (Положення про концепцію бухгалтерського обліку 6), виділяє в дослідженні нормативного бухгалтерського обліку наступні шість напрямків вивчення:

- узгодженості облікового правила з іншими обліковими правилами,

- зрозумілості облікового правила,

- релевантності облікового правила,

- нейтральності облікового правила,

- наслідків застосування облікового правила для репрезентативно достовірного відображення у звітності або інших документах відповідних господарських процесів,

- ефективності застосування облікового правила.

Моузес зазначає також яким чином може проводитись дослідження по кожному із зазначених напрямків. Наприклад, метою дослідження узгодженості буде наведення свідчень того, що неузгоджені стандарти перешкоджають сприйняттю користувачем цілісності фінансових звітів. Метою дослідження зрозумілості буде тестування репрезентативної групи користувачів, для визначення, характеру інтерпретації ними фінансової облікової інформації.

Поділ економічної думки на різні теорії та школи, що пропонували різні автори, наведений в таблиці 4.3.

***Таблиця 4.3***

***Облікові теорії та школи В працях різних авторів***

|  |  |
| --- | --- |
| *Автор* | *Облікові теорії* |
| Г алаган А.М.  Учебник счетоведения. - М. “Общее счетоведение”. Ч. I, 1916 | с\* балансова мінова  =6 юридична =6 економічна О теорія Л. Гомберга |
| Гальперин Я. М. Учебник балансоведения (методы учета на основе баланса) Часть I. Изд. Практического Счетоводного Института им. Г. Зиновьева. Тифлис, 1926.-288 с. | *<=>* схоластична <=> персоналістична => мінова  => школа рахунків господарських явищ <=> двох рядів => позитивна сР школа балансу |
| Гуляев А.И.  Начала коммерческого счетоводства. 1913 | О економічна => правова ^ балансова => математична <=> філософська |
| Маздоров В.А.  История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.). М., “Финансы”, 1972. - 320 с. | => правова мінова  =6 теорія двох рядів або математична о логічна |

Навіть такий, досить поверховий огляд облікових теорій переконує, що брати за основу погляд конкретного автора (авторів) при вивченні цієї проблеми практично неможливо. Названі теорії необхідно класифікувати за певними ознаками, це полегшить вивчення питання становлення та розвитку світових облікових теорій.

М.С. Помазков наводить наступну класифікацію облікових теорій, базисом якої виступають основні фактори господарства: господарюючий суб’єкт і об’єкт господарської діяльності (схема 4.1)



***Схема 4.1. Класифікація облікових теорій за М.С- Помазковим***

Кінець XVIII і початок XIX ст. характеризується значним переворотом в галузі виробництва: винаходи Джеймса Харгрівса (1764 р.), Річарда Аркрайта (1732-1792), С. Кромптона (1753-1827) і Едмунд Картрайта (1743-1823), які радикально змінили технічні умови праці, сприяли швидкому зростанню обсягів виробництва окремих галузей промисловості, що супроводжувалось збільшенням кількості торгових операцій. Таке піднесення загального темпу господарської діяльності в світі не могло не вплинути і на діяльність окремих господарств. Обсяг операцій збільшився кількісно, вони стали значно складнішими порівняно з попередньою епохою. Збільшення кількості операцій привернуло увагу управлінців та обліковців, на певну закономірність господарських операцій. Така закономірність прослідковувалась вже давно, але виявити її було практично неможливо використовуючи наявні на той час засоби, якими в той час користувалась облікова наука. Щоб чітко встановити цю закономірність і виявити закони, що регулюють життя і діяльність одиничного господарства, необхідно було знайти основні фактори господарської діяльності, які згадувались вище. Напрямок в розвитку облікових теорій, за яким основний обліковий закон встановлювався, виходячи з фактора господарюючого суб’єкта, отримав назву юридичного. Інший напрямок виходив із властивостей об’єкта господарської діяльності, і тому став називатись економічним.

Прихильники юридичного напрямку всі рахунки розглядали як облікові позиції, що відображали певний майновий стан та конкретні його зміни з точки зору прав і зобов’язань відповідних фізичних і юридичних осіб. Тобто рахунки розглядались як особові, і тому теорія отримала назву ***персоналістичної.*** На відміну від них, прихильники економічного напрямку вважали, що в решті решт на всіх рахунках обліковуються цінності, тобто щось матеріальне, і назвали свою теорію ***матеріалістичною.***

На думку М.С. Помазкова, ту чи іншу облікову теорію економічного напрямку можна будувати на підставі двох протилежних точок зору. Одна з них виходить з логічної послідовності: баланс —> рахунок; друга відштовхується від рахунку, звідки здійснюється перехід до поняття балансу (рахунок —> баланс). В зв’язку з цим вчений поділяє матеріалістичні теорії на дві групи, а саме: теорії аналітичного характеру і синтетичні (балансові) теорії.

**4.2. Юридичний напрямок розвитку облікових теорій**

Юридичний або як його називали раніше, правовий обліковий напрямок виник раніше економічного. Його основні положення були викладені вже в першій друкованій праці з бухгалтерського обліку - “Трактаті про рахунки і записи” Луки Пачолі. На думку італійського вченого та його послідовників, господарська діяльність складається з окремих актів отримання та видачі, і за своєю суттю кожна господарська операція містить в собі зобов’язання отримувача і право того, хто видає. Як наслідок при здійсненні таких операцій завжди відбувається виникнення нових прав і зобов’язань (або заміна існуючих).

Ця теорія в подальшому була розвинута іншими членами. В результаті дослідження були виявлені такі закономірності: при здійсненні будь-якої операції виникають нові права і зобов’язання або змінюються попередні. Звідси, завданням бухгалтерського обліку при відображенні господарських операцій вважалась реєстрація змін прав і зобов’язань, що випливають з них. Юридичний напрямок в обліковій науці - основний фактор діяльності кожного господарства. Воля людини (господарюючого суб’єкта) є головним джерелом життя і діяльності господарства, найважливішим імпульсом, який визначає той чи інший напрямок господарювання. Таким чином, воля людини приводить в дію весь механізм цього господарства, але, отримавши поштовх, цей механізм продовжує працювати, підкоряючись законам, що управляють діяльністю господарства.

Але для того, щоб дати поштовх діяльності господарства того чи іншого напрямку, воля господарюючого суб’єкта повинна бути вільною в своєму виборі і жодні примуси та передумови ззовні не повинні її обмежувати. Тільки за таких умов господарюючий суб’єкт може бути активним фактором господарської діяльності. В зв’язку з цим юридичний напрямок, який в своїй основі мав роль і значення суб’єкта в господарстві, міг отримати свій початок лише в тих країнах, в яких принцип свободи господарювання був чітко визначений.

Деякі вчені, наприклад, О.М. Галаган, країною, де зародився юридичний напрямок, вважали Францію, інші (таких більшість) — Італію. В працях відомого французького вченого Е. Дегранжа також зустрічаються думки, які могли бути основою юридичного напрямку. В своїй книзі, що вийшла в 1795 р. під назвою “La tenue des livres rendue fasile”, E. Дегранж вивів власну теорію облікових записів юридичного напрямку. Вважаючи, що найголовнішою діючою особою в господарстві є власник цього господарства, вчений дійшов відповідного висновку: якщо всі операції господарства здійснюються від імені власника, то і записи в облікових книгах повинні здійснюватись від його імені. Вчений виділив п’ять найважливіших напрямків діяльності власника: 1) отримує і видає гроші; 2) купує і продає товари; 3) приймає векселі і отримує по них гроші; 4) видає векселі і сплачує по них гроші; 5) отримує прибутки і несе збитки від своїх операцій. Отже, власнику необхідно відкривати в Головній книзі 5 рахунків: Каси, Товарів, Отриманих векселів, Виданих векселів і рахунок Збитків і прибутків. Цікавим є той факт, що проф. Я.В. Соколов, на відміну від М.С. Помазкова, переклав третій і четвертий рахунок відповідно як Документи до отримання і Документи до сплати. В дебет кожного рахунку записується те, що власник отримує, в кредит - те, що видає; але оскільки видача однієї цінності супроводжується отриманням іншої, то запис в дебет будь-якого рахунку вимагає запису в кредит іншого рахунку, причому сума дебетування по рахунках Головної книги повинна завжди дорівнювати сумі кредитування по рахунках тієї ж книги.

Дещо незрозумілими є правила дебетування та кредитування рахунку Збитків і прибутків. Значно пізніше, в 1910 р., французький вчений Л. Батардон зауважив, що в цій частині своєї теорії Е. Дегранж вгадав ідею Е.П. Леоте про необхідність розглядати власника як особу, яка вкладає в господарство свій капітал, і як підприємця, який отримує з цього капіталу збиток чи прибуток. З точки зору Л. Батардона, рахунки Каси, Товарів і Векселів отриманих та виданих є рахунками власника- капіталіста, а рахунок Збитків і прибутків є рахунком власника - підприємця, а тому повинен дебетуватися на суму збитків, які будуть покриті підприємцем, і кредитуватися на суму прибутку належного підприємцю.

Теорія Е. Дегранжа, яка за кількістю рахунків отримала назву теорії п’яти рахунків, була досить чіткою, повністю пояснювала правила дебетування і кредитування рахунків, однак, мала значний недолік - відсутність рахунку Капіталу. Пізніше цей недолік був виправлений Лемуаном в 1834 році, який додав до п’яти рахунків, запропонованих Е. Дегранжем, шостий - рахунок Капіталу.

Крім Лемуана, прихильниками теорії Е. Дегранжа були Депланк (1840), Жакло (1826), Тремері (1813) та інші.

Тут слід згадати тих французьких авторів, які також описували основи персоналістичної теорії. Першим вченим, у якого були певні міркування з питань юридичної теорії, був француз Г. Жиродо. В його праці, яка вийшла в 1745 р. і особливо в третьому виданні (1749 р.) викладена теорія подвійного запису і зазначено, що всі рахунки Головної книги відкриваються для власника підприємства, і тому кожен рахунок повинен дебетуватись в тому випадку, коли власник отримує будь-які цінності, і кредитуватись, коли власник будь-що віддає.

Серед авторів, які працювали над цією проблемою після Е. Дегранжа, особливо слід виділити Іполіта Ваньє (1870). Вцілому він не був прихильником вчення Е. Дегранжа, але в своїй роботі розвивав ідею персоніфікації рахунків, і вніс досить важливі поправки вподальший розвиток теорії Е. Дегранжа. І. Ваньє поділив всі рахунки на три групи, а саме: 1) рахунки комерсанта (Капіталу і Збитків і прибутків), 2) рахунки цінностей (рахунки всіх благ, які є в господарстві і які є об’єктами торгового обороту); 3) рахунки кореспондентів. Вчений також вперше в історії обліку вивів основне положення, згідно з яким всі рахунки повинні вестись від імені господарства як юридичної особи, а не від імені власника цього господарства. Тому дебет кожного рахунку є активом господарства, а кредит - його пасивом. Пояснюючи суть кожного рахунку, І. Ваньє зазначав, що кожен рахунок потрібно розглядати як рахунок того чи іншого агента господарства (наприклад, рахунок Товарів є рахунком того агента господарства, якому доручено отримувати і видавати товари). Вчений також встановив правила дебетування і кредитування рахунків: “Рахунок є дебітором, якщо він отримує товари, грошові кошти, векселі, приміщення чи будь-які інші цінності, або він приймає на себе інтереси, витрати, ажіо, облік та інші збитки; рахунок є кредитором, коли він дає чи доставляє товари, готівку, комерційні векселі, перекази та інші цінності, або коли він приносить інтереси, ажіо, облік чи інші подібного роду прибутки.

Найбільш повної і завершеної розробки юридичний напрямок набув в працях італійських вчених Н. д’Анастасіо, Дж. Россі, К. Белліні, Д. Борначіні, Ф. Марчі, Е. Мондіні, Дж. Чербоні, К. Чербоні, Равенна, Розатті та ін.

Основне положення теорії Е. Дегранжа, за яким найважливішим фактором господарської діяльності є власник господарства, було висловлено італійцем Ніколо д’Анастасіо ще в 1803 році, тобто за 26 років до перекладу на італійську мову вчення Дегранжа. У своїй праці, що вийшла в світ у Венеції, Н. д’Анастасіо висловив думку про те, яке кожна торгова операція обов’язково має відношення до власника господарства, а тому вона завжди повинна буги проведена по рахунку “Власник”. Цей рахунок в кожній операції має справу з цінностями двох або більше видів. Звідси, якщо проводити всі операції через рахунок “Власник”, то виявляється, що кожна з них повинна бути записана двома статтями, що дебетують і кредитують рахунок Власника на одну і ту ж суму.

Наприклад, придбання товару за готівку повинно бути проведено записами:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | | Кредит |
| 1) | рахунок Товарів | рахунок Власника |
| 2) | рахунок Власника | рахунок Каси |

Таким чином, за вченням Н. д’Анастасіо, кожна господарська операція викликає не подвійний, а четвертний запис, тому система правильніше повинна бути названа не подвійною, а четвертною.

Більш глибоке питання ролі агентів і кореспондентів розглянув видатний італійський вчений, представник тосканської школи - Франческо Марчі. Його теорія з’явилась в середині XIX ст., саме в той час, коли в Західній Європі значний інтерес до себе викликали соціалістичні вчення Р. Оуена, Сен-Сімона, Фур’є, Лассаля та ін. Зрештою, виникненню теорії Ф. Марчі передували страшні потрясіння, які пережила Європа в 1848 р. Загальний настрій політичного та економічного життя не міг не відбитися на стані рахунковедення, яке тісно пов’язане з господарською діяльністю людини. Видатна праця Ф. Марчі “І eniguecoutisti”, видана в 1867 р., представляє собою полеміку поглядів Ф. Марчі і Е. Дегранжа та містить критику теорії останнього. Критикуючи теорію п’яти рахунків, Ф. Марчі по суті заперечував ту безмежну свободу дій, яку надавав Е. Дегранж власнику господарства. Подібно до того, як теорія Е. Дегранжа була в свій час протестом проти ускіпливої регламентації меркантилізму, теорію Ф. Марчі можна вважати протестом проти безмежного абсолютизму власника.

Сутність теорії Ф. Марчі полягає в тому, що автор всі рахунки вважав особовими, відкритими частково власнику, частково - агентам і кореспондентам. Посередником між власником, з одного боку, агентами і кореспондентами - з іншого, є адміністратор, якому також відкривається особовий рахунок. Кожна особа, незалежно від її відношення до господарства, є дебітором, якщо вона отримує будь-яку цінність. Операція, за якою та або інша особа стає дебітором, записується в дебет його особового рахунку, а операція, за якою ця особа стає кредитором, - в кредит. Оскільки видане однією особою завжди отримується іншою, то запис в дебет будь-якого рахунку завжди викликає відповідний запис в кредиті будь-якого іншого рахунку. В цьому полягає закон подвійності.

Посередництво адміністраторів графічно виражається в тому, що всі операції проводяться через рахунок адміністратора, аналогічно тому, як Н. д’Анастасіо проводив всі операції через рахунок Власника. Тому рахунок адміністратора завжди закривається; практично рахунок адміністратора не ведеться, але завжди мається на увазі:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| / | 3 |  | ***/*** | */* |
|  | - | *Адмініс-* | *Агенти і* |  |
| *Власник* | ■/  *г* | *тратор* | *кореспонденти* | */* |

*Схема 4.2. Графічне відображення теорії рахунків ф. Марчі*

Ціла епоха в розвитку рахівництва пов’язана з ім’ям Джузеппе Чербоні. Народився він в 1827 р. і у 22-х річному віці вже займався питаннями рахівництва та управління. Основна його праця вийшла в світ в 1873 р. під назвою “Перший досвід логісмографії”. В ній автор узагальнив всі попередні власні винаходи в області теорії і практики рахівництва. Разом з тим у праці зведені і викладені основи юридичного напрямку обліку. В своїх дослідженнях Дж. Чербоні виходить з того, що для пізнання сутності діяльності господарства необхідно виявити ті внутрішні процеси, які виникають в господарстві, як в певному соціальному організмі. Сутність таких внутрішніх процесів зводиться, за Дж. Чербоні, до постійної зміни юридичних відносин між особами, які приймають участь в роботі господарства. Зовнішнім вираженням зміни юридичних відносин між господарюючими суб’єктами є ті операції, що відбуваються в кожному господарстві. Центром життя господарства є його власник. На думку Дж. Чербоні, власник є “Я” кожного господарства, навколо нього зосереджуються всі інтереси господарства, в його інтересах здійснюється вся робота господарства.

Дж. Чербоні створив власну теорію, яка отримала назву “логісмографії”, тобто систематичного опису рахунків, згідно якої всі операції без винятку проводяться через рахунок Власника.

Контрагентами власника є всі особи, що приймають ту чи іншу участь в діяльності господарства, тобто агенти і кореспондент господарства. Агенти виступають охоронцями майна власника (наприклад, касири, завідувачі складами, магазинами тощо), а кореспонденти є дебіторами і кредиторами власника. Отже, власнику протиставляються агенти і кореспонденти господарства, для яких Дж. Чербоні відкриває особистий рахунок, загальний для всіх агентів і кореспондентів господарства. Оскільки власник, з одного боку, і агенти та кореспонденти, з іншого, є обов’язковими сторонами в будь-якій операції, то звідси випливає, що праву власника відповідають зобов’язання агентів і кореспондентів і, навпаки, праву агентів і кореспондентів відповідають зобов’язання власника. Дві протилежні сторони породжують думку про терези, на одній шальці яких знаходиться власник, а на другій - треті особи. Права осіб записуються в кредит їх рахунків, зобов’язання - в дебет; таким чином, кожна операція повинна бути записана в дебет рахунку Власника і в кредит рахунків Агентів та кореспондентів або, навпаки, в кредит рахунку Власника та в дебет рахунку Агентів і кореспондентів. Таким чином, рахунок Власника, з одного боку, і рахунок Агентів та кореспондентів, з іншого, створюють певний баланс, який Дж. Чербоні називає “економічним або основним” балансом і за яким проводяться всі без винятку операції господарства.

Теорія Дж. Чербоні була певним поверненням до вчення Е. Дегранжа і Н. д’Анастасіо про важливе значення власника в діяльності господарства. Проте, пом’якшуючим моментом у вченні Дж. Чербоні було те, що він розглядав власника та агентів і кореспондентів як рівноправні сторони, які можуть вступати в юридичні відносини один з одним.

Цікавим моментом є те, що Дж. Чербоні в своїх дослідженнях розглядав поняття так званих “розкладів”, які представляють собою не що інше, як аналітичні книги. Цей факт є великим досягненням логісмографії в організації обліку: поділ останнього на синтетичний і аналітичний. На відміну від Л. Пачолі, який всі рахунки розміщував у Зошиті, Е. Дегранж пішов далі, виділивши колективні і приватні рахунки, але вся система аналітичного обліку ще не була взаємопов’язаною, аналітичні книги були відірвані від Головної книги. Отже Дж. Чербоні був першим, хто обгрунтував сутність аналітичного обліку, який представляє собою подальше розчленування балансу.

Прихильником і популяризатором вчення Дж. Чербоні був італійський вчений Джузеппе Россі. В своїй праці “L’Ente economico- administrativo” (1882) Дж. Россі розглядає господарство як соціальний інститут, життєдіяльність якого відбувається за певними законами. В кожному господарстві можна, на думку вченого, виділити три групи операцій, а саме: економічні, юридичні та адміністративні. *Економічними* він називав операції, пов’язані із виробництвом, розподілом і споживанням економічних благ; *юридичними -* операції, при яких з’ясовується наявність певних прав та зобов’язань фізичних або юридичних осіб, як і зміни в правах та зобов’язаннях цих осіб, і, *адміністративними* - такі операції, при яких має місце обіг цінностей всередині господарства і різного роду заходів, спрямованих на збереження цих цінностей. У виконанні будь-якої господарської операції, до якої б групи вона не відносилась, завжди приймають участь дві особи або два органи господарства, між якими виникають певні відносини. Сутність таких відносин зводиться до того, що при кожній без винятку операції, правам однієї особи або органу завжди відповідають зобов’язання іншої особи або органа. Таким чином, зміна прав однієї особи або органу призводить до зміни обсягу зобов’язань іншої особи або органу господарства. Отже, при здійсненні господарських операцій завжди має місце подвійність в кожній з основних груп операцій. Але, оскільки основних груп три (економічні, юридичні та адміністративні операції), а кожна з них характеризується подвійністю відносин осіб, що приймають участь в них, то звідси Дж. Россі виводить основний закон діяльності господарства, який формулюється, як закон “подвійної потрійності”.

Наведений вище короткий нарис розвитку юридичного напрямку з певною очевидністю свідчить про значний вплив економічних і політичних поглядів суспільства на еволюцію облікової думки. Від Е. Дегранжа до Ф. Марчі юридичний напрямок розвився під впливом всієї сукупності зовнішніх умов; меркантилізм викликав до життя теорію Е. Дегранжа, ранній західноєвропейський соціалізм - теорію Ф. Марчі.

Як же вирішувалось питання подвійності обліку в теоріях цього напрямку? Кожна господарська операція розглядалась як юридичний акт, в якому одночасно один суб’єкт щось отримує, а інший щось дає. Цей акт містить зобов’язання особи, що отримує, і право особи, що дає. Іншими словами: особа, що отримала, зобов’язана особі, що дала, а особа, що дала, має право отримувати від особи, що отримала. Звідси в обліку господарських актів неодмінно слід відобразити того, хто дає; того, хто отримує; річ, яку дають, і причину, за якою вона дається. Звідси, подвійність правових відносин породжує і подвійність в обліку. Ця подвійність відображається в рахунках, причому кожний рахунок персоніфікується, тобто відносини людей переносяться на відносини рахунків, кожний з яких уособлює якусь персону, особу. Звідси один рахунок щось отримує і за це винен іншому рахунку, інший рахунок віддає і за це має право отримати. Рахунок, що отримав, дебетується, а той, що видав - кредитується. Якщо, припустимо, придбано цукор за готівку, то це означає, що Цукор (або рахунок Цукру) винен (дебет) Касі (кредит рахунку Каси).

Процес обміну розумівся авторами цієї теорії як сукупність різних правових відносин, де: 1) рахунки розглядались як особи, наприклад рахунок Каси - як рахунок Касира; рахунок Товарів - як рахунок особи, відповідальної за товари; рахунок Капіталу і рахунок Прибутків і збитків - як рахунок власника підприємства; 2) подвійний запис розумівся як спосіб відображення виникнення прав і зобов’язань, що стягуються; 3) господарські операції визначались як відносини підзвітних суб’єктів.

Така теорія обгрунтування принципу подвійності, на думку І.В. Малишева, може здатись дещо наївною. Але в той час вона мала велике значення і чинила вплив на наступні вчення. Теорії цього напрямку захищають безмежне право приватної власності. Якщо автор першої друкованої праці з бухгалтерського обліку Л. Пачолі (1494) захищав право торгового капіталу — купця, то представник цієї теорії Е. Дегранж виступив в 1795 р. як захисник інтересів буржуазії.

Сучасний юридичний напрямок представлений персоналістичними теоріями, які грунтуються на тезисі, що предметом бухгалтерського обліку виступають особи (зайняті в господарських процесах), їх права, відповідальність, погляди, інтереси тощо. До їх складу належать податкова, етична і біхевіористична (психологічна) теорії.

**4.3. Економічний напрямок розвитку облікових теорій**

Поряд з юридичною теорією і майже одночасно з її розвитком виникає другий напрямок пояснення подвійного запису, який назвали *економічним.* В даному випадку обгрунтуванням подвійного запису виступають не тільки юридичні відносини, але й весь комплекс приватної власності в її кругообігу, яка включається до об’єкту бухгалтерського обліку, поряд з юридичними відносинами. Але за основу береться сфера обігу.

Започаткував цей напрямок італійський інженер Джузеппе Форні, який випустив у 1790 р. “Трактат про справжній подвійний запис”, в якому розвинув думку про те, що завданням подвійного методу є облік активів і пасивів, як “сукупності економічних благ”, незалежно від будь - яких відносин із суб’єктами господарювання. Такий напрямок швидко розвивався в умовах виникнення великих, особливо акціонерних, підприємств.

Найбільш відомим в економічному напрямку є вчення Джузеппе Людовіка Кріппа (1838). Він зазначав, що мета обліку полягає в дослідженні результатів господарської діяльності, яка поєднується з постійними змінами кількості і складу майна. Ці зміни і є предметом обліку. Всі рахунки поділяються на дві групи: капіталу та його частин, причому останні розкривають структуру перших. Для Дж. Л. Кріппи недопустимим було твердження про те, що бухгалтерія займається обліком прав і зобов’язань осіб, які беруть участь в господарському процесі. Він наполягав на тому, що облік фіксує зміни в стані цінностей, рух речей, а динаміка зобов’язань — це лише наслідок господарського процесу, до того ж не найзначніший.

Подальшого свого розвитку економічний напрямок знайшов у працях американських авторів В.Ф. Фостера і Е. Джонеса. Праці В.Ф. Фостера почали виходити з 1836 р. в Бостоні, а праця Джонеса була видана в 1841 році в Нью-Йорку. Далі економічний напрямок розроблявся у працях австрійських авторів Ауспіца (1863) і Г. Курцбауера (1850), німецького автора Г.Д. Аугшпурга і набув своєї закінченої форми у працях швейцарців Ф. Гюглі і І.Ф. Шера.

В 1870 р. Ф. Гюглі публікує основи свого вчення, назване константною бухгалтерією. В цій теорії вчений виражає ідею синтезу камеральної і подвійної бухгалтерії. Її суть полягає в тому, що заздалегідь визначені нормативні результати діяльності підприємства вводяться в рахунки бухгалтерського обліку. Записи наступних операцій коригують нормативи, а рахунки Головної книги в цьому випадку відображають не лише операції, які відбулися, але і ступінь виконання встановлених нормативів.

В 1887 році Ф. Гюглі формує теорію двох рядів рахунків, сутність *г* якої зводиться до того, що все майно господарства розглядається з точки зору окремих його складових частин і в цілому.

Вчення Ф. Гюглі було підтримано швейцарським автором І.Ф. Шером та італійським - Ф.Ф. Бестою. Проф. І.Ф. Шер є найвидатнішим автором праць з рахівництва першої половини XX ст. .

Вчення проф. Ф. Бести певним чином повторювало теорію Ф. Гюглі, але мало певні особливості. Так, його основним питанням стала теорія об’єкта обліку. Ф. Беста вважав, що суттєвим моментом кожного об’єкта господарської діяльності є не матеріальна його субстанція, а цінність, яка визначає роль того чи іншого об’єкта для господарства. Звідси Ф. Беста приходить до висновку, що об’єктом господарської діяльності і, відповідно, об’єктом обліку є не предмети, як такі, а вартість цих предметів. Свої погляди Ф. Беста виклав в особливій теорії, яку назвав “теорією ціннісного обліку” або теорією фонду. *Фонд -* це загальний обсяг вартості, вкладеної в підприємство. Він складається з окремих елементів, кожному з яких відповідає певний рахунок. Всі рахунки носять вартісний характер і поділяються на прямі і похідні. Прямі включають весь актив і кредиторів, відображають прямі елементи і поділяються на позитивні (актив) і негативні (кредитори). Похідні - включають власні кошти і результати. Зміни всіх прямих і похідних елементів можуть носити активний і пасивний характер. Ф. Беста весь фонд власних коштів протиставляє його майновим елементам. Причому, факти господарського життя лише змінюють вартісну оцінку фонду.

Питання про метод обліку операцій вчений вирішує в дусі вчення про два ряди рахунків (як і Ф. Гюглі). Ф. Беста відкриває рахунки для обліку окремих складових частин майна і для обліку всього майна вцілому. Складові частини майна вчений називає “прямими елементами”, майно вцілому та всі зміни цього майна - “похідними елементами”. Для обліку прямих елементів відкриваються особові рахунки, які Ф. Беста називає “прямими”, для обліку “похідних елементів” відкриваються “похідні рахунки”. Порядок записів по “прямих” та “похідних” рахунках такий же, як і у Ф. Гюглі та І. Шера. Вплив вчення Ф. Вести на наукову бухгалтерську думку того часу був досить значним. Серед його послідовників можна назвати такі визначні постаті як проф. В. Альфієрі, К. Гіділья, А. Стабіліні, Д. Мальоне.

Особливу увагу в економічному напрямку звертає на себе вчення італійського науковця Е. Пізані, праці якого починають виходити з 1875 р. Е. Пізані визначає господарство як суму господарських дій, виконаних певною особою або групою осіб. Вже одним визначенням господарства, як сукупності чисто економічних дій, Е. Пізані стає на шлях чистого позитивізму і будує облікову теорію, названу деякими авторами матеріалістичною теорією обліку. Позитивний напрямок вчення Е. Пізані зводився до того, що для пізнання будь-якого господарства потрібно знати не тільки статику цього господарства, але і його динаміку. Через це, зрікаючись усіх метафізичних міркувань про роль і значення господарюючого суб’єкта, Е. Пізані бачив мету обліку лише у наданні достовірної картини діяльності господарства, для чого в записах необхідно зазначати не тільки результат діяльності того чи іншого господарства (статика), але і всю його роботу вцілому.

Під статикою господарства Е. Пізані розумів комплекс тих цінностей, сукупність яких утворює дане господарство. Виходячи з цього, вчений ввів поняття статичних операцій, що встановлюють загальний стан господарства і зміни в цьому стані, і динамічних, за допомогою яких цінності включають до загального обігу господарства. Звідси виводиться подвійний запис і встановлюється облікова аксіома: сальдо статичних рахунків дорівнює протилежному сальдо динамічних рахунків.

Знання статики і динаміки господарства - необхідна умова ефективного управління цим господарством і спрямування його роботи таким шляхом, який в повній мірі відповідав би інтересам власника господарства.

Е. Пізані відомий як автор досить цікавої форми рахівництва, яку він назвав статмографією. Ця форма практичного успіху не мала, але цікава тим, що за допомогою певних виробничих відносин, які ним пропонувалися, з розвитком промисловості і торгівлі країни, відбувається еволюція облікової думки у напрямку від метафізичних до позитивістських вчень.

Послідовниками економічного напрямку в Італії були В.Альфієрі, П. де-Гіббіс, П. д’Альвізе та ін. Але названі вчені до теорії Ф. Вести не внесли нічого нового, а були лише її популяризаторами.

Отже, основна відмінність економічного трактування бухгалтерського обліку - визначення ефективності господарської діяльності підприємства, а не контроль за збереженням цінностей.

Бухгалтер, насамперед, - економіст, а не охоронець чужого майна. Він за допомогою спеціальної методології відображає рух капіталу, цінностей, а не їх юридичні тіні у вигляді прав та зобов’язань. Звідси й інше пояснення природи подвійного запису: немає надходження без витрачання - вчили представники цього напрямку Ж. Курсель-Сенель, Е. Леоте, А. Гільбо, Ж. Дюмарше та інші. Узагальнив такі погляди Ж. Прудон, який вважав, що бухгалтерський облік і є справжньою політичною економією. На його думку, більшість економістів - дуже погані бухгалтери, які нічого не розуміють у веденні книг, надходженні та вибутті.

Як вже було зазначено, прихильники економічного напрямку вважали, що предметом бухгалтерського обліку виступають цінності, які є матеріальними, реальними, звідси і пішла назва теорій цього напрямку - матеріалістичні. Прихильники цих теорій розглядають облік як окремий випадок політичної економії. Видатний вчений М.С. Помазков в їх складі виділяє наступні теорії: теорії аналітичного характеру та теорії синтетичні - балансові.

**4.4. Теорії аналітичного характеру**

***Мінова теорія****.* Мінова теорія мала велике значення в історії російської облікової думки, адже вона виникла в Росії в минулому столітті і тривалий час була досить поширеною. Вперше вона була викладена в 1888 р. А.М. Вольфом, редактором і видавцем журналу “Счетоводство”, що виходив з 1888 по 1904 р. Пізніше ця теорія була розвинута і поглиблена Є.Є. Сіверсом, що розробив і видав в 1901 р. на її основі систематизований курс “Общее счетоводство”, а в подальшому була основою досліджень М.О. Блатова.

За даною теорією всі цінності поділяються на три основні групи: речові, грошові та умовні (В.А. Маздоров перші дві групи об’єднував в одну загальну групу так званих дійсних цінностей). Під умовними розуміли зобов’язання провести оплату. При цьому цінності виступають потоками в формі “міни” - обміну одних цінностей на інші. Але обмін повинен бути завжди еквівалентним, тому подвійний запис виступає природним наслідком обміну.

А. Вольф писав: “Повна діяльність будь-якого підприємства зовнішнім виглядом відображається у ряді окремих торгових випадків або операцій; в їх основу покладено обмін. Будь-який обмін передбачає дві дії - отримання і видачу - і створює два питання: що ми отримуємо при обміні і що ми віддаємо. Відповіді на ці питання можуть бути різними, в залежності від характеру обмінних операцій: 1) можливий безпосередній обмін одних цінностей на інші, або обмін цінностей на обмінну одиницю, тобто на гроші; 2) обмін цінностей на послуги. Звідси випливає і інший вид обміну, який, в свою чергу, передбачає два питання: яку цінність ми даємо і що отримуємо і навпаки”. А. Вольф зробив важливий висновок: “Для здійснення всіх записів основним правилом вважається наступне: статті, по яких рахунок здійснює видачу, записуються йому в кредит, в праву сторону; статті ж, по яких він отримує, записуються йому в дебет, в ліву сторону”.

Російський вчений Є.Є. Сіверс намагався розкрити економічну концепцію подвійного обліку в своєму виступі на тему “Счетоведение и счетоводство” 6 лютого 1892 р. в петербурзькому Товаристві для розповсюдження комерційних знань.

Є.Є. Сіверс охарактеризував порядок запису операцій по рахунках таким чином: “Знаючи, - писав він, - що кожний оборот зводиться до обміну, що обмін складається з отримання однієї цінності і видачі іншої і, що кожний рахунок поділяється на дві сторони - надходження і вибуття, не можна не дійти висновку, що кожний оборот, виражений в тій чи іншій сумі, повинен бути записаний двічі і до того ж на двох різних рахунках: на лівій (прибутковій) стороні рахунку, відкритого для цінностей, до групи яких належить отримана цінність і на правій (видатковій) стороні рахунку, відкритого для цінностей, до групи яких належить віддана цінність”. І далі: в цьому полягає основний закон рахівництва, який називається законом подвійного запису господарських оборотів”.

В розвиток своєї теорії Є.Є. Сіверс створює класифікацію економічних оборотів, виходячи із обміну. Він розрізняє наступні операції: 1) натуральний обмін, 2) купівля-продаж, 3) кредитні угоди, 4) депозитні угоди. В усіх цих операціях вихідним пунктом є акт обміну. Крім цього, вчений передбачає існування операцій, які зводяться до переміщення і видозмінювання цінностей.

Теоретичні положення, розроблені Є.Є. Сіверсом, набули великого розповсюдження в Росії. Вони широко висвітлювались на сторінках журналу “Счетоводство”, редактор якого А.М. Вольф в своїй праці “Двойная бухгалтерия в популярных очерках” був повністю солідарний з теорією Є.Є. Сіверса. З 1902 р. починають видаватись навчальні посібники Є.Є. Сіверса, рекомендовані офіційними навчальними програмами.

Таким чином, згідно мінової теорії кожний рахунок представляє ту чи іншу цінність - дійсну або умовну. Іншими словами, рахунки розглядаються як речові, але по відношенню один до одного виявляються або боржниками (дебіторами), або позичальниками (кредиторами). З цієї точки зору рахунки розглядаються як особові. Тут мінова теорія доповнює юридичну.

***Логічна теорія****,* або як її називає М.С. Помазков - філософська, була запропонована Л. Гомбергом. Її суть полягала в тому, що всі господарські операції розглядались незалежно від того, хто їх виконує (суб’єкт) і з яким майном ці операції проводяться (об’єкт). Автор вважав, що завданням облікових наук є дослідження господарської діяльності з метою з’ясування раціональності економіки. А отже, облікові науки вивчають економіку підприємства, тому Л. Гомберг науку про господарський облік називав економологією (економологія - наука, що вивчає феномени економічної діяльності, підкоряючи їх раніше встановленим правилам. Її об’єктом не є ні бухгалтерська, ні особиста робота економістів, а вивчення феноменів, які випливають з цієї роботи). Операції, які розглядаються з таких позицій, набувають характеру господарських явищ, що підкоряються в своєму розвитку закону причинності. Дослідження господарських явищ вимагають встановлення їх причинно-наслідкової залежності. Згідно з філософською теорією між окремими господарськими явищами завжди існує певна причинна залежність. Так, кожне господарське явище представляє собою наслідок будь-якого іншого господарського явища, що мало місце раніше, і в той же час є причиною ще одного господарського явища, яке випливало з розглянутого раніше. На думку Л. Гомберга, початковий рух капіталу на підприємстві може бути представлений наступним записом: капіталіст - кредит, а підприємство - дебет. В кожному русі капіталу розрізняють два пункти: початковий - причина руху і кінцевий - його наслідок.

Вивчення господарських процесів з точки зору причини і наслідку, на думку Л. Гомберга, лежить в основі облікової дисципліни. Вона є рахунковеденням, оскільки до функцій останнього належать збір однорідних господарських операцій в розрізі їх причин та наслідків, а також віднесення їх до особливих груп або рахунків. Оскільки кожне господарське явище може бути одночасно і причиною, і наслідком, тому рахунки, в свою чергу, мають дві сторони: дебетову і кредитову. Для забезпечення необхідної системи у вивченні господарських явищ в обліку здійснюється групування їх сукупності за допомогою рахунків. Рахунок, таким чином, відображає однорідні явища, які відбуваються з відповідними цінностями. При цьому записи явищ по рахунках ведуться в наступному порядку: якщо явище розглядається як причина, воно реєструється по кредиту відповідного рахунку, якщо ж воно розглядається як наслідок, то його реєструють по дебету відповідного рахунку. Такий порядок Л. Гомберг сформулював наступним чином: рахунки мають дві сторони: кредит - відображає вибуття цінностей, початок руху і його причину, і дебет - надходження цінностей, кінець руху і його наслідок. Оскільки рух капіталу знаходиться в межах двох кінцевих пунктів - причини і наслідку - і відображається в обліку двічі з двох сторін рахунків, то підсумки кредиту і дебету дорівнюють, і сальдо рахунків балансується. Таким чином, закон подвійності згідно з філософською (логічною) теорією має у своїй основі єдність причини і наслідку господарських явищ, які відображаються в бухгалтерському обліку.

Отже, сукупність записів по кредиту будь-якого рахунку — це сума початкових моментів руху цінностей, які обліковуються на цьому рахунку — її вибуття з рахунку або, іншими словами, сума причин господарських явищ; з іншого боку, всі дебетові записи повинні давати суму кінцевих моментів надходжень на цей рахунок, тобто суму наслідків господарських явищ. Шляхом віднімання цих сум одна від одної ми отримуємо залишок або сальдо цього рахунку. Ці дебетові і кредитові сальдо утворюють відповідно Актив і Пасив балансу. Для більшої ймовірності своїх роздумів Л. Гомберг наводить відповідний наочний приклад побудови балансу даного господарства:

а - b = + f позитивне сальдо, активне

с - d = - h від’ємне сальдо, пасивне

b - а = - f від’ємне сальдо, пасивне

d - с = + h позитивне сальдо, активне

f + h) - (f + h) актив = пасив

В цій таблиці окремі рядки відображають рахунки, в яких показано порівняння дебетових і кредитових записів з метою виведення відповідного сальдо, яке, в залежності від перевищення тих чи інших сум записів, може бути активним (дебетовим) або ж пасивним (кредитовим). В кінцевому підсумку, сальдо рахунків утворюють баланс господарства.

Таким чином, філософська теорія розглядає баланс як таблицю, в Активі якої перераховуються наслідки причин, зазначених в Пасиві: “Пасиви - суть причини, Активи - суть наслідку”, - говорить Л. Гомберг.

Сучасний економічний напрямок облікових теорій представлений наступними матеріалістичними теоріями, які ґрунтуються на тезисі про те, що предметом бухгалтерського обліку виступають: цінності, ресурси, засоби та їх джерела.

**4.5. Балансові теорії**

Прямою протилежністю аналітичних теорій, на думку М.С. Помазкова, є матеріалістичні облікові теорії синтетичного характеру або, як їх ще називають - балансові теорії. Як вже зазначалося, ці теорії в основу своїх досліджень покладають баланс.

Балансова теорія, з точки зору обґрунтування методу подвійного запису, внесла суттєвий перелом в теорію обліку. Подвійний запис став пояснюватись змінами, що відбулися в складових частинах балансу під впливом операцій, які відображаються на рахунках. Ці зміни не можуть порушити балансового рівняння між активом і пасивом. Господарські ж операції відображаються як рівні і протилежні зміни в складових частинах активу чи пасиву, або як одночасні зміни в активі та пасиві. При вивченні характеру впливу господарських операцій на баланс було встановлено, що всі без винятку господарські операції є подвійними за самою своєю природою, оскільки всі вони викликають подвійну зміну балансу, причому таку, що рівність підсумків активу і пасиву балансу ніколи не порушується. Звідси виводиться основний обліковий закон — закон подвійності господарських операцій в розумінні кожного подвійного впливу на баланс.

До балансової теорії перейшли майже всі відомі на той час представники облікової думки.

Щодо автора теорії й досі ведуться гострі дискусії. Ким же була запропонована дана теорія? На думку Я. Гальперіна, авторство балансової теорії несправедливо приписано німцям, які стверджують, що її вперше запропонував і обґрунтував німецький професор Альберт Кальмес в 1912 р. Проте це твердження суперечить істині: балансова теорія обліку створена не в Німеччині, а в Росії, причому її виникнення відноситься не до 1912 р., а до 1889 р.

Перша робота з балансової теорії була написана І.П. Руссіяном. В його праці “Теория двойного счета имущества”, що була надрукована в Одесі в 1889 р., представляла собою витяг з його ж твору “Основания двойной бухгалтерии”, де вперше були висвітлені основи балансової теорії обліку.

Після цього в 1900 р. в Одесі вийшла праця, яка мала назву “Краткий учебник коммерческой бухгалтерии”, автором якої є М.С. Лунський, і в якій вперше були викладені основні моменти нової балансової теорії обліку.

Між представниками теорії балансу і теорії рахунку розгорталась запекла боротьба. В 1908 р. в Московському товаристві бухгалтерів виступив Г.А. Бахчисарайцев з доповіддю на тему “Як потрібно вивчати бухгалтерію. Думки про закон подвійного запису і про баланс . Автор стояв на позиціях теорії балансу, і між ним і автором теорії рахунку Є.Є. Сіверсом дещо пізніше відбувся диспут в Товаристві розробки і розповсюдження облікових знань.

В 1909 р. відомий вчений проф. Р.Я. Вейцман підготував до першого видання “Курс счетоводства”, який отримав загальне визнання і витримав 17 перевидань. В цій роботі автор дотримується позиції балансової теорії. В 1910 р. в Красноярську вийшов з друку додаток до книги М.У. Попова “Математический метод бухгалтерии”, де була дана математична інтерпретація балансової теорії, що застосовувалась до трактування її Г.А. Бахчисарайцевим.

Подальшого розвитку та поглиблення балансова теорія набула в працях відомого теоретика російського обліку дореволюційного періоду О.П. Рудановського, перша друкована праця якого “Общая теория учета” вийшла в 1911 р.

О.П. Рудановський підняв значення балансу на небувалу до того часу висоту, проголосивши баланс синтезом юридичних, економічних і фінансових відносин.

В працях О.П. Рудановського вперше отримала поглиблене трактування проблема горизонтального поділу балансу за функціональними ознаками, що призвело до розкладу єдиного балансу на окремі аналітичні баланси - постачання, виробництва та збуту. Принцип поділу балансу з успіхом використовувався і в радянській практиці.

Нова постановка питання про статику і динаміку балансу зробили ім’я О.П. Рудановського відомим далеко за межами Росії. Не випадково в 1921 р. швейцарський професор І.Ф. Шер в своїй праці “Бухгалтерія і баланс“ посилався на О.П. Рудановського як на одного з тих вчених, які по-новому поставили проблему статики і динаміки балансу.

Цікаво відмітити, що при перекладі в 1925 р. роботи І. Шера на російську мову прізвище О.П. Рудановського було з невідомих причин в тексті пропущене, хоча в оригіналі воно зазначалося. Це - досить дивне упущення перекладача. Пропустивши прізвище одного із російських теоретиків в області обліку, він в той же час вирішив за необхідне перерахувати названих тим же І. Шером іноземних авторів - Е. Шмаленбаха, Пізані та ін.

***Теорія одного ряду рахунків.*** Найбільш характерною та цікавою з теорій одного ряду рахунків можна вважати так звану господарську теорію в тому її варіанті, який був обґрунтований відомим німецьким автором Манфредом Берлінером в другому томі його “Buchhaltungs- und Bilanzlehre”.

За М. Берлінером, баланс господарства повинен давати картину не тільки стану та складу майнової маси, скільки, як і між ким готівкова маса майна повинна бути розподілена у випадку припинення діяльності господарства. Через це в балансі з лівої сторони (або в активі) балансу відображають наявне готівкове майно, а з правої сторони (або в пасиві) - план розподілу цього майна. Таким чином, обидві статті пасиву, тобто борги та чистий капітал мають з точки зору обліку однакові властивості, оскільки вони обидві показують, як майно повинно бути розподілено у випадку ліквідації господраства. Відповідно, чистий капітал є такою ж статтею Пасиву, як і борги.

Отже, за М. Берлінером, Чистий Капітал є однією із статей Пасиву і, подібно до них, від’ємною величиною. Дане правило записів можна математично відобразити наступним чином:

- стан та збільшення Активу представляє собою додатній обліковий запис; стан та збільшення Пасиву представляє собою від’ємну облікову статтю;

- внаслідок зменшення активу виникає від’ємний запис; внаслідок зменшення пасиву — додатній запис.

- ліва або дебетова сторона кожного рахунку приймає від’ємні записи.

Чотири можливих випадки майнових змін — збільшення та зменшення додатнього та від’ємного майна — потребують лише двох видів запису по рахунках, тобто на “+ сторінку” або на сторінку”. І, оскільки, кожний господарський оборот викликає подвійну зміну, то, відповідно, обліковий запис кожного обороту завжди зачіпає два рахунки таким чином, що одночасно при дебетуванні одного, кредитується другий, причому перший із записів додатній, а другий - від’ємний.

Згідно з господарською теорією, Актив представляє собою додатні облікові статті, Пасив — від’ємні, а рахунки, в свою чергу, поділяються на дві сторони: 1) дебетову, призначену для запису збільшення додатніх статей та рівнозначного в математичному відношенні зменшення від’ємних статей і 2) кредитову - для запису зменшення додатних статей та рівнозначного в математичному відношенні збільшення від’ємних статей. Відповідно, тут ми маємо справу, по суті, з єдиним рядом рахунків, що однаково відображають на дебетовій своїй стороні статті зі знаком (+), а на кредитовій зі знаком (-), тобто господарська теорія М. Берлінера представляє собою балансову або синтетичну теорію одного ряду рахунків економічного напрямку.

***Теорія двох рядів рахунків.*** В 80-х роках минулого століття на перший план висувається балансова теорія двох рядів рахунків, авторами якої є Ф. Гюглі та І.Ф. Шер. В.А. Маздоров цю теорію називає математичною теорією. Вона була досить популярною на Заході, особливо в Німеччині, значно вплинула на розвиток облікової думки російських буржуазних теоретиків. Найбільшого розповсюдження вона набула в кінці ХІХ-початку XX ст. Видатними представниками цього напрямку були Ф. Гюглі (1887) і І.Ф. Шер (1890). Свого більш повного розвитку ця теорія отримала в працях відомого німецького професора І.Ф. Шера, французького автора Леона Пті та австрійських авторів Р. Райша та І. Крайбіга.

Обгрунтування теорії двох рядів рахунків було подано Ф. Гюглі в його капітальній праці “Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs- Formen”. За Ф. Гюглі, в подвійній системі рахівництва є два ряди рахунків: майнові рахунки та рахунки Чистого Капіталу. Майнові рахунки містять на дебетовій стороні відомості про збільшення, а на кредитовій стороні — про зменшення складових частин майна. Рахунки Чистого Капіталу, навпаки, відображають на дебетовій стороні дані про зменшення, а на кредитовій - про збільшення Чистого Капіталу. Звідси, відповідно, можна зробити висновок про взаємну протилежність зазначених двох рядів рахунків. “З усього наведеного”, - підсумовує Ф. Гюглі, “випливає просте та легко зрозуміле правило облікового запису: майнові рахунки повинні дебетуватися у випадку приросту частин майна та кредитуватися при зменшенні останніх, кожний рахунок на ту частину майна, яку він надає. Рахунки Чистого Капіталу при зменшенні майна дебетуються, а при збільшенні - кредитуються, кожний рахунок на той вид змін, який він відображає”.

Для розгляду майна з погляду на окремі його складові частини і для обліку змін в цих складових частинах відкривається ряд рахунків, які Ф. Гюглі називає рахунками складових частин майна. Для отримання картини всього майна та для обліку зміни майна господарства вцілому Ф. Гюглі користується рахунком Капіталу, який потрібен для того, щоб дати відомості про розмір всього майна господарства, незалежно від того, з яких частин складається це майно. Як складові частини майна, так і все майно в цілому можуть підлягати змінам. Ці зміни можуть бути негативними (зменшення) та позитивними (збільшення). Позитивні зміни складових частин майна відображаються в дебеті відповідних рахунків, негативні - в кредиті; позитивні зміни всього майна вцілому відображаються в кредиті рахунку Капіталу, від’ємні - в дебеті того ж рахунку. Для зрозумілості записів різного роду зміни можуть проводитися не по рахунку Капіталу, а по особливих рахунках, які відкриваються для тимчасової заміни рахунку Капіталу, так званими результативними рахунками. Порядок записів по результативних рахунках такий же, як і по рахунку Капіталу. Позитивна зміна будь-якої складової частини майна тягне за собою або негативну зміну іншої складової частини того ж майна, або збільшення всього майна вцілому; звідси випливає, що кожна операція повинна бути записана в дебет одного рахунку та кредит будь-якого іншого будь-якого рахунку, тобто має місце подвійний запис. Оскільки рахунки окремих частин майна і рахунок всього майна вцілому відображають, по суті, одне й те саме, тобто дають картину стану майна господарства, то звідси зрозуміло, що загальне сальдо рахунків окремих частин майна повинно дорівнювати загальному сальдо рахунків всього майна в цілому, тобто алгебраїчна сума сальдо рахунків першого порядку завжди дорівнює алгебраїчній сумі сальдо рахунків другого порядку.

Суть теорії за І.Ф. Шером, зводиться до наступного: весь комплекс засобів, якими розпоряджається господарство, необхідно розглядати з двох сторін: а) господарської і б) юридичної. Перша розглядає кількісний склад засобів, який включає як додатні елементи (матеріали, грошові кошти, дебіторська заборгованість), так і від’ємні (кредиторську заборгованість); друга - розглядає майно господарства вцілому як суму цінностей, що належать її власнику (дозволяє визначити величину капіталу).

***Теорія трьох рядів рахунків.*** Найбільш цікавими положеннями теорії трьох рядів рахунків є дослідження вчених різних шкіл - німецького проф. Ф. Ляйтнера, грецького - К. Понайотопуло та видатного французького науковця Ж.Б. Дюмарше. В 1926 році К. Понайотопуло на 5-му Міжнародному конгресі рахівників в Брюсселі зазначав, що в основі рахівництва лежить та рівність, яка є обов’язковою для кожного господарства, - рівність між активною майновою масою господарства (Актив) і правами третіх осіб (Пасив) та власника даного господарства (Капітал), які розповсюджуються на цю майнову масу. Така рівність визначається рівнянням А = П + К, яке в той же час і є вираженням балансу господарства.

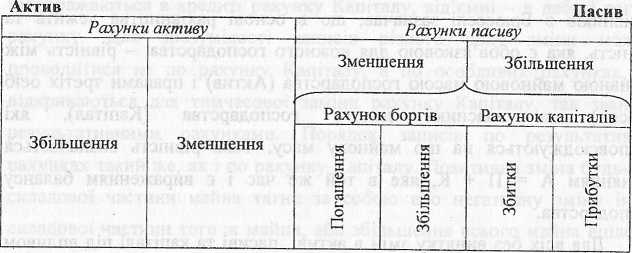
Для всіх без винятку змін в активі, пасиві та капіталі під впливом господарських операцій підприємства відкриваються особливі двосторонні таблиці або рахунки, в яких стан та збільшення активу, пасиву та капіталу записуються на тій же стороні, на якій вони знаходяться як в балансі, так і в наведеному рівнянні (А = П + К), а їх зменшення відображається на протилежних сторонах рахунків. Таким чином, схема рахунків активу, пасиву та капіталу, запропонована вченим, мала наступний вигляд.

+ Дебет Рахунок Активу Кредит -

* Дебет Рахунок Пасиву Кредит +
* Дебет Рахунок Капіталу Кредит +

Подібну ж теорію трьох рядів рахунків висунув і Ф. Ляйтнер, який при цьому намагався пояснити основний характер теорії на основі відповідних прикладів. Ф. Ляйтнер передбачав, що в рахунках активу стан та збільшення відображаються з лівої, а зменшення з правої сторони; в рахунках пасиву, до яких відносяться власні та залучені засоби (тобто Капітал і борги), стан та збільшення, відмічаються з правої, зменшення - з лівої сторони.

Відповідно до цього, Ф. Ляйтнер побудував таку схему балансу:



Дещо іншу схему дав німецький вчений проф. В. Ле-Кутре, який теж був прибічником теорії трьох рядів рахунків:

Баланс

**Майно Капітал**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Рахунок активу* | | *Рахунок пасиву* | |
| Ліворуч | Праворуч | Ліворуч | Праворуч |
| Збільшення  + | Зменшення  - | Зменшення | Збільшення  + |
| Рахунок чистого капіталу | |
| Ліворуч | Праворуч |
| Зменшення | Збільшення  + |

Такими є загальні тенденції теорії трьох рядів рахунків, розкриті в працях відомих її представників.

***Теорія абсолютного балансу.*** Однією із спроб розвитку балансової теорії було вчення М.С. Помазкова про абсолютний баланс, висунуте в 1929 р. Суть цієї теорії полягає в тому, що подвійне розчленування засобів за їх складом і джерелами є лише окремим випадком більш загальної — “абсолютної’ — моделі бухгалтерського балансу, яка може складатись з нескінченого ряду можливих розчленувань.

***Теорія динамічного балансу.*** Вище при розгляді розвитку обліку в Німеччині в XX ст. було вже зазначено про виникнення в цей період динамічного трактування поняття балансу, справжнім автором якого був Е. Шмаленбах. В основу даної теорії покладено розмежування матеріальних результатів і матеріальних затрат, з одного боку, та грошових результатів (виручка) і грошових витрат (валові витрати), з іншого.

***Теорія номінального балансу.*** До динамічного напрямку трактування балансу відносяться і вчення В. Рігера. Проте ідеї динамічного балансу виступають у нього скоріше як тенденції, а не догми. Вчений вважав, що баланс може бути лише фінансовим і жодним іншим документом. В бухгалтерії, вважав В. Рігер, існує лише грошова одиниця виміру і ніякої іншої немає. Відповідно, бухгалтер веде облік лише в грошовому виразі і не звертає увагу на те, що курс грошової одиниці, її купівельна спроможність коливаються, він веде облік документів, первинної вихідної інформації, “просто фіксує факти в грошовому виразі”. При цьому баланс за документальною оцінкою є правдивим, в той час як будь-яка переоцінка статей балансу є суб’єктивною неправдою.

***Теорія органічного балансу.*** Вчення Ф. Шмідта синтезує статичні і динамічні трактування балансу. Органічний баланс, на думку Ф. Шмідта, необхідно складати щоденно. Ця вимога випливає з недоліку грошей як облікового вимірника. їх купівельна здатність досить швидко змінюється, і, відповідно, чим довше звітний період, тим безглуздішими є вартісні характеристики. Звідси випливає висновок: чим швидше знецінюються гроші, тим частіше необхідно складати баланс. Останнє є особливо помітним в оцінці основних засобів. У зв’язку з цим органічний баланс має за мету усунути нестійкість грошового вимірника. Основним вимірником визнається натуральний, прибутком вважається лише те, що знайшло збільшення внаслідок основної господарської діяльності в активі, прибуток же, наприклад, від збільшення цін — величина вигадана.

***Теорія евдинамічного балансу.*** Концепція балансу Г. Зоммерфельда, який прагнув до синтезу ідей Е. Шмаленбаха з інтерпретацією балансу, поданою Г. Бідерманом: об’єктом балансу вважається грошовий цикл (гроші - запаси - готові вироби - реалізація - гроші). На відміну від Ф. Шмідга, Г. Зоммерфельд визначає витрати за собівартістю, розрахунки якої дещо умовні, наприклад, сировина оцінюється за середніми цінами придбання протягом 5-10 років перед списанням. На думку представників цього напрямку баланс має дві мети:

1) виявлення фінансових результатів;

2) оцінка майнового стану підприємства.

Заради першої мети необхідно було суворо відрізняти доходи, перетворені на гроші, від нереалізованих, заради другої мети допускалась кон’юнктурна переоцінка майна.

Крім зазначених теорій окремо виділяються і інші теорії, які не відносяться ні до персоналістичних, ні до матеріалістичних (економічних) теорій.

***Нейтральна теорія бухгалтерського обліку.*** Прийнято вважати, що нейтральна або структурна теорія бухгалтерського обліку представляє досить обширний концептуальний каркас, в якому можна розмістити різні предметні відгалуження персоналістичних і матеріалістичних теорій. Зокрема, існує підхід до вирішення облікових проблем, сфокусований на структурі облікової системи. Тут процес доказу, особливо на локальному рівні, йде за методом аналогій. Вирішення проблеми, який момент вважати найбільш правильним для визнання тієї чи іншої події, базується на аналогічних моментах, які використовуються для будь-яких інших подій. Іншими словами, бухгалтери намагаються однаково класифікувати подібні факти господарського життя або, більш формально, намагаються відшукати послідовність в записах і звітах про господарську діяльність. І лише в тому випадку, якщо вони стикаються з фактом, який не вписується в знайому схему, вони застосовують інші методи. Процес класифікації даних по аналогії їх агрегування “в специфічні групування (рахунки і книги) і наступне їх введення до бухгалтерської звітності” називається упакуванням.

***Теорія “конвертованої" бухгалтерії.*** Ця теорія представляє собою концепцію Вімбла (ПАР) щодо переоцінки майна. Він вважав індивідуальні індекси мало придатними внаслідок їх трудомісткості, а агрегатні - непридатними по суті. Оскільки всі цінності продаються за гроші, їх курс відображає і зміни оцінки, тому замість індексів цій він пропонував проводити переоцінку по співвідношенню валютних курсів. В даний час “конвертований” варіант обліку прийнятий у Франції.

***Теорія “стабілізованої” бухгалтерії.*** Це концепція, висунута Г. Свінеєм, який, приймаючи до уваги досвід європейської інфляції, піддав критиці традиційну теорію обліку за наступними напрямками: 1) кінцева мета господарської діяльності згідно з теорією полягає в отриманні грошей, тоді як справжня мета — придбання споживчих благ: вся чи майже вся інформація бухгалтерського обліку є помилковою внаслідок однобічної оцінки об’єктів, за яку приймають лише дані на вході реєструючої системи, і як наслідок, дані на її виході є непорівняними; 3) змішані в одному показнику принципово різні величини — реалізованого і нереалізованого прибутку (реалізований прибуток - отриманий внаслідок господарської діяльності і на нього можна придбати певний обсяг споживчих благ, нереалізований прибуток - внаслідок кон’юнктурних коливань); 4) баланс відображає витрати, які здійснені в одному звітному періоді, а доходи від них будуть показані в іншому. В даний час “стабілізований” варіант прийнятий в Німеччині.

***Критична теорія.*** Критична теорія відноситься до напрямку англомовної бухгалтерської думки, який грунтується на застосуванні соціологічного підходу до бухгалтерського обліку. Її суть полягає в спробі застосування ідеї Франкфуртської соціологічної школи до розуміння облікової професії. Прихильники цієї теорії вважають, що бухгалтери служать об’єктом експлуатації. Пояснюється це передусім гегемонією вантажу професійних ідей, які підкорюють свідомість працівників обліку. Експлуатація особливо помітна в великих аудиторських фірмах, де велика кількість облікових працівників експлуатується невеликою групою висококваліфікованих професіоналів - власників фірми, партнерів.

Цікавою є ***просторова теорія*** Е. де Фажа, згідно якої бухгалтерський облік є наукою, що має за мету перераховувати одиниці (цінності) в русі. Е. де Фаж порівнював всю господарську діяльність підприємства з полем, яке має дві зони - зовнішню і внутрішню. Кожна зона поділена, з метою більш чіткого спостереження за рухом цінностей, на окремі сектори. Зовнішня зона - пасив, внутрішня — актив, сектори - рахунки. В процесі господарської діяльності цінності рухаються, вони входять в сектори або виходять з них. Вхід до сектору називається дебетом, вихід - кредитом. Бухгалтер порівнюється з біологом, який за допомогою мікроскопа встановлює накопичення секторів і місцезнаходження одиниць, які спостерігаються, в моменти t0, t+1 ..., t+п. Кожний сектор внутрішньої зони отримує більше часу, ніж віддає, кожний сектор зовнішньої зони віддає більше, ніж отримує. Сума входів дорівнює сумі виходів. Зовнішня зона (пасив) відображає минулий і майбутній час, внутрішня зона (актив) - теперішній час. Звідси, всі активні пермутації (наприклад, надходження грошей з банківського рахунку до каси) стосуються теперішнього часу, всі пасивні пермутації (наприклад, віднесення на рахунок збитків і прибутків кредиторської заборгованості) підсумовують події, які відбувались раніше, всі модифікації відображають події, які мали місце в минулому і теперішньому одночасно. Викладення будується за принципами дедукції: від загального (баланс) до часткового (рахунки)

***Позитивна теорія бухгалтерського обліку.*** Позитивна теорія бухгалтерського обліку (positive accounting theory, PAT) є описовою. Вона призначена для пояснення та прогнозування наслідків управлінського вибору. На відміну від нормативних теорій, які передбачають, максимізацію менеджерами прибутку чи корисності, від діяльності фірм, позитивна теорія виходить з того, що люди завжди діють виключно егоїстично та прагнуть максимізувати власну вигоду. Позитивна теорія бухгалтерського обліку вцілому розкрита Ваттсом та Циммерманом (Watts and Zimmerman). Вони стверджують, що припущення про максимізацію прибутку не доведено та часто суперечить дійсності. Існуючі нормативні теорії обліку вони піддають критиці в основному за грунтування на оціночних судженнях. Ватте та Циммерман підкреслюють, що побудова теорії бухгалтерського обліку повинна бути вільною від оціночних суджень теоретика: необхідний новий підхід. їх позиція з цього питання стає зрозумілою з наступних висловлювань: “Метою теорії бухгалтерського обліку є пояснення та прогнозування облікової практики” та "... Теорія, як ми її розуміємо, нічого не приписує обліковій практиці. Вона має справу з поясненням облікової практики”.

Вважається, що роботи Ваттса та Циммермана 1977-1978 років започаткували РАТ, хоча ідеї, які входили в неї, можна виявити в колишніх працях Ваттса. Були й більш ранні спроби розвитку ідеї РАТ в 1960-х роках. Ватте та Циммерман ставлять своєю кінцевою метою розвиток позитивної теорії визначення облікових стандартів. Вони зосереджуються на питанні про те, чому фірми витрачають кошти, намагаючись вплинути на встановлення облікових стандартів. Грунтуючись на припущеннях, що: а) менеджмент відіграє центральну роль у встановленні облікових стандартів та б) фірми будуть намагатися впливати на органи, які встановлюють стандарти, оскільки стандарти фінансового обліку можуть впливати на майбутні грошові потоки фірми, Ватте та Циммерман досліджують фактори, які ймовірно визначають лобіювання фірмами облікових стандартів, тобто підтримку будь-яких стандартів чи опір їм. В якості факторів, які стимулюють участь менеджерів в процесі лобіювання, автори відокремлюють податки, правове регулювання, належну адміністрації винагороду, витрати на ведення бухгалтерського обліку та політичні витрати. Ці фактори об’єднуються в модель, яка прогнозує, що великі фірми підтримають зміни облікових стандартів, які занижують їх прибуток.

Позитивну теорію бухгалтерського обліку характеризують як основану виключно на економічних міркуваннях. Боланд і Гордон (Boland and Gordon) відокремлюють як дві основні риси економічно орієнтованої теорії методологічний індивідуалізм та неокласичну гіпотезу максимізації. Методологічний індивідуалізм — це спосіб пояснення будь-якого соціального явища виключно як наслідок індивідуальних процесів прийняття рішень. Наприклад, коли рішення приймає комітет з розробки стандартів, воно тлумачиться як рішення, прийняте кожним членом комітету.

Ваттс та Циммерман розглядають теорії бухгалтерського обліку як економічні блага, як відповідь вчених на потреби практики. Вони досліджують природу попиту на теорії як в регульованому, так і в нерегульованому економічному просторі. Вони доводять, що державне регулювання посилює попит на облікові теорії, оскільки спонукає індивідів до лобіювання за чи проти запропонованих облікових процедур, а теорії бухгалтерського обліку корисні при відстоюванні тієї чи іншої позиції при лобіюванні. Отже, виникає попит на множину облікових теорій для відстоювання позицій різних груп, які беруть участь в політичному процесі. Ваттс та Циммерман доводять, що стимул для дослідників створювати нормативні теорії бухгалтерського обліку полягає в тому, що такі теорії служать для виправдання політичних дій. Політики та бюрократи потребують доведень наявності суспільного інтересу для виправдання своїх дій перед засобами масової інформації та виборцями. Під впливом економічної літератури свого часу Ваттс та Циммерман критикують припущення про суспільний інтерес, який лежить в основі нормативних теорій бухгалтерського обліку і висувають альтернативне припущення про те, що індивіди, втягнені в політичний процес, діють, виходячи з власних інтересів. Автори роблять висновок, що при існуючих економічних і політичних інститутах, а також при наявності стимулів для виборців, політиків, менеджерів та інвесторів для прийняття участі в процесі встановлення облікових стандартів єдиної теорії бухгалтерського обліку, яка гарантувала б узгодженість прогнозів з дійсністю, є теорія, заснована на ідеї егоїзму.

С. Хендерсон, Пейрсон і Браун пояснюють важливість концепції егоїзму для РAT: позитивна теорія бухгалтерського обліку розповсюджує припущення про егоїзм на всіх індивідів, благоустрій яких може залежати від облікових процедур чи методів. До них відносяться акціонери, кредитори, менеджери, наймані працівники, законодавці, професійні органи бухгалтерів, політики та суспільні діячі. Природно, що егоїстичні цілі цих індивідів іноді вступають в протиріччя. Те, яким чином вирішується цей конфлікт цілей, грає значну роль у встановленні існуючих облікових методів та практичних процедур.

Згідно з Мауком, ядро позитивної теорії бухгалтерського обліку повинно містити наступні припущення:

* особи, що приймають рішення, володіють правильними знаннями про економічну ситуацію;
* особи, що приймають рішення, віддають перевагу найліпшій доступній альтернативі при даному знанні ними економічної ситуації та засобах, які є у них в розпорядженні;
* при умовах 1 та 2 в конкретних ситуаціях виробляється своя внутрішня “логіка”, та особи, що приймають рішення, діють у відповідності з логікою ситуації;
* поведінка економічних суб’єктів та структур стабільна та скоординована;
* потреби та переваги індивідів автономні по відношенню до ринкової системи;
* всі особи, що приймають рішення, керуються власними вузькими егоїстичними інтересами, а не суспільним інтересом;
* фірма розглядається як сплетіння (явних чи неявних) угод між егоїстично діючими сторонами.

Теорія представництва

Базові положення теорії представництва включають в себе теорію фірми, яка бере на себе теорію фірми, яка бере до уваги мотиваційну поведінку менеджерів, витрати на управління та в деяких випадках структуру власності на капітал, що використовується фірмою.

Теорія представництва розширює економіку інформації. Дженсен і Меклінг визначають представництво як «угоду, у відповідності до якої одна чи більше осіб наймають іншу особу для виконання будь-яких дій від імені перших, що передбачають передачу повноважень по прийняттю рішень представнику».

Дія представника включає рішення по вибору методів обліку. Ступінь, в якій вибір облікової політики впливає на благоустрій сторін, що домовляються, тобто на винагороду агента та на частку принципала в загальних результатах, залежить від відносної величини різних витрат, пов’язаних з договірними відносинами.

На основі витрат представництва, пов’язаних з договірним відшкодуванням кредиторів та адміністрації, то поряд з витратами, пов’язаними з політичною діяльністю, виникають три гіпотези: планової премії, співвідношення позикового та власного капіталу та політичних витрат.

**Особливості інституціональної теорії бухгалтерського обліку**

1. Інституціоналізм та неоінституціоналізм як напрями розвитку економічної теорії
2. Бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут
3. Застосування інституціональної теорії у вирішенні проблем розвитку бухгалтерського обліку (інститут власності, теоіря контрактів, звітність в інституційному середовищі)
4. Облік трансакційних витрат

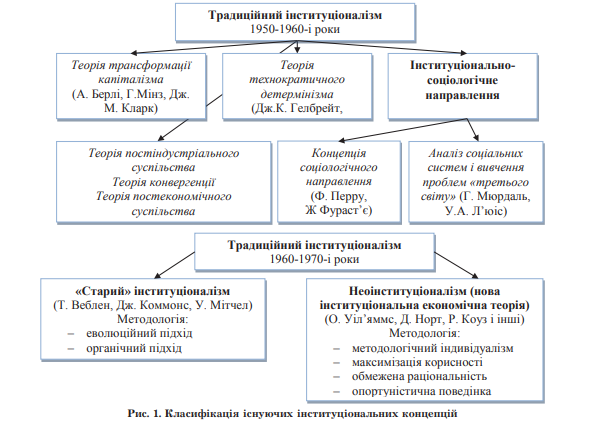
**СИСТЕМА** (від грецьк. поєднання, утворення) – сукупність визначених елементів, між якими існує закономірний зв’язок чи взаємодія. Якісні характеристики цих елементів становлять зміст системи, сукупність закономірних зв’язків між елементами – внутрішню форму, або структуру систему. Природа складових елементів і характер структури системи найрізноманітніші. Системи можуть утворювати окремі тіла, явища, процеси, що вступають між собою у взаємодію, обмінюються енергією або речовиною, виконують спільну функцію тощо; окремі думки, наукові положення, абстрактні об’єкти, між якими встановлені співвідношення взаємозалежності, підпорядкування, послідовності, вивідності тощо.

**СИНЕРГЕТИКА** (від грецьк. який діє обопільно, узгоджено) – напрям і загальнонаукова програма міждисциплінарних досліджень, котрі вивчають процес самоорганізації та становлення нових упорядкованих структур у відкритих фізичних, біологічних, соціальних, когнітивних, інформаційних, екологічних та інших системах.

**МОДЕЛЬ** (від лат. міра) - у загальному розумінні аналог (графік, схема, знакова система, структура) певного об’єкта (оригіналу), фрагмента реальності, артефактів, витворів культури, концептуально-теоретичних утворень тощо.

1. **Інституціоналізм та нео інституціоналізм як напрями розвитку економічної теорії**

Інституціоналізм – це широка наукова течія, яку краще було б вважати не окремою теорією, а сукупністю доктрин (рис.1).

****

Представники «старого» інституціоналізму Т. Веблен, Дж. Коммонс, У. Митчелл розглядають господарюючі суб’єкти не як максимізатори (чи мінімизатори) цільової функції, а як ті, що наслідують різні «звички» придбані правила поведінки і соціальні норми.

Інституціоналісти виходили із запропонованого Т. Вебленом принципу «кумулятивної причинності», згідно з яким економічний розвиток характеризується причинною взаємодією різних економічних феноменів, що посилюють один одного. Внаслідок цього заперечується підхід до економіки, як до (механічно) рівноважної системи, а економіка трактується, як еволюціонуюча система, керована процесами, що носять кумулятивний характер. Для старих інституціоналістів характерно також прихильне відношення до державного втручання в ринкову економіку.

Поява нової інституціональної економічної теорії пов’язана з ім’ям лауреата Нобелівської премії в області економіки Рональда Коуза, який виклав ключові ідеї нового напряму в роботах «Природа фірми» (1937) і «Проблема соціальних витрат» (1960).

Роботи Р. Коуза істотно скоректували уявлення про предмет економічної теорії і включили аналіз інститутів в дослідження проблеми економічного вибору. Цей підхід отримав подальший розвиток в роботах іншого нобелівського лауреата Д. Норта. Його підхід полягає в поясненні структури і зміни економік в історичній перспективі на основі дослідження взаємозв’язків інститутів, організацій, технологій, що впливають на рівень трансакційних витрат і залежних від останніх. Різні напрями інституціоналізму виступають, як взаємодоповнюючі теоретичні підходи, хоча самі інституціоналісти визнають наявність протиріч усередині самого інституціоналізму.

Нині ідеї концепції інституціоналізму лежать в основі багатьох галузей економічного знання.

У неоінституціональній літературі існує безліч визначень поняття інститут і уточнень співвідношень між поняттями інститут і організація. За основу ми використовуємо наступне визначення, яке сформулював в одній зі своїх робіт Д. Норт: «Інститути – це правила, механізми, що забезпечують їх виконання, і норми поведінки, які структуруть взаємодії, що повторюються, між людьми». При цьому одні і ті ж структури можуть залежно від кута аналізу розглядатися в якості і організації, і інституту. У останньому випадку – як механізми, які забезпечують виконання правил і упорядковують взаємодії, як структури, що сформувалися для спрощення і оформлення координації суб’єктів сталого розвитку.

У складі інститутів Д. Норт виділяє три головні складові:

– неформальні обмеження (традиції, звичаї, соціальні умовності);

– формальні правила (конституції, закони, судові прецеденти, адміністративні акти);

– механізм примусу, що забезпечує дотримання правил (суди, поліція і так далі).

Неформальні інститути складаються спонтанно, без якого-небудь свідомого задуму, як побічний результат взаємодії безлічі систем, що переслідують власні інтереси. Формальні інститути і механізми сталого розвитку встановлюються і підтримуються свідомо, в основному – силою держави. Вони вишиковуються в певну ієрархію: правила вищого порядку складно змінити, ніж правила нижчого порядку (конституцію складніше, ніж закон; закон складніше, ніж адміністративний акт).

Т. Веблен обґрунтував саме поняття інститутів як «стійких звичок мислення, властивих великій спільності людей». Представники «нового» покоління інституціоналізму вважають основою  інститутів не стільки культурний або психологічний феномен, скільки набір правових норм і неформальних правил, що жорстко спрямовують економічну поведінку індивіда і організацій («правила гри», за визначенням Д. Норта). Таким чином, вони доповнюють «звички і стереотипи», які займають центральне місце в «старому» інституціоналізмі.

Важливим в інституціоналізмі є поняття організаційних об’єднань. Першою працею в цьому дусі є стаття нобелевського лауреата Р. Коуза «Природа фірми» (1937р.). В подальшому інституціоналізм значно розширив поняття організаційної складової інститутів у сфері економіки.

Вищеозначена масштабність та різноманіття цієї наукової доктрини якоюсь мірою пояснює складність її сприйняття та той факт, що на сьогоднішній день в інституціональній теорії відсутнє загальносприйнятне поняття категорії «інституту». Для цього дослідження найбільш прийнятним є визначення, котре зроблене Дж. Ходжсоном.

Багатоваріантність трактування поняття «інститут» і «організація» приводить часто до некоректного застосування цих термінів. З цієї точки зору представляє інтерес класифікація інститутів і організацій, представлена Н. Упхоффом і Л. Баком (рис. 2).



Модель, що виходить з представлення, що неефективні інститути завжди повинні витіснятися ефективними, переважала на ранніх стадіях розробки нової інституціональної теорії. Проте, як відмічає Д. Норт, нова інституціональна теорія стикається з двома загадками людської історії: чому неефективні форми економіки існували тисячоліттями, і чому розвиток різних суспільств так часто йшов такими, що не зближуються, а шляхами, що розходяться? У своїх пізніших роботах Д. Норт посилається на дію трьох чинників:

1) подвійна роль держави. Складні форми обміну неможливі без участі держави, яка специфікує права власності і забезпечує виконання контрактів. Але, маючи монополію на застосування насильства, воно дістає можливість довільно перевизначати і перерозподіляти права власності. Держава може сприяти економічному зростанню, виробляючи в обмін на податки найважливіше громадське благо – правопорядок; але може поводитися і як «хижак», прагнучи максимізувати монопольну ренту – різницю між прибутками і витратами казни. Досягненню цих цілей найчастіше відповідають абсолютно різні набори інститутів. Держава може бути зацікавлена в підтримці неефективних інститутів, якщо це підвищить монопольну ренту;

2) вплив груп із спеціальними інтересами. Вигоди і витрати від дії інститутів розподіляються нерівномірно. Якщо навіть якісь «правила гри» підривають добробут суспільства, але при цьому ведуть до перерозподілу багатства на користь тієї або іншої могутньої групи, вони, не дивлячись ні на що, встановлюватимуться і зберігатимуться;

3) залежність еволюції інститутів від одного дня обраної траєкторії. Інститути відрізняє значна економія на масштабах: коли якесь правило встановлене, його можна з мінімальними витратами розповсюдити на усе більше число людей і сфер діяльності. Але само створення інститутів вимагає великих первинних вкладень. Тому «нові» і «старі» інститути знаходяться в нерівному положенні. «Старий» інститут вільний від витрат, які довелося б нести при встановленні «нового», так що збереження менш досконалого інституту, якщо врахувати можливі витрати по його заміні, часто виявляється прийнятнішими.

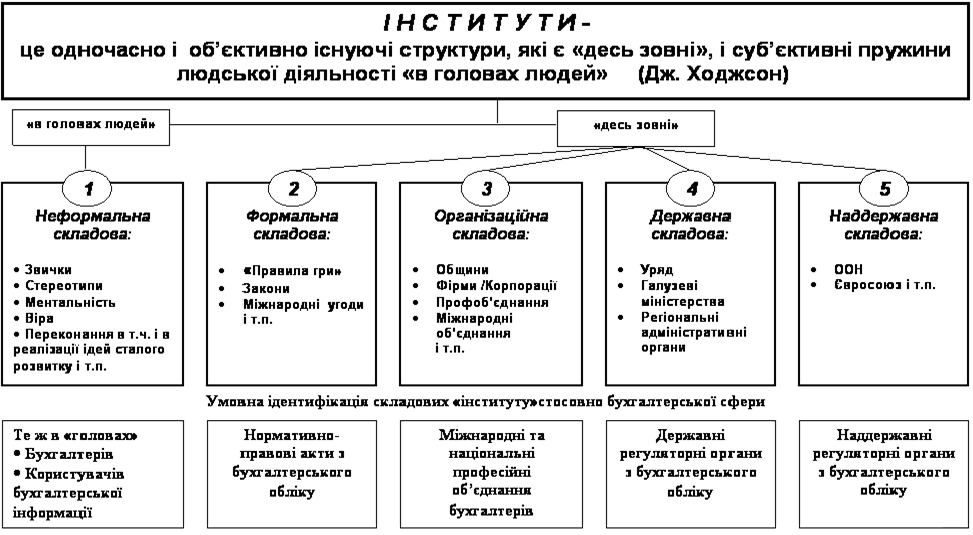
Формування інститутів сталого розвитку – тривалий і складний процес. Інституціональні зміни можуть виникати спонтанно, за рахунок стихійної взаємодії окремих господарюючих суб’єктів, коли міняються неформальні правила гри, і свідомо, під впливом держави, що змінює ті або інші формальні правила.

Розглядаючи фундаментальні питання сучасної інституціональної економічної теорії, В. В. Дементьєв з методологічної позиції досить детально розглядає основні ознаки інституту і приводить узагальнення існуючих трактувань поняття. Загальною основою існування усього змісту поняття, що розрізняється, інститут (усіх його ознак) автор рахує соціальну взаємодію між людьми, що на наш погляд принципово важливо для розуміння суті і основ інституціональних змін.

Характеризуючи інституціональний підхід до економічної ролі держави, А.С. Скоробогатов вказує, що основним виразником цього підходу є Д. Норт, відповідно до теорії якого, держава – це організація, що має порівняльні переваги в здійсненні насильства, що поширюються на територію, межі якої визначаються його здатністю збирати податки, а його головною функцією є специфікація і захист прав власності. Держава виникає, як результат громадського договору, по якому в обмін на винагороду у вигляді податків економічний агент, що має порівняльну перевагу в здійсненні насильства, забезпечує суспільству специфікацію і захист прав власності..

Г. П. Литвинцева виділяє, що інституціоналізм як напрям економічної науки виник на рубежі XIX-XX ст. у США і сформувався до 1920-1930-м рокам. Його формування проходило під впливом робіт представників німецької історичної школи, соціології і інших наук. Граючи помітну роль в 1930, 1960 і 1970-х роках, це напрям у своєму розвитку еволюціонував від старого (раннього, традиційного) інституціоналізму до сучасного інституціоналізму, який у свою чергу розпадається на декілька напрямів.

На підставі досліджень виділяємо п’ять узагальнених складових поняття «інституту», що умовно ідентифікуємо як складові відносно інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку (рис. 3). Такий підхід є важливим для врахування впливу кожної складової «інституту» на побудову та розвиток обліку.



**Рис. 3.** **Дефініціація «Інституту» від Дж. Ходжсона та виділені автором загальні складові поняття «інститут» та їх умовна ідентифікація стосовно бухгалтерської сфери**

Неформальні інститути є, з точки зору інституціональної теорії, найбільш стійкими до змін. Формальні інститути «десь зовні» можуть відносно швидко змінюватись під впливом реформ, при цьому неформальні інститути можуть довго бути повільнішими та поступовими цим змінам.

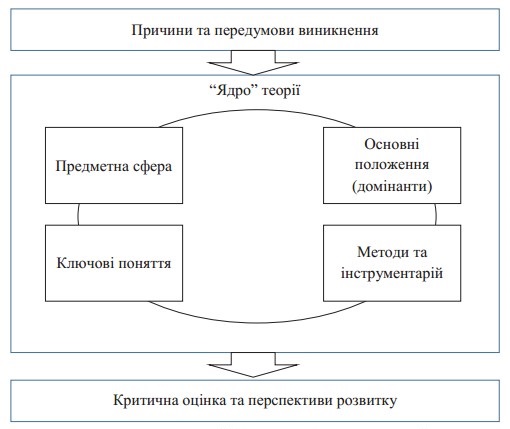
Аналізуючи наявні роботи, можна відмітити, що інституціоналізм з’являється не як цілісна теорія, а як сукупність підходів, об’єднаних ключовими ідеями, що маю вплив на сталий розвиток. Радикальна зміна підходів економічної діяльності суб’єктів, або формування нової системи взаємозв’язків між ними, призводить до того, що знижується сталість розвитку, яка залишатиметься низькою до тих пір, поки не буде заповнений інституціональний вакуум. Формальні інститути і механізми сталого розвитку встановлюються і підтримуються свідомо, в основному – силою держави.

З урахуванням перерахованих особливостей унікальна властивість держави, як організації та головного інституту сталого розвитку, полягає в тому, що воно не лише, як інші організації (фірми, домогосподарства), повинно підкорятися правилам гри, але, на відміну від інших організацій, само безпосередньо формує ці правила. Саме ця властивість держави дозволяє назвати його основним гравцем по формуванню інституціонального середовища, якому належить важлива роль у функціонуванні і розвитку економіки країни. Сучасна державна політика спрямована на рішення вже існуючих проблем і не сприяє розвитку сільських територій України. Рушійною силою стійкого розвитку на сучасному етапі виступає вдосконалення інституціональних чинників. Саме дослідження факторів загострення проблем для сталого розвитку і буде розглянуто у наступних наукових дослідженнях.

1. **Бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут**

Обліковий інституціоналізм – це напрям сучасної теорії бухгалтерського обліку, який в пострадянських країнах з’явився на початку ХХІ-го століття, що передбачає застосування інституційної теорії та її методологічного інструментарію при вирішенні облікових проблем та аналізі змін національної системи бухгалтерського обліку. В Україні розвиток даного напряму досліджень відбувається завдяки працям В.М. Жука, С.Ф. Легенчука, В.М. Метелиці, І.Б. Садовської, Н.В. Семенишеної, О.М. Петрука, та інших.

Для дослідження сучасного стану та перспектив вдосконалення теорії облікового інституціоналізму використаємо модель, представлену на рис. 4.



**Рис. 4.** **Структурний базис дослідження теорій бухгалтерського обліку**

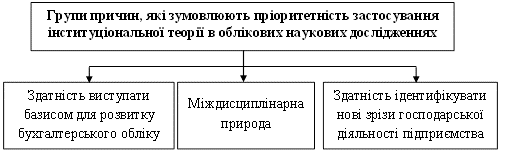
Сучасними вченими виділяються різноманітні причини необхідності застосування інституційної теорії в бухгалтерських наукових дослідженнях та відносно різних його структурних елементів:

Відносно складових національної системи бухгалтерського обліку (системи ведення бухгалтерського обліку, системи регулювання бухгалтерського обліку);

Відносно різних видів обліку (фінансовий облік, податковий облік, управлінський облік);

Відносно методики бухгалтерського обліку окремих об’єктів (основних засобів, виробничих запасів, податкових розрахунків тощо).

Можна виділити наступні групи причин, які зумовлюють пріоритетність застосування інституціональної теорії в наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку (рис. 5).



**Рис. 5. Групи причин, які зумовлюють пріоритетність застосування інституційної теорії в бухгалтерському обліку**

І. Економічна теорія є базисом для розвитку бухгалтерського обліку, тому, внаслідок винайдення нових економіко-теоретичних доктрин і методологій, на їх основі може бути сформована нова теорія бухгалтерського обліку. Як відмічає з цього приводу В.М. Метелиця, відсутність значних досягнень у теорії бухгалтерського обліку за останні п’ятдесят років, нездатність її відповідати на сучасні інституціональні запити створює загрозу для руху науки бухгалтерського обліку назад до облікової техніки, яку серед інших функцій застосовуватиме не бухгалтер, а управлінський персонал. Така ситуація зумовлює потребу в розробці інституціональної теорії бухгалтерського обліку, яка базується на положеннях неоінституціоналізму, філософії науки та сама є основою для майбутньої бухгалтерської професії.

На думку Т.Г. Камінської застосування інституціонального підходу у розвитку облікової науки пояснюється кількома обставинами: економічна теорія є методологічною основою бухгалтерського обліку, тому будь-які її зміни впливають на теорію бухгалтерського обліку; практика обліку знаходиться безпосередньо в сфері розвитку економіки. Інституціоналізації бухгалтерського обліку сприяють такі його характеристики, як здатність облікової системи акумулювати інформацію про фактичний стан, накопичувати її, переробляти та надавити зацікавленим інституціям. Такий підхід передбачає використання економічної теорії в якості відправного пункту для подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

ІІ. Міждисциплінарна природа інституціоналізму дозволяє “по-новому” вирішувати існуючі проблеми. Вперше така позиція була оприлюднена проф. Л.О. Чайковською у 2007 р. Зокрема, автор відмітила, що інституціоналізм, активно використовуючи ідеї інших наук, таких як психологія, соціологія, може сприяти більш глибокому аналізу інституту бухгалтерського обліку, а бухгалтерський облік, будучи відкритою і еволюціонуючою системою, не повинен розглядатися як щось одного разу встановлене, оскільки постійно відчуває на собі вплив середовища, в якому він знаходиться. Такий підхід Л.О. Чайковської став об’єктом критики з боку інших вчених. Так, на думку І.М. Саннікової така точка зору автора є дещо сумнівною, оскільки автор розглядає інституціоналізм в якості повноцінної науки, а не як один з напрямів державознавства, нехай навіть самого визнаного. Але безперечним є звернення автора до міждисциплінарних досліджень. Тобто, критиці була піддана спроба піднести інституціоналізм до статусу науки, однак, не його міждисциплінарна природа та її значення для розвитку бухгалтерського обліку.

На думку Е.С. Гейєр, базуючись на результатах досліджень з теорії інституціоналізму можна з її допомогою знайти відповіді і на деякі питання бухгалтерського обліку, серед яких: можливість створення єдиної універсальної системи обліку, визначення мети такої системи, потреб користувачів облікової інформації, визначення інститутів, що сприяють розвитку бухгалтерського обліку. Внаслідок цього в сучасних умовах можна констатувати незаперечність необхідності застосування інституціоналізму в бухгалтерському обліку, що дозволяє піднести наукові дослідження на новий якісний рівень у зв’язку з його міждисциплінарною природою.

ІІІ. Інституціоналізм дозволяє ідентифікувати нові зрізи господарської діяльності підприємства шляхом виділення трансакційних витрат та розширити межі бухгалтерських досліджень. Завдяки інституційній теорії в бухгалтерському обліку з’явилась нова категорія – трансакційні витрати, що дозволило розглядати бухгалтерський облік з позиції ефективності функціонування як окремого інституту та аналізу його ролі в суспільстві – в соціальному інституційному середовищі.

На думку проф. І.Б. Садовської спрямування наукових досліджень в обліковій сфері на вивчення впливу інституційної економічної теорії є проривом. Накопичення наукових праць вказаного напряму сформує нову парадигму управлінського обліку, в основі якої будуть вчення про обліковий вимір трансакцій та інституціональний підхід до відображення та впорядкування господарських процесів у кругообігу капіталів.

Інституційна теорія та концепція трансакційних витрат при їх впровадженні в облікову систему виступають передумовою формування нової облікової парадигми, оскільки виділення трансакційних та трансформаційних витрат змінює світогляд як бухгалтерів, так і суб’єктів, які на основі облікової інформації приймають управлінські рішення.

Проведений аналіз підходів вітчизняних та зарубіжних вчених дозволяє виділити наступні причини необхідності застосування інституційної теорії і методології (інституційного аналізу) в бухгалтерському обліку для побудови його нової теорії:

Існує доцільність використання інституціоналізму в умовах трансформаційних процесів, що відбуваються в національній системі бухгалтерського обліку – завершенні переходу від радянської до ринкової моделі бухгалтерського обліку;

Інституційна теорія дозволяє вирішувати існуючі нагальні проблеми теоретико-методологічного характеру в бухгалтерському обліку;

Інституційна теорія дозволяє пов’язати бухгалтерський облік на рівні підприємства та національну систему бухгалтерського обліку із їх інституційними середовищами;

Інституційна методологія дозволяє враховувати соціально-культурні фактори розвитку бухгалтерського обліку та теоретично обґрунтовує його соціальне значення;

Інституційна теорія дозволяє розширити дослідницьке та змістовне поле теорії бухгалтерського обліку;

Інституційний аналіз дозволяє підняти на новий якісний рівень бухгалтерські наукові дослідження шляхом ефективного використання інституційного інструментарію.

Проблема облікового відображення трансакційних витрат, на думку О.О. Канцурова, пов’язана із відсутністю консенсусу в науковій спільноті з приводу єдиних критеріїв визнання витрат трансакційними, їх класифікації й оцінки, розподілу компетенцій з прийняття рішень на основі інформації про трансакційні витрати.

Інституціоналізація обліку не передбачає категоричного заперечення класичних процедур чи технологій його ведення, однак пропонує шлях подальшого розвитку, спрямований, в першу чергу, на розширення предмету облікового дослідження.

У центрі уваги дослідників-інституціоналістів перебувають: структурні елементи бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту; способи його регулювання та фактори впливу інституційного середовища; правила взаємодії та інтереси учасників інституційних відносин; оцінка ефективності функціонування бухгалтерського обліку в інституційному середовищі тощо.

Понятійно-термінологічну основу облікового інституціоналізму складають три базових взаємопов’язаних поняття – інститут, інституція та інституційне середовище.

При трактуванні цих категорій варто послуговуватися класичними дефініціями, які визначають інституцію, як сукупність норм, що регулюють суспільні відносини, а інститути – організаційні форми соціально-економічного типу, які функціонують у суспільстві, встановлюють, інтерпретують та використовують ці норми для досягнення власних цілей. Причому, поняття “інститут” в широкому розумінні включає не лише об’єднання людей, але й штучно створені конструкції, серед яких і бухгалтерський облік.

Еволюційна взаємодія функціональних і структурних форм у суспільстві, тобто інституцій та організацій, породжує інститути та органи господарської системи, причому інституційна організація стає інститутом, а організовані інституції – окремими органами, що забезпечують функціонування і розвиток організації в цілому і відтворення “своєї” інституції. По суті, інституціям відводиться значення символічних, звичаєвих, семіотичних значень та практик, закріплення і відтворення яких здійснюється за допомогою таких соціальних організацій, як інститути.

Інститути бухгалтерського обліку є сукупністю формальних і неформальних норм з організації бухгалтерського обліку і формуванню облікової інформації, а також механізмів примусу до їх виконання.

Найбільш повний перелік інститутів, що впливають на розвиток обліку в Україні і формують його інституційне забезпечення, наведений у дослідженнях В.М. Жука. Це: неформальні інститути “в головах людей” – професійні бухгалтери, аудитори, власники й менеджери, користувачі інформації; професійні інститути науки, освіти, професійних об’єднань (методичне, навчальне, інформаційне забезпечення) – наука, вища освіта, професійні бухгалтерські організації, професійна освіта, професійні бухгалтерські видання, проекти; контролюючі інститути (дотримання методології) – регулятори загального призначення СМВ, регулятори галузевого призначення СМВ, регулятори професійного призначення СМВ, інститут аудиту, інститути ДКРС та ДПС України; регуляторні інститути (суб’єкти методологічного впливу – СМВ) – регулятори загального призначення, регулятори галузевого призначення, регулятори професійного призначення; формальні інститути (правила гри) – законодавство, Концепції/Програми, П(С)БО, інструкції Мінфіну, методичні рекомендації, облікова політика галузевих регуляторів.

Наявні інституційні структури формують складну мережу взаємозв’язків в межах інституційного середовища, які вимагають відповідного впорядкування.

Стосовно інституту бухгалтерського обліку можна виділити такі інституційні способи регулювання:

– політичні – як правило, мають неявний характер;

– правові – представляють собою класичний спосіб регулювання, заснований на сукупності формально затверджених норм, положень і стандартів. Основною характерною рисою даного способу є імперативний характер прийнятих норм;

– економічні – вибудовуються між рівноправними контрагентами. Найбільш поширеними інструментами регулювання виступають різноманітні економічні санкції за недотримання законодавства або умов договорів;

– етичні (соціальні) – найменш ефективний, однак такий, що отримує все більше поширення в сучасному суспільстві спосіб регулювання в умовах, коли на перше місце виходить концепція соціальної відповідальності.

Інституційне середовище, на думку М.К. Байрам та У.Р. Байрам, включає геополітичну, політико-правову, культурну, природно-кліматичну, науково-технічну, демографічну, соціально-економічну складові.

В.В. Панковим розглядається сукупність чинників інституційного середовища з виокремленням зовнішніх (домінуючі у суспільстві соціальні і культурні установки; звичаї і практика ділового обігу; загальна правова система; спеціальна нормативна база, що регулює правила ведення обліку і формування фінансової звітності; умови економічного розвитку; технічний прогрес і розвиток інформаційних технологій; загальні процеси глобалізації й інтеграції; система освіти і підготовки спеціалістів; інформаційні процеси в професійному середовищі) та внутрішніх (облікова політика; система регламентації облікових процесів; внутрішня організаційна структура бізнесу; характер внутрішніх інформаційних і комунікаційних процесів; поведінкові мотиви працівників і користувачів звітності).

Основні положення. Наведемо перелік (далеко не вичерпний) тверджень, на які спирається інституціональна теорія стосовно бухгалтерського обліку:

1) Бухгалтерський облік розглядається, як соціально-економічний інститут, який функціонує у середовищі і є об’єктом впливу його факторів.

Бухгалтерський облік, як окремий соціальноекономічний інститут, є складною відкритою системою, що взаємодіє із навколишнім інституційним середовищем та має власну складну інфраструктуру, яка є внутрішнім інституційним середовищем. Інституційний підхід до теорії обліку дозволить пояснити сучасний стан і перспективи його розвитку з позицій взаємодії базових економічних інститутів, зобразити облік як елемент цілої й складної інституційної системи, виділити фактори впливу на його стан і розвиток. За допомогою інституційного аналізу можна побудувати інституційну модель обліку, основою якої будуть інтереси користувачів інформації обліку і правила взаємодії між ними, а інституційний синтез дозволить виявити тенденції у зміні правил взаємодії між інституціями.

2) Основними проблемними сегментами для дослідження в інституціональній теорії є вплив соціокультурного середовища на бухгалтерський облік, а також сукупність норм і правил, як базових інституціональних факторів, які визначають “правила гри” в суспільних відносинах. До таких правил відносять як формальні, так і не формальні, а також культурні традиції й цінності.

Формальні правила фіксуються в правових актах, а на рівні окремих компаній – в укладених ними ділових контрактах. Неформальні правила представлені соціальними нормами, на рівні ж окремих учасників ринку – їх діловими домовленостями. Неформальні норми, у свою чергу, спираються на більш широку основу у вигляді культурних традицій і цінностей, які схвалені в даному суспільстві.

3) Основною метою використання положень інституціоналізму в сфері методології бухгалтерського обліку визначається розширення його предмету, функцій та об’єктів.

На думку В.М. Жука, виходячи з доктрин інституціональної теорії предметом бухгалтерського обліку є професійне відображення процесів і явищ життєдіяльності організацій (підприємств) та оцінка інституційних впливів на процеси такого відображення і зміни складових життєдіяльності.

Як зазначає Г.Г. Кірейцев, бухгалтерська діяльність завжди багатофункціональна і тому знання про облік, його теорію та практичні можливості мають бути усесторонніми та придатними для вирішення як локальних проблем управління, так і проблем макроекономічного аналізу. Поглиблення характеристик бухгалтерського обліку із застосуванням інституціонального підходу, дозволило вітчизняним науковцям суттєво розширити спектр функцій, які він виконує, у порівнянні із класичними інформаційною, контрольною та аналітичною, з виокремленням: координуючої та розподільчої (І.М. Гончаренко); сервісної та консультаційної (О.М. Колеснікова), науково-пізнавальної, соціальної, регулюючої та прогностичної, комунікативної. Звичайно ж, приписувати збагачення облікового потенціалу новими функціями виключно впливу інституціоналізму було б хибним. Скажімо, інституціоналісти завжди прагнули пояснити саме причину виникнення тих чи інших економічних явищ, не приділяючи значної уваги передбаченню його розвитку в подальшому, що більшою мірою забезпечило розвій науково-пізнавальної функції, аніж прогностичної, однак, відхід від традиціоналістичного бачення можливостей обліку є очевидним.

Наявність інституційного підходу помітна і в обліковій теорії, про що свідчить поява в ній нових об’єктів обліку (інтелектуального, венчурного та людського капіталу, трансакційних та інтеракційних витрат, невідчутних активів тощо). Хоча, слід зазначити, що наведені категорії все ж притаманні новітньому етапу розвитку інституціоналізму. Методики їх оцінки та облікового відображення знаходяться на етапі становлення.

Для досягнення поставленої мети в науковому пізнанні та практичній діяльності інституціоналістами використовуються такі основні методи:

– міждисциплінарний підхід – основоположний метод облікового інституціоналізму, який передбачає взаємодію суспільних наук (базово, філософія, соціологія і математика) з метою використання їх напрацювань для вирішення обліково-економічних задач;

– індукція – на противагу дедукції, цей метод виключає наявність універсальних закономірностей, а тому отримані результати дослідження носять індивідуальний характер, містять низку обмежень (особливо, часових) і не можуть бути екстрапольовані на всі аналізовані процеси чи явища без необхідного коригування. Такий підхід вказує на важливість належної адаптації міжнародних облікових стандартів до потреб вітчизняної системи обліку з урахуванням національних особливостей, розвитку економіки, інформаційних пріоритетів користувачів тощо;

– органічний підхід – інститути розглядаються більшою мірою, як живі організми, які пристосовуються до навколишнього середовища, еволюціонують у часі та динамічні в просторі, аніж штучно створені статичні системи. Саме цей метод є найбільшим каменем спотикання для вчених-обліковців, які більшою мірою зорієнтовані на використання традиційного механістичного підходу. Річ у тому, що для органічної моделі характерні ознаки, які важко піддаються формалізованому опису, а тому питання їх оцінки досі ігнорувалися класичною обліковою наукою: неофіційність, пріоритетність неформальних зав’язків, порушення ієрархічності, високий ступінь невизначеності тощо. Цей підхід включає низку інструментів теорії ігор, конвенціонального маніпулювання тощо.

Критика інституціональної теорії бухгалтерського обліку, в основному, базується на чотирьох основних аргументах:

1) логіко-семантичній та змістовній некоректності розгляду положень облікового інституціоналізму як повноцінної теорії. З точки зору С.Ф. Легенчука, інституційна теорія не є чисто бухгалтерською теорією, а є певним засобом, інструментом, що дозволяє досягти певних цілей шляхом розробки інституційних моделей розвитку бухгалтерського обліку. Аналогічної думки дотримується й С.Ф. Голов: “сучасна теорія бухгалтерського обліку не може ґрунтуватися на економічних теоріях. Економічні (зокрема інституціональні) та інші (психологічні, обмеження систем тощо) теорії є інструментами дослідження і вдосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку”;

2) нездатності загальноекономічних теорій пояснити закономірності існування і розвитку бухгалтерського обліку. При цьому обґрунтовується позиція, що саме бухгалтерський облік повинен мінімізувати рівень невизначеності, притаманний економіці в цілому, а не навпаки. Ю.Н. Лачінов констатує: “в економіці немає таких вартісних об’єктів, явищ і процесів, які б не спостерігались бухгалтерією. Тому логічно досліджувати економіку системним апаратом бухгалтерського обліку, його унікальною діалектичною методологією – від класифікації об’єктів і до балансового роздвоєння, яке надає будь-якій досліджуваній сутності не якесь окреме визначення – дефініцію, а повну октаву визначеності – за числом 8 елементів методу”;

3) позиціонуванні інституціоналізму як розширеного варіанту системного підходу до дослідження явищ та процесів в економіці. Власне наявність об’єктивних передумов існування такого зауваження не відкидають і самі інституціоналісти. Скажімо, В.М. Жук зазначає: “не заперечується наявність системних основ організації бухгалтерського обліку на макро- та мікро- рівні управління. Проте, для нас більш важливим є те, що явище бухгалтерського обліку зростає з його замкнутої суб’єктно-економічної до соціально-економічної площини, а відтак визнається теорією соціальноекономічним інститутом”;

4) відірваності положень інституціоналізму від практичних облікових реалій. Облік, маючи прикладний функціональний характер, завжди більшою мірою тяжів до матеріалістичних теорій механістичного характеру, які пояснюють принципи та структурно-логічні зв’язки тих чи інших елементів, подекуди відкидаючи причини виникнення та перспективи розвитку явищ економічної природи. Інституціоналізм прагне оцінити розвиток обліку під іншим кутом зору, звертаючи увагу на неформальні слабко структуровані чинники на зразок традицій чи професійних суджень, що підтверджується незначною кількістю робіт прикладного кшталту. А це у свою чергу вимагає суттєвого перегляду й трансформації фундаментальних методів бухгалтерського обліку, в першу чергу оцінки.

Логічним продовженням інституціональної теорії бухгалтерського обліку став її розвиток у руслі виникнення й вдосконалення новітніх інституціональних концептів: суспільного вибору, трансакційних витрат, прав власності тощо.

У центрі уваги неоінституціональної теорії з точки зору приватного (не суспільного, який досліджується в межах теорії суспільного вибору) сектору знаходяться відносини власності (теорія прав власності) і відношення всередині фірми (теорія фірми). Ключовими термінами цих теорій виступають трансакції і контракт, ключовими елементами – агенти (наймані менеджери) і принципали (власники) (теорія агентських відносин).

По відношенню до бухгалтерського обліку новий інституціоналізм має дуалістичну природу. З однієї сторони, оперуючи поняттями “власність”, “трансакційні витрати”, “інформація”, “угода”, методи аналізу яких в більшій чи меншій мірі формалізовані, ця концепція створює підґрунтя, максимально сприятливе для еволюції облікової думки, з іншої – принцип “методологічного індивідуалізму” нівелює важливість стандартизації та уніфікації процедур, які притаманні сучасним тенденціям розвитку облікової практики.

Таким чином інституціональний підхід до вирішення проблем, пов’язаних із модернізацією бухгалтерського обліку, це чергова спроба відійти від його традиціоналістичного сприйняття як засобу реєстрації наслідків господарських подій та процесів за рахунок розширення мети, предмету та методу. Однак, проблемою його застосування досі залишається та, що при проектуванні на облікову площину, він у більшій мірі відповідає на питання “чому?”, однак далеко не завжди на питання “як?”.

Межі кореляції позитивістських ідей у бухгалтерському обліку з неоінституціоналізмом наступні: позитивна теорія обліку, аналогічно неоінституціональній економічній теорії, звертає увагу на контрактну природу фірми та намагається позиціонувати загальноприйняті набори бухгалтерських процедур як частину «контрактів» по управлінню нею. При цьому позитивісти виходять із припущення, що укладачі та споживачі інформації йдуть на «угоду», згідно з якою перші представляють останнім відповідний набір даних за певними правилами.

Сучасні дослідники-позитивісти (еталонний приклад – книга «Облік, організації та інститути» під редакцією Крістофера Чепмена, Девіда Купера та Пітера Міллера) аналізують перетворення інституціональних механізмів, що регулюють поле діяльності бухгалтерів. Позитивістські дослідження цих авторів, за їх твердженням, вивчають шляхи, згідно з якими облік вписується не лише в правлячі ідеології, але і в механізми, які управляють міжнародною економікою та мають соціальну значимість. Акцентується увага на відносинах між обліком та середовищем, у якому він функціонує. Досліджуються впливи груп-розробників міжнародних та регіональних стандартів, які відбиваються у текстах нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку.

До певної міри прихильниками ідей інституціональної теорії та позитивної теорії обліку можна вважати Самуеля Діпіазу та Роберта Екклза, які у своїй книзі «Майбутнє корпоративної звітності. Як повернути довіру суспільства» піднімають питання соціально-економічного впливу, впливу соціокультурних психотипів бухгалтерів на їх професійність у підготовці фінансової звітності, впливу облікової професії на попередження фінансових катастроф.

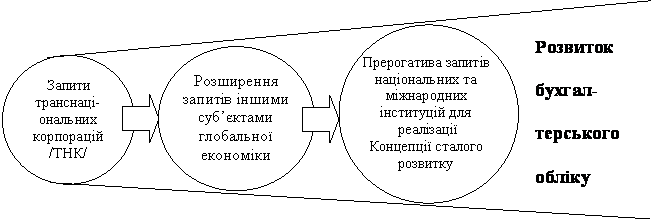
Все це, безумовно, засвідчує нові теоретичні уявлення про облік, який організовується і функціонує не лише за нормативними правилами, але і мотивами поведінки людей, що ці правила встановлюють, розповсюджують та виконують.

Для розвитку обліку важливо зрозуміти, як відбувається зміна старих інститутів новими, як вони зазнають змін. Інституційна теорія пропонує кілька типів такого процесу. Переважаючим вона вважає тип, який іменується «path dependence» (залежність від траєкторії попереднього розвитку /близько до «біологічної метафори» в економіці).

В біології передача спадковості забезпечується генами. В економіці місію генів виконують інститути. Суспільство і економіка відтворюють соціальні, культурні, економічні інститути минулого та поступово змінюються. Дана теза добре підтверджується на прикладі України.

Значно рідше зустрічається «path independence», незалежність від минулого, що виявляється в радикальній ломці попередньої системи. Згідно з положенями «нового» інституціоналізму, головними чинниками такого інституційного розвитку виступають інноваційна діяльність підприємців, спеціалістів професійних об’єднань, державних службовців, інших активних членів суспільства і технологічний прогрес (Шумпетер Й.). При цьому важливою є наявність загальносприйнятої для неформальних інститутів ідеї чи мети нового інституційного розвитку.

Відносно досліджень в обліку такою ідеєю (інституціональною мотивацією) є побудова універсальної системи бухгалтерського обліку в глобальному світі та участь у цьому і України. Для успіху така мотивація має відповідати інтересам інститутів всіх та кожної країни зокрема. Проте слід враховувати, що спочатку з’явилась мотивація в розвитку глобального обліку для обслуговування бізнесу транснаціональних корпорацій (рис. 6). Відповідно в період з 1961 р. по 1990 р. формувались інститути міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку саме під їх запити.



**Рис. 6. Модель розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку, виходячи із еволюції запитів до його інформації**

Починаючи з 90-х років минулого століття і по цей час, глобальні процеси у світовій економіці та політиці збільшили кількість та якість інститутів, що зацікавлені в розвитку міжнародної системи бухгалтерського обліку. Як зображено на рис. 6, відбулося розширення міжнародних бухгалтерських інститутів адекватно змінам у глобальному економіко-політичному просторі, а саме:

1) розширено організаційну інфраструктуру підготовки МСФЗ;

2) зросла роль у цьому процесі Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), кількість її членів виросла за 150 і більшість країн не задовольняє відсторонення МФБ від участі у підготовці МСФЗ;

3) організовано «місіонерську» діяльність у справі запровадження МСФЗ (в Україні робота USAID, Світового банку тощо).

Проте, і нинішня стратегічна доктрина впровадження у світі глобальної системи обліку та МСФЗ потребує переосмислення. Серед причин такого висновку західні експерти відзначають нездатність міжнародних інституцій попереджувати та, тим більше, запобігати світовим економічним кризам; обмеженість МСФЗ у забезпеченні запитів інших, крім ТНК, гравців глобальної економіки та політики; ігнорування низки суттєвої інформації, що породжує світову та національні проблеми асиметрії інформації та багато іншого.

Слід визнати, що керівництво IASIB прикладає максимум організаційних зусиль для виправлення цих недоліків. Робляться спроби суттєвого розширення змістовності МСФЗ на запити інших, окрім ТНК, суб’єктів глобального ринку. Реалізуються проекти з підготовки стандартів для малого і середнього бізнесу, а МФБ для державного сектору економіки.

В основі процесів конвенгерції в міжнародній стандартизації бухгалтерського обліку покладено принцип інституціонального сприйняття всесвітньої ідеї сталого розвитку та облікового забезпечення її реалізації кожною країною, а в основу процесів адаптування МСФЗ під національні особливості – принцип залежності інститутів від траєкторії їх попереднього розвитку та національної спеціалізації в глобальному розподілі праці.

Інституціональна теорія у різних її проявах є вершиною сучасної економічної думки. Знання цієї теорії в тій чи іншій мірі використовуються для прогнозування й координації розвитку більшості складових економічної науки. Не може бути виключенням в цьому і наука з бухгалтерського обліку.

Інститут бухгалтерського обліку є сукупністю взаємопов’язаних складових, що об’єктивно існують як окремі інститути «десь зовні» (як структури, «правила гри»), так і знаходяться в «головах» бухгалтерів й користувачі фінансової звітності (як суб’єктивні, неформальні прояви).

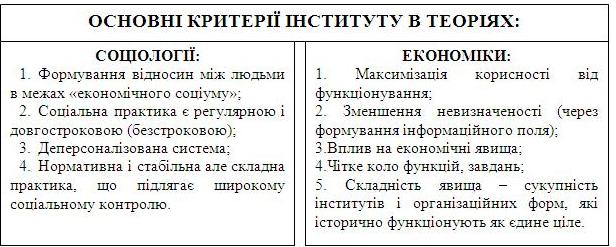
Інституціональна теорія першочергово пов’язує успішність реформи зі станом розвитку неформальних інститутів. Останні залежні від їх «минулого» та мають отримати потужну мотивацію до сприйняття нового й реформування.

Потужною ідеєю інституціональної мотивації розвитку обліку у світі є концепція сталого розвитку. Вона формує модель розвитку бухгалтерського обліку від ідеології бізнесу транснаціональних корпорацій до ідеології інституцій сталого розвитку. Останні (нові світові економічні, соціальні сфери впливу, Індія, Китй, інші країни лідери виробництва певної продукції та інше) мотивовані до конвергенційних процесів в бухгалтерській сфері. Відтак міжнародна система бухгалтерського обліку отримує якісно іншу мотивацію розвитку. Прогнозується модель розвитку глобальної системи обліку (а, отже, і національних) на теоретичних доктринах інституціональної теорії, концепції сталого розвитку, принципах синергетичної теорії.

Враховуючи прогнозовану зміну організаційно-теоретичної доктрини розвитку МСФЗ, державним органам України, її науково-професійній спільноті потрібно активніше залучатися до цього процесу, посилюючи своє представництво та позиції в бухгалтерських інституціях міжнародного рівня.

Ґрунтуючись на доктринах інституціональної теорії, основою впровадження МСФЗ в Україні має бути концепція їх адаптування під національне інституційне середовище з обов’язковим посиленням конвергенційних можливостей. Останнє сприятиме еволюційній гармонізації та зведенню в перспективі до нуля розбіжностей між П(С)БО і МСФЗ, та, що більш важливо, сприятиме розвитку в Україні науки з бухгалтерського обліку, здатної конвертувати національні напрацювання до міжнародної системи обліку.

На рисунку 7 наведено основні критерії інститутів у цих теоріях, кожний з яких цілком відповідає явищу бухгалтерського обліку.



**Рис. 7. Відповідність явища бухгалтерського обліку критеріям інститутів в економічних та соціальних теоріях**

Більше того, явище бухгалтерського обліку відповідає і всім характерним для соціальних інститутів рисам (рис.8).



**Рис. 8. Відповідність бухгалтерського обліку критеріям ідентифікації соціальних інститутів**

Виходячи з цього, можемо говорити, що бухгалтерський облік, як особлива діяльність, особливе явище в соціально-економічному просторі, є окремим інститутом цього простору.

У науковій літературі широко застосовуються поняття «інститут освіти», «інститут медицини», «інститут судочинства» та інші. Настав час пояснити та вживати і поняття «Інститут бухгалтерського обліку».

У соціальних і економічних теоріях поняття «Інститут» є складним і багатогранним явищем. Кожний науковий напрям інституціональної теорії («старий», «новий» інституціоналізм, різні його доктрини) доповнюють і поглиблюють сутність поняття Інституту. Одне із ємних та найбільш сприйнятих визначень дав основоположник цієї теорії Джеффрі Ходжсон: «Інститути – це одночасно і об’єктивно існуючі утворення, які є «десь зовні», і суб’єктивні «пружини» людської діяльності «в головах людей».

 Спрощено Модель соціально-економічного Інституту можна розглядати як двополюсне явище. З одного боку, це стійкі соціокультурні психотипи причетних до нього людей, що у теорії називається неформальним інститутом («в головах людей»). З іншого полюсу – формальні інститути – так звані «правила гри», що формалізовані у законодавстві, кодексах та інших прийнятих документах. Для характеристики Інституту, його розвитку визначальною за теорією є неформальна складова. Вона важко піддається змінам та є впливовішою на загальний стан Інституту.

 Взаємодія цих полюсових складових Інституту формує всередині нього певні організації (інституціональні утворення «десь зовні»). Успішність роботи останніх базується на зрілості та відповідності один одному формального та неформального інституту. Разом це єдина система, що формує соціально-економічний інститут. За збалансованого і розвинутого стану усіх складових цей Інститут є успішним або навпаки.

 Так економічна інституціональна теорія пояснює успішність чи занепад тих чи інших країн у глобальній економіці, тих чи інших Інститутів всередині країни. Так запропонована нами теорія пояснює ефективність інститутів бухгалтерського обліку у різних країнах, різних економічних системах.

Модель інституту бухгалтерського обліку (розроблена з позиції інституціональної теорії) також виділяє «полюсові» неформальні та формальні складові та сформовані під їх впливом організації (або інституціональні утворення) (рис.9). Запропонована Модель класифікує, встановлює ієрархію і взаємодію всіх складових Інституту. Де, звичайно, визначальною є складова  неформального інституту як стійких соціокультурних психотипів, перш за все, самих бухгалтерів та, крім того, людей, що мають вплив на їх роботу та результати (облікову інформацію).

У Моделі еволюційний поштовх розвитку виходить з неформального інституту і через організації (інституційні утворення) або за їх допомогою формує «правила гри» – формальний інститут (шлях І рис.9). За такого підходу до нових «правил гри» готові усі складові Інституту, і у першу чергу – самі бухгалтери. За таких умов «правила гри» будуть виконуватися. В інституціональній теорії цей феномен отримав назву «path dependence» - залежність від традицій, ментальності, стійких соціокультурних психотипів. Саме цим ми можемо пояснити наявність та відмінності англосаксонської, німецької, арабської та інших систем (інститутів) бухгалтерського обліку.



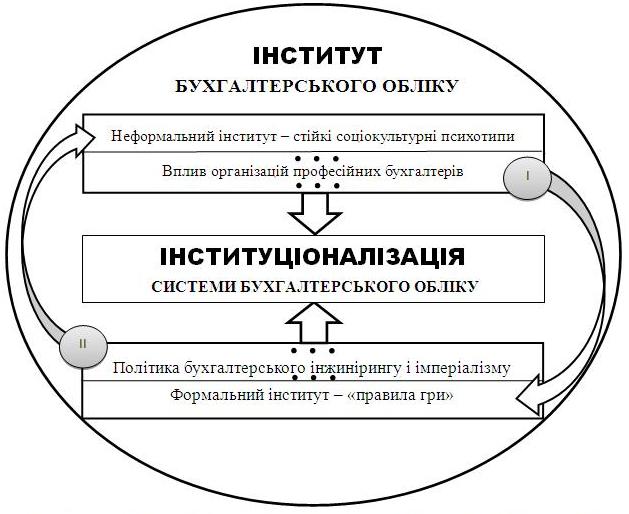
**Рис. 9. Функціональна модель інституту бухгалтерського обліку (класифікація, ієрархія і взаємодія складових )**

Отже, бухгалтерська діяльність (бухгалтерський облік) є соціально-економічним інститутом, що забезпечує довіру, порозуміння і керованість в соціально-економічному просторі, через професійну обробку, подачу і інтерпретацію для користувачів інформації про факти і процеси життєдіяльності організацій (підприємств).

У вузькому сприйнятті бухгалтерський облік – Інститут трансформації з допомогою специфічних методів, правил (формальна його складова) і професійних навиків і суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя на мову цифр для порозуміння і керованості усіх суб’єктів соціально-економічного простору.

В широкому сенсі – бухгалтерська діяльність як Інститут формує певну мову (обличчя) бізнес-структур, державних установ, громадських та інших організацій, що ведуть облік і забезпечують важливе інформаційне наповнення в національних і глобальних соціально-економічних просторів.

Відтак ми доводимо, що явище Інституту вбирає у себе явище «Системи» бухгалтерського обліку (рис.10).



**Рис. 10. Теоретико-прикладне збагачення «Системи» в «Інститут» бухгалтерського обліку**

Розвиток інформаційного суспільства вимагає формування нових концепцій, що потребує певної трансформації теоретичних основ обліку і вивчення інституційних змін, які мають вплив на умови і ефективність його побудови та ведення. Облік, який називають мовою бізнесу, потрібно досліджувати не лише як технічний інструмент відображення господарської діяльності, але й як методологічне відображення господарських процесів, а це вимагає переосмислення наявних та формування нових концепцій і принципів обліку. Формування, функціонування та еволюція концепцій обліку зумовлюють розвиток його теорії та методології. Критичний аналіз сучасного стану облікової науки та методології обліку доводить важливість удосконалення теорії обліку на основі інституційного підходу, особливо в період повалення інститутів старої економічної системи (планової економіки) і несформованості або повільного формування інститутів нової (ринкової економіки). Актуальність нашого дослідження визначена відсутністю адекватної реаліям теорії та потребою у комплексному дослідженні проблем її розвитку, який ускладнюється через неприйняття обліковцями інноваційних теорій чи їх елементів.

Аналіз наукових досліджень вказує на проблему відсутності сучасної теорії обліку, яка б описувала закони його функціонування як системи, характеризувала сутність, зміст та сфери використання управлінського, фінансового та стратегічного обліку, розкривала сучасні концепції обліку та розвивала його методику.

Окремі дослідження та рекомендації науковців не дають потрібного результату, облікова наука і далі не використовує сучасних досягнень інших (економічних, природничих, гуманітарних, технічних) наук, не взаємодіє з ними. Комплексні дослідження теоретичних аспектів обліку, які дозволили б сформувати його теорію, описати її структуру, елементи, зв’язки та напрями розвитку в постіндустріальному суспільстві, практично відсутні. Разом з тим, значний внесок у розвиток теорії, методології й практики обліку зробили вітчизняні і зарубіжні вчені, серед яких: Ван Бреда М. Ф., Гуцайлюк З. В., Жук В. М., Івашкевич В. Б., Кірейцев Г. Г., Кутер М. І., Легенчук С. Ф., Малюга Н. М., Метьюс М. Р., Палій В. Ф., Перера М. Х. Б., Пушкар М. С., Соколов Я. В., Сопко В.В., Хендріксен Е. С., Чумаченко М. Г., Швець В. Г., Шевчук В. О. та інші.

Окремі праці щодо проблем розвитку облікової теорії та інституційного підходу до неї опубліковані такими вченими, як В. Панков «Інституційний підхід і теорія обліку», Чайковська Л. А. «Інституційне середовище бухгалтерського обліку в умовах глобальної інноваційної економіки», Петрова В. І. «Інституціоналізм і реформування бухгалтерського обліку в Росії», Г. Г. Кірейцев «Глобалізація економіки та уніфікація методології бухгалтерського обліку», Жук В. М. «Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку)» тощо. Доцільність використання інституційного підходу в теоретичних дослідженнях доводять і рекомендації Світового банку щодо політики України у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Конкретизація й визначення основних теоретичних і методологічних концепцій розвитку обліку з використанням інституційного підходу показує його еволюцію, невідповідність наявних облікових парадигм економічним реаліям, неспроможність задоволення потреб усіх користувачів облікової інформації, які, власне, повинні визначати завдання, зміст та структуру облікової системи.

Розвиток економіки та невідповідність облікової системи цьому розвитку потребує кардинальних змін, які неможливо здійснити без побудови теоретичного базису облікової науки. Розуміючи зв'язок обліку з інтересами користувачів інформації, яку він продукує, можна констатувати те, що останні визначають її зміст. Проф. Бутинець Ф. Ф. робить наголос на тому, що «змінюється і розширюється коло користувачів облікової інформації». Проф. Пушкар М. С підкреслює, що «саме користувачі задають мету обліку та структуру інформаційних ресурсів» і це потребує знаходження певного балансу інтересів з огляду на дуже різнобічні та різні запити, особливо в умовах посткризових перетворень. Інтереси підприємства повинні бути гармонійно пов’язаними з інтересами інших суб’єктів зовнішнього середовища. У межах підприємства для вивчення і керування економічною безпекою необхідно застосовуватися системний апарат, який дозволятиме групувати інтереси за ступенем їх значущості, локалізації та рівнем прогнозованості.

У цьому контексті використання інституційного підходу до побудови теорії обліку дозволить визначити фактори і напрями розвитку облікової науки, визначити змістовні характеристики інституціонального середовища обліку і на його основі досліджувати інститути, що мають на нього вплив з урахуванням вимог користувачів інформації. Зміст інформації, яку генерує сучасна облікова система, та постійне розширення інтересу до цієї інформації дозволяє говорити про необхідність перегляду наукового статусу облікової науки, її змісту та структури

Досліджуючи роботи науковців з проблем формування і удосконалення теорії обліку, ми можемо спостерігати множинність підходів, різноманітних концепцій, напрямів, течій, шкіл, які мають власну позицію стосовно методологічних засад облікового процесу, а також недосконалість використання наукового інструментарію, відсутність комплексних досліджень інституційних основ динамічних процесів розвитку економіки загалом та облікової системи зокрема. Для вітчизняних дослідників така ситуація пояснюється інерцією економічного мислення, певною відособленістю облікової науки від інших наук, адже українська наука тільки починає освоювати методологію, категоріальний апарат і творчий потенціал нової інституційної теорії.

Дослідники теорії обліку не завжди мають за пріоритет вимоги і цілі всіх користувачів інформації, яку продукує облік. Здебільшого за мету ставлять задоволення фіскальних потреб держави та основних користувачів, не беручи до уваги інших контрагентів, стейкхолдерів та навіть менеджерський корпус. Це привело до кризового стану в теорії облікової науки, яка вимагає перегляду мети, цілей, підходів до основних теоретичних положень, оскільки консервативна облікова теорія не враховує інформацію нових сфер економіки (страхування, інвестування, банкрутство й т.д.), суспільства (соціальні та екологічні витрати, корпоративна соціальна відповідальність, етика, охорона праці тощо), управління (маркетингові, адміністративні, трансакційні, логістичні витрати); не вирішує проблем узгодження різнорідних інтересів користувачів інформації і навіть не вивчає потреб усіх користувачів. Вчені стверджують, що традиційні підходи до визначення обліку та можливостей розвитку його теорії і методології вичерпані в сучасних соціально– економічних умовах. «Структура бухгалтерського обліку стає гальмівним і економічно не вигідним для бізнесу фактором. Виникли серйозні сутнісні й термінологічні проблеми, пов'язані з новими якісними характеристиками понять: активи, пасиви, капітал, резерви, доходи, видатки (нові властивості, тенденції, закономірності)». Таким чином, наявні теоретичні засади та принципи обліку, на жаль, не дозволяють достовірно та повно змоделювати господарську діяльність організації.

Інституціоналізм як концепція економічної теорії в економічній системі синтезує роль соціальних, правових, організаційних, політичних, ментальних, економічних інститутів у процесі їхнього функціонування. Єдиної концепції щодо змісту дефініції «інституція» не вироблено, проте розповсюдження інституційного підходу сьогодні властиве для більшості гуманітарних наук. Найбільш активно інституційний підхід розвивається в економіці, де формуються нові інституційні концепції, категорії, поняття і теоретичні схеми.

Використання ідей інституціоналізму відкриває нові можливості для економічних досліджень, у тому числі і в обліковій науці. Інституційний підхід привносить в облік певний синергетичний ефект і дозволяє виділити фактори і пріоритетні напрями впливу на подальший розвиток обліку, побудувати сучасну його модель. Облікова система, сформована в будь-якій економічній системі, - це продукт цієї системи, адже на практику ведення обліку впливають економічні умови функціонування підприємства, політико-правова система, облікові традиції тощо.

У науковій спільноті відчувається необхідність саморефлексії, що означає необхідність погляду на сучасний стан облікової науки збоку. Необхідно проаналізувати, як формується наука про облік, її теорія, як проводяться емпіричні дослідження, які сформовані зв’язки з іншими науками та інститутами (соціальними, державними тощо). І найголовніше, чи зацікавлене суспільство і влада в розвитку цієї науки та її результатах?

Важко погодитися з твердженням Л. А.Чайковською про те, що «інституційна модель бухгалтерського обліку» створена. Насправді остання знаходиться в стадії зародження, що дозволяє враховувати досягнення і недоліки різних теоретичних позицій і прийти до логічної структури та змісту системи обліку з огляду на динаміку розвитку суспільства.

Відомо, що будь-яка теорія перевіряється практикою, а підприємства якраз є основними інституційними елементами економічної системи, і тому їх функціонування визначають інституційну структуру та життєздатність суспільства загалом. Інституційні основи суспільства і фірми знаходяться в постійній взаємодії і взаємозалежності. Інституційна структура підприємства перебуває в постійній динаміці відповідно до змін зовнішнього середовища. У цих умовах актуальними стають завдання пошуку нових рішень, спрямованих на розширення якісних перетворень у розвитку облікової системи. Розробка ж таких рішень потребує адекватного методологічного забезпечення.

Теоретико-методологічний підхід до формування інституційного середовища розвитку обліку повинен базуватися на положеннях інституційної теорії, яка адекватно відображатиме сутність обліку як відкритої системи, у центрі якої стоїть взаємодія із середовищем діяльності. Основою побудови інституційної теорії обліку є вивчення облікового процесу у його взаємозв’язку та взаємовпливах з правовими, політичними, суспільними, соціальними, ментальними та ін. явищами і процесами, а, отже, визначити інститути, що формують зовнішнє середовище функціонування облікової системи.

Інституційний підхід до теорії обліку дозволить пояснити сучасний стан і перспективи його розвитку з позицій взаємодії базових економічних інститутів, зобразити облік як елемент цілої й складної інституційної системи, виділити фактори впливу на його стан і розвиток. За допомогою інституційного аналізу можна побудувати інституційну модель обліку, основою якої будуть інтереси користувачів інформації обліку і правила взаємодії між ними, а інституційний синтез дозволить виявити тенденції в зміні правил взаємодії між інституціями. Інститути можуть формуватися відповідно до ідеальної теоретичної моделі, можуть відтворювати зразки, які існували в попередніх формаціях, будуватися за прикладом інших країн.

Семенишина Н., Слободян В. констатують, що на розвиток бухгалтерського обліку в різних країнах впливають кілька груп факторів: стан економіки й ринкової кон'юнктури; наявність відповідної інфраструктури економіки; політика держави щодо регулювання бухгалтерського обліку, звітності й оподатковування; стан соціального середовища. Проте існує необхідність урахування багатьох інших груп факторів, що мають вплив на розвиток та побудову системи обліку, наприклад: соціальні та екологічні фактори, під впливом яких формується екологічний облік та соціальний облік, особливості національно-культурного базису, норми соціальної поведінки. Українські вчені наголошують на необхідності запровадження нової системи облікової ідеології, нової системи підходів з українськими традиціями, українським менталітетом.

Дослідники інституційної теорії визначають інституційне середовище як набір взаємозалежних формальних правил і неформальних обмежень. Г. Г. Кірейцев стверджує, що вплив екзогенних чинників на облікову систему є вирішальним, а тому забезпечення ефективнішої реалізації науковопізнавальної, соціальної, інформаційної, регулюючої, контрольної та прогностичної його функції стає першочерговою і актуальною проблемою.

Зрозуміло одне – облік існує в інституційному середовищі, де облікова система виступає одним з інститутів. Як відкрита та динамічна, облікова система відчуває на собі вплив зовнішнього середовища, яке існує у вигляді різних форм організації економічних відносин господарюючих суб'єктів, формальних і неформальних правил поведінки, цілей та інтересів користувачів інформації. Поєднання процесів внутрішнього розвитку та впливу умов зовнішнього середовища функціонування зумовлюють еволюційний процес облікової системи та її біфуркацію.

Таким чином, інститут обліку можна визначити як цілісну сукупність ідей, правил, механізмів, що визначають, формують чи створюють інформаційну базу для здійснення процесу управління господарською діяльністю. Розвиток інституту обліку як неперервний процес інституційних перетворень відбувається на двох рівнях. Перший – рівень інституційного розвитку, де формується бачення, базові ідеї, концепція, правила і механізми, що визначають, формують або ж удосконалюють процес створення інформації в обліковій системі підприємства, а також розробляються інституційні обмеження, механізм створення або трансформації самої системи. Другий рівень – створення, реформування або розвиток системи як інституту, в межах прийнятих інституційних обмежень. Такий процес інституційних змін повинен відбуватися на обох рівнях безперервно і, як правило, на основі механізму самоорганізації. Інституційний підхід до теорії обліку становить новий напрям її розвитку, а його адаптація і подальший розвиток можуть слугувати основою якісного вирішення проблем розвитку облікової системи (рис. 11).



**Рис. 11. Інституційни підхід до розвитку теорій обліку**

Як показує теоретичний аналіз, інституційний розвиток облікової системи є процесом формування ідей, концепцій, нормативно-правового забезпечення, програм та механізмів якісного розвитку. Ідентифікація системи обліку на основі інституційного підходу дозволяє виділити низку інституційних ознак, які пропонується поділити на базові (характерні для всіх інститутів) і специфічні. Динамічні умови функціонування підприємства формують сьогодні внутрішнє середовище обліку, яке об’єднує нову філософію системи обліку («облік для створення інформації»), ідеологію та концепцію розвитку інституту обліку в Україні. Ідеологія розвитку обліку вимагає формування звітності, яка максимально задовольнятиме інтереси інституційних користувачів. Як слушно зауважив В. В. Панков, «... сучасна теорія бухгалтерського обліку допускає множинність видів звітності, так само, як і множинність можливих оцінок об’єктів обліку, що раніше не допускалися».

Аналіз інституційних факторів впливу на розвиток теорії обліку дозволив сформулювати низку завдань, вирішення яких дозволить розглядати облікову систему крізь призму наявних інституцій з метою задоволення їх інформаційних потреб. Серед таких завдань основним є дослідження та кваліфікація інституційних умов (екзогенних чинників), що мають вплив на розвиток обліку, ураховуючи усі інститути, навіть ті, які важко формалізувати через їх якісний характер і різноманіття способів трактування їхніх впливів на стан обраної облікової концепції. Ефективність облікової системи як окремого інституту в інституційному середовищі можна значною мірою визначити економією трансакційних витрат, які виникають у процесі господарської діяльності, адже в процесі функціонування такої системи зміни повинні торкнутися ключових підсистем, що є її складовими системами, зокрема продукування наукових знань та інновацій, створення та використання інформаційного ресурсу. Інституційний підхід до теорії обліку як складової економічної науки дозволить вивчати його у адекватному реаліям середовищі з усіма впливами на нього, дозволить дослідити його у соціальнокультурному аспекті, проаналізувати тенденції його розвитку в перспективі. Інституційна теорія доповнює науковий арсенал наявних концепцій обліку, які в сукупності дозволяють зрозуміти загальну траєкторію його розвитку.

Отже, вивчення облікової системи з точки зору інституціоналізму показує, що інституційна основа сучасної економіки є її важливою характеристикою. Аналіз інститутів обліку сприяє визначенню завдань облікової системи економічного суб’єкта, яких можна досягти шляхом прийняття того чи іншого варіанту облікової політики. Разом з тим, розробка сучасної теорії обліку та її еволюція повинні бути реалізовані шляхом використання різноманітних підходів, не обмежуючись інституційним аналізом, але потреба міждисциплінарної інтеграції в обліку з урахуванням інституційної теорії, що може стати основним вектором еволюції облікової системи, є очевидною. Конкуренція між старою та новою системами обліку повинна привести до усунення «слабшого» і сприяти еволюції тієї системи, яка забезпечить найбільшу ефективність при координації дій підприємства, з урахуванням інституційного оточення.

**3. Застосування інституціональної теорії у вирішенні проблем розвитку бухгалтерського обліку (інститут власності, інститут права, теоіря контрактів, звітність в інституційному середовищі)**

ІНСТИТУТ ВЛАСНОСТІ І ОБЛІК

Інституціональна модель бухгалтерського обліку – це абстрактне суспільне уявлення про інституціоналізацію цього виду соціально-економічної діяльності, її мету, завдання й очікувану результативність в окремо взятій інституціональній системі. В основі інституціональної моделі стійкі, фундаментальні суспільні відносини, що склались у сфері бухгалтерського обліку під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників.

Дослідження інституціональної моделі бухгалтерського обліку дає змогу виявити екзогенні та ендогенні чинники, які впливають на її формування та визначають особливості.

До екзогенних чинників формування інституціональної системи бухгалтерського обліку слід віднести насамперед інституціональну систему суспільства.

Загальна архітектоніка будь-якого сформованого соціально-економічного інституту передбачає наявність щонайменше двох складових – правил і механізму їх дотримання. Правила базових інститутів суспільства формуються переважно під впливом інституціонального середовища, а правила похідних (комплементарних) інститутів визначаються інституціональною системою.

З огляду на роль бухгалтерського обліку в суспільному поділі праці, правила, які регулюють поведінку суб’єктів економічних відносин у цій сфері діяльності, підпорядковуються правилам вищого порядку (базовим інститутам), а його модель визначається інституціональною системою, сформованою в суспільстві.

З розвитком суспільних відносин і трансформацією інституціональної системи змінюються й суспільні очікування стосовно інституту бухгалтерського обліку, а відповідно і його модель. Цей процес ґрунтовно висвітлено у досліджені історії розвитку інституту бухгалтерського обліку. За результатами цих досліджень, відповідно до критеріїв наявності формальних і неформальних правил, їхнього співвідношення та домінуванням на різних етапах розвитку соціально-економічного інституту, порядку формалізації цих правил можна виділити три форми інституціональної моделі бухгалтерського обліку. Насамперед це первинна інституціональна модель неформального регулювання бухгалтерського обліку, яка існувала в період невисокого рівня суспільного значення діяльності у сфері бухгалтерського обліку. Із зростанням суспільного значення економічної інформації про соціально-економічні об’єкти, процеси та явища первинна інституціональна модель трансформувалася: в одних інституціональних системах нею стала модель формального державного регулювання, в інших – модель формального професійного регулювання.

Вплив інституціональної системи на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку простежується через аналіз вертикальної компліментарності з базовими інститутами, а на розвиток інституту бухгалтерського обліку – через аналіз горизонтальної компліментарності з такими самими похідними інститутами, які регулюють поведінку суб’єктів економічних відносин у межах соціально-економічної діяльності з формування економічної інформації.

Одним із базових інститутів, що визначальною мірою впливають на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку, вважають інститут власності, який «є фундаментом інституціональної структури ринкової економічної системи». Навколо нього складаються відносини володіння, розподілу, перерозподілу, розпорядження, використання, споживання, а також створення, одержання, розподілу та привласнення прибутку від власності як джерела зростання добробуту населення країни або, навпаки, зубожіння його основної маси та збагачення лише олігархічного прошарку.

За Д. Нортом, формальні правила економічного блоку інституту власності «встановлюють права власності, тобто пучок прав по використанню та отриманню доходу від власності та обмеження доступу інших осіб до майна або ресурсу».

Визначальний характер впливу відносин власності на методологію бухгалтерського обліку визнавали вітчизняні вчені ще задовго до поширення інституціональної теорії. Наш сучасник проф. Г.Г. Кірейцев наголошував: «Серед чинників, що обумовлюють постійне оновлення методології бухгалтерського обліку та його практики, базовими є зміни відносин власності на засоби виробництва, організаційних форм виробництва товарів, їх продажу, а також процеси, пов’язані з глобалізацією світової економіки та міжнародних ринків капіталу».

Суттєвим чинником впливу інституту власності на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку є форма власності на засоби виробництва. За домінування державної власності на засоби виробництва у держави зосереджуються функції власника, регулювання бухгалтерського обліку й управління виробничою діяльністю (планування обсягів виробництва, асортименту та ціни продажу, централізоване забезпечення збуту продукції та постачання чинників виробництва). Відповідно є умови для комплексної та взаємоузгодженої реалізації цих функцій.

За майже одноосібного домінування держави, як групи спеціальних інтересів, монополізується порядок формування формальних правил, а механізм їх додержання має репресивний характер, зокрема над адміністративними та економічними санкціями переважають кримінальні.

Формування такої інституціональної моделі монопольного державного регулювання, яка конкретизувалася в інституті бухгалтерського обліку радянської доби, було зумовлено необхідністю забезпечення реалізації, з одного боку, функції власника на засоби виробництва, зокрема, збереження державної власності та ефективного використання ресурсів, з іншого – управління, а саме надання економічної інформації для прийняття управлінських рішень як на рівні суб’єкта господарювання, так і на рівні органів управління.

Для забезпечення цих функцій економічна інформація, яка формується бухгалтерським обліком, мала відповідати високим якісним критеріям, що забезпечувалось єдиною методологією бухгалтерського обліку й уніфікованим порядком відображення господарських операцій. При цьому професійне судження було виключною прерогативою органу, який формував формальні правила. По суті, професійним обов’язком бухгалтера було безумовне виконання формальних правил, формалізованих у вигляді інструкцій.

Умови формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку за наявності інституту власності, розбудованому на засадах приватної власності на засоби виробництва, докорінно різняться. По-перше, держава не має функції управління виробництвом, суб’єкти господарювання незалежні у прийнятті рішень з питань виробничої діяльності, інвестиційної та комерційної політики. По-друге, реалізація функції власника обмежена суб’єктами державного сектору економіки, держава як власник входить до відповідної групи спеціальних інтересів і є її рівноправним учасником. По-третє, домінуючими групами спеціальних інтересів є менеджмент підприємств і власники, інвестори та кредитори, відповідно формування формальних правил – це процес досягнення консенсусу між інтересами різних груп спеціальних інтересів.

Якщо за інституціональної моделі бухгалтерського обліку монопольного державного регулювання наріжним каменем була держава, то за моделі консенсусного державного або професійного регулювання це автономний суб’єкт господарювання, незалежність якого захищена законами, діяльність є комерційною таємницею, а інвестиційні ресурси залучаються на відкритих інтернаціональних ринках капіталу.

За таких умов неможлива уніфікація бухгалтерського обліку, тому регулювання його здійснюється шляхом встановлення принципів, яких необхідно дотримувати при складанні фінансової звітності, мінімального обсягу розкриття інформації, а також загальних методологічних підходів до визнання й оцінки активів, зобов’язань, власного капіталу, доходів і витрат.

За відсутності уніфікованих порядків бухгалтерського обліку окремих об’єктів, явищ і процесів зростає роль особистості бухгалтера, його фахової підготовки та здатності до застосування професійних суджень щодо встановлених формальних правил у конкретних умовах господарської одиниці.

Порівнюючи дві інституціональні моделі бухгалтерського обліку, сформовані за різними моделями інституту власності, можна виділити такі їхні принципові відмінності.

1. Пристосування інституту бухгалтерського обліку для реалізації функцій монопольної групи спеціальних інтересів, зокрема володіння та розпорядження власністю й управління, проти виконання самостійної суспільно значимої місії – забезпечення достовірною економічною інформацією всіх її користувачів.

2. Домінування однієї групи спеціальних інтересів проти загальності інтересів рівноправних груп.

3. Монопольний проти консенсусного порядок формування формальних правил.

4. Врегулювання формальними правилами максимального обсягу питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності проти встановлення загальних принципів і методологічних підходів, зменшення в такий спосіб обсягу нормативного регулювання й, відповідно, уніфікації облікового процесу.

5. Провідна роль у забезпеченні формування достовірної економічної інформації методологічного центру проти професійного бухгалтера.

6. Централізоване на рівні органу з встановлення формальних правил проти децентралізованого на рівні суб’єкта господарювання застосування професійних суджень

7. Пріоритет при формуванні формальних правил завдання із збереження майна проти розкриття відносин власності та розкриття ефективності інвестицій в капітал суб’єкта господарювання.

Інститут власності задає не тільки концептуальні параметри інституціональної моделі, але й вимагає адекватного врегулювання формальними правилами окремих ланок облікового процесу, що безпосередньо забезпечує інститут бухгалтерського обліку.

У процесі висвітлення питання становлення сучасного інституту бухгалтерського обліку в Україні вже зазначалося, що реформування відносин власності та становлення нового типу інституту власності зумовили необхідність встановлення нових правил з бухгалтерського обліку і розкриття інформації про власний капітал суб’єктів господарювання недержавної форми власності.

Категорія капіталу немає однозначного визначення ні в економічній теорії, ні в бухгалтерському обліку насамперед тому, що не існує єдиної теорії капіталу. За найлаконічнішим визначенням, яке походить від видатного німецького вченого І. Шерра та є актуальним і тепер, капітал (власний капітал) – це різниця між вартістю активів і розміром зобов’язань підприємства. К. Маркс, розкриваючи суть капіталу, наголошував, що «це не річ, а визначені, суспільні блага, які належать певній історичній формації суспільства, виробничі відносини, представлені в речі та які надають їй специфічний суспільний характер».

Капітал і методологія формування інформації про цей об’єкт в обліку є предметом інтересу майже всіх груп спеціального інтересу. Відповідно до інтересів власників, капітал відображає обсяг їхніх прав, водночас для менеджменту суб’єкта господарювання – це обсяг залучених інвестиційних ресурсів, джерело розширеного відтворення, для кредиторів – критерій оцінки надійності та гарант виконання суб’єктом господарювання своїх зобов’язань, для держави – складова національного багатства, а його примноження – джерело економічного зростання.

Відповідно до «теорії власника», яку обґрунтував проф. В.В. Сопко, «у бухгалтерському обліку має бути чітко відображено право власності кожного суб’єкта на підприємстві. Отже, термін «пасив» у бухгалтерському обліку означає відображення права власності».

Відправним моментом «теорії власника» є визнання переважного права власника перед усіма іншими користувачами облікової інформації. Кожний суб’єкт економічних відносин має знати про розмір своєї власності, динаміку змін та ефективність використання інвестицій. Така інформація необхідна для прийняття рішення щодо подальшого напрямку розпорядження власністю. Тобто, інформаційне забезпечення має створити умови для ефективного розпорядження кожного власника своєю власністю, що є обов’язковою умовою економічного розвитку.

Американські вчені Б. Нідлз, Х. Андерсен та Д. Колдуел зазначають: «Капітал відображає обсяг прав та інтересів власника фірми. Порядок розрахунку розрізняється в залежності від форми власності, тобто фірма є товариством (з повною чи обмеженою відповідальністю) чи корпорацією».

Дійсно, коли засновники реалізують власність у капітал суб’єкта господарювання, то вони, з одного боку, переслідують певні інтереси, а саме: одержання максимального доходу на вкладений капітал, контроль над цим суб’єктом, а з іншого боку – набувають певних прав, зокрема право отримувати частину прибутку, управляти суб’єктом господарювання, одержати частину майна при його ліквідації та ін. У бухгалтерському обліку якісні, тобто правові характеристики певних явищ знаходять своє кількісне відображення. Наприклад, обсяг прав кожного із засновників можна визначити з аналітичного обліку внесків засновниками. Для реалізації цього дуже важливо організувати облікові процедури згідно з формальними правилами. Завдяки цьому має бути досягнуто адекватне облікове відображення відносин власності в межах кожної організаційно-правової форми.

Таким чином, інститут власності, як один із базових інститутів, що формують інституціональну систему, визначає концептуальні засади побудови інституціональної моделі бухгалтерського обліку та впливає на змістовне наповнення формальних правил, якими регулюється діяльність у цій сфері. Інститут власності як чинник формування інституту бухгалтерського обліку зумовлює встановлення правил, які б забезпечили не тільки формування інформації про інвестований у виробництво капітал і його примноження, але й розкриття системи відносин власності в межах суб’єкта господарювання.

Якщо інститут власності визначає концептуальні засади інституціональної моделі та зміст інституту бухгалтерського обліку, то інститут права – порядок регулювання та форму представлення формальних правил.

За інституціонального підходу право розглядається не як сукупність регулюючих норм, а як інституціоналізований спеціалізований вид соціальної діяльності.

Аналіз літературних джерел з теорії держави і права свідчить про сприйняття та практичне застосування у дослідженнях цієї сфери інституціональних поглядів. Зокрема, в підручнику «Загальна теорія держави і права» зазначається: «Зміст будь-якого різновиду соціального регулювання (морального, заснованого на звичаях, релігійного, естетичного) так чи інакше полягає у визначенні на нормативному та індивідуальному рівнях відповідно до цілей регулювання меж дозволеної і забороненої поведінки соціальних суб’єктів, встановленні ідеальних моделей їхніх стосунків у певних життєвих ситуаціях, а також у стимулюванні фактичного дотримання ними даних установлень. Все це повною мірою властиве і правовому регулюванню, яке в загальному плані може бути охарактеризоване як процес дії за допомогою правових норм та інших юридичних засобів на поведінку людей з метою упорядкування, охорони та розвитку суспільних відносин».

Інститут права є не тільки базовим інститутом, який впливає на змістовне наповнення інших інститутів, а й забезпечує єдність і функціональність інституціонального середовища.

Поділяємо позицію науковців, які вважають, що з погляду філософії право є тією реальністю, що стосується всіх і кожного. Жити в суспільстві та перебувати відповідно у силовому полі права – одне й те саме, бо сучасний соціальний світ завжди постає у правовій оболонці. Право є формою свідомого упорядкування суспільного життя шляхом надходження від легітимної та єдиної для всього суспільства інстанції (держави) норм і приписів імперативного характеру, їх повсюдного систематичного примусового впровадження нею й контролю за їх дотриманням усіма без винятку членами суспільства.

Особливості становлення й еволюції людських спільнот і їх формування в суспільства, а згодом найбільш потужних з них – у державні утворення зумовили відмінності між ними, в основі яких різні традиції, звичаї та моральні устої. З часом зазначені неформальні правила трансформувалися у формальні та вже на правовому рівні закріпили відмінності з регулювання соціальної діяльності. Тому більшість сучасних держав мають національну правову систему.

У будь-якій державі правова система, як невід’ємний елемент правової культури, є частиною соціальної системи держави. При цьому в спеціальній літературі йдеться про нетотожність термінів «правова система» і «система права» й наголошується, що система права входить до правової системи, є засадничою системою в системі.

В юридичній літературі утвердилася думка, що система права — це зумовлена економічним і соціальним устроєм структура права, що відображає внутрішню узгодженість і єдність юридичних норм та водночас поділ їх на відповідні галузі, підгалузі й інститути права. Характеризуючи систему права, слід брати до уваги, що вона є явищем об’єктивного характеру, яке укладається не довільно, а у зв’язку із системою існуючих суспільних відносин.

Правові системи класифікують за такими типами:

1. Романо-германський (країни континентальної Європи: Італія, Франція, Іспанія, Португалія, Німеччина, Австрія, Швейцарія та ін.). У цьому типові правової системи виділяють два підтипи, або дві правові групи:

— романську (Франція, Бельгія, Люксембург, Голландія, Італія, Португалія, Іспанія. Провідною є національна правова система Франції);

— германську (Німеччина, Австрія, Швейцарія та ін. Провідною у цій групі є національна правова система Німеччини).

2. Англо-американський (Англія, Північна Ірландія, США, Канада, Австралія, Нова Зеландія, деякою мірою — колишні колонії Британської імперії (нині 36 країн є членами Співдружності) та ін.). У цьому типові правової системи розрізняють два підтипи, або дві групи: англійське загальне право (Англія) та американське право (США).

Крім того, поділ англо-американського типу правової системи можливий на дві групи: європейське загальне право (Англія, Ірландія) та позаєвропейське загальне право (США, Канада).

Право кожної країни поза Європи набуло широкої автономії в межах англо-американського типу правової системи.

3. Змішаний тип виник на перетині двох класичних типів правової системи: романо-германської та англо-американської і має специфічні риси. У межах цього типу можна виділити дві групи:

— північноєвропейські (скандинавські) правові системи (Данія, Швеція, Норвегія, Ісландія, Фінляндія);

— латиноамериканські правові системи (Аргентина, Парагвай, Уругвай, Чилі та ін.).

4. Релігійно-традиційний тип правової системи має декілька підтипів:

— релігійно-общинний (мусульманська, індуська, іудейська, християнська групи).

Романо-германська, або континентальна, модель передбачає чітке законодавче і державне регулювання всіх суспільних відносин, господарської діяльності й інших сфер, на відміну від неї англосаксонська (англо-амереканська) модель передбачає обмежений характер втручання держави в регулюванні економіки, а також те, що держава делегує професійним і громадським організаціям повноваження щодо регулювання частини відносин у суспільстві.

З огляду на те, що визначення приналежності правової системи України до певного типу правових систем не стосується теми нашого дослідження, покладемося на думку фахівців, які вважають, що за період незалежності України закладено правовий фундамент, а це дає підстави стверджувати, що вона входить до романо-германського типу правової системи на правах особливого європейського різновиду.

Право має визначальний вплив на форму соціального регулювання діяльності в межах окремого суспільства насамперед шляхом встановлення форми формальних соціальних норм (конституція, закони, підзаконні акти), ієрархічності та підлеглості, повноважень з їх прийняття і зміни, повноважень органів на нормотворчість, домінування формальних або неформальних норм регулювання, обов’язковість закріплення регулюючих норм.

Особливість правової системи України полягає в тому, що основні соціальні регулюючі норми мають бути законодавчо закріплені. Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їхні посадові особи зобов’язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову. Органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією України межах і відповідно до законів України.

В нашій країні визнається і діє принцип верховенства права. Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй.

Відповідно до засадничих принципів регулювання соціальної діяльності, закріплених в Основному Законі, формуються або трансформуються національні інститути з метою забезпечення єдності, компліментарності та транспарентності інституціональної системи. При цьому інститут права має не тільки формотворчу функцію по відношенню до інших інститутів, але і є самостійним чинником їх прогресу або деградації.

В юридичній літературі розкривається зміст зв’язків між правом і економікою в такий спосіб. «Право не просто оформляє економічний зміст, а є його найважливішим елементом, свого роду опорною конструкцією. Порядок економічних відносин, які повторюються і підтримуються державою, – один з найважливіших проявів права. Встановлення зв’язків права і економіки потребують пошуків, обґрунтованих висновків, а це означає, що ці зв’язки не вкладаються у просту схему причина – наслідок. Виходячи тільки з економічної структури суспільства, неможливо відтворити систему правового регулювання в цілому, її окремі структурні елементи, характер її зворотного впливу на економічні відносини. У суспільстві не існує абсолютного протиборства і абсолютної гармонії між правом і економікою, але мають місце часткові суперечності і пристосування економічної і правової сторін одна до одної. Право активно впливає на регульовані відносини: прискорює, гальмує (і навіть блокує) розвиток економіки або ж забезпечує її звичайне відтворення. Такий вплив здійснюється через законодавство — систему нормативно-правових актів, що існують у державі».

Повною мірою вплив правової системи на побудову національної моделі соціально-економічних інститутів можна розкрити на прикладі бухгалтерського обліку. З цього приводу проф. Я.В. Соколов у передмові до книги Нідлза Б., Андерсона Х., Колдуела Д. «Принципы бухгалтерского учета» зазначає, що методологічні розбіжності в облікових системах різних країн передусім зумовлені не особливостями бухгалтерської системи як такої, а різною правовою основою, що існує в кожній країні, традиціями, багаторічним досвідом і менталітетом облікових працівників.

Дослідження існуючих моделей бухгалтерського обліку перебувають у центрі уваги багатьох вітчизняних та іноземних учених. Більшість дослідників виділяє три моделі: англо-американську, континентальну та латиноамериканську.

Англо-американська модель характеризується регулюванням діяльності у сфері бухгалтерського облік формальними правилами, визначеними недержавними організаціями, з порівняно обмеженим ступенем державного втручання в регулювання методології обліку та професійної діяльності. Тенденцією останнього часу є посилення державного регулювання в корпоративному секторі, у тому числі й щодо питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Практикуючі бухгалтери об’єднані у професійні організації, через які реалізують свої інтереси. Але найвпливовішими групами спеціальних інтересів є власники, інвестори, кредитори (переважно учасники фондового ринку) в питанні розкриття економічної інформації, менеджмент – у методології формування економічної інформації.

Континентальна модель поширена у більшості країн Європи, тому й має таку назву. Від попередньої її відрізняє державне регулювання бухгалтерського обліку та встановлення формальних правил у формі нормативно-правових актів. Найвпливовішими групами спеціальних інтересів є власники, інвестори та кредитори (переважно банки), держава, менеджмент.

Латиноамериканську модель вирізняє високий рівень державного втручання в регулювання діяльності у сфері бухгалтерського обліку та домінування держави як групи спеціальних інтересів.

Поряд із зазначеними моделями в науковій літературі згадується й ісламська модель. Також як данину інтеграційним процесам у сфері бухгалтерського обліку, деякі автори виділяють ще одну модель – інтернаціональну, яка сформувалася відповідно до потреби міжнародного узгодження обліку. Але, виходячи зі змісту МСФЗ, які є фактичним проявом такої моделі, за природою і правовим корінням її можна вважати підвидом англо-американської моделі.

Проведений порівняльний аналіз доводить визначальний характер права на формування національних інституціональних моделей бухгалтерського обліку.

Таким чином, за існуючої в Україні інституціональної системи, сформованої під впливом інституту права, заснованого на романо-германській системі права, інституціональна модель бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на державному регулюванні діяльності у цій сфері формальними правилами, встановленими на рівні актів законодавства.

Інституціональні моделі бухгалтерського обліку, сформовані за різних правових систем, мають спільні риси, зокрема регулювання бухгалтерського обліку формальними правилами, та відмінності, зумовлені особливостями встановлення формальних правил, зокрема професійне в юрисдикціях, де акти законодавства і професійних громадських організацій мають однакову юридичну силу, та державне в юрисдикціях, правова система яких передбачає виключно законодавче регулювання соціально-економічних відносин. Залежно від порядку встановлення формальних правил можна виділити монопольну та консенсусну модель.

Поряд із впливом базових інститутів власності та права на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку не можна не помітити вагомого впливу на цей процес груп спеціальних інтересів. Враховуючи, що групи спеціальних інтересів не однорідні та складаються із суб’єктів економічних відносин, які безпосередньо беруть участь у провадженні діяльності з формування економічної інформації, та тих, які не включені до цього процесу, то і їх вплив на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку є різнобічним. З одного боку, це зовнішній вплив через базові інститути – держава, власники, інвестори і кредитори, в деяких випадках – менеджери, з іншого боку – внутрішній через інститут бухгалтерського обліку – бухгалтери, професійна громадськість, менеджери.

Серед ендогенних чинників, які впливають на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку, слід виділити траєкторію розвитку інституту бухгалтерського обліку. Для цілей нашого дослідження зазначена категорія є збірною й узагальнює такі чинники соціальнопсихологічного характеру, як ментальність та інертність суб’єктів економічних відносин у сфері бухгалтерського обліку, усталені традиції, інституціональна пам'ять.

Отже, інституціональна модель бухгалтерського обліку формується під впливом інституціональної системи суспільства через базові її інститути з урахуванням траєкторії інституціонального розвитку цього виду соціально-економічної діяльності. На інституціональну модель бухгалтерського обліку визначальною мірою впливають інститут власності, який забезпечує його змістовне наповнення, та інститут права, який визначає форму соціального регулювання (нормативно-правового, марально-етичного) діяльності у сфері бухгалтерського обліку. Інституціональна модель як сукупність загальних принципів є базисом соціально-економічного інституту, в якому через формальні та неформальні правила і механізми їх дотримання реалізуються ці загальні принципи. Дослідженню питань управління інституціональними змінами бухгалтерського обліку в межах його інституціональної моделі будуть присвячені подальші дослідження.

ТЕОРІЯ КОНТРАКТІВ В ОБЛІКУ

Достатня новизна неоінституційної теорії, яка виникла в другій половині ХХ-го століття, пояснює той факт, що значна частина її напрямів на сьогодні перебувають в стадії розвитку і удосконалення, тому бухгалтерський облік, як функціонально залежна від економічної теорії сфера наукових знань, ще не встиг в достатній мірі «абсорбувати» основні неоінституційні постулати та припущення для удосконалення своїх теоретико-методологічних засад.

Зокрема, як відмічає з цього приводу Т. Еггертсон, неоінституційна економічна теорія доки знаходиться на «розвідувальній» стадії: немає повної згоди з приводу визначень і термінології, математичні моделі використовуються меншою мірою, ніж в роботах останнього часу з мікроекономічної теорії, однак наявний більш сильний акцент на емпіричне тестування. В той же час, результати досліджень вчених неоінституціоналістів, які окремі дослідники визнають революційними в економічній науці подібно до досліджень маржиналістів або кейнсіанців, широко використовуються в зарубіжних дослідженнях з бухгалтерського обліку і аудиту, зокрема, в контексті розгляду проблематики стандартизації бухгалтерської діяльності, облікової політики, бухгалтерського вибору, креативного обліку, облікового консерватизму та ін.

Широке використання неоінституційних досліджень в бухгалтерському обліку є лише справою часу, оскільки саме неоінституційна теорія дозволяє пояснити і обґрунтувати ті прогалини функціонування бухгалтерського обліку, як окремого соціально-економічного інституту, які не змогли бути пояснені представниками неокласичного підходу внаслідок недостатнього використання інституційного контенту, що є характерним для неокласичного методологічного інструментарію. 2) Достатня відмежованість неоінституційної теорії від тих аспектів функціонування підприємства, які підлягають бухгалтерському відображенню, є ще однією перепоною на шляху до її застосування в сфері бухгалтерського обліку. Неоінституційна теорія напряму не пов’язана із традиційними об’єктами бухгалтерського обліку або з його методологією, а передбачає виокремлення нових об’єктів інституційного аналізу, які не завжди можна розглядати як елемент облікової системи (трансакційні витрати, контракти, процедура здійснення вибору тощо).

В той же час, положення неоінституційної теорії напряму стосуються діяльності організації та суб’єкта ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, теорія контрактів, як один із прогресивних напрямів неоінституційної економічної теорії, пов’язана із проблемами регулювання бухгалтерського обліку, застосування професійного судження бухгалтера, реалізації облікової політики підприємства, пов’язана із проблемою можливості варіювання показниками фінансового стану та результатів діяльності підприємства за допомогою креативного обліку тощо.

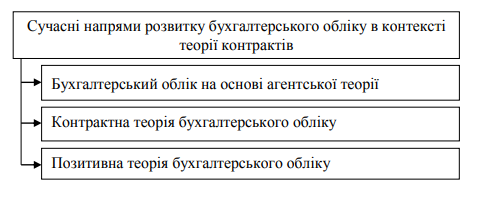
Одним із основних припущень, на яких вона базується, є можливість розгляду будьякого підприємства як сукупності контрактів між його працівниками, клієнтами, менеджерами, акціонерами, постачальниками, аудиторами тощо. Система бухгалтерського обліку в контексті даного припущення є інструментом, який сприяє реалізації таких контрактів шляхом надання інформації про рух (надходження, перетворення, вибуття) ресурсів підприємства, а також процедурні аспекти виконання контрактів їх учасниками. З іншого боку, облікова система, яка з позиції менеджменту також є одним із об’єктів організації, теж може бути розглянута як сукупність контрактних відносин, що зумовлює можливість застосування контрактної теорії для удосконалення організації обліку на підприємствах. Таким чином, подвійна роль, яку виконує бухгалтерський облік в контексті теорії контрактів, як інструмент контролю за їх виконанням і як об’єкт контрактних відносин, значно актуалізує необхідність її застосування в процесі здійснення наукових досліджень в сфері обліку. Зокрема, це дозволяє використовувати основні положення теорії контрактів для удосконалення національної системи бухгалтерського обліку на наступних рівнях:

– на рівні системи облікових стандартів, оскільки з позиції неоінституційної теорії процес розробки облікових стандартів є реакцією на недосконалості ринку облікової інформації. Враховуючи існування різносторонніх інтересів щодо змістовного наповнення облікових стандартів, які лобіюються різними зацікавленими сторонами (інвестори, позичальники, власники та менеджмент компаній, фінансові аналітики та ін.), кінцевий продукт даного процесу, тобто систему облікових стандартів (країни або міжнародну (МСФЗ)), слід розуміти як результат домовленостей та компромісів між обліковими регуляторами та всіма зацікавленими сторонами;

– на рівні конкретного підприємства, оскільки на сьогодні, в умовах існування можливості вибору альтернативних варіантів облікового відображення, представлених в національних П(С)БО, у суб’єктів ведення та організації бухгалтерського обліку існує можливість впливу на фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Таким чином, теорія контрактів створює формальну концепцію для вивчення контрактних відносин, які стосуються побудови та функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві, та може розглядатись як потужний інструмент вирішення актуальних облікових проблем, які постали перед дослідниками при переході до більш лібералізованої системи облікового регулювання. На сьогодні дана концепція вважається одним із провідних напрямів подальшого розвитку неоінституційної економічної теорії, що тісно пов’язана із теорією прав власності та теорією трансакційних витрат, однак передбачає акцентування уваги на проблемі інформаційної асиметрії та стимулах суб’єктів прийняття рішень.

Можна виділити наступні напрями розвитку бухгалтерського обліку в розрізі теорії контрактів, які дозволяють піднести облікову науку на новий якісний рівень, наближаючи її до стандартів проведення наукових досліджень, використовуваних в інших економічних науках (рис. 12).



**Рис. 12. Сучасні напрями розвитку бухгалтерського обліку в контексті теорії контрактів**

Виділені напрями (рис. 12) розкривають різні аспекти місця та ролі бухгалтерського обліку в діяльності підприємства з позиції теорії контрактів, частково перетинаючись між собою. Розвиток кожного із виділених напрямів дозволяє значно збагатити наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, доповнюючи його предмет новими теоретичними конструктами, моделями, а також соціологічними та психологічними аспектами.

В цілому неоінституційні дослідження дозволяють пролити світло на процедурні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств, пояснюючи взаємовідносини між суб’єктами, відповідальними за здійснення облікових процедур та за реалізацію професійних суджень, розкриваючи особливості формування внутрішніх організаційних облікових правил та їх структуру з метою забезпечення їх відповідності прийнятим в країні соціальним цінностям і нормам. Неоінституційна теорія дозволяє більш повно зрозуміти бухгалтерську практику із акцентуванням уваги на суб’єкта ведення та організації обліку. Австралійські дослідники С. Хендерсон, Г. Пейрсон, К. Хербон та Б. Ховісон відмічають з цього приводу, що агентські та контрактні теорії використовуються для роз’яснення та передбачення вибору облікових політик. Ці теорії базуються на припущеннях раціональності поведінки та егоїстичних інтересів учасників контрактних відносин. Кооперація між всіма учасниками виникає в результаті укладання контрактів, в деяких з яких використовуються облікові концепції та вимірники.

Інтегруючи організаційні аспекти побудови облікових систем та теорію контрактів, можливим є створення концептуальних засад для розуміння та аналізу відносин всередині компанії, що пов’язані із функціонуванням облікової системи, де одні суб’єкти делегують повноваження щодо обробки облікової інформації про ресурси підприємства та прийняття рішень на її основі іншим суб’єктам.

Окрім цього, проведений аналіз праць зарубіжних дослідників дозволяє констатувати, що теорія контрактів може застосовуватись для подальшого розвитку інших суміжних сфер наукових досліджень, зокрема, аудиту, управлінського обліку, управлінського контролю, обліково-інформаційного забезпечення управління вартістю підприємства тощо.

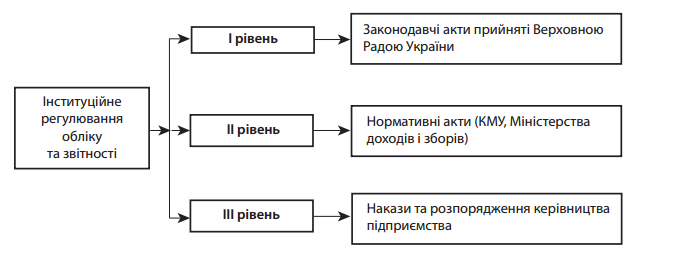
В умовах часткової втрати на початку ХХІ-го століття довіри до бухгалтерського обліку з боку суспільства та трансформації економічної системи шляхом її постіндустріалізації, інноватизації та інформатизації потребує удосконалення методологія здійснення наукових досліджень в бухгалтерському обліку. Одним із таких методологічних засобів є інституційна економічна теорія, положення якої в останні роки широко використовуються вітчизняними дослідниками. Враховуючи появу неоінституційних концепцій, які можуть бути застосовані при дослідженні особливостей функціонування облікової системи підприємства, обґрунтовано для розвитку бухгалтерського обліку використовувати теорію контрактів. Використання даної теорії є потужним інструментом вирішення актуальних проблем в умовах лібералізації системи облікового регулювання, зокрема, в контексті наступних напрямів: 1) Бухгалтерський облік на основі агентської теорії; 2) Контрактна теорія бухгалтерського обліку; 3) Позитивна теорія бухгалтерського обліку.

ЗВІТНІСТЬ В ІНСТИТУЦІЙНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

Загальновідомо, що звітність суб’єкта господарюван ня є продуктом бухгалтерського обліку, а також уза гальнюючим інструментом відображення обліково-звітної інформації підприємства для користувачів як мікро-, так і макросередовища, в якому функціонують інституційні одиниці.

Входячи в нову еру розвитку економічних відносин, перш за все необхідно спиратися на прогресивні економічні теорії. Такими теоріями, на наш погляд, є інституціональна (макрорівень) та неоінституціональна (мікрорівень) економічні теорії. Тому питання розгляду звітності в теорії вітчизняних і зарубіжних інституціоналістів набуває актуальності.

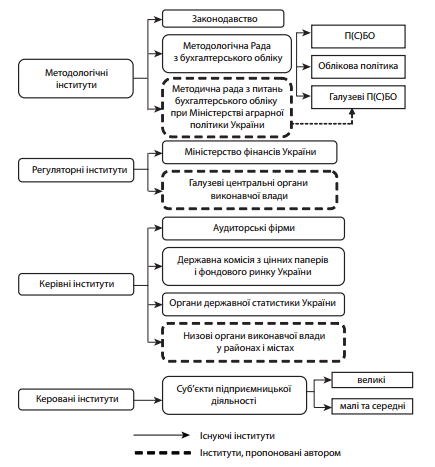
Вітчизняний вчений-економіст Т. Сльозко пропонує наступну модель інституційного регулювання бухгалтерського обліку й звітності (рис. 13).



**Рис. 13. Модель інституціонально регулювання обліку і звітності**

Н. Лоханова наголошує, що в умовах інституціональних змін при реформуванні бухгалтерського обліку і звітності в Україні доречно здійснити максимум дій, щоб підвищити значущість саме бухгалтерського обліку, спрямованого на формування якісної звітності для всіх груп користувачів. І орієнтація на більш широке запровадження МСФЗ має стати основою для цього процесу.

М. Чумаченко та Т. Кучеренко зазначають, що інституціональне забезпечення фінансової звітності передбачає обґрунтування теоретичних і практичних засад її розвитку та функціонування для позиціонування суб’єкта господарювання на ринку капіталу й спрямоване на ефективне управління економічними процесами на макро- і мікрорівнях відповідно до основних економічних теорій розвитку суспільства. Жорстка конкуренція фінансового капіталу сприяла його диференціації за галузевими ознаками, що потребує методологічного забезпечення якісно нових підходів до визначення, визнання специфічних об’єктів фінансової звітності, які характеризують галузеві особливості обігу капіталу. Тому якісно нові підходи до визначення, визнання специфічних об’єктів фінансової звітності, на нашу думку, повинні формуватися під запити інституціонального середовища. Як зазначає Т. Кучеренко, інституціональне забезпечення фінансової звітності має базуватися на різноманітті інститутів, що функціонують на теренах національної економіки та спроможні виконувати притаманні їм функції (рис. 14).

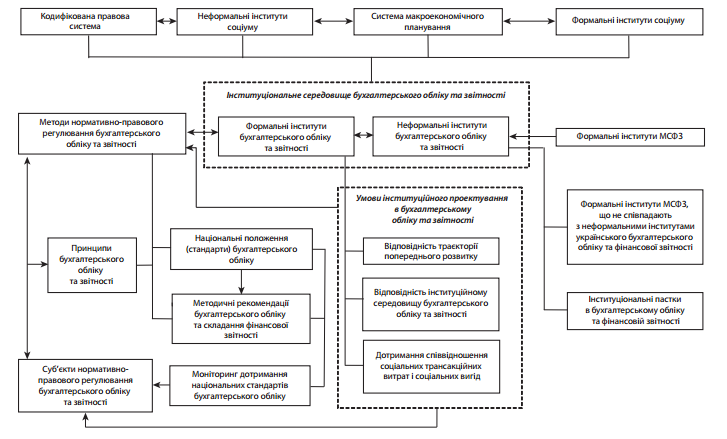


**Рис. 14 Складові та ієрархія інституціонального забезпечення фінансової звітності**

Провідний вітчизняний вчений-економіст В. Дерій пропонує, зважаючи на досвід США з розробки нормативноправових актів і рекомендацій з управлінського і фінансового обліку, створити в Україні науково-дослідний інститут з управлінського обліку і національний комітет із положень (стандартів) фінансового обліку. Далі автор зазначає, що суспільна значимість і окупність витрат на функціонування таких державних інституцій не викликає у нас жодних сумнівів. З одного боку, «управлінський облік» є нерегламентованим видом обліку, і це особиста справа кожного суб’єкта господарювання яким чином його вести. З іншого боку, створення науково-дослідного інституту з управлінського обліку підвищило б якість наукових досліджень та сприяло б впровадженню у практику діяльності суб’єктів господарювання передових інструментів управління. Тому, на нашу думку, створення такого державного інституту з управлінського обліку потребує широкого обговорення на державному рівні, із залученням до дискусії провідних вітчизняних вчених-економістів і керівників вищої ланки підприємств різних галузей економіки України. Створення такого державного інституту, як національний комітет із положень (стандартів) фінансового обліку (фінансової звітності) зумовлює необхідність той факт, що на сьогодні Україна відстає у запровадженні міжнародних стандартів фінансової звітності.

Так, станом на 30.10.2013 р. Рада з міжнародних стан дартів фінансової звітності анонсувала нові пере клади МСФЗ на українську мову лише станом на - - 01.01.2012 р. Для прикладу, переклад на французьку та на російську мову МСФЗ є станом на 01.01.2013 р. Теж саме можна констатувати про переклад МСФЗ для малих та середніх підприємств на українську мову. Проблеми, пов'язані із запізненням офіційного перекладу текстів МСФЗ,– це не унікальна українська проблема. Так, наприклад, у Туреччині підприємствам надано право використовувати не тільки офіційний турецький переклад МСФЗ, але й актуальні англійські тексти МСФЗ. Якщо підприємство хоче складати звіт зі справжніми нагальними МСФЗ, то вона використовує англійські оригінали МСФЗ. Якщо ж компанія користується турецьким перекладом застарілої версії МСФЗ, то в примітках і в аудиторському висновку робиться запис про те, що звіт складений за «МСФЗ, затвердженими для використання в Туреччині». Запровадження такої інституції, як національний комітет із положень (стандартів) фінансового обліку (фінансової звітності) також, на нашу думку, потребує широкого обговорення, як науково-дослідний інститут з управлінського обліку.

Схема регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в інституційному середовищі в Україні наведено на рис. 15.



**Рис. 15. Схема регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах інституційного середовища в Україні**

Необхідність удосконалення звітності, а також розширення доповнень і пояснень до неї викликані вимогами, насамперед, інституціонального середовища. Спостереження показують, що представлені у фінансовій звітності даних буває не достатньо для оцінки всіх ризиків і з боку зовнішніх користувачів (насамперед, інвесторів) надходять додаткові запити щодо необхідної їм інформації. У результаті цього підприємства активніше розкривають внутрішню інформацію (внутрішньогосподарська (управлінська) звітність). Потреба інвесторів та інших зацікавлених користувачів в отриманні більш повної інформації про діяльність підприємства, що відбиває ризики і можливості, а також більш логічно поєднує воєдино фактори навколишнього середовища, соціальний та наглядовий фактор з фінансовими результатами, привело до створення Міжнародного комітету з інтегрованої звітності (надалі – МКІЗ).

Одним із шляхів досягнення цієї мети може бути спрощення обліку та застосування агрегованих рахунків, які уже тепер на вищому рівні дозволено підприємствам самостійно ділити на субрахунки, що, безумовно, є великим поштовхом на шлюху перетворення бухгалтерського обліку у інтегрованої систему фактичної інформації про господарську діяльність підприємства».

**4.Облік трансакційних витрат**

В процесах прийняття управлінських рішень інформація про заплановані або понесені трансакційні витрати займає важливе місце. Бухгалтерський облік виступає основним джерелом надходження інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення, відповідно дослідниками піднімається питання необхідності наукового обґрунтування проблем організації і методики бухгалтерського обліку трансакційних витрат.

Трансакційні витрати – одна з найважливіших категорій дослідження в сучасній бухгалтерській науці. Вчені, що працюють в сфері економічної теорії багато в чому допомогли своїм колегам, що працюють в бухгалтерській науці. Облік трансакційних витрат – важлива проблема, що потребує вирішення, так як неможливо отримати загальної картини стану та розвитку підприємства без отримання інформації про рівень трансакційних витрат, недооцінка яких є великою помилкою. На даний момент, можна стверджувати, що бухгалтерський облік не може надати повної інформації про трансакційні витрати, а бухгалтерська звітність взагалі стає непотрібною в цій ситуації для її користувачів в особі кредиторів, потенційних інвесторів, дрібних акціонерів, органів державного управління.

Трансакційні витрати з облікової точки зору можна визначити, як специфічні витрати по налагодженню угод обміну і відносин, як всередині підприємства, так і зовнішніх взаємодій, пов’язаних з пошуком інформації, веденням переговорів, укладанням угод і т. д.

Як і будь-який об’єкт, досліджуваний в науковій площині, трансакційні витрати з метою забезпечення чіткого розуміння їх місця і ролі в економічній теорії та практиці потребують не лише зрозумілих дефініцій, але і розчленування їх на класи та групи, що означує орієнтири на здійснення спроб їх типологізації та класифікації.

Першим трансакційні витрати класифікував Д. Норт. І хоча в своєму дослідженні інститутів він не ставив за мету розробку такої класифікації, з визначень, даних ним і процитованих нами вище, слідує, що він розділяв трансакційні витрати за типом (витрати на оцінку властивостей об’єктів обміну та витрати примусу) та за керованістю (вимірні та невимірні).

Розвиваючи характеристики прикладів трансакцій, даних Р. Коузом, автори російського навчальнонаукового посібника «Неоинституциональная экономическая теория» виділяють три типи трансакцій та пов’язаних з ними витрат: трансакційні витрати добровільного обміну (трансакції-угоди), трансакційні витрати управління (трансакція-керівництво), трансакційні витрати нормування (трансакції розподілу ресурсів).

Еггертссон виділяє таку класифікацію трансакційних витрат:

- витрати на пошук інформації про розподіл цін і якість товарів та трудових ресурсів, а також пошук потенційних покупців та продавців і актуальної інформації про їх поведінку та матеріальний стан;

- торги, потрібні для виявлення справжніх позицій покупців та продавців при ендогенних цінах; · укладення контрактів;

- нагляд за партнерами по контракту з ціллю перевірки дотримання ними умов контракту;

- забезпечення виконання контракту та стягнення збитків у ситуації, коли партнери не виконують контрактних зобов’язань;

- захист прав власності від посягань третьої сторони, наприклад захист від піратів чи навіть від держави – у випадку незаконної торгівлі.

А.М. Нестеренко стверджує, що зазвичай виділяють 5 типів трансакційних витрат:

1. Витрати на пошук інформації (по пошуку товарів і продавців, по вивченню репутації, по пошуку покупців);

2. Витрати оцінки і контролю якості;

3. Витрати ведення і укладення договорів;

4. Витрати специфікації і захисту прав власності;

5. Витрати захисту від опортуністичної поведінки.

У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) та фінансової звітності (МСФЗ) немає виокремлення трансакційних витрат.

Необхідність повної і детальної класифікації витрат для цілей бухгалтерського обліку висвітлюють пункти 99 та 101 МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Стандартом визначено, що «суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їх ній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію. Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю».

Отже, незважаючи на те, що прямої вимоги щодо відображення трансакційних витрат в системі МСБО та МСФЗ немає, ми вважаємо, що виділяти та класифікувати такі витрати необхідно, враховуючи як загальні вимоги МСБО 1, так і, що більш важливо, їх значний вплив на результати діяльності підприємств та ефективність функціонування економіки.

Пам’ятаючи про зв'язок трансакційних витрат із необхідністю забезпечення життєздатності фірми в інституційному середовищі та про об’єктивність існування інститутів та організацій, з якими пов’язані ці витрати, можлива така їх класифікація:

1. Витрати на функціонування бізнесу (не виробниче, а більше організаційно-правове забезпечення);

2. Витрати на пошук і збір інформації, що потрібна для ведення бізнесу (а не лише для укладання та реалізації контрактів);

3. Витрати на укладення угод і контроль за виконанням їх умов (у тому числі витрати на попередження опортуністичної поведінки контрагентів і конкурентів та втрати від негативного впливу такої поведінки);

4. Витрати на лобіювання власних інтересів через професійні об’єднання та організації;

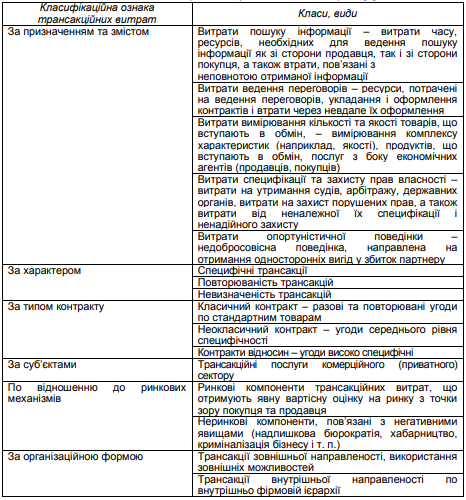
5. Витрати на «кадрову відповідність» (пошук, навчання і перенавчання персоналу);

6. Витрати на встановлення та підтримку контактів з впливовими особами (які мають вплив на функціонування інститутів або найбільш захищені ними та які мають потенційні чи реальні інституційні інтереси в бізнесі);

7. Витрати, обумовлені інститутами довіри громадськості (витрати на незалежну оцінку бізнесу, витрати на обов’язковий аудит тощо);

8. Витрати на соціально-екологічні вимоги (табл. 1, рис.16).

Таблиця 1. Класифікація трансакційних витрат



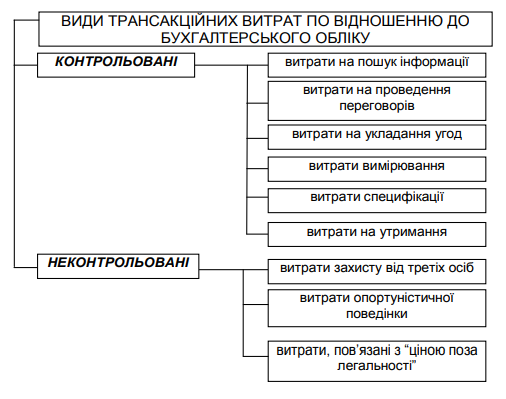


Рис. 16. Види трансакційних витрат по відношенню до бухгалтерського обліку

Можна стверджувати, відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку не є дуже складним процесом, головне чітко відокремити перелік трансакційних витрат в наказі про облікову політику.

В сучасних наукових працях вітчизняних авторів все частіше з’являються пропозиції щодо відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку нового об’єкта – трансакційних витрат. Поява таких пропозицій викликає потребу в дослідженні економічної ролі інформації щодо трансакційних витрат, визначення доцільності підготовки такої інформації для управлінських потреб, оцінки витрат на організацію бухгалтерського обліку за цим напрямом.

Вітчизняними науковцями пропонуються різні варіанти бухгалтерського відображення трансакційних витрат з використанням відповідних рахунків бухгалтерського обліку. Як правило, рекомендується вести облік трансакційних витрат на окремому рахунку 8-го класу, або формувати рахунок-екран, транзитний або спеціальний рахунок.

Дослідження наукових праць з бухгалтерського обліку дозволило виділити наступні підходи до відображення трансакційних витрат в бухгалтерському обліку (рис. 17).

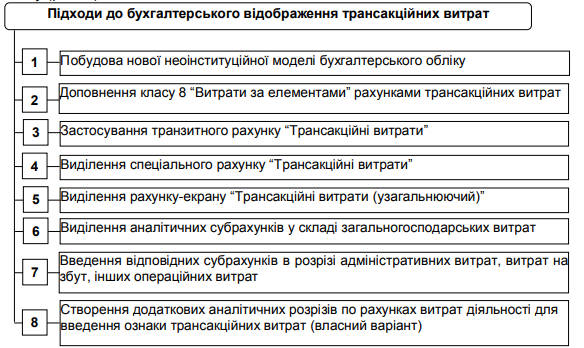


Рис. 17. Підходи до бухгалтерського відображення трансакційних витрат

Вивчення складу трансакційних витрат, що виділяється в сучасних вітчизняних і зарубіжних працях, свідчить про досить широкий перелік видів таких витрат. Оцінка їх природи і змісту показу, що переважна більшість з них відображається в системі рахунків в якості самостійних об’єктів бухгалтерського обліку у складі адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності. Це викликає цілий ряд суперечностей щодо доцільності обліку трансакційних витрат в якості окремого об’єкта бухгалтерського відображення.

Трансакційні витрати мають відповідні аналоги витрат, що є об’єктами облікового відображення. Наукові обґрунтування доцільності ведення окремого бухгалтерського обліку трансакційних витрат, що наводяться у працях вітчизняних авторів, викликають ситуацію подвійного відображення в обліку тих самих витрат. Крім цього авторами не дається однозначного критерію віднесення витрат до складу трансакційних, трансформаційних або інших витрат діяльності.

**ЛІТЕРАТУРА**

1. Веблен Т. Теорія дозвільного класу / Т. Веблен. – М.: Прогрес, 1984. – 367 с.

2. Геєць В.М. Інституційні перетворення і суспільний розвиток / В.М. Геєць // Економіка і прогнозування. – 2005. – № 6. – C. 32.

3. Гейєр Е. С. Інституціональний підхід до проблеми взаємодії бухгалтерського обліку й оподаткування / Е. С. Гейєр // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського. – 2012. – № 3. – С. 322 – 330.

4. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: Центр навчальної літератури, 2007. 522 с.

5. Гончаренко І.М. Вплив інституційного середовища на організацію бухгалтерського обліку / І.М. Гончаренко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3 (68). – С. 52–60.

6. Диба В.М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія / В.М. Диба. Автореф. дис… на здоб. наук. ступ. д.е.н. зі спец. «08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Київ: КНЕУ, 2017. – 34 с.

7. Эггерстон Т. Экономическое поведение и институты / Пер. с. англ. / Трауинн Эггерствон. – М.: Дело, 2001. – 408 с.

8. Жук В.М. Застосування інституціональної теорії у вирішенні проблем розвитку бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Фінанси України. – 2010. - № 9. – С.115-123.

9. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 8 -9. – С. 14-23.

10. Жук В.М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С. 101–110.

11. Жук В.М. Розвиток бухгалтерського обліку: від системи до інституту / В.М. Жук // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв’язки: Збірник матеріалів ІХ Міжнародної науковопрактичної конференції присвяченої пам’яті професора Г.Г. Кірейцева (26 лютого 2015 р., м. Київ). – К.: ННЦ “ІАЕ”. – С. 55–59

12. Історія економічних учень: методологічні аспекти дослідження витоків інституціоналізму: підручник / [Н.І. Гражевська, Т.В. Гайдай, А.П. Нестеренко]; за ред. В.Д. Базилевича. – К.: Знання, 2004. – 1300 с.

13. Камінська Т.Г. Обліково-інформаційна система управління кругооборотом капіталу / Т.Г. Камінська // Програма і матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених і студентів «Проблеми і перспективи розвитку фінансів, обліку і маркетингу в сучасному середовищі», 25–26 жовтня 2012 р. – К.: НУХТ, 2012. – 265 с.

14. Канцуров О.О. Інституціональний аналіз як спеціальний метод дослідження бухгалтерського обліку / О.О. Канцуров // Наукові праці НДФІ. – 2010. – № 4 (53). – С. 115–123.

15. Кірейцев Г.Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку / Г.Г. Кірейцев // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 3(80). – С. 91–103.

16. Колеснікова О.М. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін / О.М. Колеснікова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер.: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181 (3). – С. 111–115.

17. *Коуз Р.* Фирма, рынок и право / Р. Коуз; Пер. с англ. – М.: Новое издательство, 2007. – 224 с.

18. Лачинов Ю.Н. Новая экономическая классика – вхождение в историю экономических учений/Ю.Н. Лачинов/Новоесловов науке: перспективы развития: Материалы VIII Междунар. науч.-практ. конф. (Чебоксары, 10 апреля 2016 г.). – Чебоксары: ЦНС “Интерактив плюс”. – 2016. – № 2(8). – С. 232–233.

19. Лоханова Н. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія / Н. О. Лоханова. – Херсон : Грінь Д. С., 2012. – 400 с.

20. Метелиця В. М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в розвитку професії бухгалтера / В. М. Метелиця // Збірник наукових праць ВНАУ. – Серія «Економічні науки». – 2012. – Випуск 3 (69). – Т. 2. – С. 99 – 104.

21. Норт Д. Інститути і економічне зростання: історичний вступ / Д. Норт // THESIS. – 1993. – Вып. 2. – С. 6990; Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки: пер. з англ. / Д. Норт – пер. з англ. під ред. І. Дзюби – К.: Основи, 2000. – 198 с.

22. Олейник А.Н. Інституціональна економіка: навчальний посібник / А.Н. Олейник. – М.: ИНФРАМ, 2004. – 416 с.

23. Садовська І.Б. Облік трансакційних витрат: наукові погляди / І.Б. Садовська // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку: Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Чернігів, 25-26 жовтня 2013 р.): тези доповідей. – Чернігів: Черніг. держ. технол. ун-т, 2013. – С. 14-15.

24. Семанюк В. Теорія обліку: інституційний підхід / В. Семанюк // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 11. Ч. 4. – С. 281–284.

25. Семенишена Н. Традиційні та новітні інституційні аспекти у теорії обліку / Н. Семемнишена // Стратегія збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потенціалу країни: Збірник наукових праць ІІ Міжнародної науково-практичної конференції (1 червня 2016 р., м. Кам’янець-Подільський). – Тернопіль: Крок. – 2016. – С. 209–211.

26. Романчук К.В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності : монографія / К.В. Ромачук. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 528 с.

27. Ходжсон Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной зкономической теории / Д. Ходжсон; пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.

28. Чайковская Л. А. Влияние институциональных факторов на состояние и развитие учетных систем. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. 2011. Вип. 3 (21). Ч. 2. С. 379–384.

29. Чухно А. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення / А. Чухно // Економіка України. – 2008. – № 6. – С. 413.

30. Юхименко-Назарук І. Причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку / І. Юхименко-Назарук // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: Міжнародний збірник наукових праць. – 2014. – Вип. 2. – С. 48–51.

31. Гончарові Н.О. Концепти обліку трансакційних витрат // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали Міжнародної науковопрактичної конференції: Одеса, 22-23 травня 2009 р. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – 258 с.

32.[Безверхий К. В.](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%91%D0%B5%D0%B7%D0%B2%D0%B5%D1%80%D1%85%D0%B8%D0%B9%20%D0%9A$) Звітність у теорії вітчизняних і зарубіжних інституціоналістів / К. В. Безверхий // [Бізнес Інформ](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=JUU_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=IJ=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9614572). - 2014. - № 2. - С. 299-307. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\_2014\_2\_54](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=binf_2014_2_54)

**Лекція 6. Теоретичні аспекти побудови та розвитку бухгалтерського обліку в галузях економіки**

**План**

1. Теоретичні засади побудови бухгалтерського обліку в аграрній галузі економіки. Галузеві аспекти поглиблення предмету та об’єктів бухгалтерського обліку.
2. Методологічне забезпечення формування галузевих стандартів бухгалтерського обліку
3. [Електронний бізнес та його вплив на систему бухгалтерського обліку. Трансформація системи бухгалтерського обліку на підприємствах е-бізнесу.](file:///D:\Lyboffv\НУБіП_21.01.19\кафедра_ОО_2019\Дисципліни\Теорії_та_концепції_БО\ТКБО\Тема%20_7\Тема_7_Теор_асп_БО_в_галузях_економіки.docx#_Toc488582629)

**6.1. Теоретичні засади побудови бухгалтерського обліку в аграрній галузі економіки. Галузеві аспекти поглиблення предмету та об’єктів бухгалтерського обліку.**

Прийнято вважати, що теорія бухгалтерського обліку є універсальною та не потребує розвитку через галузеві аспекти. На практиці ця проблема проявляється єдиними для всіх та малозатребуваними формами фінансової звітності, відстороненням галузевого управління від методологічного впливу на розвиток ключової функції управління – яким є бухгалтерський облік, другорядністю цієї інформаційної системи в економічній роботі. Проте, нездатність традиційних підходів реагувати та запобігати кризовим явищам, змінюватись в період глобальних викликів, вимагає перегляду теоретичних доктрин. Діловий світ вимагає від бухгалтерського обліку повнішої інформації, розвиток, конкуренція в глобальній економіці проходить в галузевій площині.

Визначення предмета і об’єкта бухгалтерського обліку є фундаментом його теорії. В сучасній Україні дослідженню цих категорій присвячені роботи практично всіх провідних вчених з бухгалтерського обліку. (таблиця 7.1.

Таблиця 7.1.

**Підходи вчених до визначення предмету та об’єкта бухгалтерського обліку**

|  |  |
| --- | --- |
| ПіП вченого/джерело | трактування сутності |
| Швець, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посібник / В.Г. Швець. – К.: Знання–Прес, 2003. – 444 с. | предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби за їх складом і використанням, джерела формування та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються на підприємстві |
| Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико–методологічні основи [Текст]: наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: 08.06.04 / Малюга Наталя Михайлівна; Житомирський держ.технолог.ун–тет. – Житомир. – 2006. – 84 с | предметом бухгалтерського обліку є відносини власності, зумовлені фактами господарського життя, у результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов’язань, капіталу та фінансових результатів підприємства, тобто вивчення того, що підлягає відображенню в бухгалтерському обліку.  Об’єктами бухгалтерського обліку є явища та процеси, які пов’язані з діяльністю підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах. Це засоби підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати. |
| Бутинець, Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст]: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів; вид. 4–е, доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; Житомирський держ.технолог. ун– тет. – Житомир: Рута, 2005. – 528 с. | Предмет бухгалтерського обліку визначається діяльністю підприємства |
| Гринман Г.И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: [3–е изд., перераб. и доп.] / Г.И. Гринман. – М.: Агропромиздат, 1989. – 495 с. | Предметом обліку є «господарські засоби, джерела їх формування та кругообіг засобів в процесі виконання планів підприємства, організації і їх об’єднаннями. … Але бухгалтерський облік відображає лише ті сторони господарської діяльності підприємства, які мають вартісну форму. Це і визначає об’єкти бухгалтерського обліку». Об’єкти бухгалтерського обліку залежать від галузевих особливостей господарства. Розглядаючи об’єкти бухгалтерського обліку, автор наводить їх класифікацію для сільськогосподарських підприємств у розрізі господарських засобів та джерел їх утворення. |
| Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах [Текст]: Т.2. – Т.4. – К.: Діамант. – 2000. – 942 с. | Предмет – це будь-яке конкретне матеріальне явище, що сприймається органами чуття; річ; те, на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність, об’єкт; логічне поняття, що становить зміст думки, пізнання. Об’єкт же трактується як матеріальний предмет пізнання та практичного впливу з боку людини (суб’єкта); будь-який предмет думки, дослідження, художнього віддзеркалення |
| Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. | «В сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою» |
| Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. | « Предмет бухгалтерского учета не «дан», а «задан» ему интересами лиц, участвующих в хозяйственных процессах» [7, с. 41]. |
| Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. - Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - Випуск 2 (17) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ЖДТУ, 2010. - 448 с. - С.100-105. | Предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитами інституцій. Зазначимо, запитами не тільки тих інституцій, які його регулюють та зорганізовують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських чи інших рішень.  Об’єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять, окреме як об’єкти, відображення в системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для всіх користувачів (інституцій), чи вибірково для їх груп чи індивідуумів. |

Підхід до сутності облікового предмета та об’єктів посилює теоретико-практичну основу розвитку бухгалтерського обліку, в т.ч. і через запровадження галузевих стандартів та галузевої підсистеми бухгалтерського обліку.

Для України, котра позиціонує себе лідером світової аграрної економіки важливими є теоретична база та концептуальні основи побудови саме галузевого бухгалтерського обліку.

У теорії бухгалтерського обліку розглядаються питання про предмет, метод, організацію і техніку бухгалтерського обліку, вивчаються загальні його принципи, властиві обліку у всіх галузях і господарських одиницях. Галузевий облік відображає специфіку обліку у відповідних галузях. Розвиток бухгалтерської науки та відображення галузевої специфіки в обліку сприймається не всіма вітчизняними вченими.

Такий підхід прослідковується у побудові обліку розвинутих країн. Так, у США про врахування галузевої специфіки обліку в сільському господарстві при застосуванні загальноприйнятих там принципів бухгалтерського обліку (GAAP US) та аудиту.

Практика застосування галузевих стандартів в США та ЄС означення галузевих особливостей в МСФЗ, засвідчує необхідність розширення теоретичних уявлень про основи бухгалтерського обліку (його предмет, об’єкти, систему і тому подібне) саме галузевими аспектами. У США про врахування галузевої специфіки обліку в сільському господарстві при застосуванні загальноприйнятих там принципів бухгалтерського обліку (GAAP US) та аудиту (GAAS) свідчить існування окремого «Керівництва з аудиту та бухгалтерського обліку: сільськогосподарські виробники та сільськогосподарські кооперативи» (остання редакція від 1 травня 2008 року), яке підготовлене Спеціальним Комітетом Агробізнесу Американського Інституту Сертифікованих Публічних Бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), однієї з найчисленніших та найбільш впливових професійних бухгалтерських організацій у світі. Це Керівництво встановлює рекомендації по застосуванню загальноприйнятих принципів аудиту при здійсненні перевірок і підтвердженні фінансової звітності сільськогосподарських виробників та кооперативів, а також рекомендації і пояснення принципів і практики фінансового обліку і звітності для сільськогосподарських виробників та кооперативів.

Сучасність вимагає від теорії бухгалтерського обліку іншого змісту та місця системи бухгалтерського обліку в управлінських системах глобального світу. До системи бухгалтерського обліку слід відносити: методи та методики їх застосування за певними формами і технологіями; методологічне регулювання; інституціональне споживання та забезпечення.

Певним підтвердженням необхідності нового теоретичного сприйняття змісту та місії облікової системи є розробка моделі забезпечення прозорості компанії Р.Дж. Екклза та С.А. Діпіази, яка передбачає необхідність запровадження нових Всесвітніх стандартів фінансової звітності з розширенням їх бази – галузевими стандартами, які і мають вирішити більшість проблем МСФЗ.

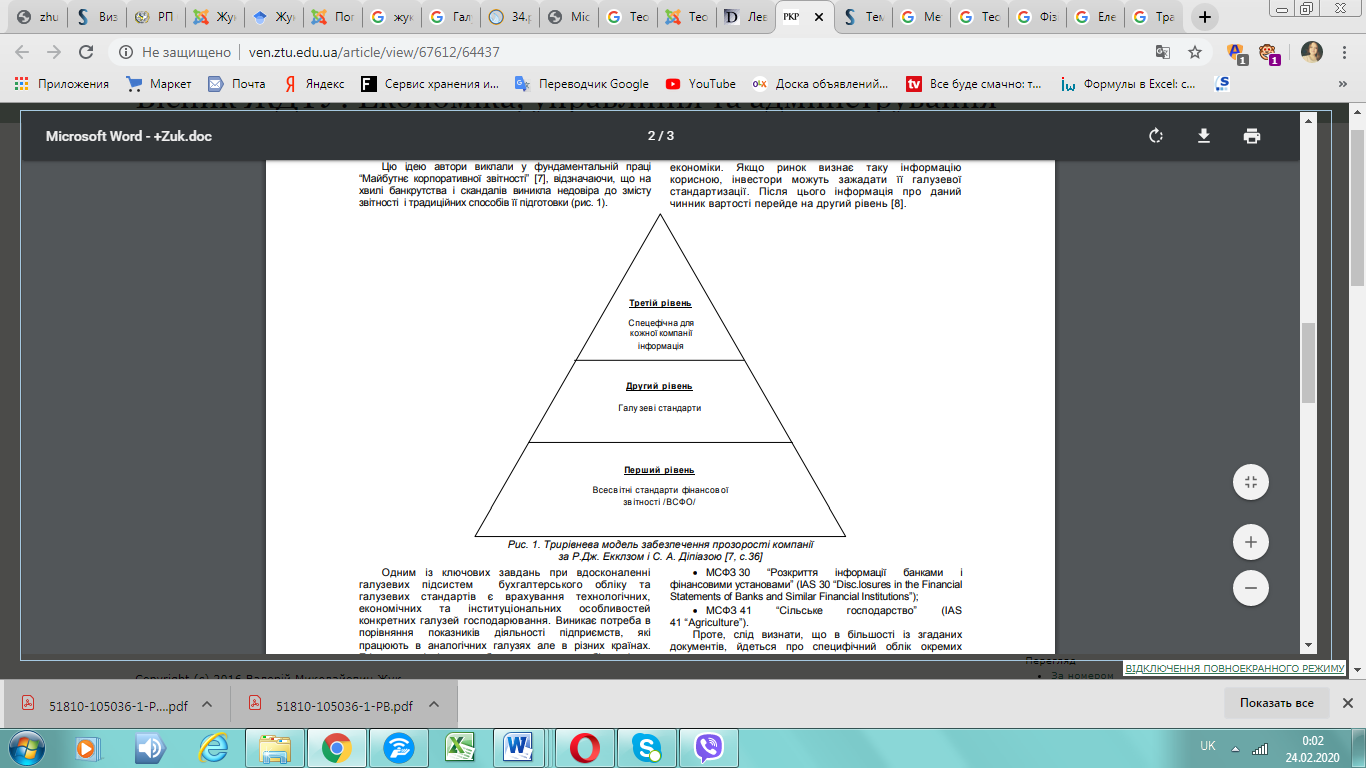


Рис. 6.1. Трирівнева модель забезпечення прозорості компанії за Р.Дж. Екклзом і С. А. Діпіазою

Окрім вищеозначеної моделі трирівневої корпоративної звітності, ознаки галузевої облікової підсистеми спостерігаються і в структурі та змісті МСФЗ. Нині в системі міжнародних стандартів фінансової звітності діють кілька вузькоспеціалізованих стандартів, які в окремих професійних виданнях озвучені як галузеві **.** Зокрема, такими стандартами визнаються:

* МСФЗ 4 «Договори страхування» (IFRS 4 «Insurance Contracts»);
* МСФЗ 11 «Договори будівельного підряду» (IAS 11 «Construction Contracts») ;
* МСФЗ 30 «Розкриття інформації банками і фінансовими установами» (IAS 30 «Disc.losures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions»);
* МСФЗ 41 «Сільське господарство» (IAS 41 «Agriculture»).

Вітчизняна наукова та професійна бухгалтерська спільнота також не може стояти осторонь цих процесів. Визначальна роль аграрного сектору в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки, суспільної стабільності, реалізації експортного потенціалу держави, а також специфіка, пов’язана з використанням у господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва, ставить специфічні вимоги до галузевого бухгалтерського обліку як інформаційної системи, що має проводити достовірну діагностику стану життєво важливих галузей національної економіки. Діючі підходи до регулювання на державному рівні бухгалтерського обліку не сприяють реалізації місії аграрного сектору економіки, який справедливо оцінюється політиками, вченими і практиками як базова складова національної економіки, що покликана відігравати ключову роль у забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку України.

До специфічних особливостей аграрного сектору економіки, що потребують розробки окремих облікових технологій, зокрема, але не виключно, відносяться:

* біологічна складова економічного процесу, відповідно до якої саме родючий ґрунт, рослина і тварина, біологічні закони, за якими вони існують, визначають технологію побудови бухгалтерського обліку. Це зумовлено насамперед використанням природного феномену, яким є придатні для здійснення сільськогосподарської діяльності землі – унікальний, відтворюваний, обмежений в просторі засіб виробництва і предмет праці;
* соціальна складова і неоціненна суспільна значимість сільськогосподарської продукції, що апріорі передбачає орієнтацію аграрного бізнесу не стільки на отримання максимального прибутку, скільки на провадження соціально орієнтованого підприємництва в громадянському суспільстві, в основі якого в першу чергу лежить задоволення життєвих потреб суспільства, забезпечення соціальної стабільності і сталого розвитку сільських громад та підвідомчих їм територій;
* місія забезпечення продовольчої, екологічної та енергетичної безпеки світу в умовах участі України в Світовій організації торгівлі (далі – СОТ), що вимагає здійснення активної інформаційної політики, спрямованої на підвищення ефективності і конкурентоспроможності виробництва та реалізацію Україною свого значного аграрного експортного потенціалу.

Без належного інформаційного представлення цих особливостей аграрний сектор, як складова національної економіки, не зможе повною мірою забезпечити збереження та примноження унікальних земельних та біологічних ресурсів, інвестиційної привабливості суб’єктів господарської діяльності і сільських територій, конкурентоспроможності національного аграрного виробництва в світовій господарській системі.

Академік Ж.В.М. проводить наукове означення специфіки предмета та об’єктів бухгалтерського обліку, виходячи з визначальності в цьому «біологічної метафори», теорії фізичної економії, «живої економіки» та специфічних відносин власності, соціальної інфраструктури (табл. 1).

Оскільки аграрна система бухгалтерського обліку базується на його загальній теоретичній основі, тому, на думку академіка Жука В.М., доцільно виокремити аграрну підсистему бухгалтерського обліку та доповнити аграрну складову облікової теорії. Як видно з табл. 7.2 за змістом обсяг доповнюючої складової є досить значним.

*Таблиця 7.2*

**Визначена специфіка предмета та об’єктів обліку в підсистемі аграрного бухгалтерського обліку**

|  |  |
| --- | --- |
| Предмет | Об’єкти |
| Процеси, пов’язані з біологічними перетвореннями та примноженням фізичного капіталу та біологічних активів («жива» економіка) | Використання та примноження:  -земельного капіталу  -еколого-природоохоронного капіталу  -біологічних активів  -енергетичних активів (в т.ч. сільськогосподарської продукції)  Виробництво сільськогосподарської (біологічні перетворення) та харчової продукції |
| Специфічні господарські процеси | •Відносини власності, в т.ч.: майнові, земельні.  •Спеціальні режими оподаткування: ФСП; ПДВ; земельний податок тощо.  •Державна (бюджетна) підтримка за програмами  •Особливості організації різноманітних форм господарювання, формування соціальної, природоохоронної та екологічної інфраструктури |
| Процеси зміни активів, формування фінансових результатів діяльності | •Формування та використання галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо).  •Зміна вартості біологічних активів.  •Формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності. |

Аграрний сектор відрізняється від інших галузей економіки специфічними відносинами власності, оподаткуванням, державною підтримкою, формуванням та використанням нематеріальних активів, визначенням фінансових результатів господарської діяльності, приватизацією майна та землі, формуванням людського капіталу, соціальної інфраструктури села тощо. Всі ці процеси є окремими об’єктами обліку для задоволення запитів на інформацію щодо них різноманітних користувачів.

Вищеозначені об’єкти обліку безперечно визначають специфічність, особливість побудови бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Разом з тим, визначальними для теорії та практики як українського, так і світового аграрного бухгалтерського обліку є предмет та об’єкти бухгалтерського обліку, що пов’язані з процесами біологічних перетворень рослин і тварин та з процесами використання і примноження фізичного капіталу. Саме останні асоціюють аграрну економіку з «живою» економікою. Економікою, яка характеризується господарськими процесами з живими організмами – рослинами, тваринами, землею (сільськогосподарського призначення), продовольчо-енергетичними запасами, природоохоронними комплексами тощо.

Різноманітність об’єктів обліку біологічних активів, за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи», подвоюється у зв’язку з методологічною недосконалістю застосування оцінки таких активів як за справедливою вартістю, так і за первісною вартістю. Крім того, в обліку малих та середніх сільськогосподарських підприємств (які не поділяють облік на фінансовий та управлінський) при запровадженні П(С)БО 30 виникає необхідність збереження існуючої до цього системи виробничого обліку також в розрізі різноманітних об’єктів обліку сільськогосподарського виробництва з метою забезпечення запитів управління та державної звітності. Варто зазначити також, що виробництво сільськогосподарської продукції здійснюється за відмінними від інших галузей технологіями та має природно-просторовий та сезонний характер, що також має специфічне відображення у предметі та об’єктах.

До об’єктів обліку «живої» (аграрної) економіки також відносяться і сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи, які являють собою живу, енергетичну цінність за ознаками теорії фізичної економії.

Аналогічне облікове забезпечення зорганізовується і по обліку продукції тваринництва. Лише, в цій підгалузі аграрної економіки важливе значення має і виробництво, а відтак і облікове забезпечення виробництва – гною, як основи органічних добрив та альтернативного органічного землеробства й органічної енергетики.

Звідси висновок: теоретико-методологічне вдосконалення змісту предмету та об’єктів обліку сільськогосподарської діяльності слід вибудовувати з позицій теорії фізичної економії, враховуючи її антиентропійну сутність та, звідси, значимість для інституцій економіки й суспільства.

**Використана літератури:**

1. Галузеві стандарти обліку та фінансової звітності: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук та ін.]; За ред. В.М. Жука. – К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2015. – 368 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. - Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - Випуск 2 (17) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ЖДТУ, 2010. - 448 с. - С.100-105.
4. Жук В.М. Теоретичні основи запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку / В.М. Жук / Науковий журнал. Вісник Житомирського державного технологічного університету: випуск 2 (52) / ред. Н. М. Малюга. - Житомир: ЖДТУ, 2010. - 408 с. - (Економічні науки). - С.23-25.
5. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України . Схвалена Колегією Міністерства аграрної політики України, Протокол № 1 від 3 лютого 2009 року
6. Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико–методологічні основи [Текст]: наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: 08.06.04 / Малюга Наталя Михайлівна; Житомирський держ.технолог.ун–тет. – Житомир. – 2006. – 84 с.
7. Онуфриев, Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности: краткий перекрестный конспект–комментарий: [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.onoufriev.narod.ru/msfo/ ias\_index.htm
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
9. Швець, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посібник / В.Г. Швець. – К.: Знання–Прес, 2003. – 444 с.
   1. **Методологічне забезпечення формування галузевих стандартів бухгалтерського обліку**

Методологія (грец. – вчення про метод)– це сукупність прийомів дослідження, що застосовуються в науці; вчення про методи пізнання та перетворення дійсності. Основу методології складає мислинне та світогляд, як операційне середовище самодисципліни та роботи з інформацією, моделями, алгоритмами.

Методологія являє собою філософське вчення про метод пізнання і перетворення дійсності; використання принципів світогляду до процесу пізнання. Поняття «методологія» має два основні значення: система визначених способів та прийомів, які застосовуються в тій чи іншій сфері діяльності, вчення про цю систему, загальна теорія методу, теорія в дії.

Методологічне забезпечення стандартів бухгалтерського обліку не можливе без дотримання методології бухгалтерського обліку. Тому перш за все зупинимось на її розгляді.

Будь-яка діяльність людини – духовна чи практична, пізнавальна або перетворювальна, індивідуальна чи колективна, тобто освоєння світу людиною, зажди супроводжується використанням певних методів. На думку Камінської Т.Г. методологічна функція належить до основних функцій філософської теорії. Наукове розуміння окремих вчених щодо методології бухгалтерського обліку наведемо в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3.

Дефініції поняття «методологія бухгалтерського обліку»

|  |  |
| --- | --- |
| Автор | Дефініція |
| Л.М. Кіндрацька | «методологію фінансового обліку можна розглядати як сукупність принципів побудови конкретних методик обліку ...і формування узагальнених показників фінансової звітності. Методологію слід розуміти також як опис логічної системи взаємопов’язаних цілей та понять, що створюють підсистему фінансового обліку та звітності». |
| М.С. Пушкар | «методологія обліку складається з принципів та правил отримання, обробки, фіксації та передавання інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації і зносу, порядку обліку ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку та розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку утворення статутного фонду, фондів спеціального призначення та інших питань» |
| Т.А. Бутинець | «під методологією бухгалтерського обліку слід розуміти науку про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ – об’єктів бухгалтерського обліку з точки зору їх законності, доцільності і достовірності» |
| Н.М. Малюга | «методологія бухгалтерського обліку є системою знань про основи та структуру бухгалтерської теорії, про підходи до спостереження та реєстрації економічних явищ, узагальнення інформації про них, способи отримання знань, якіі об’єктивно відбражають дійсність, що постійно змінюється з розвитком суспільства. Методологія дозволяє осмислити предмет полягає в її двоїстому характері: з одного боку, ми розглядаємо методологію, яка спрямована на дослідження предмета бухгалтерського обліку; з іншого боку, бухгалтерський облік як наука використовує загальну методологію науки, що досліджується, відновити історію та логіку його розвитку. Вона конкретизується до певної методики (порядку використання методів) і техніки дій (прийомів). Методологія бухгалтерського обліку є важливим інструментом регулювання економіки на всіх рівнях» |
| Л.В. Чижевська | «методологія бухгалтерського обліку включає...дослідження системи бухгалтерського обліку і утворення моделей бухгалтерського обліку...специфічність методології бухгалтерського обліку» |

До складу облікової методології 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.

Методологія бухгалтерського обліку здійснює безпосередній вплив на практику обліку шляхом розвитку та видозміни методів, прийомів, способів та підходів до виконання облікових процедур. Для забезпечення ефективного функціонування облікової системи, методологічний інструментарій потребує глибокого дослідження і системного визначення.

У наукових працях спостерігається виділення різних підходів до побудови методології бухгалтерського обліку, що пов'язане з вибором характеру розкриття структури облікової методології та визначення її складових. Автори, як правило, поділяють підходів до побудови методології бухгалтерського обліку на процедурний та адитивний. Кожен з них має власну специфіку визначення методологічних складових і розкриття їх змісту.

Розглянемо вчених - прихильників до різних підходів методології бухгалтерського обліку. (таблиця 7.4)

Таблиця 7.4.

**Підходи до побудови метології бухгалтерського обліку**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ПіП вченого | процедурний  підхід | адитивний  підхід | дослідження окремих методів обліку | системний  підхід |
| **Рудановський О.П.** | + |  |  |  |
| О.М. Галаган | + |  |  |  |
| М.С. Пушкар | + |  |  |  |
| М.І. Кутер | + |  |  |  |
| В.Ф. Палій | + |  |  |  |
| Я.В. Соколов | + |  |  |  |
| Є.В.. Мних | + |  |  |  |
| О.Б. Абдалова |  | + |  |  |
| А.М Лозинський (1938 р)(подвійний запис) |  |  | + |  |
| П.Н. Василенко (1942 р) (документування, рахун-  ки, подвійний запис та баланс) |  |  | + |  |
| А.А. Афанасьєв (1952 р) (документування, оцінка, калькулювання, рахун-  ки, подвійний запис та баланс) |  |  | + |  |
| Н.В. Дембінський (1957 р)(доповнює методи – інвентаризацією) |  |  | + |  |
| П.Н. Василенко (1959 р.)(вперше 8 елементів - доку-  ментування, рахунки, подвійний запис, баланс, інвента-  ризацію, оцінку, калькулювання та звітність) |  |  | + |  |
| А.Л. Бикова (1959 р) |  |  | + |  |
| Н.А. Канцедал |  | + |  |  |
| Л. Кондратюк |  |  | + |  |
| Т. Гоголь |  | + |  |  |
| М.Ю. Мєдвєдєв (50-ті роки) |  |  |  | + |
| Л.О. Чайковська |  |  |  | + |
| Д. І. Пільменштейн |  |  |  | + |
| О.М. Петрук |  |  |  | + |
| М.В. Корягін |  |  |  | + |
| Л.В. Гуцаленко |  |  |  | + |

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 р.) та оцінку (1928 р.). 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. 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.

За *адативног*о *підходу*, який отримав більшого поширення, методологію бухгалтерського обліку розглядають як сукупність способів (прийомів). Побудова методології обліку за адитивним підходом на основі восьми елементів методу бухгалтерського обліку панувала у наукових колах починаючи з 50-х років ХХ століття і продовжує існувати дотепер. (див. таблицю).

У ряді сучасних методологічних досліджень адитивний підхід до побудови методології обліку поєднується з процесним. 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 взаємодоповнення 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.

На думку М.В. Корягіна, у нових економічних умовах формуються якісно різні інформаційні запити користувачів, які з використанням усталеного набору методів бухгалтерського обліку не можуть бути забезпечені у повній мірі. Відповідно, облікова методологія потребує грунтовної перебудови з урахуванням появи нових об'єктів обліку та інвестиційно-орієнтованих економічних рішень.

З ускладненням економічних зв'язків, підвищенням рівня ризиковості господарського життя методологія бухгалтерського обліку повинна розглядатися з точки зору системного підходу, який має виражений "синтетичний" характер. Системний підхід передбачає розкриття змісту і структури методології бухгалтерського обліку на основі системного аналізу з урахуванням внутрішніх зв'язків елементів, зовнішнього та внутрішнього середовища, змісту окремих елементів системи та особливостей взаємодії між ними.

Методологія багато в чому формує зміст системи бухгалтерського обліку та визначає характер її функціонування, впливає на процес обробки облікових даних та їх розкриття у фінансовій звітності.

Процес реформування бухгалтерського обліку у 1990-х рр. ХХ ст. становив значний інтерес більшості вітчизняних науковців. У 1992 р. Президент України видає Указом № 303 "Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики" від 23.05.1992 р., яким передбачено орієнтацію національної системи бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти.

Професор Є.Мних зауважує, що у світі не існує міжнародної системи обліку, а є лише обумовлені стандарти фінансової звітності й рекомендовані положення щодо уніфікації бухгалтерських робіт при формуванні облікової інформації.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 року було схвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, в якій визначено необхідність реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме: «Процес глобалізації світової економіки, посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу зумовив нові підходи до удосконалення методології розкриття економічної інформації про результати діяльності суб’єктів господарювання».

Погляди вітчизняних 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.

Корягін М.В та Куцик О.П. узагальнили принципи та методи бухгалтерського обліку, що визначені в різних країнах, на основі яких сформували зведену концепцію методології бухгалтерського обліку країн світу (рис. 7.2), яка розкриває взаємозв’язок облікових принципів та методів.

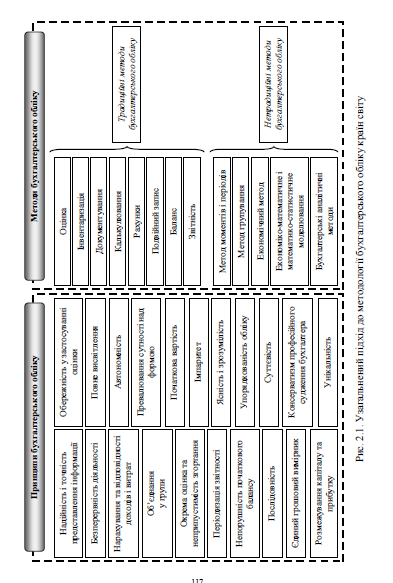
Впровадження в Україні системи принципів обліку та звітності було обумовлене реформуванням облікової системи. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік фінансову звітність в Україні», а також НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» бухгалтерський облік і фінансова звітність формується з дотриманням таких 10 принципів:

*автономності підприємства*, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов’язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

*безперервності діяльності*, що передбачає оцінку активів і зобов’язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

*періодичності*, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

*історичної (фактичної) собівартості*, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

****

*нарахування*, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей);

*повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

*послідовності*, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

*обачності*, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

*превалювання сутності над формою*, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

*єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Порівняння вітчизняного переліку принципів бухгалтерського обліку з світовими обліковоми принципами, свідчить про неврахування вітчизняним законодавством таких, як: надійність і точність представлення інформації, обєднання в групи, окрема оцінка та неприпустимість згортання, непорушність початкового балансу, імпаритет, ясність і зрозумілість, упорядкованість обліку, суттєвість, консерватизм професійного судження бухгалтера, унікальність, розмежування капіталу та прибутку.

Ознайомлення із змістом МСФЗ дає підстави дійти висновків щодо неузгодженості вимог та якісних характеристик фінансової звітності. Крім того, визначені у Концептуальній основі якісні характеристики фінансової звітності більшою мірою відображають вимоги користувачів до фінансової звітності, ніж властивості інформації.

У вітчизняній методології бухгалтерського обліку основим 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 залишається незмінним із прийняттям НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Багато вчених економістів – аграрників поділяють думку д.е.н., професора, члена-кореспондента Національної академії аграрних наук України В.Жука «…Обґрунтованою є стурбованість, що в галузі стандартизації бухгалтерського обліку тенденція до універсалізації облікових процесів у світових масштабах проявляється без урахування історичних, національних напрацювань, особливостей інституцій та специфіки діяльності окремих галузей економіки».

Запровадження стандартів бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки є ключовим, фундаментальним завданням науковців та професійних об’єднань бухгалтерів, що визначено трирівневою моделлю побудови МСФЗ та Концепцією розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Підготовка таких стандартів є справою непростою, нині ще мало прихильників цієї ідеї, залишається багато складних питань, відповіді на які потрібно відпрацьовувати. Проте для України, з позиціюванням її аграрного сектору в глобальному світі, ці завдання є принципово важливими та доленосними.

Починаючи з 2004 року, Мінагрополітики України, ННЦ “Інститут аграрної економіки”, Національним університетом біоресурсів і природокористування України, Євразійською Радою сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та журналом “Облік і фінанси АПК” проводяться міжнародні науково-практичні конференції з питань практичного застосування МСБО 41 та направляються відповідні пропозиції до Міністерства фінансів України**.**

Із введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» запроваджено більше, ніж було до цього, напрямів обліку сільськогосподарської діяльності. Облік довгострокових біологічних активів, запропоновано вести на рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи”, що посилювало аналітичність обліку і звітності в сільськогосподарських підприємствах та упорядкувало систему обліку необоротних активів.

Активна позиція вітчизняних вчених у галузі аграрного бухгалтерського обліку не залишилась без уваги Мінфіну України. Було прийнято рішення про невідкладну розробку Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів з широким залученням науковців до цього процесу. Зрозуміло, що такі Методичні рекомендації мали відповідати змісту П(С)БО 30.

Методологія побудови аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності є визначальною. Від правильного вибору об’єктів обліку, формування аналітичних рахунків залежить здатність бухгалтерських служб складати привабливу фінансову звітність, оптимізувати сплату податків, задовольняти інформацією зовнішню та внутрішню систему управління. Разом з тим, розвиток методології побудови аналітичного обліку заданий запитами: зовнішніми – від П(С)БО, податкового законодавства тощо та внутрішніми – від управління.

Біляр А.І. обґрунтовує фактори впливу на змістове наповнення Концептуальних засад розбудови облікового сегменту стратегічного управління власністю на підприємствах аграрного сектору.

Останнім із стандартів, затверджених Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, є МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». Пункт 4 цього стандарту чітко формулює засіб конкурентної боротьби в контрактній економіці, регламентуючи норму про те, що головним предметом облікової оцінки є *визначення справедливої вартості, зосереджене на активах та зобов’язаннях.* Саме цю ідею доцільно визнати базовою для формування Концептуальних засад розбудови облікового сегменту стратегічного управління власністю і реалізації стратегії інвестиційної привабливості за допомогою обліково-оціночного інструментарію.

Другим фактором, який визначає змістове наповнення Концептуальних засад розбудови облікового сегменту стратегічного управління власністю, як вважає Біляр А.І. є *зростання цінності «живої економіки»* (землі, біологічних активів і сільськогосподарської продукції) на принципах сталого розвитку, про що неодноразово наголошував Г.Г. Кірейцев. Не можна не погодитись з думкою автора про те, що «землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив в системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо» [6, c. 208].

Третя складова науково-теоретичної платформи розробки Концептуальних засад розбудови облікового сегменту стратегічного управління власністю сформульована нами як потреба в *посиленні методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку специфічних об’єктів сільськогосподарського виробництва*.

Пріоритетність *розробки уніфікованої галузевої облікової політики* для ефективного державного управління галузями аграрного сектору економіки – четверта складова науково-теоретичної платформи розробки Концептуальних засад розбудови облікового сегменту стратегічного управління власністю.

Зростання *потреби в інформаційно-методичному супроводі роботи економічних служб різних форм господарювання* на селі нами означена як п’ята і остання складова науково-теоретичної платформи розробки Концептуальних засад розбудови облікового сегменту стратегічного управління власністю. Мова йде про необхідність забезпечення відкритого доступу бухгалтерів сільськогосподарських підприємств до тих методичних рекомендацій, які будуть напрацьовані за результатами послідовної реалізації кожного з трьох напрямів Концептуальних засад: теоретико-прикладного, організаційно-методологічного та звітно-інформаційного.

*Теоретико-прикладний напрям* реалізації Концептуальних засад розбудови облікового сегменту стратегічного управління власністю передбачає розробку вартісно-орієнтованої Моделі облікового забезпечення стратегічного управління власністю. Мета Моделі полягає у посиленні інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств, підвищенні їх фінансової стійкості, збільшення можливостей залучення фінансових ресурсів на фондових ринках.

*Організаційно-методологічний напрям* реалізації Концептуальних засад розбудови облікового сегменту стратегічного управління власністю полягає в удосконаленні порядків ідентифікації, оцінки, відображення в обліку та звітності балансоутворюючих капіталізованих активів (землі сільськогосподарського призначення, основні засоби, інтелектуальна власність, біологічні активи та сільськогосподарська продукція).

Нарешті, *звітно-інформаційний напрям* реалізації Концептуальних засад розбудови облікового сегменту стратегічного управління спрямований на удосконалення організаційно-методичних підходів до розкриття інформації про капіталізовану власність у Інформаційно-інвестиційному проспекті.

На сьогодні багато країн світу сприймають Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) як закон для оновлення своєї інфраструктури та наближення її до найкращої світової практики.

Оскільки МСБО стають більш досконалими та завершеними, їх застосовують глобальні компанії при складанні фінансових звітів, а також ринки цінних паперів багатьох країн світу. Тому необхідно виділити проблемні питання у процесі запровадження МСФЗ:

- незацікавленість менеджменту, власників, бухгалтерів, непрозорість бізнесу вимагає додаткових грошей та часу на підготовку спеціалістів або використання праці іноземних фахівців, розробку ліцензованих бухгалтерських програм, формування нової облікової політики та налагодження нової схеми «оптимізації» оподаткування;

- гостра потреба у спеціалістах, тому необхідно вводити нові бухгалтерські спеціальності з обов’язковим вивченням міжнародних бухгалтерських документів, що зумовлює потребу в коригуванні навчальних планів ВНЗ у студентів економічного напряму навчання;

- необхідність розробки механізму дотримання МСФЗ платниками податків та розмежування на законодавчому рівні методів податкової оптимізації та ухилення від сплати податків.

**Список використаної літератури:**

1. Біляр А.І.Концептуальні засади розбудови облікового сегменту стратегічного управління власністю сільськогосподарських підприємств. Ефективна економіка № 12, 2014. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3685> (дата звернення 7.07.2020 р)
2. Бутинець Т.А. Документування господарських фактів: теорія, методологія, комп’ютеризація. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 412 с.
3. **Галузеві** стандарти обліку та фінансової звітності: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук та ін.]; За ред. В.М. Жука. – К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2015. – 368 с.
4. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: **моногр.** / Гуцаленко Л.В. – К.: ННЦ ІАЕ, 2010.– 372 с.
5. Жук В.М. Розвиток і модернізація інформаційно-облікової системи / В.М. Жук // Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери: наукова доповідь / за заг. ред.акад. НААН П.Т. Саблука. – К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 342 с. – С. 232-238.
6. Жук, В.М. Формування теорії і практики бухгалтерського обліку агропромислового виробництва (До 50–річчя ННЦ «Інститут аграрної економіки») [Текст] / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК – 2006. – № 5. – с. 107
7. Замлинський В. Вплив глобалізацій них процесів на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Економіст. №3.2013. С.51-52
8. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв’язки : монографія / Г.Г. Кірейцев ; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
9. Корягін М. В.. Побудова методології бухгалтерського обліку. Економiка та держава № 11. 2018. С.27-31
10. Корягін М.В., Куцик П.О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку [текст]: монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів: ЛКА, 2015.-239 с.
11. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
12. Мельничук, Б.В. Впровадження положення (стандарту) з сільського господарства в Україні [Текст] / Б.В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 2. – С. 29
13. Мних Є. В. Адаптивність змістових характеристик економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку і контролю / Є. В. Мних // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 83-86.
14. Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації [Текст]: матеріали ІV Міжнар. наук.–практ. конф., Київ, 18–19 вересня 2008 р.: тези доповідей / [редкол. В.М. Жук (відпов. ред.) та ін.]. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2008. – 348 с.
15. Пушкар М.С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 157 с.
16. Розпорядження Кабінету Міністрів від 24 жовтня 2007 р. № 911-р Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.
17. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие / Я.В. Соколов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
18. Философия для аспирантов: Учеб. пособие / В.П. Кохановский, Е.В. Золотухина, Т.Г. Лешкевич, Т.Б. Фатхи. Ростов на Дону: Феникс, 2003. 448 с.
19. Чижевская Л.В. Теория, практика и методология бухгалтерского учета: последствия взаимовлияния и тенденции взаимодействия // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография / Ф.Ф. Бутынец, Г.Г. Кирейцев и др.; Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинца. – Житомир; Краматорск: Рута, 2005. – С. 78–100. 42.

**6.3.** [**Електронний бізнес та його вплив на систему бухгалтерського обліку.**](file:///C:\Users\oo3_fos\Downloads\Лекція%206.docx#_Toc488582629)

Бухгалтерський облік як інформаційна система управління ефективно функціонує впродовж декількох століть, у той же час невпинні зміни у економічному житті зумовлюють його постійні трансформації. Електронний бізнес, який стрімко розвивається в умовах інформаційної економіки потребує нових підходів до визначення місця, значення та функцій бухгалтерського обліку як важливої підсистеми управління.

Електронний бізнес, який наразі розвивається на межі онлайн та офлайн середовища вимагає перегляду мети бухгалтерського обліку, елементів його методу, традиційних підходів до організації та методики обліку господарських операцій. Указана проблема виникла на початку ХХІ сторіччя через новий етап розвитку економіки – інформаційний та кардинальну зміну світоглядної концепції – заміну еволюційного підходу до розвитку суспільства на підхід, пов'язаний із самоорганізованою критичністю. Зміна філософської концепції, повсюдне розповсюдження технологій та глобалізація економіки, зумовлюють необхідність оновлення теорії бухгалтерського обліку, виходячи із викликів сучасності.

Інформаційне суспільство та електронний бізнес є результатом взаємодії людини та інформаційно-комунікаційних технологій. Такий симбіоз став можливим завдяки новому науковому підході, який прогресує на інформаційному фундаменті, створеному індустрією суперкомп’ютерів – електронній теорії наукового пізнання**.**

Електронну економічну діяльність умовно можна поділити на два види:

1) електронна економічна діяльність підприємств реального сектора економіки, що перенесли частину своєї діяльності в електронне середовище;

2) електронна економічна діяльність підприємств, що функціонують виключно в межах електронного середовища (е-комерція та е-бізнес).

В широкому розумінні e-commerce включає всю ділова активність, що відбувається через електронні мережі, включаючи продаж товарів і послуг, переказ коштів, діяльність з маркетингу онлайн.

Явище, яке сьогодні називають електронною торгівля з’явилось ще у 40 – х роках ХІХ століття де американські торгівельні системи об’єднані телеграфною мережею, де передавалась інформація про ціни на ринках у різних кінцях країни та перші спроби у вигляді банківських операцій «телеграфні перекази».

У 1970-х термін електронна торгівля (або електронна комерція) визначає електронний обмін даними для надсилання ділових документів, таких як замовлення на купівлю в електронному вигляді. Пізніше, з розвитком цієї галузі, термін електронної комерції використовується для ведення бізнесу товарів та послуг через Інтернет.

Коли в 1994 р. була представлена перша всесвітня павутина, багато відомих дослідників прогнозували, що цей вид бізнесу «веб-бізнес» незабаром стане важливим у світовій економіці.

Далі перша електронна комерція в США та деяких європейських країнах у 1998 році розповсюдилась у вигляді бізнесу, які сформувалися на веб-сайтах для початківців та непрофесійних організацій, і швидко поширились. Електронна комерція швидко розповсюдилась у більшості міст Америки, Європи та Східної Азії до 2005 року. Деякі кажуть, що дана електронної комерції повертаються до Інтернету, але за рахунок витрат на цей стиль ведення бізнесу тільки підприємства та фінансові установи і корпорації могли використай його. Але з широким використанням Інтернету для всіх людей та зміною структури електронної комерції цей вид бізнесу від конкретного ділового випадку для певної групи став промисловою формою

Незважаючи на широке коло законодавчих актів, що регулюють діяльність підприємств ринку інформаційних послуг, однак вони досі не вирішують багатьох проблем, пов’язаних з Інтернет-торгівлею, яка набирає обертів, та є лише різновидом електронної комерції.

Відповідно із загальноприйнятим трактуванням ЮНСІТРАЛ нині до електронної комерції відносять такі форми господарської діяльності

* електронний обмін інформацією (Electroniс Data Interchange, EDI);
* електронний рух капіталу (Electronic Funds Transfer, EFT);
* електронну торгівлю (e-trade);
* електронні гроші (e-cash);
* електронний маркетинг (e-marketing);
* електронний банкінг (e-banking);
* електронні страхові послуги (e-insurance).

Ринок електронної торгівлі у світі зростає зі швидкістю 23-25%, що значно швидше за класичні роздрібні магазини. Електронна торгівля в Україні з’явилася порівняно недавно, що визначає перспективність обраного напряму дослідження. Український ринок e - commerce зростає зі швидкістю понад 30%, посідаючи друге місце за темпами в Європі. При цьому подібні темпи можуть зберігатися тривалий час, оскільки частка онлайн-продажів у роздрібній торгівлі загалом в Україні складає 3,2%, тоді як в середньому в Європі 8,8%, а у Британії – 17,8%

Лідерами ринку електронної торгівлі є країни: Китай, США, Велика Британія, Японія, Німеччина, Франція, Канада, Росія, Південна Корея, Австралія. Обсяг роздрібних продаж на світовому ринку електронної комерції у 2017 р. — $2,3 трлн.(10,2%). Темпи зростання інтернет-користувачів — 7-8% на рік. Крім того варто зазначити, що спостерігається стабільна тенденція до зростання світового ринку e – commerce до 17,5% у 2021 р., особливо у секторі е-банкінгу та е-торгівлі цифровими та фізичними товарами (послугами) (рис.7.3.).

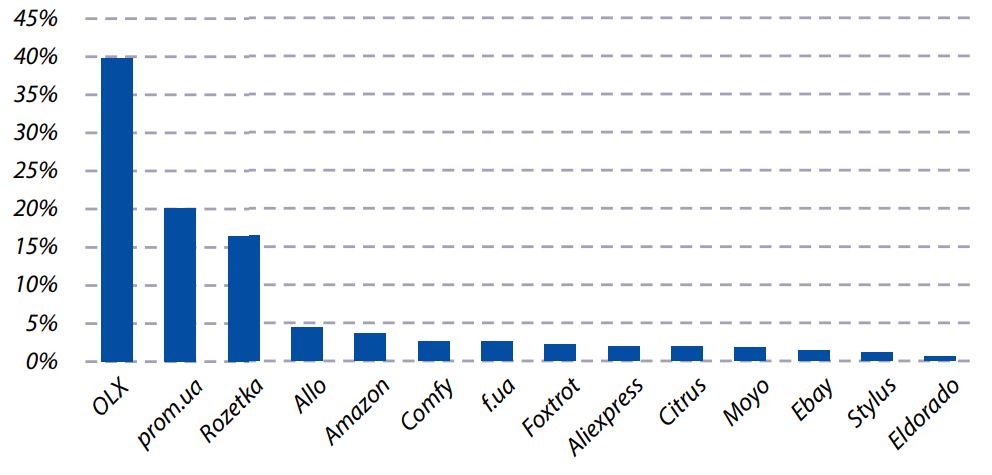
****

**Рис.7.3 Обсяг продажів е-commerce у світі та частка е-commerce в роздрібній торгівлі**

Хоча дані показники в Україні (рис.1.1.) нижчі ніж середні у світі, однак важливою тенденцією є те, що темпи зросту електронної торгівлі у світі спадають, а в країнах південно- та східноєвропейських, в тому числі і Україні набирають обертів. На сьогодні Україна має один з найвищий у Європі показник – 31%, після Румунії (37%).

До лідерів сайтів електронної торгівлі у світі входять: Amazon, Taobаo, Tmall, Alibaba, Flipkart, Snapdeal.

Стосовно найбільших компаній українського ринку, варто розглядати Prom.ua (29,8%), Rozetka (38,06%) та OLX (46,44%). Розглядаючи конкуренцію між даними гравцями, варто відмітити, що перші два портали – це маркетплейс, де здійснюють свою діяльність малі підприємства, а OLX – це дошка оголошень для приватних осіб (рис.7.4.).



**Рис.7.4. Долі компаній на українському ринку електронної торгівлі**

Джерело: *Джерело:*

Найбільш відвідувані інтернет-магазини (2017 рік): Rozetka (43,98 млн.), Allo (7,15 млн.), Citrus (6,74 млн.), Makeup (5,24 млн.), Modnakasta (5,21 млн.). Електронна торгівля створює нові можливості для глобальної економіки. Перехід від традиційного методу торгівлі до методу електронної торгівлі є важким, і існує багато різних факторів, щоб компанія адаптувалась до факторів електронної торгівлі. Для цієї роботи підприємство повинне використовувати Інтернет та багато інших онлайн-мереж, адже для зростання та використання нових економічних можливостей у кожній промисловості необхідно відповідати новим технологіям.

Інфраструктура електронної торгівлі включає наступні елементи (рис.7.5).

Аналізуючи світовий роздрібний оборот у 2016 році у розрізі регіонів, важливо відмітити, що найбільша частка е-бізнесу у сегменті роздрібної торгівлі склала 12,1 % в Азіатсько-Тихоокеанському регіоні. Причому розрив усередині регіону є суттєвим. Зокрема, у 2016 р. близько 19% всіх роздрібних продажів у Китаї здійснено через Інтернет, тоді як в Японії ця частка склала всього 6,7 %. Регіон також маж перше місце за кількістю щорічних онлайн-транзакцій на душу населення: 22,1 за 2016 р.

**Структурні елементи електронної торгівлі**

Учасники

Електронні бізнес-процеси

Мережі

***Уряд, виробники, постачальники, ріелтори, продавці, покупці (споживачі):***

* нормативно-правове забезпечення;
* банківська система;
* електронні платіжні системи.

***Маркетинг, продаж, оплата, підтримка, виконання замовлення, логістика:***

* телекомунікації та зв’язок; система безпеки купівлі-продажу товарів, послуг і робіт;
* електронна логістика та система доставки товарів і надання послуг;
* фінансові інститути (брокерські компанії);
* система обліку та оподаткування в мережі інтернет;
* електронне ціноутворення на е-ринках;
* е-маркетинг (банерна реклама).

***Корпоративні, інтернет, екстранет, інтранет тощо:***

* спеціалізоване прикладне програмне забезпечення;
* система керування базами даних і застосунків;
* веб-сервіси

**Рис. 7.5. Структурні елементи електронної торгівлі**

Європейські країни є дуже ефективними у сфері розвитку е-бізнесу. Позитивні результати цих країн тісно пов’язані зі створенням і використанням конкурентних переваг. Наприклад, Люксембург пропонує суб’єктам господарювання та їх потенційним споживачам добре розвинений фінансовий сектор для ведення е-бізнесу. Незважаючи на відсутність виходу до моря, Люксембург має розвинену логістичну мережу, ця країна посідає друге місце у рейтингу В2С за показником надійності посилок. На другому місці у В2С рейтингу знаходиться Ісландія. Рівень проникнення Інтернету у цій країні є надзвичайно високим, її жителі можуть використовувати різні типи кредитних карт, що сприяє розвитку міжнародної онлайн-торгівлі; в Ісландії працює розповсюджена мережа поштових відділень. Норвегія та Фінляндія – це дві скандинавські країни, які входять у топ-10. Тут спостерігається високий рівень проникнення Інтернету та високий рівень поширення кредитних карт. Швейцарія, як і Люксембург, має сильний фінансовий сектор, у цій країні ефективною також є організація зв'язку та високий коефіцієнт покриття поштовими відділеннями. Сполучене Королівство Великої Британії має відносно високий рівень проникнення Інтернету, В2С показник рейтингу відображає добре розвинений ринок е-бізнесу (Велика Британія має найвищу частку в загальній вартості товарів і послуг, реалізованих онлайн у Європі). Онлайн-магазини Великої Британії є надзвичайно привабливими для зарубіжних покупців, 85 % обсягів продажу припадає саме на них.

Канада має високий рівень розповсюдження кредитних карт. Підприємства, що працюють у галузі е-бізнесу, отримують значні конкурентні переваги від близькості такого потужного ринку збуту як Сполучені Штати Америки. Дві із трьох країн Азіатсько-Тихоокеанського регіону, що знаходяться у першій десятці рейтингу, – Республіка Корея та Японія – мають розповсюджену мережу надійних поштових відділень. Нова Зеландія має високі бали за усіма чотирьома показниками.

Україна 2016 р. посіла 54-ту сходинку вказаного рейтингу (2014 р. вона була 58-мою), між Румунією (46-те місце 2014 р.) і Коста-Рікою (49-тою 2014 р.). Згідно з цією інформацією, Україна поліпшила свої позиції на чотири пункти у порівнянні із 2014 р. Такі показники свідчать про неготовність України до входження у глобальний е-бізнес.

Світові тенденції створюють зовнішні передумови для становлення українського ринку е-бізнесу. Набуваючи динамічного поширення e-бізнесу відкриває нові можливості для бізнесу та розвитку економіки. Якщо у 2007 р. ринок е-бізнесу характеризувався обсягом у 0,40 млрд. дол. США, то за 9 років відбулось його зростанню у 3,5 рази .

Динаміка ринку е-бізнесу в Україні за цей період не була рівномірною. Інформація, відображена на рис. 7.6 наочно демонструє різкий спад обсягу ринку е-бізнесу, що пояснюється тим, що з ІІ кварталу 2014 року статистичні дані по Україні враховуються без АР Крим та окупованих територій України.

Рис. 7.6. Обсяг ринку е-бізнесу в Україні за 2007–2016 рр.

Але в порівнянні з e-бізнесом інших зарубіжних країн, національний ринок e-бізнесу має подолати низку проблем. За оцінками експертів, це: недостатній рівень безпеки інформації у мережі Інтернет, обмежений розвиток мережі комунікацій, мала пропускна спроможність каналів, низька швидкість передачі інформації; нестабільність курсу національної грошової одиниці до долара США; недосконала законодавчо-нормативна база щодо регулювання e-бізнесу; повільне поширення систем безготівкового розрахунку; недостатня надійність системи платежів, збереження високих цін на доставку тощо.

Е-бізнес – це популярний вид господарської діяльності, який має швидкі темпи розвитку у всьому світі. Е-бізнес є одним із найбільш перспективних напрямів розвитку підприємницької діяльності, оскільки має значні переваги щодо продажу товарів і послуг для потенційних споживачів у порівнянні з іншими видами господарської діяльності.

Е-бізнес відіграє важливу роль у міжнародному бізнесі та впливає на усі без винятку світові ринки. Відповідно до останніх досліджень, розвиток е-бізнесу зумовить значне зростання якості життя людей у першому десятилітті ХХІ ст. порівняно із попередніми ста роками, що припадають на ХХ ст. Такі складові інформаційної економіки як е-уряд і е-банкінг відкривають нові можливості для підприємств е-бізнесу та значно покращують добробут громадян**.**

Основною ознакою е-бізнесу фахівці вважають використання інформаційно-комунікаційних і мережних технологій не лише для ведення бізнесу, а, й для управління ним. Проте часто автори наукових і науково-практичних публікацій ототожнюють поняття «е-комерція» та «е-бізнес» або використовують їх як різні поняття. Наприклад: 1) підприємствами е-бізнесу у чистому вигляді вважаються Amazon.com і eВay.com, але якщо підприємство разом із сайтом має фізичні магазини, у яких продає свій товар (наприклад, nalli.com), то ці підприємства належать до е-комерції; 2) до е-бізнесу належать підприємства, що використовують мережні технології для удосконалення процесу управління або навчання співробітників, але якщо підприємства використовують мережні технології для взаємодії із постачальниками та споживачами – це е-комерція**.**

Умовно підприємства, що належать до е-бізнесу, можна поділити на чотири групи (табл. 7.5).

*Таблиця 7.5*

Групи підприємств, що належать до е-бізнесу

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Група підприємств | Вид діяльності підприємств | Приклади компаній |
| Інтернет-інфраструктура:  1) компанії, які забезпечують виробництво обладнання та підключення до мережі Інтернет;  2) компанії, що займаються розробкою програмного забезпечення для функціонування обладнання, підключеного до мережі Інтернет | Виготовлення та встановлення мережного обладнання;  Виготовлення обладнання для роботи у мережі Інтернет і його програмного забезпечення (наприклад, виробництво персональних комп’ютерів, серверів);  Виробництво Інтернет-магістралей;  Провайдерська діяльність;  Постачання систем безпеки;  Виробництво волоконної оптики | Cisco, AOL, AT&T, Qwest, MCI, TCS  *В Україні:*  Укртелеком, Київстар, Воля, Тріолан, |
| Інфраструктура інтернет-додатків:  1) компанії, що займаються розробкою програмних продуктів для користувачів, проводять навчання, забезпечують технічну підтримку користувачам, надають консультаційні послуги | Розробка програмного забезпечення, додатків, драйверів;  Виробництво мультимедійного й іншого контенту;  Онлайн-навчання у сфері мережних технологій, використання окремих програмних продуктів, баз даних тощо | Adobe, Microsoft, IBM, Oracle, NETSCAPE  *В Україні:*  Дебет Плюс, Байт |
| Інтернет-посередники:  1) компанії, що пов’язують потенційних покупців і продавців у мережі Інтернет (компанії, що акумулюють необхідний веб-контент для розвитку е-бізнесу, рекламодавці, фінансові посередники, туристичні агентства) | Організація маркетплейсів;  Проведення онлайн-аукціонів;  Туристичні послуги;  Рекламні послуги в Інтернеті;  Фінансова діяльність підприємств, що займаються доставкою товарів | e-STEEL, Travelocity, e-Trade, Yahoo!, ZDNet, e-Bay  *В Україні:*  Нова пошта, OLX |
| Е-комерція:  1) підприємства, що продають товари чи надають послуги кінцевим споживачам у мережі Інтернет | Онлайн-магазини;  Онлайн-продаж професійних послуг, онлайн-ігор, квитків від авіакомпаній та інших транспортних компаній, власних послуг на умовах передплати або післяоплати;  Продаж послуг туроператорів | Amazon.com, FLIPKART  *В Україні:*  ModnaKasta, Le Boutique, Інтайм |

Основні переваги е-бізнесу полягають у такому: 1) е-бізнес дозволяє потенційним споживачам обирати і порівнювати товари та послуги самостійно, найзручнішим способом і у будь-який час; 2) можливості е-бізнесу дозволяють пропонувати клієнтам найширший перелік товарів і послуг із усіх можливих; 3) організаційні особливості функціонування підприємств е-бізнесу дозволяють оптимізувати процес ціноутворення.

Проте, підприємства е-бізнесу мають не тільки сильні сторони діяльності, а й слабкі (табл. 7.6).

Таблиця 7.6

Сильні та слабкі сторони е-бізнесу

|  |  |
| --- | --- |
| Сильні сторони | Слабкі сторони |
| В е-бізнесі можна використовувати доступ на глобальні ринки, що дає змогу компанії розширити свою базу клієнтів, а також асортимент товарів | Правова невизначеність: для е-бізнесу поки що не розроблена правова база, яка б діяла у планетарному масштабі. Особливо актуальною є проблема захисту авторських прав |
| Надає можливості розширити бізнес-контакти. Продавці товарів промислового призначення можуть налагоджувати більш тісні зв'язки з покупцями | Конкуренція для підприємств е-бізнесу переходить із глобального рівня у локальний |
| Доступність інформації про товари та послуги в онлайн-магазинах у режимі реального часу дозволяє покупцям швидко, просто і безкоштовно отримати інформацію про товари | Оскільки в Інтернеті відсутній персональний контакт, рівень прихильності клієнтів не стабільний |
| Укладення угоди в електронному режимі знижує операційні витрати підприємства, що, у свою чергу, дозволяє знизити ціну товарів | Інтернет дає можливість легко порівнювати ціни, тому вони будуть знижуватися, що зумовить негативні економічні наслідки для багатьох підприємств е-бізнесу |
| Е-бізнес дозволяє постачальникам підвищувати конкурентоспроможність, стаючи ближче до замовника та використовуючи різні способи отримання та узагальнення інформації про потенційних споживачів | Існує багато нерозв’язаних проблем захисту даних (інформаційна безпека) |
| Технології е-бізнесу скорочують час виходу товару на ринок і процес адаптації компанії до змін ринку | Засобами ідентифікації особи-користувача можна контролювати людей, перевіряти їх діяльність (унікальний ідентифікаційний код особи може стати об'єктом загрози для людини) |
| Забезпечує появу нових бізнес-моделей у вигляді віртуальних підприємств, віртуальних агентів тощо | Неохопленим залишається деякий сегмент населення, що не має доступу до Інтернету |
| Е-бізнес відкриває можливість появи абсолютно нових продуктів і послуг | – |
| Якість обслуговування в Інтернеті постійно поліпшується, оскільки споживач може отримати нову інформацію про компанію та товари в будь-який зручний для себе час | – |

За допомогою рис. 7.7 наведемо позитивні та негативні зрушення в економіці України під впливом е-бізнесу.

Водночас, більшість негативних аспектів, можуть бути зараховані до потенційних напрямів розвитку або резервів е-бізнесу в Україні та споріднених із ним видів господарської діяльності.

Е-бізнес в Україні

Висвітлює низку економічних проблем

1) Зубожіння населення;

2) низький рівень інтернет-покриття та розвитку інфраструктури, особливо у районних центрах і селах;

3) комп’ютерна безграмотність значної частини населення України та відсутність елементарних знань англійської мови, необхідних для придбання товарів і послуг у зарубіжних онлайн-магазинах

Сприяє позитивним зрушенням в економіці

Поглиблює негативні тенденції в економіці

1) Розвиток е-бізнесу у міжнародному масштабі значно посилює конкуренцію у вітчизняному бізнес-середовищі, зменшує шанси вітчизняних підприємств на ведення прибуткової господарської діяльності у зазначеній галузі;

2) на державному рівні потребують детальної законодавчої регламентації питання, що регулюють особливості ведення господарської діяльності в електронному середовищі, проблеми передачі та захисту конфіденційної інформації, розрахунків різними видами коштів; оподаткування

1) Для населення: потенційна можливість більш повного задоволення потреб у товарах та послугах, що виробляються та надаються як вітчизняними, так і закордонними підприємствами; більш швидкий розвиток інфраструктури (дороги, служби доставки, інтернет-провайдери, диверсифікація засобів платежу);

2) для бізнесу: нові способи ведення бізнесу, що дозволяють значно мінімізувати витрати на здійснення господарської діяльності; можливість використання зарубіжного досвіду ведення бізнесу; можливість виходу на зарубіжні ринки; можливість виступати посередниками між іноземними виробниками та вітчизняними споживачами; зростання попиту на супутні щодо основаного виду діяльності товари та послуги;

3) для держави: надходження до бюджету у вигляді податкових платежів; нові робочі місця; вищий рівень задоволення потреб населення у товарах народного вжитку, а отже, більше задоволення життям у країні загалом та владою у ній, зокрема

Рис. 7.7. Позитивні та негативні зрушення в економіці України під впливом е-бізнесу

Умовно розвиток е-бізнесу можна поділити на три етапи. На першому етапі було створено підприємства е-комерції, що почали стрімко розвиватися, що зумовило необхідність перенесення різних аспектів господарської діяльності в електронне середовище та виникнення підприємств, що займаються створенням і обслуговуванням е-комерції на другому етапі (наприклад, підприємства, що створюють мережне обладнання або займаються розробкою програмного забезпечення для різних видів бізнесу). На третьому етапі з-поміж підприємств е-бізнесу, до яких належать і підприємства е-комерції, виокремилися підприємства, що займаються мобільною комерцією.

Основні етапи розвитку е-бізнесу та його функції в економіці наведемо на рис. 7.8.

Е-бізнес

Визначальні риси е-бізнесу

Етап 1.

Е-комерція

Етап 2.

Е-бізнес (у тому числі е-комерція)

Етапи еволюції е-бізнесу

Етап 3.

Е-бізнес (у тому числі

е-комерція,

м-комерція)

Використання ІКТ для комунікації між підприємством та споживачем

Використання ІКТ для управління бізнес-процесами всередині підприємства

Управління підприємством та продаж товарів здійснюється за допомогою ІКТ через мобільних пристроїв, найчастіше шляхом використання соціальних мереж

Економічна

Функції е-бізнесу

Соціальна

Інноваційна

Глобалізаційна

Екологічна

Інформація є основним, а не додатковим ресурсом господарської діяльності

Ведення е-бізнесу можливе лише за умови використання інформаційно-комунікаційних технологій

Географічне розташування підприємства, місцезнаходження його управлінського апарату, працівників, виробничих і складських потужностей суттєво відрізняється

Предметом купівлі-продажу все більше стають нематеріальні товари та послуги, на відміну від продажу товарів, що мають матеріальну форму

4. Використання інформаційно-комунікаційних, мережевих і «хмарних» технологій

3. Мультиканальність діяльності підприємств е-бізнесу

Ознаки е-бізнесу

2. Е-бізнес не обмежений кордонами окремих держав або їх об’єднань

1.  Розширений перелік користувачів інформації

Визначальні риси е-бізнесу та взаємозв’язки між ними дозволяють визначити основні етапи еволюції е-бізнесу

Рис. 7.8. Характеристика е-бізнесу

Для кожного із наведених етапів розвитку е-бізнесу характерним є набуття визначальних рис: 1) використання інформаційно-комунікаційних, мережних і «хмарних» технологій; 2) необмеженість е-бізнесу кордонами окремих держав або їх об’єднань; 3) мультиканальність діяльності підприємств е-бізнесу; 4) приділення значної уваги е-бізнесу багатьох користувачів інформації, враховуючи його функції.

Підприємства е-бізнесу у світовій економіці та економіках окремих держав виконують такі функції:

1) економічну:

1.1) отримання, акумулювання та розподіл прибутку;

1.2) задоволення потреб споживачів (як підприємств, так і окремих фізичних осіб) у певних видах товарів або послуг;

2) соціальну:

2.1) збільшують кількість зайнятих осіб, у тому числі, самозайнятих, та тих, що працюють за системою фріланс;

2.2) значна частина підприємств е-бізнесу фінансує соціальні проекти;

3) інноваційну – стимулюють впровадження новітніх інформаційно-комунікаційних технологій в економіку та повсякденне життя;

4) глобалізаційну – сприяють розвитку міжнародного співробітництва;

5) екологічну – зазначена бізнес модель направлена на оптимізацію використання ресурсів: окремі підприємства е-бізнесу працюють за системою виробництво «під замовлення».

Безсумнівно, е-бізнес в Україні розвивається швидкими темпами, і в майбутньому, зі значною вірогідністю, досягне середньосвітових показників. У межах цього дослідження визначено, що для подальшого розвитку е-бізнесу в Україні необхідно:

1) підвищити купівельну спроможність населення;

2) забезпечити доступ до у якомога більшій частині населення;

3) розбудовати інфраструктуру країни (канали зв’язку, дороги);

4) удосконалити чинне законодавство, спрямоване на підтримку розвитку вітчизняного е-бізнесу (наприклад, щодо застосування електронних грошей, використання підприємствами е-бізнесу реєстраторів розрахункових операцій, надання онлайн-покупцям потенційної можливості розраховуватися кредитними коштами тощо).

Отже, поряд із урахуванням національних особливостей ведення е-бізнесу важливо також брати до уваги світові тенденції розвитку цієї галузі. У розвитку е-бізнесу є привабливими всесвітні тенденції, характерні для таких країн як Китай, Сполучені Штати Америки, Велика Британія. У найближчій перспективі вітчизняним підприємствам і органам державної влади, зацікавленим у розвитку е-бізнесу, варто звернути увагу на:

1) розробку мобільних версій сайтів е-комерції та надання покупцям можливості купувати товари за допомогою мобільних телефонів;

2) розробку швидких і надійних систем мобільних платежів;

3) безперервний розвиток багатоканального маркетингу;

4) розширення кількості та видів торговельних майданчиків;

5) автоматизацію маркетингових процесів (наприклад, автоматизований аналіз сторінок та публікацій);

6) розробку маркетингового контенту (статті, пости в блогах);

7) підвищення рівня персоналізації при взаємодії із клієнтами, у тому числі персоналізації інтерфейсу при використанні великої кількості даних;

8) створення та розширення мережі демонстраційних залів тощо.

При формуванні стратегії розвитку для підприємств е-бізнесу доцільно враховувати такі тренди бізнесу у всесвітній мережі: е-безпека, е-платежі, логістика, прогнозування діяльності, аналіз BigData, підвищення продуктивності праці, е-навчання, соціальна складова діяльності підприємств е-бізнесу.

В Україні та світі відбуваються значні зміни у економіці, пов’язані із розповсюдженням інформаційно-комунікаційних технологій. Значна частина господарських процесів підприємств, що працюють у реальному секторі економіки переноситься у електронне середовище. Крім того, виникає нова галузь економіки – е-бізнес, основною особливістю якого є використання інформаційно-комунікаційних технологій для взаємодії із кінцевими споживачами та управління бізнес-процесами всередені підприємства.

Оскільки на підприємстві керівництво несе відповідальність за досягнення цілей підприємства відповідно до визначеної ним бізнес-стратегії, то і при використанні систем електронного бізнесу, важливо, щоб керівництво приймало відповідні заходи для управління пов'язаними з цим ризиками.

Керівництво підприємства, що має розрахунки з електронної торгівлі повинне планувати, організовувати, контролювати і керувати реалізацією необхідних заходів для забезпечення своєчасного перешкоджання, попередження й виявлення невідповідностей та незаконних дій.

Базисним компонентом контролю підприємств, що мають розрахунки в електронній торгівлі є створене керівництвом середовище контролю, що формує атмосферу в організації, та яке впливає на усвідомлення персоналом важливості виконання контрольних функцій

З огляду на це, фінансово-господарська діяльність та операції, що пов’язані з електронною торгівлею мають ряд особливостей, що відображаються також і в бухгалтерському обліку (Рис.1.4).

Рис. 7.9. Особливості бухгалтерського обліку в електронній торгівлі

До основних складових об’єкта бухгалтерського обліку електронної торгівлі у підприємства відносяться витрати на створення сайтів і презентацію товару, оформлення електронних договорів, приймання замовлення, електронні платежі в різних формах, здійснення операцій щодо виконання замовлення і т. д. Відповідно, господарські операції підприємства, що мають розрахунки в електронній торгівлі повинні бути зареєстровані у хронологічному порядку та під лягають обробці та відображенню на рахунках бухгалтерського обліку, що є підставою для складання фінансової звітності.

Користувачі економічної інформації очікують від бухгалтерського обліку підтримки в прийнятті зважених перспективних рішень за рахунок побудови та використання інтегрованої бази даних, генерування нових інформаційних потоків та компенсації відсутніх інформаційних ресурсів.

**Використана література:**

1. Al-Debei M. Defining the Business Model in the New World of Digital Business [Electronic resource] / M. M. Al-Debei, R. El-Haddadeh, D. Avison. – Available from: <http://bura.brunel.ac.uk/bitstream/2438/2887/1/AMCIS2008.pdf>
2. Osterwalder A. The business model ontology: A proposition in a design science approach [Electronic resource] / A. Osterwalder. – Available from: https://www.researchgate.net/publication/33681401\_The\_Business\_Model\_Ontology\_-\_A\_Proposition\_in\_a\_Design\_Science\_Approach.
3. UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce with Guide to Enactment 1996 with additional article 5 bis as adopted in 1998. United Nations publication. URL : <https://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450_Ebook.pdf>
4. Yaser Ahangari Nanehkaran. An Introduction To Electronic Commerce. International journal of scientific & technology research. Vol. 2, Is. 4, 2013, P.190-193
5. Зелена книга Ринок електронної комерції. 2018. 48 с. URL:[https://cdn.regulation.gov.ua/e5/ea/4c/d5/regulation.gov.ua\_Зелена книга Ринок електронної комерції.pdf](https://cdn.regulation.gov.ua/e5/ea/4c/d5/regulation.gov.ua_%D0%97%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%B0%20%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3%D0%B0%20%D0%A0%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D0%BA%20%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D1%97%20%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D0%B5%D1%80%D1%86%D1%96%D1%97.pdf)
6. Крегул Ю., Батрименко В., Батрименко В. Правове регулювання міжнародної еклектронної комерції. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2018. № 2, С.136-147
7. Крутова А. С. Методологія та організація бухгалтерського обліку в сфері електронної торгівлі : автореф. … д-ра екон. наук : 08.00.09 / Крутова Анжеліка Сергіївна. – Київ, 2011. – 29 с.
8. Лега О. В. Інтернет-торгівля: облік та оподаткування / О. В. Лега // [Причорноморські економічні студії](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/opac/search.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=JUU_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=IJ=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9674584). 2019. Вип. 43. С. 161-166. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/opac/search.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=bses%5F2019%5F43%5F29).
9. [Плотніченко І. Б.](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9F%D0%BB%D0%BE%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%86$) Засади формування ефективного внутрішнього контролю у сфері електронного бізнес-середовища / І. Б. Плотніченко // [Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=JUU_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=IJ=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9629409:%D0%90:%D0%9C%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%B4%D0%B6.%D0%BF%D1%96%D0%B4%D0%BF%D1%80.). - 2017. - № 862. - С. 211-221. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM\_2017\_862\_32](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=VNULPM_2017_862_32)
10. Плотніченко І. Б. Застосування поняття “електронна комерція" при побудові системи бухгалтерського обліку / І. Б. Плотніченко // Культура народов Причерноморья. - 2013. - № 256. - С. 170-174.
11. Щеулов Д. Понимание термина «электронная среда» для нужд предпринимательства в Латвии [Электронный ресурс] / Д. Щеулов, Э. Гайле–Саркане – Режим доступа к ресурсу: <http://www.freu–conference.engec.ru/upload/files/164–170.pdf>.
12. Як уряду України розбудувати державну політику у сфері е-торгівлі. URL:<https://www.civic-synergy.org.ua/analytics/yak-uryadu-ukrayiny-rozbuduvaty-derzhavnu-polityku-u-sferi-e-torgivli/>

**Тема 7. Інституціональні засади розвитку професії бухгалтера**

**План**

1. Становлення професійних організацій та професії бухгалтера
2. Інститут професійних бухгалтерів. Причинно-наслідковий зв'язок формування і розвитку інституту професійних бухгалтерів
3. Сертифікація бухгалтерів: організаційно-методологічні підходи. Професійні аспекти підвищення кваліфікації бухгалтерів
4. Професійна етика бухгалтерів
5. **Становлення професійних організацій та професії бухгалтера**

Професія бухгалтера доволі старовинна. Вже в [Стародавній Індії](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D1%8F_%D0%86%D0%BD%D0%B4%D1%96%D1%8F) існували бухгалтери з обліку ведення сільськогосподарського виробництва. Перші друкарські книги з'явилися в XIV — XV століттях, і серед них «Трактат про рахунки і записи» італійського математика [Луки Пачолі](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9B%D1%83%D0%BA%D0%B0_%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D1%96) — перша книга з бухгалтерського обліку. У Росії посада бухгалтера була офіційно заснована [Петром I](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%B5%D1%82%D1%80%D0%BE_I_%D0%9E%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%96%D0%B9%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87) на початку XVIII століття.

Виникнення терміну «бухгалтер» відноситься до епохи Відродження. В Указі Імператора «Священної Римської імперії Німецької нації» Максиміліана І від 13 лютого 1498 року було зазначено: «Наказуємо діловоді нашої палати, довіреного і старанного писця, який веде книги, віднині називати бухгалтером, яким повинен тепер бути Христофор Штехер…».

У перекладі з німецької слово «бухгалтер» означає «книгодержатель», оскільки раніше надходження і витрати товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів записували в спеціальну книгу.

Раніше професія «бухгалтер» розглядалася виключно, як робітник апарату, функцією якого є надання інформації. Дуже рідко його залучали до прийняття управлінських рішень. Проте, коли бізнес почав орієнтуватися на ринок, бухгалтери виявили, що їхня сфера відповідальності дуже зросла і бухгалтерський облік одержав гідне визнання в рамках функціонуючої системи.

В Італії в XVI ст. з’явилася ідея закріплення юридичного статусу бухгалтера. У 1558 році А. Казанова обґрунтовував, що посада бухгалтера потребує гарантій навіть більших, ніж посада нотаріуса, оскільки нотаріусам не довіряють без показань свідків, в той час як книгам рахівників довіряють без будь-яких доказів. Згодом інший італієць Ді Пієтро (1550-1590) звернув увагу на особливості характеру бухгалтера. Він вважав, що бухгалтер повинен вміти бути розумним, мати хороший характер, мати чіткий почерк, мати професійні знання, бути владолюбним і честолюбним та бути чесним.

Намагаючись змінити ситуацію уряд Петра І, активно почав проводити реформи, які торкнулися і питань обліку. Вже в 1710 році в урядовій газеті «Відомості про військові та інші справи з’явилося малозрозуміле слово «бухгалтер». Незгодні із застосуванням іноземного слова запропонували російське «книгодержатель», але воно не прижилося.

Протягом ХVIII-XX ст. в країнах Європи, США чіткіше окреслювались задачі, які повинен виконувати бухгалтер, та його особисті якості.

Італійський вчений Маса (1850-1918) доводив, що метою рахунковедення слід розглядати обчислення результатів та контроль господарської діяльності. Для виконання завдання контролю бухгалтерія має бути наділена незалежністю і діяти вільно без тиску з боку адміністрації.

Французький вчений А. Лефевр (1882) висловив цілком сучасну думку – задача бухгалтера полягає в тому, щоб дати власникові у будь-який момент часу звіт про стан його справ.

Радянський вчений І.Р. Ніколаєв (1877-1942) сформулював три характеристики, яким повинен відповідати бухгалтер: знати особливості господарської діяльності свого підприємства; мати жорсткий темперамент, щоб протистояти тиску з боку оперативника-господарника; не боятися майбутніх ускладнень, приступаючи до виконання договору.

Погляди ж американських вчених на функції бухгалтера ХХ ст. розділились на дві течії. Персоналісти вважали, що задача бухгалтера зводиться до правильної оцінки прибутку підприємства, тоді як інституалісти, зокрема А.Ч. Літтлтон, доводили, що задача бухгалтера, перш за все, аналітична і полягає у визначенні причин виникнення прибутку чи збитку.

Генезис завдань бухгалтера сприяв тому, що сьогодні його функції визначаються характером та сферою його праці. В залежності від характеру праці виділяються групи бухгалтерських професій (рахівник, бухгалтер-ревізор, головний касир, тощо). Сфера діяльності встановлює професійну спеціалізацію (управлінський, бюджетний облік, незалежна бухгалтерська діяльність, педагогіка).

Застосування різних підходів до ведення обліку і відсутність координації цього процесу спонукала бухгалтерів об’єднувати свої зусилля з метою розробки єдиних методологічних засад до виконання завдань повсякденної практики.

В 1581 році у Венеції було створене перше офіційне об’єднання рахівників, яке називалось Collegio dei Raxonati. Згодом з’явилися Академії облікових працівників у Болоньї (1813), Мілані (1869), Флоренції (1879), Римі (1885), Комо (1886), Турині (1894*)*.



Рис. 8.1. Генезис професії бухгалтера: професійні об’єднання, елементи науки, етики

Реагуючи на світові події Ф.В. Езерский (1836-1916) в Росії у 1887 році створив «Артель счетоводов» (так він назвав громадське об’єднання рахівників, які закінчили його курси).

Національні особливості Італії, Франції, Німеччини, Росії від початку становлення професійних бухгалтерських об’єднань обумовили формування континентальної (європейської) моделі обліку. Для неї характерними є наступні особливості:

1) консерватизм і відчуження нових принципів обліку;

2) сильний державний вплив на розробку облікової політики;

3) уніфікація і стандартизація облікових процедур, застосування єдиного плану рахунків та форм звітності;

4) орієнтація системи обліку на задоволення потреб контролюючих, зокрема, податкових, служб.

У Великобританії слідом за утвореною в Единбурзі Спілкою бухгалтерів (1853) були організовані Інститут бухгалтерів і актуаріїв Глазго (1855) та аналогічні об’єднання в Лондоні (1870) і Ліверпулі (1871).

В США першу професійну організацію створила група англійських фахівців у 1887 році під назвою Американської асоціації громадських бухгалтерів, яка з 1905 року безперервно випускає «Journal of Accountancy» і з 1957 року називається Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів (АІСРА, АІДГБ).

Фахівці, зацікавлені в бухгалтерській освіті та проведенні досліджень з бухгалтерського обліку у 1916 році заснували Американську асоціацію викладачів університетів в галузі бухгалтерського обліку, яка в 1936 році змінила назву на Американську бухгалтерську асоціацію (ААА, АБА). Асоціація випускає журнали «The Accounting Review» та «Accounting Horizonts». Своє право на об’єднання реалізували управлінські бухгалтери, створивши у 1919 році власний Інститут (ICWA). В 1986 р. організація змінила назву на Інститут бухгалтерів з управлінського обліку (IMA, ІБУО), який видавав журнал «Management Accounting», а сьогодні здійснює сертифікацію фахівців у сфері управлінського обліку.

Англомовні країни (Великобританія, США, Канада, Австралія, Нова Зеландія) сформували свою, англо-американську (британсько-американську) модель обліку, в основі якої лежить не державне регулювання, а виключно професійний підхід:

1) гнучкість облікової політики;

2) орієнтація звітної інформації на потреби інвесторів, кредиторів, банків;

3) застосування загальноприйнятих GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).

Початок ХХ ст. ознаменувався стрімким розвитком міждержавних торгівельних відносин, посиленням впливу транснаціональних корпорацій на розвиток національних економік та усвідомленням бухгалтерами свого глобального статусу. Наслідком цих процесів стало утворення в 1911 році в Брюсселі Міжнародної асоціації бухгалтерів. В 1928 році у Великобританії створена Асоціація міжнародних бухгалтерів (AIA, АМБ), яка від початку свого заснування просуває концепцію «міжнародного обліку» з метою створення єдиної глобальної мережі бухгалтерів по всьому світу. У 1977 році в Мюнхені на 11-му Всесвітньому конгресі бухгалтерів була заснована Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), яка на сьогодні є найвпливовішою та найбільшою за кількістю членів у світі**.**

Після появи міжнародних організацій почали утворюватися і регіональні об’єднання. Першим з таких об’єднань бухгалтерів стала заснована в 1949 році в Пуерто-Ріко (м. Сан-Хуан) Міжамериканська асоціація бухгалтерів (Аргентина, Болівія, Чилі, Венесуела, Парагвай та ін.), яка сьогодні здійснює наукові дослідження, розробку стандартів та підготовку бухгалтерів.

Удосконаленням європейської методології обліку сьогодні займається Федерація європейських бухгалтерів (FEE), яка почала свою діяльність у 1987 р. Вона об’єднала фахівців Союзу європейських експертів-бухгалтерів, фінансистів і економістів (UEC, 1951) та Групи експертів-бухгалтерів Центральної та Східної Європи (Groupe d'Etudes, 1961).

Підвищення компетентності та впровадження міжнародних професійних стандартів поставили за мету організації бухгалтерів Кенії, Ботсвани, Конго, Ефіопії, Зімбабве, які в 1989 році створили Федерацію бухгалтерів Центрально-Східної та Південної Африки (ECSAFA, з 2011 р. – Панафриканська федерація бухгалтерів (PAFA).

Вищеназвані 4 об’єднання (IAA, CAPA, FEE, PAFA) були офіційно визнані МФБ в якості регіональних організацій.

В Україні процес становлення професії бухгалтера є однією з складових частин програми реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В першу чергу це означає ініціативу самих бухгалтерів. На Інститут професійних бухгалтерів покладаються важливі завдання створення відповідного механізму реалізації бухгалтером своїх професійних функцій. Причому потрібно враховувати, що при організації Інституту необхідне обов'язкове вивчення відповідного досвіду інших країн (Великобританії, США, Франції, Шотландії та ін.), і все позитивне повинно бути враховане в його діяльності.

Першою професійною організацією в незалежній Україні стала Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (далі - ФПБАУ), зареєстрована Міністерством юстиції в 1997 р.

Метою створення ФПБАУ є:

* підвищення ролі бухгалтерської професії в процесі переходу до ринкової економіки;
* застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
* підвищення престижу професійного бухгалтера.

До основних завдань ФПБАУ входить розробка і сприяння провадженню національних стандартів з обліку і аудиту на базі відповідних міжнародних стандартів, а також системи сертифікації професіоналів.

Членами ФПБАУ можуть стати спеціалісти, які мають вищу освіту і стаж роботи за спеціальністю не менше двох років, або які не мають вищої освіти, але їх стаж роботи за спеціальністю нараховує не менше п'яти років.

17-18 червня 1999 року в Києві було створено також Регіональну Федерацію бухгалтерів і аудиторів "Євразія" (далі - РФБА). Федерацію очолили президент Алла Іванівна Савченко (Україна) і віце-президент Сапар Хайсанович Кошкимбаєв (Казахстан).

В Україні День Бухгалтера святкується 16 липня. Дату свята було обрано в зв'язку з тим, що 16 липня 1999 року було прийнято Закон України № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Міжнародна Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів (англ. ACCA - Association of Chartered Certified Accountants) у червні 2016 року опублікувала результати своїх досліджень за 2014-2015 рр. – «Drivers of change and future skills», протягом яких були зібрані думки понад 2000 професійних бухгалтерів. Найбільш одностайно учасники дослідження висловили впевненість у тому, що в найближчі десять років на професію бухгалтера вплинуть наступні зміни:

1. Гармонізація міжнародних бухгалтерських та бізнес-стандартів.

2. Освоєння бізнесом хмарних обчислень.

3. Активна участь жінок на ринку праці.

4. Аналіз даних і нові методології аналізу.

5. Розширення очікувань і вимог зацікавлених сторін щодо вимірювання цінності бізнесу (business value).

6. Ресурсні конфлікти.

7. Майбутнє цифрових технологій.

8. Посилення захисту локальних робочих місць від іноземних впливів.

9. Надання послуг аутсорсингу у публічному секторі

Уже сьогодні професійні бухгалтери стали лідерами бізнес-структур, державних підприємств разом із досвідченими адвокатами і стратегічними радниками. Для зростання професійних якостей бухгалтера у майбутньому необхідним буде комбінація професійних компетенцій, що складаються з технічних знань (цифрових навиків), фахових навичок і здібностей та етичних (психологічних) якостей.

Розширює спектр кваліфікаційних вимог до професії бухгалтера Стратегія сталого розвитку України (далі – Стратегія).

*Сталий* розвиток визначено як систему взаємоузгоджених управлінських, економічних, соціальних, природоохоронних заходів, спрямованих на формування системи *суспільних відносин на засадах довіри, партнерства, солідарності, консенсусу, етичних цінностей*, безпечного навколишнього середовища, національних джерел духовності.

Відповідно до Стратегії “…необхідно докорінно змінити існуючу практику господарювання шляхом *відмови від “нульової” вартості природних ресурсів”; критерієм сталого* розвитку повинен бути *не приріст обсягів виробництва, а потенціал його зростання*.

Як стверджує Метелиця В.М. це обумовлює: розширення об’єктів обліку включивши до їх переліку не тільки майнові активи, а також інтелектуальний капітал господарюючого суб’єкта; підвищення ролі та змісту підготовки бухгалтерів, передбачивши серед критеріїв оцінки професійності ряд етичних норм і принципів поведінки. Відповідного рівня кваліфікації вимагає визначення оцінки активів, вміння оцінити на поточний період та перспективу потенціал суб’єкта господарювання.

Чижевська Л.В. зазначає, що традиційне трактування функцій бухгалтера, що полягало виключно у веденні рахунків, складанні регістрів і звітності, на сучасному етапі не є повним. Сьогодні, коли інформаційне забезпечення стало найважливішим чинником успішної господарської діяльності, функції бухгалтера зазнали суттєвих змін (табл.8.1).

Розширення функцій бухгалтера необхідне для забезпечення функціонування цілісної системи управління. Такий підхід забезпечить посилення взаємозв’язку бухгалтерського обліку з плануванням, контролем, аналізом.

Таблиця 8.1.

**Функції бухгалтера за роллю в системі управління підприємством**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Організаційна | Виконавча | Управлінська | Стратегічна | Соціальна |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1) організація бухгалтерського обліку, включаючи підбір і розподіл праці між бухгалтерськими працівниками;  2) вибір комп’ютерних інформаційних систем;  3) розробка облікової політики підприємства | 1) ведення бухгалтерського обліку;  2) реалізація управлінських рішень;  3) підтримання корпоративної культури та підтримання сприятливого соціально-пси-хологічного клімату в колективі | 1) управління якістю інформаційних послуг;  2) контроль;  3) керівництво колективом бухгалтерських працівників;  4) використання ефективних систем мотивації та оплати праці;  5) профілактика конфліктних ситуацій та вирішення конфліктів | 1) розробка нових форм обліку та внутрішньої звітності;  2) планування потреби в ресурсах;  3) планування розвитку бухгалтерської служби | 1) забезпечення соціальних виплат і доходів працівникам і акціонерам підприємства;  2) захист членів суспільства через сплату податків та надання достовірної інформації про діяльність підприємства |

Сучасний бухгалтер – це і менеджер-управлінець, і аналітик, і досвідчений різнобічний фахівець, що приймає рішення, обґрунтовані законодавчими вимогами, які мінімізують ризики операційної діяльності, демонструє лідерські та комунікативні навички, вміння швидко оцінювати ситуацію і прораховувати можливі ризики, що особливо важливо в бізнесі.

В умовах цифрових перетворень у економіці різноманітний світ IT-рішень пропонує бухгалтеру безліч інструментів, з яких він повинен вибрати ту комбінацію, яка максимально відображає завдання з організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Тому, для того щоб добитися успіху в цифрову еру, кампаніям необхідно вибудувати свою цифрову культуру – унікальну впевненість у своїх цифрових силах, загальні цінності, переконання, методи і припущення, які визначають поведінку компаній.

Досліджуючи розвиток фаху бухгалтера майбутнього Плікус І., Жукова Т., Осадча О. запропонували модель професії, що сформувалась під впливом цифрових технологій і включає у себе:

- Інтелект - здатність отримувати та використовувати знання для вирішення проблем.

- Креативність - здатність використовувати наявні знання в новій ситуації, установлення зв’язків, генерування нових ідей тощо.

- Цифровий фактор – застосування існуючих та нових цифрових технологій.

- Емоційний інтелект - здатність ідентифікувати власні емоцій та емоції інших, використовувати їх для вирішення завдань, регулювати й управлять ними.

- Бачення - здатність точно прогнозувати майбутні тенденції шляхом екстраполяції існуючих тенденцій і фактів.

- Досвід - здатність і навички для розуміння очікувань клієнтів, створення цінності тощо.

Бухгалтер майбутнього потребує оптимального співвідношення професійних компетенцій (технічних знань, навичок та вмінь) із міжособистісною поведінкою, оскільки бухгалтери становляться лідерами, надійними експертконсультантами і стратегічними радниками для організацій у державному та приватному секторах .

Бухгалтерський облік в умовах автоматизації бізнес-процесів трансформується на краще, а бухгалтери стають ґрунтовними аналітиками, які створюють обліково-аналітичне забезпечення для прийняття управлінських рішень, стають фінансовими аналітиками й аудиторами. Тенденція до діджиталізації бізнесу приводить до того, що більш високими темпами зростає попит на фахівців, які вміють працювати в digital-форматі. Проте цінними залишаться фахівці з реальними емоціями й особистим високопрофесійним ставленням до справи, професійним судженням, гнучкістю мислення, орієнтовані на інформаційні запити стейкхолдерів. Тому в умовах розвитку технологій, інформатизації й «цифрової економіки» необхідно актуалізувати програми підготовки фахівців обліково-фінансової сфери з урахуванням вимог часу, розвивати підвищення професійного рівня і перепідготовку кадрів, які зможуть не тільки формувати бухгалтерську (фінансову) звітність, а й аналізувати, а також займатися інформаційним забезпеченням управлінських рішень

В сучасному цифровому суспільстві комп'ютерний бекграунд повинен мати кожен фахівець, але для бухгалтерів це просто must have, оскільки вони за родом професійної діяльності змушені працювати з величезною кількістю інформації. І цю інформацію потрібно вміти аналізувати, обробляти і ефективно використовувати при прийнятті рішень. Володіння цифровими технологіями є необхідною умовою для успішного розвитку фінансових фахівців, а отже без їх цифрової грамотності процеси автоматичного збору і обробки стануть неможливими. Тому найважливішою умовою функціонування професії бухгалтера в цифровому суспільстві є те, що сучасний бухгалтер повинен постійно вчитися, щоб відповідати вимогам сучасності.

**Використана література:**

1. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку навч. посібн. для студентів ВНЗ спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» в 2–х частинах. Частина 1; 2–е вид., доп. і перероб.] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001. – 512 с.
2. Аржевитина Н. С. История бухгалтерского учета [Текст]: учебное пособие / Н. С. Аржевитина, Е. А. Старкова; под ред. Е. В. Шевелевой. – Челябинск : Изд-во ЮУр-ГУ, 2006. – 74 с.
3. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст]: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов. / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, 1996. – 638 с.
4. Кулинич М., Шворак А. , Жиленко Л. Впровадження цифрової грамотності в умовах майбутніх змін професії бухгалтера. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. №1. 2020. С.216-224
5. Про стратегію сталого розвитку – «Україна -2020»: Указ президента України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#Text> (дата звернення 14.07.2020)
6. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників. Випуск 1 “Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності”. Розділ 1 “Професії керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців, які є загальними для всіх видів економічної діяльності”. – Краматорськ: Центр продуктивності, 2001. – 262 с.
7. Метелиця В. М. Розвиток бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика: дис. …д-ра екон. наук: 08.00.09/ ННЦ «ІАЕ» НААН України. Київ, 2015. 454 с.
8. Чижевська Л.В. Розвиток бухгалтерської професіійної дііяльності в Україїні. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(10)/ C/284- 299
9. Плікус І.Й., Осадча О.О., Жукова Т.А. Розвиток професії «бухгалтер» в умовах цифрової адженди: емпіричні дослідження щодо майбутнього професії. Інфраструктура ринку. Випуск 29,2019 С.589-594
10. CIMA Code of Ethics for professional accountants, 58 p. [Електронний ресурс] - http://www.cimaglobal.com/Documents/ Professional%20ethics%20docs/2015%20code%20of%20ethics/CIMA\_Code\_of\_Ethics2.pdf
11. The Accounting Horizons [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://aaapubs.aip.org/acch
12. The International Federation of Accountants [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>
13. About PAFA [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.pafa.org.za/about-us
14. Professional accountants - the future: drivers of change and future skills. *The global body for professional accountants (онлайн-видання).* URL:https://cutt.ly/BttZVme (дата звернення: 15.02.2020).)

**Інтернет-ресурси:**

<https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80>

1. **Інститут професійних бухгалтерів. Причинно-наслідковий зв'язок формування і розвитку інституту професійних бухгалтерів**

Інститут професійних бухгалтерів(Institute of Professional Accountants of Russia, IPAR) - некомерційне партнерство, яке об'єднує атестованих бухгалтерів і аудиторів. Створено у квітні 1997 р. Основними цілями створення Інституту є:

а) об'єднання професійних бухгалтерів, аудиторів і фінансових менеджерів в недержавну професійну організацію, що представляють їх інтереси за кордоном;

б) розробка методології бухгалтерського обліку та аудиту;

в) створення системи атестації та підвищення кваліфікації членів ІПБ.

***Причинно-наслідковий зв'язок формування і розвитку інституту професійних бухгалтерів***

Відповідаючи на внутрішні та зовнішні запити, бухгалтери відпрацьовують і закріплюють «правила гри» – інститути, які спрямовані на подолання асиметрії інформації та її наслідків, і знаходять прояв у функціях (від лат. functio – звершення, виконання) і професійній поведінці бухгалтерів. Остання є одним із ключових принципів професійної етики (рис. 8.2).

Першим з етапів наведеної інституціоналізації слід визнати формування інституту бухгалтерів. Він ставить за мету захист професійних бухгалтерських інтересів у виконанні сервісної функції управління, розвивається еволюційним шляхом, є стійким до змін і має часткову організаційну формалізацію відносин. Таким чином, інститут бухгалтерів можна трактувати, як складову інституту бухгалтерського обліку, в якій внутрішні неформальні стереотипи «в головах» відособлених бухгалтерів спонукають їх до об’єднання у стихійні клуби і організації для захисту професійних інтересів у виконанні сервісної функції управління. Вітчизняний інститут бухгалтерів розвивається за принципом діалектичного ланцюга: неформальні інститути – стихійні об’єднання бухгалтерів – нові неформальні інститути.

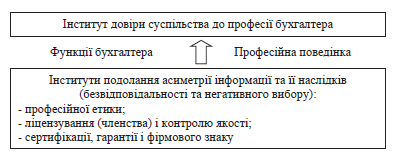


Рис. 8.2. Інституціоналізація функцій і професійної етики бухгалтерів

у формуванні довіри до професії бухгалтера

Сьогодні в Україні діє низка бухгалтерських клубів, які представляють вітчизняний інститут бухгалтерів (Всеукраїнський бухгалтерський Клуб, Наш Клуб, Клуб «Головний бухгалтер»). Хоча ці клуби і охоплюють значну кількість бухгалтерів, проте вони розрізнені регіонально чи за вибором окремих видів професійної літератури, комп’ютерних програм тощо.

Наступним етапом інституціоналізації бухгалтерської професії слід визнати формування інституту професійних бухгалтерів. Цей інститут ставить за мету зниження інформаційної невизначеності та підвищення економічної безпеки дієвими професійними громадськими бухгалтерськими організаціями і характеризується високим рівнем проявів професійного судження, бухгалтерського імперіалізму (посилення впливу бухгалтерів у інших сферах діяльності – бюджетування, контролінг, менеджмент) та інжинірингу (широке застосування інструментів інших галузей знань – комп’ютерні системи, інформаційні технології). Саме тому інститут професійних бухгалтерів слід розглядати, як складову інституту бухгалтерського обліку, агенти якої (професійні організації і відособлені бухгалтери) через внутрішні формальні інститути (статутні і підстатутні документи) розвивають «в головах» бухгалтерів неформальний інститут професійної відповідальності за подолання асиметрії інформації методами професійного судження, бухгалтерського інжинірингу та імперіалізму.

В Україні інститут професійних бухгалтерів перебуває на стадії розвитку шляхом революційного запозичення західних інститутів саморегулювання і представлений професійними організаціями, що розвиваються і об’єднують у собі менше 2% від усієї кількості бухгалтерів. Вітчизняний інститут професійних бухгалтерів чутливий до зовнішніх змін і розвивається за принципом діалектичного ланцюга: запозичені формальні інститути – об’єднання бухгалтерів – нові неформальні інститути (усвідомлення відповідальності за свої дії, культурні стереотипи, неписані правила, звички мислення, традиції, соціальні норми, статус, імідж).

Заключним етапом інституціоналізації бухгалтерської професії з проявом найвищого рівня саморегулювання є становлення інституту бухгалтерської професії . Цей інститут ставить за мету саморегулювання всіх без виключення сфер професійної діяльності і характеризується обмеженням рівня професійного судження, імперіалізму та інжинірингу наглядом з боку уповноважених державою органів.

Економічну суть інституту бухгалтерської професії: це найвищий рівень саморегулівної інституціоналізації, при якому професійні громадські організації бухгалтерів шляхом підконтрольної державі формалізації всіх елементів бухгалтерської професії (організаційно-методологічного, науково-освітнього, функціонально-етичного) досягають утвердження стійких зовнішніх неформальних інститутів гарантії, фірмового знаку і довіри з боку принципала (суспільства).

Інститут професії є рушійною силою розвитку інституту бухгалтерського обліку, який прагне посилити власну роль та важливість і, максимально відкрившись, наблизитись до суспільства (рис. 8.3).

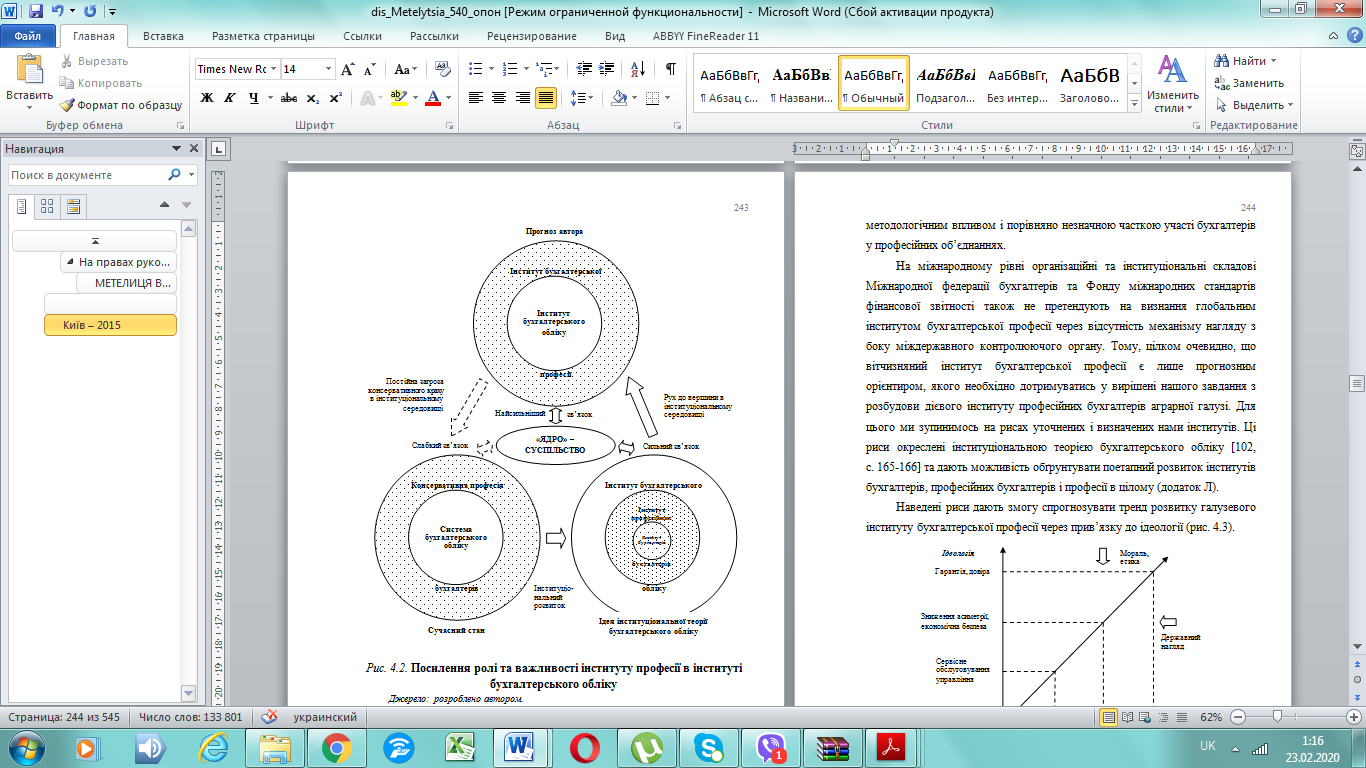


Рис.8.3.Посилення ролі та важливості інституту професії в інституті бухгалтерського обліку

Відмінними характеристиками бухгалтерської професії є:

– підвищений суспільний інтерес до наслідків діяльності професіонала;

– необхідність дотримання етичних цінностей (бухгалтер повинен дотримуватися норм професійної етики, щоб захищати інтереси суспільства);

– монопольні позиції, зокрема, при підтвердженні фінансових звітів. Згідно з 4-ю, 7-ю і 8-ю Директивами ЄС тільки сертифіковані аудитори вповноважені засвідчувати звіти підприємств. У Греції судовою експертизою можуть займатися тільки сертифіковані аудитори;

– наявність конкуренції всередині професії, що спричиняє конфлікти;

– висока професійна мобільність, внаслідок якої особи з бухгалтерською освітою обіймають інші економічні або фінансові посади;

– відносно низька міжнародна міграція внаслідок того, що предмет діяльності залежить від національного законодавства;

– умови реалізації бухгалтерської професії: бухгалтер може здійснювати свою діяльність як наймана особа у штаті підприємства або як незалежний професіонал;

– сфера незалежної діяльності охоплює надання широкого спектру платних послуг з проведення аудиторських перевірок, оподаткування і консультування;

– прагнення до мультидисциплінарності знань (не тільки економічних, але й, зокрема, соціологічних, екологічних);

– вимога до формального та безперервного навчання;

– забезпечення конфіденційності при роботі з клієнтами;

– автономність і саморегульованість професії;

– суттєва зміна змісту роботи при зміні робочого місця (галузь діяльності, організація бухгалтерської служби відрізняються на різних підприємствах);

– ідентичність завдань (під цим слід розуміти виконання з чітким ромежуванням початку й кінця, наприклад, скласти квартальний звіт);

– державний контроль. Якість виконання обов’язків контролюється як з боку замовників (власників, директорів), так і з боку державних органів (податкової служби, соціальних органів);

– відносно низька кількість відряджень.

**Використана література:**

1. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета [Текст]: моногр. / В. Н. Жук. – К. : «Аграрная наука», 2013 г. – 408 с.

2.Метелиця В. М. Розвиток бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика: дис. …д-ра екон. наук: 08.00.09/ ННЦ «ІАЕ» НААН України. Київ, 2015. 454 с.

1. МетелицяВ. М. Функції бухгалтера та морально-професійні норми етики у становленні інституту довіри до професії . Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова . 2014. Т.9. Випуск 3/4
2. Чижевська Л.В. Розвиток бухгалтерської професіійної дііяльності в Україїні. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(10)/ C/284- 299

**3. Сертифікація бухгалтерів: організаційно-методологічні підходи. Професійні аспекти підвищення кваліфікації бухгалтерів**

Певний час термін «професійний бухгалтер» був синонімом терміну «аудитор». Проте згодом було визнано, що бухгалтери, які відповідали ознакам наявності високого рівня знань, навичок та етики, професійного досвіду та які були членами професійних бухгалтерських організацій, що брали на себе відповідальність за постійне підвищення кваліфікації та етичну поведінку під час виконання їх членами професійних обов’язків, почали успішно реалізовувати свою компетентність не лише в аудиті, а й працюючи фінансовими директорами, головними бухгалтерами тощо. МФБ констатувала цей факт в словнику Кодексу професійної етики, адресуючи його особам, які працюють у бізнесі, державному секторі, освіті та в інших документах.

Поняття професійного бухгалтера, на думку проф.. Зубілевич С.Я., повинне складатися з кількох «рівнів» (рис. 8.4).



Рис. 8.4. Рівні змісту визначення поняття «професійний бухгалтер»

Отже, «професійний бухгалтер» - це особа, яка завдяки формальній освіті та практичному досвіду є експертом у сфері бухгалтерського обліку, що демонструє і підтримує компетентність, відповідає кодексу етики, дотримується високих професійних стандартів і діяльність якої регулюється через професійну організацію бухгалтерів або інший механізм регулювання.

Протягом останніх років Міжнародні стандарти освіти (МСО) професійного бухгалтера були переглянуті. Їх склад наведений у табл. 8.2.

Таблиця 8.2

**Динаміка МСО професійного бухгалтера МФБ**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №з-п | Попередні МСО професійних бухгалтерів | Етапи професійного розвитку | | Переглянуті МСО професійних бухгалтерів | Дата набрання чинності |
|
|  |  | Докваліфі-каційна освіта | Початковий професійний розвиток | Концептуальна основа міжнародних документів у сфері освіти | 2009 |
| МСО1 | Вимоги щодо вступу до програми професійної бухгалтерської освіти | Початковий професійний розвиток – Вступні вимоги | 1 липня 2015 |
| МСО2 | Вимоги щодо вступу до програми професійної бухгалтерської освіти | Докваліфі-каційна освіта | Початковий професійний розвиток | Початковий професійний розвиток – технічна компетентність | 1 липня 2015 |
| МСО3 | Професійні навички і загальна освіта | Початковий професійний розвиток – професійні навички | 1 липня 2015 |
| МСО4 | Професійні цінності, етика і ставлення | Початковий професійний розвиток – Професійні цінності, етика і ставлення | 1 липня 2015 |
| МСО5 | Вимоги щодо практичного досвіду | Початковий професійний розвиток – практичний досвід | 1 липня 2015 |
| МСО6 | Оцінка професійних вмінь і компетентностей | Початковий професійний розвиток – оцінка професійної компетентності | 1 липня 2015 |
| МСО7 | Безперервний професійний розвиток:програма навчання протягом усього життя і безперервний розвиток професійної компетентності | Післякваліфікаційна освіта | Безперервний професійний розвиток | Безперервний професійний розвиток - проект |  |
| МСО8 | Вимоги щодо компетентності професіоналів аудиту | Вимоги до професійного розвитку партнерів, відповідальних за завдання з аудиту фінансової звітності - проект |  |

Перегляд МСО спонукало ухвалення Концептуальних основ міжнародних документів у сфері освіти 2009 року, який ґрунтується на понятті професійного розвитку бухгалтера.

Перші кроки на шляху розбудови національної системи сертифікації бухгалтерів наведено в табл.8.3.

Таблиця 8.3

**Огляд концептуальних підходів до вирішення проблеми професійної сертифікації бухгалтерів**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Положення Концепцій | | |
| 1. | *Концепція професійної освіти бухгалтера в Україні (Голов С.Ф., 2004 р.)* | *Концепція Національної системи підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів в Україні (Жук В.М., 2009 р.)* | *Концепція сертифікації бухгалтерів України (Бондар М., Шигун М. 2014 р.)* |
| 2. | Мета професійної освіти і перспектива професійного бухгалтера | Мета та задачі національної системипідвищення кваліфікації професійних бухгалтерів | Місія, завдання, основний зміст проекту системи національної сертифікації |
| 3. | Гармонізація підходів до професійної освіти бухгалтера | Учасники національної системи | Вимоги до освіти |
| 4. | Міжнародні стандарти освіти, система і елементи освіти бухгалтера | Участь у Програмах підвищення кваліфікації | Базовий рівень – Сертифікований бухгалтер України |
| 5. | Викладання, своєчасність освіти, фокусування, оцінка результатів | Результати підвищення кваліфікації | Другий (професійний) рівень – Професійний бухгалтер України |
| 6. | Досвід Росії та умова подальшого розвитку | Розробка та затвердження навчальних програм | Третій (професійний (спеціальний) рівень – Аудитор |

Аналіз табл. 8.3 засвідчує відсутність у наукових колах єдиного бачення щодо формулювання концептуальних засад у сфері національної сертифікації бухгалтерів. Проект Концепції сертифікації бухгалтерів України, який був запропонований авторами М.І. Бондар та М.М. Шигун був представлений 12 червня 2014 року на Другому міжнародному бізнес-форумі «Наука – бізнес – освіта: стратегічне партнерство» в Київському національному економічному університеті імені Вадима Гетьмана.

Концептуальна основа МСО зявилась у 2009 році. В ній чітко викладений підхід до розвитку компетенції професійного бухгалтера як основної умови існування професії (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

**Мета і завдання МСО професійного бухгалтера МФБ**

|  |  |
| --- | --- |
| Основні аспекти розробки та застосування МСО | Зміст |
| Цілі | розвиток компетентності професійних бухгалтерів з метою задоволення потреб суспільства |
| Субєкти застосування | професійні організації-члени МФБ, університети, державні органи, інші провайдери освітніх послуг, регулюючі та наглядові органи, працедавці, особи, які прагнуть здійснити кар’єру професійного бухгалтера |
| Період застосування | процес розвитку компетентності розбитий на два етапи: початковий професійний розвиток (до моменту отримання статусу професійного бухгалтера) і безперервний (відбувається протягом кар’єр и професійного бухгалтера) |
| Обєкти розвитку | професійна компетентність - здатність виконувати робочу роль, визначену стандартом, з урахуванням умов робочого середовища. Складові професійної компетентності: технічні знання, професійні навички, цінності і ставлення |
| Послідовність досягнення цілей | розвиток універсальної компетентності, а на її основі - фахової (аудитора, фінансового менеджера тощо) |

Метелиця В.М. сформулював основні принципи, на яких повинна будуватися національна система професійної сертифікації бухгалтерів і її галузеві складові (табл. 8.5).

Таблиця 8.5

**Принципи функціонування національної системи професійної сертифікації бухгалтерів і її галузевих складових**

|  |  |
| --- | --- |
| №  з/п | Принципи |
| 1. | *Саморегулівної відповідальності* (в усьому світі питання професійної компетентності бухгалтерів є сферою діяльності бухгалтерських організацій) |
| 2. | *Чіткого функціонального розподілу* у сфері організації та змістовного наповнення професійної освіти (схема сертифікації, порядок акредитації навчальних центрів, предмети програм освіти, механізм оцінки знань) |
| 3. | *Об’єднання зусиль* науково-професійної спільноти (професійна сертифікація повинна проводитись із залученням державних органів влади, наукових установ і вищих навчальних закладів) |
| 4. | *Вільного волевиявлення* при проходженні сертифікації (вітчизняна бухгалтерська професія повинна пройти еволюційний шлях до неформального усвідомлення «в головах» бухгалтерів, що допуск до професійної діяльності здійснюється через добровільну сертифікацію та набуття членства у професійній організації) |
| 5. | *Врахування вітчизняного досвіду* професійної підготовки і оцінки компетентності (ігнорування понад 15-річного досвіду професійної сертифікації вітчизняних бухгалтерів з компонентом незалежної оцінки знань не сприятиме побудові дієвої національної системи професійної освіти, яка враховує особливості вітчизняної бухгалтерської професійної діяльності) |
| 6. | *Конкурентності ринку* сертифікаційних послуг (з метою уникнення загрози монополізації сертифікації бухгалтерів на ринку сертифікаційних послуг повинні бути представлені декілька конкуруючих програм професійної освіти і незалежних екзаменаційних центрів) |
| 7. | *Взаємовизнання навчальних дисциплін* на рівні професійних організацій і вищих навчальних закладів (практика взаємозаліків навчальних дисциплін за програмами академічної і професійної освіти дозволяє значно підвищити мобільність людського капіталу) |
| 8. | *Визнання програм професійної освіти* на національному і міжнародному рівнях (освітні програми повинні містити знання та навички застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності (МСФЗ), таксономій МСФЗ, Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ; Директив і Регламентів, визначених в додатках ХХХІV – ХХХVІ до глави 13 розділу V Угоди про асоціацію з Європейським Союзом) |

Застосування цих принципів, на думку автора, дозволяє запропонувати розподіл сфер функціональної відповідальності всіх сторін, зацікавлених у сертифікації бухгалтерів.

Бажаючі стати професійними бухгалтерами і в майбутньому дійсними членами цих організацій повинні мати диплом бакалавра (незалежно від фаху) та відповідний рівень компетенцій з конкретних предметних областей. Претенденту надається вибір отримання цих компетенцій на вході через відповідні освітні програми або додаткові курси, які пропонуються університетами, коледжами та іншими установами. Предметні області охоплюють: фінансову звітність; стратегію та нагляд; управлінський облік; аудит та послуги з надання впевненості; фінанси; оподаткування.

МСО 2 визначений основний перелік навчальних дисциплін, покладених в основу технічної компетентності, та рівень компетентності, яким повинен володіти майбутній професійний бухгалтер за цими дисциплінами (таблиця 3). Зауважимо, що МФБ надає право своїм організаціям-членам:

* змінювати перелік сфер компетентності;
* визначати інший рівень компетентності;
* розбиватинавчальні дисципліни на кілька курсів;
* встановлювати послідовність вивчення навчальних дисциплін;
* розробляти нові результати навчання;
* регулярно (раз на 3-5 років) переглядати сфери та рівень компетентності.

Таблиця 8.6

**Сфери компетентності, визначені МСО 2**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| |  | | --- | | Перелік навчальних дисциплін | | Рівень компетентності, що вимагається |
| 1. Фінансовий облік | Середній |
| Середній |
| 2. Управлінський облік |
| 3. Фінанси і фінансовий менеджмент |
| 4. Оподаткування |
| 5. Аудит і надання впевненості |
| 6. Нагляд, управління ризиками і внутрішній контроль |
| 7. Господарське право і регулювання |
| 8. Інформаційні технології |
| 9. Бізнес- та організаційне середовище |
| 10. Бізнес-стратегія і менеджмент |
| 11. Мікро- і макроекономіка | Базовий |

Рівень спеціальних знань та навичок перевіряється шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який проходить в три етапи. Програма і порядок складання іспиту визначається Комітетом з питань професійної освіти і затверджується Радою Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ).

В Україні здійснюється сертифікація бухгалтерів як професіоналів на основі російськомовної програми міжнародної сертифікації професійних бухгалтерів СІРА (Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер).

Власники сертифікатів САР/СІРА набувають права додавати назву сертифіката до свого підпису, що відповідає міжнародній практиці.

Програму СІРА було започатковано Міжнародною радою сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (МРСБА) у 2001 році за сприяння Агентства США з міжнародного розвитку. Україна у складі МРСБА представлена Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ). Членами МРСБА, крім України, є 13 професійних організацій у 7 країнах: Україні, Росії, Молдові, Казахстані, Киргизстані, Таджикистані та Узбекистані.

Сертифікація за програмою СІРА включає два кваліфікаційні рівні:

1. САР – Сертифікований бухгалтер-практик. Вважається, що САР здатний вести систему бухгалтерського обліку на підприємстві та складати всі основні звіти, включаючи податкові декларації.

2. СІРА – Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер.

Передбачається, що СІРА здатний застосовувати професійне судження до питань фінансового управління та брати участь у прийнятті управлінських рішень.

Сертифікат першого рівня (САР) претендент – дійсний член ФПБАУ отримує за умови успішного складання кваліфікаційних іспитів з дисциплін:

«Фінансовий облік – 1» (за міжнародними стандартами), «Управлінський облік-І», «Податки та право в Україні».

Власник сертифіката САР отримає сертифікат «Сертифікований бухгалтер-практик ФПБАУ».

Отримати сертифікат другого кваліфікаційного рівня (СІРА) може лише власник сертифіката САР, який складе додатково іспити з таких дисциплін: «Фінансовий облік-ІІ», «Управлінський облік-ІІ», «Аудит», «Фінанси», «Інформаційні технології».

Власники сертифікатів заносяться до бази даних, доступної потенційним роботодавцям, переважно спільним підприємствам та підприємствам з іноземними інвестиціями, для яких такий сертифікат є «знаком якості» бухгалтера. Претенденти мають право одержати сертифікат після успішної здачі всіх трьох етапів кваліфікаційного іспиту та представлення доказів стажу роботи за спеціальністю, який відповідає вимогам Комітету з питань професійної освіти ФПБАУ.

Протягом п’яти років претендент повинен скласти всі три етапи іспиту.

Якщо він не виконав цієї умови, то він має право здати їх повторно.

Щоб одержати сертифікат ФПБАУ, необхідно обов’язково мати загальноосвітню підготовку. Сертифікація бухгалтерів здійснюється за розробленим Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) переліком дисциплін, який включає: фінансовий облік, управлінський облік, інформаційні технології, аудит, оподаткування, вступ до фінансового менеджменту, Кодекс етики професійних бухгалтерів і аудиторів України.

Питання підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів набувають особливої актуальності у зв’язку із впровадженням в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності. Цей складний процес потребує об’єднання зусиль освітніх закладів та професійних організацій.

С.Голов таким чином пропонує відобразити процес підготовки професійного бухгалтера (рис.8.5), при чому два останніх етапи розглядаються ним як підвищення кваліфікації, яке здійснюється професійною організацією.



Рис. 8.5. Основні етапи процесу підготовки професійного бухгалтера

Зважаючи на досвід України, професійна організація від моменту свого створення сприяє успішному виконанню реформ в обліку і аудиті, здійснює переклад міжнародних стандартів обліку і звітності, професійної етики, освіти, готує та проводить перенавчання, підвищення кваліфікації тощо.

**Використана література:**

1. Васільєва Л. М. Формування сучасної професії бухгалтера та вимоги до неї . Економіка. Управління. Інновації. Випуск № 2 (10), 2013
2. Голов С. Ф.Сертифікація бухгалтерів: аргументи і факти//Дебет-Кредит. – №49 (2.12.2002).
3. Зубілевич С.Я., Міжнародні стандарти освіти професійних бухгалтерів:«перезавантаження». URL: <https://buchuchet.uabs.sumdu.edu.ua/images/department/buchuchet/news/zubilevich.pdf> (дата звернення 14.07.2020)
4. Метелиця В. М. Розвиток бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика: дис. …д-ра екон. наук: 08.00.09/ ННЦ «ІАЕ» НААН України. Київ, 2015. 454 с.
5. Міжнародні Стандарти Освіти для професійних бухгалтерів / Пер. з англ. під ред. Н. Непийводи. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 78 с.
6. **Професійна етика бухгалтерів**

Професійна етика – кодекс правил, що визначає поведінку спеціаліста під час виконання службових завдань, норм, які відповідають чинним законам та іншим нормативним документам, професійним знанням, відносинам у колективі, глибокому усвідомленню моральної відповідальності за виконання професійних обов’язків.

Обґрунтовано, що професійна етика є наслідком взаємодії таких моральних категорій, як соціально-економічна свідомість, соціально-економічна поведінка, соціально-економічне мислення, економічна культура (рис. 8.6).

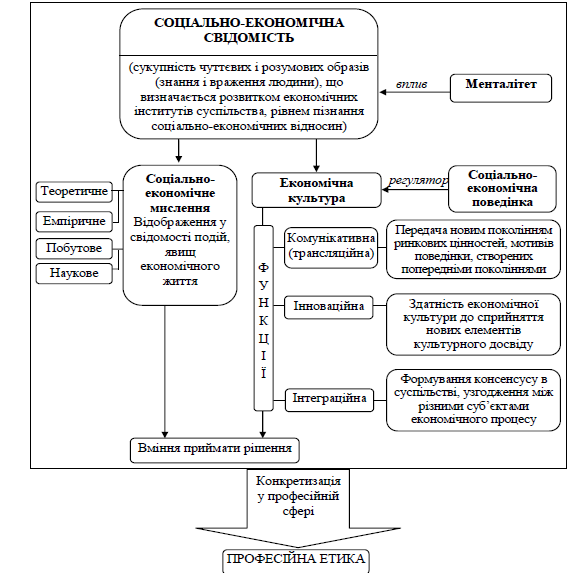


Рис. 8.6. Формування професійної етики

Завдання професійної етики полягає в тому, щоб вивчити складний процес віддзеркалення професійних відносин у площині моральної свідомості.

Міжнародна федерація бухгалтерів (далі – МФБ) запропонувала Кодекс етики професійних бухгалтерів як основу етичних вимог до професійних бухгалтерів у кожній країні, що повною мірою стосується і аудиторів.

Виконання бухгалтером своїх функцій, дотримання ним норм професійної етики та поведінки є нерозривними складовими професійної діяльності, які забезпечують не тільки внутрішньо професійні взаємовідносини, але і контакт бухгалтерської професії з зовнішнім середовищем. Норми професійної етики, які у світовій практиці професійних організацій також оформляються у вигляді кодексів поведінки, з’явилися в англо-американській моделі обліку у відповідь на відсутність жорсткої регламентації у сфері організації і методології обліку. Наявність альтернативних методів відображення господарських операцій в обліку та звітності дає право бухгалтеру застосовувати професійне судження і обирати різні методичні підходи в залежності від побажань (чи наказів) замовників.

Оскільки історично склалося так, що нормативно - правове регулювання обліку в більшості країн світу покладено на державу, то місію попередження загроз шахрайства при застосуванні професійного судження взяла на себе професійна спільнота. Для цього на початку ХХ століття професійні об’єднання бухгалтерів у США почали активно розробляти кодекси етики і поведінки своїх членів для того, щоб попередити перехід останніми межі між професіоналізмом і меркантильним шахрайством. Саме бухгалтерські організації усвідомили можливі загрози застосування професійного судження і вирішили самостійно захищати довіру суспільства до професії.

Рада Федерації 26 березня 2004 року прийняла рішення, згідно якого Федерації Професійних Бухгалтерів та Аудиторів України (ФПБАУ) визнає та приєднується до Кодексу етики Міжнародної Федерації бухгалтерів (МФБ). Але, незважаючи на ці організаційні заходи проблема дотримання норм професійної етики фахівцями з обліку та аудиту в Україні залишається невирішеною, що обумовлено низкою об’єктивних причин (низький рівень культури бізнесу, високий рівень тіньової економіки, нестабільне правове поле, тощо) та суб’єктивних (недостатній рівень дослідження методології професійної етики та освітньої підготовки за цим напрямом) чинників. У цьому зв’язку, важливою компонентою підготовки фахівців з обліку і аудиту є прищеплення норм професійної етики, що обумовлює необхідність впровадження відповідних курсів до навчального процесу. Також потребує подальших досліджень проблематика сутності професійної етики бухгалтера з врахуванням філософського та прикладного аспектів, а також організаційні і методичні складові формування норм професійної етики бухгалтера та аудитора та організаційного забезпечення їх дотримання.

Професійне призначення (місія професії) бухгалтера, в першу чергу, це інформаційне забезпечення всіх учасників господарської діяльності неупередженою об’єктивною та добросовісною інформацією про стан активів та капіталу, а також виробничого та фінансового менеджменту стосовно господарських процесів та їх результатів відповідно з інформаційними запитами.

Соколов Я.В. при дослідженні проблематики достовірності та добросовісності інформації зазначає відмінність достовірності від істинності. Цей науковець зазначає, що інформація є достовірною, якщо більшість членів суспільства має ясне і свідоме її сприйняття, яке не викликає сумніву. Бухгалтерська інформація і її сприйняття є достатньо суб’єктивними.

Важливою економічною категорією є категорія «фінансовий результат».

Квантифікація, тобто обчислення фінансового результату здійснюється в системі бухгалтерського обліку, що є його функціональним завданням. Боналумі Ф. А. (1832-1904) – представник тосканської школи бухгалтерського обліку. Цей науковець визначав бухгалтерський облік як сукупність протилежних інтересів, що утворюють господарську одиницю, обіймає категорії осіб з протилежними інтересами: господаря – з одного боку, третіх осіб – з іншого. Боналумі Ф. А. розглядав цільову спрямованість обліку як виявлення економічних та юридичних наслідків здійснених господарських операцій. У цьому зв’язку місією бухгалтерського обліку є встановлення норм управління господарством на підставі інформації про його діяльність. Цей видатний науковець зазначав зокрема, що категорія «фінансовий результат» - є категорією абстрактною, а його величина залежить безпосередньо від методології, що прийнята для обчислення. У цьому зв’язку, Соколов Я.В., щодо представлення бухгалтерської інформації зазначає можливість існування чотирьох варіантів.

Перший варіант – ідеальний. Як і всі ідеали є таким, якого мають прагнути, але досягти майже неможливо.

За другим варіантом – дані зібрані добросовісно, але вони не достовірні. За такої ситуації приймати дієве рішення неможливо, так як наслідки можуть бути негативні. Така інформація містить у собі елементи фальсифікації.

Третій варіант – дані складені не добросовісно, але вони достовірні. Це випадок коли бухгалтер впевнений, що вимоги нормативних документів не дозволяють правильно відобразити економічну інформацію в звітності (за сучасними підходами це є вуалізацією).

Четвертий варіант – приведені дані не достовірні і не добросовісні (мають місце як вуалізація, так і фальсифікація). У цьому випадку результати будуть також недостовірними.

Потенційна можливість отримання інформації за різними варіантами зумовлює необхідність користувачам бухгалтерської інформації ідентифікувати отримані дані про факти господарського життя, з одним із наведених варіантів.

Дотримання професійної етики є невід’ємною рисою професійного бухгалтера. МСО 4 «Професійні цінності, етика і відносини» визначає результати навчання, які повинен продемонструвати наприкінці виконання освітньої професійної програми претендент на присвоєння кваліфікації професійного бухгалтера у зазначеній сфері. У стандарті підкреслюється, що професійна етика важлива як на етапі початкового професійного розвитку, так і протягом безперервного навчання. Початковий професійний розвиток передбачає оволодіння фундаментальними етичними принципами: цілісністю, об'єктивністю, професійною компетентністю і ретельністю, конфіденційністю, професійною поведінкою. З цією метою виділені три сфери компетентності – професійний скептицизм та професійне судження, етичні принципи та дія в суспільних інтересах, з яких ідентифіковані результати навчання (табл. 8.7).

Таблиця 8.7

**Сфери компетентності та результати навчання з професійних цінностей, етики і відносин\***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| |  | | --- | | Сфера компетентності | | Рівень володіння | Результати навчання |
| Професійний скептицизм та професійне судження | Середній | застосування критичного мислення до оцінки фінансової інформації та інших відповідних даних; виявлення та оцінка розумних альтернатив для отримання аргументованих висновків, що ґрунтуються на всіх відповідних фактах і обставинах. |
| Етичні принципи | Середній | пояснення природи етики; пояснення переваг і недоліківпідходів до етики, заснованих на правилах і принципах; аналіз альтернативних варіантів дій і визначенняїх етичних наслідків; застосування фундаментальних етичних принципів цілісності, об'єктивності, професійної компетентності і сумлінності, конфіденційності, професійної поведінки в етичних дилемах і визначення відповідного підходу; застосування відповідних етичних вимог до професійної поведінки при дотриманні стандартів. |
| Дія в інтересах суспільства | Середній | пояснення ролі етики в професії і в зв'язку з поняттям соціальної відповідальності; пояснення ролі етики в бізнесі та ефективного управління. аналіз взаємозв'язку етики і права, в тому числі законів, правил та суспільних інтересів; аналіз наслідків неетичної поведінки для людини, професії і громадськості. |

Під професійним скептицизмом у МСО 4 розуміють передбачення умов, що можуть вказувати на можливе спотворення внаслідок помилки або шахрайства, і критичну оцінка доказів, а під професійним судженням - застосування відповідної підготовки, знань і досвіду, в контексті здійснення аудиту, бухгалтерського обліку та етичних норм, в прийнятті обґрунтованих рішень про напрямки діяльності в обставинах виконання завдання з аудиту, що проводиться відповідно до міжнародних стандартів. Дії в інтересах суспільства включають в себе обізнаність та турботу про вплив на публіку; вироблення чутливості до соціальної відповідальності; навчання протягом усього життя; схильність до якості, надійність, відповідальність, оперативність, і ввічливість; дотримання законодавства і правил. Таким чином професійні бухгалтери роблять свій внесок у впевненість і довіру до функціонування ринків та економіки в цілому.

**Використана література:**

1. Зубілевич С.Я. Міжнародні стандарти освіти професійних бухгалтерів:«перезавантаження». URL: <https://buchuchet.uabs.sumdu.edu.ua/images/department/buchuchet/news/zubilevich.pdf> (дата звернення 14.07.2020)
2. Метелиця В. М. Функції бухгалтера та морально-професійні норми етики у становленні інституту довіри до професії . Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова . 2014. Т.9. Випуск 3/
3. Савченко В., Кононенко Л., Бегун А.. Проблеми формувания та дотримання норм професійної етики бухгалтера. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2011, вип. 20, ч. І
4. Соколов Я.В. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности /"Бухгалтерский учет", N 12, 1999.]
5. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку. автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир. 2007. 39 с.

**СВІТОВІ НАУКОВІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ШКОЛИ**

1. Наукова школа: її ознаки та умови формування
2. Виникнення та історичні етапи розвитку облікових наукових шкіл.
3. Формування і функціонування бухгалтерських шкіл в Україні.

**1. Наукова школа: її ознаки та умови формування**

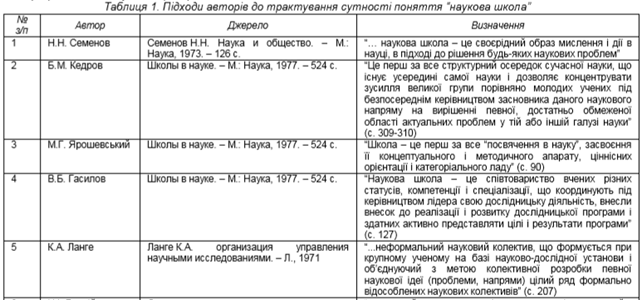
У істориків науки немає єдиної точки зору з питання, коли виникли наукові школи. Це пов’язано як з відсутністю однозначного визначення поняття "наукова школа", так і з тим, що наукові школи еволюціонували в часі. Ясно, що сучасна наукова школа і школи минулого не адекватні. До того ж наукові школи в різних науках (і країнах) виникли в різний час.

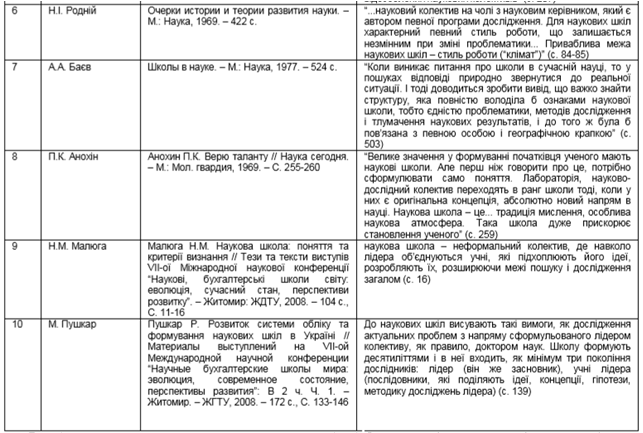
Різні події в науковому житті як наслідок дії соціальноекономічних факторів створили необхідні науково-технічні і соціальні передумови для вдосконалення учбового процесу, ефективнішого виховання наукової творчої молоді, для виникнення і розвитку різних шкіл.

У них плідно функціонує група або колектив дослідників на чолі з науковим лідером (вчителем). Такі структури сприяють залученню студентів до науки з подальшим перетворенням їх в учених. Вони є свого роду системою відбору, підготовки і виховання дослідників, допоможуть виробленню у них певного стилю роботи і мислення. Таким чином навколо лідера формуються учні, а за наявності певної сприятливої ситуації ці творчі неформальні об’єднання учених перетворюються на наукову школу. Іншими словами, за певних умов творча група дослідників може стати зародком школи. І навпаки, за несприятливих організаційних умов перспективна в ідейному плані наукова школа може і не вийти зі свого початкового стану. Стає ясним, що комплекс заходів, що формує сприятливі для наукової школи мікроклімат і атмосферу стосунків між її окремими індивідами, представляє, по суті, певний управлінський інструмент.

Наукова школа – найбільш яскравий прояв колективної форми творчості під безпосереднім ідейним і практичним керівництвом видатного ученого, що живить цей неформальний колектив науковими ідеями і що визначає методи і зміст досліджень, що проводяться школою. Будучи “колективним дослідником”, вона не створюється якимсь формальним рішенням (як науково-дослідний інститут, кафедра або лабораторія), а формується в часі копіткою працею наукового лідера, що відбирає творчих працівників і що виховує учених-дослідників вищої кваліфікації. Їх високий професійний рівень у поєднанні з достатньо представницьким персональним складом є свідченням “класу” наукової школи.

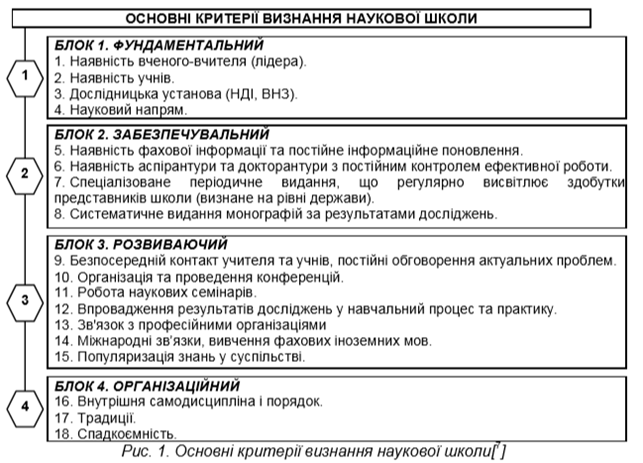
Історія науки знає немало імен видатних учених, що виховали великі колективи учнів і що створили всесвітньо відомі наукові школи. Створені ними школи отримали загальне наукове і суспільне визнання, Їх внесок в світову науку, в інтелектуальний клімат епохи і науковий прогрес вельми великий. Складність і новизна проблеми “наукова школа” зумовили різноманітність підходів і велику кількість трактувань цього поняття. Під ним розуміють науковоосвітню школу, дослідницький колектив, напрям в науці (М.Г. Ярошевський); розрізняють також класичні і сучасні наукові школи (К.А. Ланге). Багатозначність даного поняття можна проілюструвати декількома його дефініціями, що мають різні смислові відтінки.





Перелік визначень наукової школи можна продовжувати, але феномен наукової школи не є однозначним і вимагає всесторонього системного аналізу. Наукова школа – це суб’єкт, що відображає складний спектр соціально-творчих зв’язків між ученими, що її представляють.

Досвід багатьох відомих учених – представників або фундаторів ряду наукових шкіл, допомагає краще зрозуміти атмосферу, дух і характерні риси, властиві об’єднанням учених типу наукової школи, які ми і використовували при розробці критеріїв для побудови моделі наукової школи.



Наукова школа – це не просто колектив дослідників на чолі з науковим лідером (вчитель і учні), а творча співдружність вчених різних поколінь, об’єднаних єдністю принципів підходу до вирішення тієї або іншої проблеми, думок і навиків мислення, стилю роботи, широким поглядом на розвиток досліджень у вибраному науковому напрямі, наявності в роботі оригінальної стрижньової ідеї, доказ якої служить стимулом для розвитку досліджень і чинником, що об’єднує виконавців, не дивлячись на відмінності їх характерів і уявлень. Іншими словами, наукова школа – це колектив дослідників-однодумців, вища форма колективної взаємодії в процесі наукового пошуку.

Типовою межею наукової школи, на яку у нас звертають увагу, є стиль дослідження. Важливість вироблення певного стилю в науковій співдружності учених відзначається формування школи. Лідер більше не діяє поодинці, – а трудиться, об’єднавшись з іншими фахівцями. Тут збирається велика сила, зібравши навколо себе найбільш активних, найбільш обдарованих і найперспективніших бухгалтерів-науковців. У жвавих дискусіях за участю двох або більшого числа співбесідників проливалося світло на якнайглибші облікові проблеми. Метод і стиль досліджень, підхід до розуміння явищ, наукова ідеологія визначають те, що прийнято називати “духом школи”. Наявність їх перетворює колектив дослідників в колектив однодумців, тісну співдружність і своєрідне наукове братерство, відрізняє одну школу від іншої.

У науковій школі особливо чітко простежується традиція спадкоємності, що полягає в передачі від одного покоління дослідників до іншого певного запасу знань, ідей, концепцій, підходів і методів, іншими словами, накопиченого наукового капіталу, мистецтва дослідження і збагнення істини, стилю мислення і стилю роботи. Про цю межу наукової школи, можна сказати так “існують приховані багатства; це традиції, духовний і моральний капітал, накопичений під час бесід і навчання, навіть просто особиста присутність. У певний момент сукупність цих передумов створює необхідні умови, в яких раптово народжується правильне тлумачення вирішеної проблеми. Ідеї, колись висловлені учителем і іншими співробітниками, постійно згадуються в розмовах і проникають свідомо або підсвідомо в мозок молодих учених. Під час дослідницької роботи такі придбання полегшують правильне тлумачення, а іноді і саму проблему.

Школа є не тільки хранителем традицій, а і вогнищем інтенсивної концентрації творчої енергії і скоординованих зусиль учених в процесі наукового пошуку, зародками нових точок зростання науки і окремих її напрямів. Школа не тільки генерує наукову продукцію, ідеї і відкриття, але і забезпечує розширене відтворення подальших поколінь дослідників, коли окремі її вихованці самі стають науковими лідерами, керівниками нових “дочірніх” шкіл або груп учених, нових напрямів.

Для наукової школи характерні певна творча атмосфера, обстановка безперервного наукового спілкування і доброзичливих дружніх дискусій, демократичності і наукової принциповості, взаємної пошани і вимогливості, відданості науці, наукового ентузіазму. По-перше, Лідер любить учити – в найпрямішому значенні цього слова – молодих фахівців, любить задавати і розтлумачувати їм різні важкі і каверзні завдання, різні “парадокси”. По-друге, Лідер безперервно ділиться із співробітниками і учнями своїми міркуваннями і планами майбутніх робіт, ставлячи перед ними питання, з яких зростають наукові дослідження. При цьому Лідер щиро радів, якщо його учень проявляє працездатність і особливо творчу ініціативу в науковій роботі”.

Тому недивно, що у нас створилася велика наукова школа талановитої молоді. Лідер не повинен повчати і моралізувати. Він повинен виховувати просто своїм особистим прикладом, щоб учні прагнули слідувати високому зразку принциповості і чесності у всьому, що стосується науки, стосунків з людьми, і зокрема з тими, для кого наука стала головною справою життя. Тут виникає та існує особлива атмосфера, повна взаємної доброзичливості і чуда щонайменших компромісів у вимогах, що пред’являються до ученого. Без такої атмосфери, ймовірно, взагалі не можна говорити про наукову школу”.

І, нарешті, також “прохідним балом” наукового колективу в ранг школи є його високий авторитет в даному напрямі, величезний науковий потенціал і значущість отриманих результатів, висока наукова кваліфікація дослідників, їх здатність вирішувати самостійно фундаментальні проблеми, а не повторювати те, що вже в основному зробив їх учитель, вносити значний внесок до науки і наукового прогресу.

Використаємо висловлювання учених, в яких наголошуються ті або інші риси наукової школи, як оцінні критерії при реконструюванні основних її ознак. Наведена таблиця ілюструє проведену оцінну процедуру і свідчить про те, які ознаки більшість учених, узятих в ролі експертів, вважають для наукової школи найбільш характерними: наявність наукового лідера дослідницького колективу, його керівника – крупного ученого і цілісної особистості, що володіє умінням відбирати творчу молодь і навчати мистецтву дослідження, що заохочує самостійність мислення і ініціативу, забезпечує творчу, ділову, доброзичливу обстановку в колективі, іншими словами, особливу наукову атмосферу, що дозволяє якнайповніше розкритися таланту; стиль роботи і мислення; наукова ідеологія, концепція (фундаментальна ідея), дослідницька програма; висока кваліфікація дослідників, що групуються навколо лідера; значущість отриманих ними результатів в певній галузі науки, високий науковий авторитет в цій області.

Отже, сучасну наукову бухгалтерську школу ми визначаємо як неформальну творчу співдружність дослідників різних поколінь, що мають достатньо високий рівень кваліфікації в області обліку і контролю на чолі з науковим лідером – крупним ученим і педагогом, об’єднаних єдністю підходів до вирішення наукової проблеми, стилем роботи і мислення, оригінальністю ідей і методів їх реалізації, що отримало значні результати і що завоювало авторитет та суспільне визнання в даній області знання.

Побудована у такий спосіб модель наукової бухгалтерської школи, природно, не універсальна. Але вона може використовуватися для аналізу і розуміння реальних наукових ситуацій. Ознаки, що виділені, достатньо повно відображають специфіку і характерні особливості творчого бухгалтерського об’єднання учених, як наукова школа, і можуть служити орієнтирами при визначенні в науці співтовариств подібного типу. Іншими словами, відділені ознаки можуть бути використані для експертних оцінок при ототожненні окремих груп дослідників з науковою школою. При цьому за наукову школу слід вважати тільки той колектив, який задовольняє перерахованим вище ознакам. Не можна вважати будь-яку кафедру, якщо вона навіть добре працює, науковою школою, як не можна коледж називати університетом. Це принижує рівень справжніх наукових шкіл.

**2. Виникнення та історичні етапи розвитку облікових наукових шкіл**

*Італійська школа.* Для італійської школи характерною особливістю є те, що ідея подвійного запису, яка виникла в середньовічній Італії, отримала перш за все юридичне трактування. Представниками італійської школи були Ф. Вілла, Ф. Марчі, Дж. Чербоні, Дж. Россі та ін. Їх внесок у розвиток обліку наведено у додатку А. Зверніть увагу, що на перших етапах становлення цієї школи італійські вчені трактували облік як зміну прав і обов’язків господарюючих суб’єктів. Згодом вчений Дж. Чербоні зробив висновок, що обліковувати необхідно людей, які приймають участь у господарському процесі, оскільки тільки вони є носіями прав і обов’язків. Отже, з юридичної точки зору метою обліку виступав контроль діяльності осіб, які брали участь у господарських процесах. Італійські вчені поділяли їх на чотири групи: власник, адміністратор, агенти (особи, що зайняті на підприємстві) і кореспонденти (фізичні і юридичні особи, з якими підприємство здійснює розрахунки). Точність облікових записів повинна була відповідати точності прав і обов’язків, зазначених у документах. Отже, контролювати права й обов’язки можна було тільки по документах. Предметом обліку виступали не матеріальні цінності, а інформація про них, зазначена в документах. Велика увага приділялась обліку договірних відносин. Італійські вчені пропонували вводити договірні зобов’язання в систему бухгалтерських рахунків. Усі рахунки пояснювалися як особові, як рахунки розрахунків. Наприклад, рахунки амортизаційного фонду, вилучених засобів, зносу, делькредере (рахунок, що представляє собою резерв для покриття сумнівних боргів). Операційні рахунки, у т. ч. рахунок реалізації, не застосовувалися. Італійські вчені стверджували, що баланс випливає з рахунків, і трактували його як рівність прав і обов’язків. У таких умовах матеріальні цінності оцінювалися тільки за продажними цінами.

Італійська школи рахівництва, об'єднала в собі ломбардську, тосканську й венеціанську облікові школи.

*Ломбардська школа* пов'язана з ім'ям Франческо Вілли (1801-1884), який об'єднав юридичну й економічну мету обліку і розглядав облік з точки зору адміністративного права. Саме з його іменем пов'язано виникнення обліку як теоретичної дисципліни. Об'єктом обліку він вважав не правові відносини, а матеріальні або грошові цінності, у зв'язку з якими виникають ці відносини, предметом обліку виступав договір.

Представники ломбардської школи виділяли в обліку: теорію обліку (економікоадміністративні відносини); правила ведення регістрів та їх практичне використання; організацію управління (у т.ч. ревізію рахунків).

Організація управління – частина адміністративного права, вона здійснюється не шляхом контролю цінностей, а за допомогою контролю діяльності працівників підприємства, з яких вирішальну роль відіграють матеріально відповідальні особи – зберіганні, як їх називав Ф. Вілла.

Зберіганні, отримуючи цінності, брали на себе відповідальність перед власником, яка збільшується при надходженні і зменшується при списанні цінностей. Ф. Вілла писав, що усі рахунки в обліку повинні відкриватися зберігачам (особам, які працюють усередині підприємства) і кореспондентам (особам, стороннім щодо підприємства).

Оскільки управління передбачає постійне переміщення прав і зобов'язань між зберігачами і кореспондентами, виникає необхідність безперервного збільшення відповідальності в одних і зменшення її в інших осіб. Таку координацію прав і зобов'язань здійснює подвійний запис. Особа, чия відповідальність збільшується, – дебетується, а та чия відповідальність зменшується, – кредитується.

Таким чином, Ф. Вілла перейшов від персоніфікації рахунків до їх персоналізації. При цьому об'єктом обліку він вважав не правові відносини, а матеріальні і грошові цінності, що зумовлюють ці відносини.

Систему рахівництва Ф. Вілла поділяв за типами господарств. Частинами цієї системи були три групи рахунків: депозитні (майнові); особисті (розрахунків) та підсумкові (рахунок "Прибутки та збитки", рахунки вступного та заключного балансу).

Ф. Вілла вважав, що для того, аби бухгалтерія піднялася до рівня науки, вона має досліджувати свої принципи й категорії. Головна праця Ф. Вілли вийшла у світ у 1840 р., і цей рік можна вважати початком народження науки про бухгалтерський облік.

Засновником *тосканської бухгалтерської школи* вважається Франческо Марчі (1822-1871), який був переконаним прихильником персоналізації рахунків і розвивав юридичний напрям в обліку. Згідно з Ф. Марчі, суть підприємства – в людях, які в ньому працюють. Тому необхідно виділити чотири групи осіб – агентів (матеріальновідповідальних осіб), кореспондентів (осіб, з якими проводяться розрахунки), адміністратора і власника. Він вважав, що за кожним рахунком стоїть певна персона, тому свою теорію називав персоналістичною. Всі особи, пов'язані з підприємствами, перебувають у певних юридичних відносинах, зміст яких розкривається в обліку. Кожен факт господарського життя зводиться до зміни юридичних відносин між учасниками господарського процесу. Цей підхід привів Ф. Марчі до формулювання правила подвійного запису. [1, c. 134]

Згодом тосканську бухгалтерську школу очолив творець логісмографії Джузеппе Чербоні (1827-1917). Логісмографія – це багатоступінчаста класифікація, що забезпечує нескінченну аналітичність обліку, в якому всі рахунки персоніфіковані, при цьому аналітичний поділ рахунків називається декомпозицією або диференціацією, а синтетичне узагальнення – композицією або інтеграцією.

На тверде переконання Д. Чербоні, ведення обліку передусім має вивчати людину. Бухгалтер реєструє тільки зовнішні факти, але "зовнішні факти, – писав Д. Чербоні, – є лише наслідками внутрішніх рухів нашої душі".

Усю наукову роботу в галузі обліку він поділив на чотири етапи: 1) дослідження фактів господарського життя, з метою розкриття, з одного боку, дії об'єктивних законів, що регулюють господарську діяльність підприємства, а з другого – суб'єктивних вчинків адміністраторів і тих результатів, до яких ці вчинки приводять; 2) дослідження господарської структури, функцій та їх ефективності в загальній системі управління підприємством; 3) вивчення математичних методів з метою вибору апарату опису фактів господарського життя; 4) логісмографічне дослідження фактів шляхом їх координування з метою виявлення юридичної та економічної сутності, а також впливу на господарство в цілому.

У логісмографії слід розрізняти теорію і форму рахівництва. В основі теорії лежать два принципи: персоналістичності – за кожним рахунком неодмінно має стояти особа або група осіб (без особи немає рахунку), і дуалістичносгі – окреме сальдо рахунку власника та окреме сальдо сукупного рахунку агентів і кореспондентів. Принцип дуалістичносгі відомий як постулат Д. Чербоні. Сума кредиторської заборгованості підприємства його власникові завжди дорівнює сальдо розрахунків цього підприємства зі своїми агентами і кореспондентами.

Засновником *венеціанської школи* був Фабіо Беста (1845-1923), який вважав, що облік як засіб господарського контролю вивчає рух цінностей, який, своєю чергою, пов'язаний з діями людей з управління і контролю. Йому належить розроблення теорії капіталу – концепції, згідно з якою об'єктом обліку є не цінності як такі, а їхня вартість. Теорія капіталу – вчення про управління і контроль, яке ґрунтується на вартісній інтерпретації бухгалтерського балансу, де загальний обсяг вартості є капіталом, вкладеним у підприємство, котрий складається з окремих елементів, кожний з яких має свій рахунок.

Венеціанська школа бухгалтерського обліку розвивала економічний напрям, згідно з яким облік має вивчати не кількісну і якісну структуру господарських цінностей, а їх вартість. Тобто основою обліку має бути не реєстрація юридичних відносин, а зміни у складі матеріальних цінностей. Звідси факти господарського життя, які не викликають змін вартості, не потрібно відображати на бухгалтерських рахунках.

Спроби синтезувати ідеї венеціанської облікової школи зробив Еммануель Пізані (1845-1915) у своїх працях, присвячених статмографії (від грец. статмо – баланс і графія – опис). Статмографія – це вчення про баланс, яке випливає з механістичного розуміння обліку, в якому методи обліку розробляються логічним (від балансу до рахунку), а не історичним (від рахунку до балансу) шляхом.

Е. Пізані уподібнював господарський процес механізму, в якому бухгалтерія вивчає три види операцій: динамічні (майнові рахунки), статичні (рахунки чистого майна) і статико-динамічні.

Зовні статмографія відрізнялася від логісмографії тим, що в логісмографії дні, за які виконується реєстрація, зазначені по горизонталі таблиці, а рахунки, в яких проводять реєстрацію – по вертикалі. У статмографїї, навпаки, рахунки, в яких проводять реєстрацію – по горизонталі, а дні, за які виконується реєстрація, зазначені по вертикалі таблиці.

Оцінюючи праці Е. Пізані, сучасники підкреслювали, що він перебував під впливом своїх попередників і вважав, що бухгалтер констатує об'єктивно існуючі категорії подібно до того, як інженер винаходить машини.

Представник венеціанської школи бухгалтерського обліку Дж. Л. Кри та розвивав економічний напрям в обліку, трактував облік як економічну науку, мета якої – виявлення результатів діяльності підприємства. Подвійний запис він розглядав як наслідок змін у складі цінностей: дебет указує на їх збільшення, а кредит – на зменшення. Прихильниками економічного напряму у цій школі були також В. Альфієрі, К. Гіділья, Д. Мальоне, А. Стабіліні, які стверджували, що на рахунках обліковуються саме матеріальні цінності, і називали свою теорію матеріалістичною.

За всього розмаїття поглядів італійську школу можна розглядати як єдине ціле. Її представників об'єднує цілеспрямоване змістовне трактування основних категорій науки бухгалтерського обліку. Навіть відмінності між юридичним (тосканська школа) та економічним (венеціанська школа) напрямами несуттєві. І тосканці, і венеціанці в дусі ломбардської школи розглядали облік як засіб управління, тільки перші трактували мету обліку як управління людьми, а другі – як управління ресурсами – цінностями, які беруть участь у господарському процесі. В останньому випадку облік перетворювався на науку про контроль господарської діяльності.

Представників італійської школи об'єднувало трактування обліку як функції управління. Деякі історики-науковці вважають, що бухгалтерський облік як наука був започаткований саме у рамках італійської облікової наукової школи.

*Французька школа.* Французька школа характеризувалася перевагою економічних аспектів обліку. Метою обліку вважалося виявлення ефективності використання ресурсів підприємства. Економічне пояснення подвійного запису – „немає надходження без витрачання” призвело до трактування всіх рахунків як рахунків коштів і процесів (операційних). На відміну від представників італійської школи, французькі вчені стверджували, що бухгалтер не юрист, а економіст. Найбільш повно цей погляд виразив П.Ж. Прудон. Крім нього прихильниками економічного напрямку були Р.П. Коффі, Е.П. Леоте, А. Гільбо, Ж.Б. Дюмарше, Ш. Пангло, Р. Делапорт, Ж. Бурнісьєн та інш. Слід зазначити, що французькі вчені класифікували рахунки як елементи балансу за видами засобів. Вони виходили з того, що прибутком можуть вважатися тільки грошові надходження. Французькі вчені зазначали: „Немає грошей - немає прибутку”. Крім того, вчені цієї країни поширили облік на все народне господарство – макрооблік. Пропонувати оцінювати цінності за собівартістю. Приділяли значну увагу обліку витрат і калькулюванню готової продукції. Трактували баланс як рівність доходів і видатків. Велику увагу приділяли розробці різних форм рахівництва.

Наприкінці XIX – на початку XX ст. бухгалтерський облік досяг у Франції свого значного розвитку. Французька школа рахівництва запровадила суто економічний напрям у бухгалтерській науці. Представники французької школи Жан Густав КурсельСенель, Р.П. Коффі, Жан-Батист Дюмарше, а також Ежен П'єр Леоте і Адольф Гільбо, Л. Сей є фундаторами економічного напряму у французькому і світовому рахівництві.

Вони вважали, що бухгалтерський облік – політична економія підприємства. Крім того, наголошували на необхідності відокремлювати теорію від бухгалтерської практики. Досліджували такі економічні категорії в обліку, як амортизація, прибуток, собівартість (Л. Сей), ввели поняття "перманентний інвентар", макрооблік (Е.П. Леоте і А. Гільбо), розробили вчення про широку й вузьку амортизацію (Ж. Г. КурсельСенель). Удосконалювали форми рахівництва, розробили французьку форму рахівництва (Р. Делапорт).

Е.П. Леоте і А. Гільбо створили суто економічний напрям спочатку у французькій, а потім і у світовій бухгалтерській науці. Чітко відмежовуючи науку про облік від бухгалтерської практики, представники школи вважали, що теорія рахівництва має бути незалежною від розподілу рахункових функцій. Цим вони вперше проголосили незалежність облікових ідей від вузьких практичних завдань.

Учені цього напряму бачили мету обліку перш за все у визначенні ефективності господарської діяльності підприємства, а не в контролі за збереженням цінностей, як вважала більшість італійських обліковців. Кредо цієї школи: "Бухгалтер – це економіст, а не сторож чужого добра". За допомогою спеціальної методики він відображає рух самого капіталу, ресурсів та цінностей.

Якщо юридична теорія італійців виходила в поясненні подвійного запису з правила Е. Дегранжа "Той, хто одержує, – дебетується, той, хто видає, – кредитується", і тому намагалася тлумачити всі рахунки як рахунки особисті, то економічне трактування французької школи пояснювало всі рахунки як рахунки засобів і процесів (операційних). Трактування подвійного запису було таким: "Немає надходження без витрат".

*Німецька школа.* На відміну від італійської школи, панівним напрямком якої був юридичний, і французької школи, де переважали економічні аспекти обліку, німецька школа велике значення надавала процедурним питанням обліку. Метою обліку вважали розробку раціональних облікових процедур. Отже, предметом обліку були процедури. Ця школа сутність бухгалтерського обліку бачила в конструюванні форм рахівництва, послідовності записів на рахунках, у тих документах та регістрах, що надходили до бухгалтерії. Засновником цієї школи був І. Шер, який в основу бухгалтерської процедури поклав рівняння капіталу: А-П=К. Взагалі теорії балансу приділялась значна увага. Для німецької школи було характерним вивчення фактів господарського життя шляхом дедукції, рухаючись від загального до часткового, а саме - від балансу до рахунків. Баланс трактували як рівність дебетових і кредитових сальдо.

Німецькі вчені стверджували, що рахунки випливають із балансу. Усі рахунки по відношенню до балансу поділяли на активні й пасивні, запропонували теорію двох рядів рахунків. Крім того, німецькі вчені широко застосовували математичні й статистичні методи в обліку. Створили карткові форми рахівництва, удосконалювали плани рахунків. Представниками німецької школи були Е. Шмаленбах, А. Кальмес, Г. Нікліш, Ле Кутр, Г. Хольцер.

*Англо-американська школа.* Наприкінці XIX ст. починає формуватися англоамериканська бухгалтерська школа. Ця школа стояла на позиціях позитивізму, який зосереджував увагу на описі явищ і фактів у процесі спостереження. Відомими позитивістами того часу були Г. Спенсер і Д.С. Мілль. Крім того, дана школа застосовувала біхевіористичний і психологічний підходи в обліку. Предметом обліку була поведінка адміністраторів. Баланс розглядала як рівність засобів із кредиторською заборгованістю й капіталом. При вивченні цієї теми зверніть увагу на те, що великим досягненням американських вчених було створення таких систем обліку витрат, як: „стандарт-кост” (Г. Емерсон, Ч. Гаррісон) „директ-костинг” (Дж. Кларк, Дж. Харріс), „центри відповідальності” (Дж. Хіггінс), „диференційна система” (Р. Каплан, Р. Купер), що з часом дозволило сформулювати спеціальну галузь бухгалтерії – управлінський облік (Р. Антоні). Отже, значною особливістю англо-американської бухгалтерії було те, що в організації обліку мав місце його розподіл на фінансовий і управлінський, причому фінансовий облік, в свою чергу, протиставлявся податковому. Крім того, американські вчені розробили положення щодо професійної етики бухгалтерів (Р.Х. Монтгомері). У сучасній англо-американській школі виділяють дві течії: інституалістську й персоналістичу. Основні представники інституалістської школи: А. Літтлтон, Д.О. Мей, Ф. Пікслей, Л. Робінсон. Відомі представники персоналістичної школи - Дж. Каннінг, Р. Монтгомері, В.Е.Патон, Г. Свіней, Г. Хетфілд.

Англія і весь англомовний світ стояли зовсім на інших позиціях творення бухгалтерських шкіл. Для англійської бухгалтерської школи рахунковедення не було наукою. Англомовний світ у цій сфері твердо стояв на позиціях позитивізму. Як відомо, позитивізм - це такий напрям філософії, що заперечує будь-який філософський, а звідси і методологічний підхід до науки. Головною рисою позитивізму є феноменалізм (зведення завдань науки до опису явищ). Тому такі відомі англійські бухгалтерипозитивісти, як Д.С.Міль (1806-1873), Г.Спенсер (1820-1903) у своїх працях не винаходили, а описували, не пропонували, а викладали.

Теорія бухгалтерського обліку була фактично технікою, а не наукою, і її неможливо було порівняти з європейськими дослідженнями.

Англійські автори дещо копіювали своїх колег з континенту. Хоча на певну увагу заслуговували праці англійських бухгалтерів Д.В.Фультона, Е.Купера, Т.Вельтона, В.Ф.Фостера, Е.Г.Фолсома, які провели дослідження значення рахунку Капіталу, інвентарної оцінки, визначення прибутку. Вивчаючи більш детально полеміку, яка час від часу виникала між англійськими бухгалтерами, слід вказати, що вона переслідувала не наукові ідеї, а була спрямована на вирішення прагматичних завдань. Так, різні підходи Е.Купера і Т.Вельтона щодо визначення прибутку були зумовлені тим, що перший відстоював інтереси акціонерів, а другий - кредиторів. До найбільш відомих англійських вчених того часу належить Л.Р.Діксі (1864-1932). Зокрема, він пояснив, що таке безгрошовий (потенційний) прибуток і збиток, що утворюється внаслідок зміни ринкових цін на активи порівняно з обліковими.

Л.Р.Діксі був основоположником аудиту. Він визначив аудит як роботу, пов'язану з підтвердженням достовірності, правильності і об'єктивності бухгалтерського балансу. Це було в 1892 році. Діксі визначив мету аудиту в виявленні фальсифікації, випадкових помилок, недоліків в організації обліку.

Послідовниками Л.Р.Діксі у вивченні аудиту були А.Т.Ватсон, Чедвік.

Враховуючи чисто прагматичні завдання, англійські бухгалтери розуміли бухгалтерію не як складну метафізичну систему, а розглядали її як систему стосунків між працівниками бухгалтерії і працівниками підприємства. Тобто істинна бухгалтерія вивчала, на їх думку, людей психологічно.

У 20-х - 40-х роках XX століття, певною мірою спираючись на досягнення німецької школи, англо-американська школа починає свій бурхливий розвиток. Взявши за основу прагматизм і психологію, ця школа своїм основним завданням ставила перетворення обліку на знаряддя управління. З'являються нові підходи, виникають нові ідеї щодо ведення бухгалтерського обліку.

Натуральний вимірник займає основне місце, віддаляючи грошовий на позиції допоміжного. Це дозволило розвинути бухгалтерію від синтетичного обліку до аналітичного. Ріст рівня аналітичності обліку, в свою чергу, дозволив розробити нормативи витрат - стандарти. Стандарти закладалися в бухгалтерські рахунки, тому останні повністю втрачали свій юридичний та економічний зміст. Стандартизація обліку в плані встановлених нормативів забезпечувала "нормальний" процес обліку і зближувала його з плануванням та управлінням. Але те, що поряд зі стандартами витрат обліковувались і відхилення від них, означає, що через нормальні процеси визначалися реальні. Оскільки на практиці завжди є відхилення, і нормальні процеси ніколи не збігаються з реальними, то останні якраз і слід вважати нормальними. За основне правило тут слід брати до уваги типи господарських операцій, до яких належать всі відхилення, а не лише норматив (стандарт). Натуральні вимірники та стандартні витрати (стандарт-кост) певною мірою балансувались обліком за центрами відповідальності. Ідея ведення такого обліку, запропонованого англо- американцями, дещо реставрувала юридичний аспект в бухгалтерії. Заслугою англо-американської школи була розробка нового виду обліку - управлінського на підставі систем управління витратами "стандарткост" та "директ-костинг". Практичним підходом в англо-американській обліковій школі до обліку виробничих витрат можемо вважати систему стандарт-кост. Під нею розуміють наперед розроблені облікові кошториси витрат на виробництво одного або кількох виробів, які використовуються для оперативного порівняння з фактичною собівартістю виробленої продукції. Дана система передбачає: а) вироблення норм стандартів; б) складання стандартної калькуляції; в) облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів. На підставі цього встановлюється стандартна собівартість з метою визначення наступної ціни реалізації та рентабельності виробництва.

Американські вчені (зокрема, Р. Антоні) розробили цілком новий підхід до обліку - психологічний. Психологічний підхід розглядає облік як соціальну науку, як знаряддя управління підприємством, де показники звітності виконують роль стимулів, які викликають певну реакцію зацікавлених осіб. Таким чином, бухгалтерський облік, отримавши психологічне забарвлення, став соціальною наукою. Подальший розвиток англо-американської облікової школи привів до виникнення управлінського обліку. Бухгалтерський облік з історії бізнесу перетворився на інформаційний потік, що використовується в різних управлінських цілях.

У цей час англо-американська школа стала найвпливовішою у цілому світі, але, як слушно зазначає проф. Я. В. Соколов, її поширення пов’язане не лише з її методологічними перевагами, скільки з експансією англо-американського капіталу і поширенням англійської мови. Широке розповсюдження англо-американської школи рахівництва пов’язане не стільки з її методологічними перевагами, скільки з експансією англо-американского капіталу і поширенням англійської мови.

*Російська школа*. Слід звернути увагу на те, що російська школа була сформована в першій половині XIX ст. Її засновником був Карл Іванович Арнольд. На перших етапах свого становлення дана бухгалтерська школа розвивалася за 55 ідеями німецької школи. Пізніше в російській школі стали розрізняти два напрямки - Московську та Санкт-Петербурзьку. Московську школу очолював М.С. Лунський. Яскравими представниками цієї школи були Г.А. Бахчисарайцев, Ф.І. Бельмер, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган. У цілому ця школа розвивалась в руслі ідей класичної німецької школи. Для вчених цієї школи характерним було те, що вони: - пропонували вивчати облік від балансу до рахунків; - покладали баланс в основі обліку; - визначали рахунки елементами балансу; - стверджували, що закон подвійності є наслідком закону балансу; - наголошували на незалежності інвентарю від плану рахунків; - стверджували, що баланс є перетвореним інвентарем; - пропонували відображати в балансі тільки майно, що знаходиться у власності підприємства; - поділяли рахунки на балансові та позабалансові; - пропонували оцінювати активи за собівартістю; - розглядали амортизацію як знос, величину раніше понесених витрат, що списується у визначеній сумі на витрати даного звітного періоду; - виступали проти резервування сумнівної дебіторської заборгованості. Санкт-Петербурзьку школу очолював Є.Є. Сіверс. Детально розгляньте його внесок у розвиток обліку. Представниками цієї школи були також М.О. Блатов, А. М Вольф, Л.І. Гомберг, П.І. Рейнбот, І.Р. Ніколаєв, О.І. Гуляєв, П.І. Савічев. У цілому ця школа розвивалась в руслі ідей італійської та французької шкіл. Багато уваги приділяла обліковим теоріям. Наприклад, А.М. Вольф уперше виклав обмінну теорію, пізніше її розвинув Є.Є. Сіверс, а в подальшому обмінна теорія була основою досліджень О.М. Блатова. За даною теорією подвійний запис виступає природним наслідком обміну, який покладено в основу діяльності підприємств. Л.І. Гомберг запропонував логічну теорію, в основі якої покладено економологію. Для вчених цієї школи характерним було те, що вони: - пропонували вивчати облік від рахунку до балансу; - покладали первинні документи в основі обліку; - стверджували, що баланс є наслідком системи рахунків; - вважали, що баланс опирається тільки на рахунки й пов’язаний з інвентарем; - наголошували на тому, що в основі закону подвійного запису лежить обмін діяльністю між учасниками господарського процесу; - пропонували відображати в балансі не тільки майно, що знаходиться у власності підприємства, але й у його тимчасовому володінні; - вимагали відображати всі активи тільки на балансових рахунках; - пропонували оцінювати активи за поточними ринковими цінами; - розглядали амортизацію як фінансовий фонд, який дозволяє відновити парк основних засобів; - висунули ідею резервування сумнівної дебіторської заборгованості.

1. **Формування і функціонування бухгалтерських шкіл в Україні**

Починаючи з середини ХІХ століття в Європі формуються свої бухгалтерські школи. Основними школами стають італійська, французька та німецька. Частина України (Галичина, Буковина, Закарпатська Україна) перебувала під впливом німецькомовної школи, вона входила до складу тодішньої Австро-Угорської імперії.

Протягои 1772-1774 р.р., спочатку Галичина, а згодом Буковина та Закарпаття опинилися під владою Австро-Угорської імперії. Наприкінці XVIII ст. -- першій половині XIX ст. центрами господарського життя у Галичині, Буковині, Закарпатті були великі поміщицькі маєтки разом з фільварками і прилеглими до них селами, містечками, містами, промисловими підприємствами, млинами, корчмами, шпихлірами, ярмарками, торгами і базарами. Поміщицькі господарства виробляли товарний хліб, відгодовували на продаж худобу, переробляли сільськогосподарську сировину. Поступово тут виділялись райони, що спеціалізувалися на виробництві хліба, та окремих культур, вирощуванні та відгодівлі худоби, виготовленні ремісничих і промислових виробів з місцевої сировини. Загалом західноукраїнські землі були відсталим аграрним регіоном зі слабкою промисловістю. Однак в умовах розвитку товарно-грошових відносин спостерігалась певна спеціалізація в окремих господарських регіонах, кожний край мав чітко окреслену свою соціально-економічну специфіку.

Поміщицьке господарство все більше втягувалось у товарно-грошові відносини, адже його основною функцією було виробництво заради грошей. Джерелами прибутку панських маєтків були: відробітня (панщина) і грошова (чинш), ренти, натуральні данини, орендні платежі. Грошовий вираз цих селянських повинностей становив дохід, за яким звичайно визначалась капітальна вартість маєтку.

Перетворення натуральних данин, передусім панщини, у гроші потребувало не аби якої господарської ініціативи і підприємницької спритності. Тепер поміщик-дворянин поєднував в собі і власника, і підприємця, і економіста (бухгалтера), і торговця. Це звичайно, більшості з них, не було під силу. Тому необхідно було змінювати товарно-грошові відносин. Об’єктивно під впливом економічно-політичних процесів в Західній Україні в 1848 р. Австро-Угорщина ліквідовує кріпосне право (що на 13 років скоріше чим в Росії-- у 1861 р.). Це відкривало дорогу розвиткові нових капіталістичних відносин, особливо у поміщицьких господарствах. Важливою ознакою утвердження капіталізму в сільському господарстві було зростання товарності його продукції. У цей час посилюють експорт хліба й худоби за межі Західної України. Негативним наслідком розвитку капіталістичних відносин стала значна пролетаризація західноукраїнського селянства, що викликало масову міграцію селян до Америки.

Проведені [Австр](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%90%D0%B2%D1%81%D1%82%D1%80%D1%96%D0%B9%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0_%D1%96%D0%BC%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%96%D1%8F)о-Угорщиною селянські реформи у 1848 році, у тому числі у [Галичині](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%93%D0%B0%D0%BB%D0%B8%D1%87%D0%B8%D0%BD%D0%B0), на [Буковині](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D1%83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%B0) і [Закарпатті](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%B0%D1%80%D0%BF%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F), створили певні умови для скасування [кріпосного права](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D1%80%D1%96%D0%BF%D0%BE%D1%81%D0%BD%D0%B5_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE) та і для розвитку капіталістичних відносин у промисловості, але зацікавленість колоністів у продукції сільського господарства для своєї метрополії зберігала домінуючу частку сільськогосподарського виробництва в загальній його структурі.

Становлення фабрично-заводської промисловості відбулося в останній чверті ХІХ ст. Важливим моментом став розвиток нафтової промисловості, в яку інтенсивно проникає іноземний капітал: французький, англійський, американський, німецький. Але у промисловості кваліфікованими робітниками були здебільшого поляки. Українців практично не допускали до освоєння провідних професій чи до найму на державну службу.

Підвищення товарності виробництва стимулювало розвиток торгівлі, важливими формами якої були ярмарки та базари. Водночас почали формуватися ринки капіталів. У той час було засновано ряд економічних установ, почала створюватись розвинена система кредитних товариств. Взагалі Західна Україна мала всі необхідні умови для розвитку промисловості, у тому числі природні умови і вигідне економічне розташування, та, проте, розвивалася дуже повільно через колоніальний характер своєї економіки. Австрійський уряд створив у ній ринок збуту продукції австрійської промисловості та перетворив її на сировинний придаток і джерело дешевої робочої сили своєї метрополії.

Особливістю економіки Галичини того часу було переважання іноземного капіталу. Іноземні підприємці створювали банки, акціонерні товариства, володіли основними галузями промисловості – нафтовою і озокеритною. Найшвидше розвивалася нафтова промисловість. Наприкінці ХVІІІ ст. державний капітал уже повністю панував у соледобувній, тютюновій і значною мірою у залізорудній промисловості у Західній Україні. В зв’язку з економічними і військово-комунікаційними потребами Австро-Угорщини, виняткового розвитку набуло будівництво в цілому і зокрема шосейних доріг.

Однак численна армада австрійських чиновників-бюрократів разом з армією охороняла «недоторканість» східних кордонів Габсбурзької монархії. Це гальмувало розвиток внутрішнього ринку, перешкоджало зовнішній торгівлі, а разом з низькою енергоозброєністю Західної України, в порівняні з метрополією, засвідчувала її колоніальний стан.

Незважаючи на перелічені недоліки, потрібно відмітити, що аграрна реформа 1848 р. в цілому сприяла розвитку економіки, розчистила шлях для інтенсифікації сільського виробництва.

Отже, Галичина, Буковина, Закарпаття в господарському розвитку відставали від інших держав, що входили до імперії, і в цілому від передових країн світу. Економіка мала чітко визначений аграрний, а згодом аграрно-індустріальний характер. Незважаючи на наступ австрійського та іноземного капіталу на західноукраїнські землі (лише Австро-Угорський емісійний банк мав у Західній Україні 12 філій), національна економіка, перебуваючи в імперській залежності, не занепала. В Україні, особливо в другій половині XIX ст., почали значну увагу приділяти економічному бокові життя: створювали позичкові каси; кооперативно-кредитні товариства, зокрема такі як "Народна торгівля", "Дністер", "Краєвий союз кредитовий", "Краєвий союз ревізійний", "Земельний банк іпотечний"; значного розвитку набувало готельне та шинкарське обслуговування. Для українців - галичан і буковинців організовували фінансово-господарські та професійні курси, видавали економічну літературу з метою заохочення до активної економічної та господарської діяльності. Облік вступав на новий щабель розвитку.

Під час імперського колоніального панування в Україні Австро-Угорської імперії на заході суттєвий вплив на здійснення бухгалтерського обліку в Галичині, Буковині та Закарпатті мала німецька бухгалтерська школа, яка об'єднувала Німеччину, Австро-Угорщину та німецькомовну частину Швейцарії. Автори статті більш детальніше зупиняться на її видатних вчених, які зробили багато нововведень в бухгалтерську науку.

Перш за все відзначимо внесок відомого в Німеччині комерційного училища в Герліці, його директора Ф. Скубіца, який у своїх працях дає визначення бухгалтерського обліку як діяльності, що в типовій формі виражає і відображає весь хід господарської діяльності підприємства. За Ф. Лейтером, бухгалтерія — це хронологія відображення господарських операцій, їх систематизація у певному причинному зв'язку. Все в ній підпорядковано безпосередній процедурі ведення бухгалтерського обліку. Враховуючи це, Ф. Скубіц виділяє в бухгалтерії два напрями (види): споживчий і продуктивний: у сучасних умовах - бюджетний і госпрозрахунковий. Далі розвиваючи погляди Ф. Скубіца, Б. Пендофа, Е. Шмеленбаха, чеський вчений Готшальк продуктивний вид бухгалтерії поділяє на торгову і виробничу бухгалтерію. Це була одночасна спроба виокремлення господарських процесів: постачання, збуту, як сфери торгової (зовнішньої) бухгалтерії і виробництва, як сфери виробничої (внутрішньої) бухгалтерії та несміливого поділу обліку на фінансовий і управлінський.

Відомий вчений-бухгалтер Європи, найбільший прихильник процедурної концепції був І.Ф. Шер (1846-1924). Цей швейцарський вчений розглядав облікову процедуру як мету, предмет і метод бухгалтерії. За Шером, бухгалтерія є історіографією господарського життя, викладеною за законами систематизації. Предметом бухгалтерії можуть бути тільки здійснені господарсько-правові факти як зовнішнього, так і внутрішнього характеру. В основу обліку І.Ф. Шер поклав не рахунки, а баланс. Тому його теорію часто називають балансовою теорією Шера. Баланс в І.Ф. Шера - це альфа і омега бухгалтерії: все починається з балансу і все закінчується ним. І до сьогодні майже всі підручники з теорії бухгалтерського обліку при вивченні методу бухгалтерського обліку починають з балансу, а не з рахунків.

Тобто в німецькій школі вивчення бухгалтерського обліку розпочиналося не від рахунків до балансу, як в італійській і французькій, а навпаки.

Подвійний запис пояснювався не об'єктивними господарськими процесами, а з урахуванням балансової рівності. Отже, баланс формував подвійний запис як його математичний наслідок. Шер, побудувавши рівняння А = П (актив = пасиву), назвавши за балансом рахунки активними і пасивними, поклав початок алгоритмізації обліку. Крім того, будучи позитивістом, він зважав, що його трактування подвійного запису дійсно наукове, а не метафізичне, як пояснювали італійська та французька школи.

Процедурна концепція підійшла до самого опису бухгалтерського обліку у вигляді математичних формул, що в майбутньому мало позитивний вилив на використання в практиці обліку обчислювальної техніки. Тому німецька бухгалтерська школа має великі заслуги в її розвитку, створенні карткових форм обліку, поширенні математичних і статистичних методів, уніфікації плану рахунків.

Під впливом дедуктивного методу І.Ф. Шера - від балансу до рахунків, бухгалтерія у 20-х роках XX ст. поступово трансформується в балансовий облік (балансоведення).

Дотримуючись в обліку принципів німецької бухгалтерської школи, економісти і підприємці Західної України зробили певний внесок у ведення бухгалтерського обліку в кооперативах взаємного кредиту (кредитних спілках), банках, торгових товариствах, готельному господарстві тощо.

Завдяки працям відомого українського політика та громадського діяча Кості Левицького (в перших числах листопада 1918 р. він сформував тимчасовий уряд Західноукраїнської Народної Республіки і був його головою), можна отримати інформацію, можливо, і не повну, про найвідоміших наших економістів і підприємців часів Австро-Угорської імперії, зокрема про наступних: Кості Левицького, Володимира Барвінського,Володимира Навроцького, Василя Нагірого, Теофіла Кормоша, Тита Войнеровського, Романа Залозецького та інших.

Сам К. Левицький, як секретар Головного відділу "Просвіти", брав безпосередню участь у пожвавленні економічно господарського життя нашого краю. У праці "Українські політики. Сильвати наших давніх послів і діячів" він згадує цих видатних людей.

Українська економічна газета "Діло" була заснована 1-го січня 1880 р. у Львові, як громадсько-політичний часопис, групою народовців на чолі з Володимиром Барвінським. Економічну рубрику в ній вів Володимир Навроцький, відомий на той час економіст-теоретик, який з 1883 р. проводив економічно-статистичні дослідження.

Найбільш діяльний економіст і підприємець цього часу, Василь Нагірний, у 1883 р. заснував першу українську торгову установу "Народна торгівля", як товариство з обмеженою відповідальністю, і був його головою, а також товариство ремісників "Зоря" у Львові. У 1891 р. він став засновником товариства взаємних забезпечень, у 1898 р. - головою товариства "Руська ремісничо-промислова бурса", у 1899 р. - засновником товариства з обмеженою відповідальністю "Народна Гостиниця", а в 1901 р. заснував жіночу промислову спілку "Труд". В. Нагірний організував навчання української молоді з вивчення кредитування, ведення обліку в готельному, шинкарському, кав'ярному промислі, а також видав кілька посібників з ведення бухгалтерського обліку.

Теофіль Кормош - відомий організатор кооперативів для взаємного кредиту. У 1895 р. заснував першу кредитову спілку "Віра" в Перемишлі. У 1905 р. в Перемишлі він заснував Українську щадницю (ощадний банк). У 1909 р. Т. Кормош стає основним засновником акціонерного земельного іпотечного банку, головою Надзірної ради, автором багатьох статутів цих кооперативів, а також кооперативного закону. Значну увагу у своїй діяльності Т. Кормош приділяв обліковим засадам створених ним установ.

Tит Євген Войнеровський — відомий український економіст -- займався банківською справою та банківським обліком. Будучи засновником та організатором парцеляційного товариства "Земля", згодом президентом Крайового господарського товариства "Сільський господар" у Львові, він приділяв багато уваги розвиткові обліку в сільському господарстві.

Роман Залозецький з 1904 р. – почесний британський консул у Львові, де обстоював інтереси англійських і французьких нафтових фірм. Після Євгена Олесницького, засновника "Сільського господаря", він став президентом товариства. Основна заслуга Р. Залозецького полягає в заснуванні з його ініціативи і за його допомоги "Торговельної школи" при товаристві "Просвіта" у Львові, метою якої була підготовка спеціалістів з організації торгівлі, банківської справи, бухгалтерського обліку. Він і був першим директором цієї школи.

Внесок німецької школи в розвиток європейської і світової бухгалтерських шкіл вагомий, хоча вона, як і італійська та французька багато чого не могла пояснити. Ідучи від загального до часткового, вона часто не знала, що вважати загальним. Однак всі три школи (французька, італійська та німецька) незалежно одна від одної в умовах взаємної критики, конкуренції взаємодоповнювали одна одну і значно розвивали бухгалтерську наукову думку.

Але найбільший вплив на формування української школи здійснила російська школа. У радянський період українська бухгалтерська школа розвивалась поряд із московською та ленінградською бухгалтерськими науковими школами. Видатними вченими, що вплинули на розвиток обліку в цей період були такі: М.Х. Жебрак, І.А. Басманов, В.Ф. Палій, В.Б. Івашкевич, М.С. Помазков, О.С. Наринський, П.С. Безруких, С.О. Щенков, А.Ш. Маргуліс та ін. За незначний період часу в радянській Україні сформувалась національна бухгалтерська школа, яку започаткував професор П.П. Німчинов. Яскравими представниками цієї школи, які створювали науку про бухгалтерський облік, були такі: І.В. Малишев, Ю.Я. Литвин, І.І. Каракоз, А.М. Кузьмінський, В.І. Самборський, О.А. Шпіг, О.С. Бородкін. Тільки з набуттям Україною незалежності (1991 р.) розвиток української наукової школи став на самостійний шлях. Сьогодні видатними її представниками є М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, М.Г. Чумаченко, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, В.Г. Горєлкін, З.В. Гуцайлюк, І.П. Житна, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Крамаровський, Б.С. Кругляк, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Б.М. Литвин, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Б.Ф. Усач, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інш. Слід також зазначити, що сьогодні українська наукова бухгалтерська думка представлена регіональними науковими школами: - Київська школа (засновником є проф. П.П. Німчинов, основний напрям школи - розвиток теоретико-методологічних аспектів обліку і контролю, аналізу та аудиту); - Житомирська школа (засновником є проф. Ф.Ф. Бутинець, основний напрям школи - дослідження проблем теорії обліку); - Львівська школа (започаткував проф. Є.В. Мних, основний напрям школи - дослідження проблем теорії, методології та практики економічного аналізу, удосконалення обліку та аудиту в Україні); - Одеська школа (започаткував проф. В.Ф. Палій, основним напрямом є вивчення проблем обліку, аналізу, аудиту інвестицій і основних фондів у АПК); - Тернопільська школа (започаткував проф. Ю.Я. Литвин, основний напрям школи - дослідження проблем обліку, аналізу та аудиту, підготовки висококваліфікованих наукових кадрів); - Харківська школа (засновником є Микола Федорович фон Дітмар, основний напрям школи - дослідження проблем обліку та контролю в АПК, у торгівлі та громадському харчуванні.

Наведений вище аналіз дає змогу вести мову про розвиток ідей української наукової школи обліку та контролю, представниками якої є Білуха М.Т., Бородкін О.С., Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Калюга Є.В., Кірейцев Г.Г., Крамаровский Л.М., Кужельний М.В., Кузьмінський А.М., Максимова В.Ф., Мурашко М.В., Нападовська Л.В., Сопко В.В., Сухарева Л.О., Усач Б.Ф., Чумаченко М.Г., Шевчук В.О. та інші.

**Список використаних джерел**

1. Остапюк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / М.Я. Остапюк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків. – [2-ге вид., випр. і доповн.] – К.: Знання, 2009. – 278 с.

2. Грачова Р. Бухгалтерський облік: від ремісництва до теорії // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://dtkt.com.ua/show/1cid0458.html

3. Нападовська Л.В. Особливості розвитку системи обліку в умовах глобальної економіки / Л.В. Нападовська // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (21-22 листопад 2007 р.). – Тернопіль, 2007. – 523 с. - С.56-59.

4. Войналович О.П. Зміст організації бухгалтерського обліку в контексті глобалізації економіки / О.П. Войналович // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(5); відп. ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 212 с. - С.172-188.

5. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Картбланш, 2010. – 260 с.

6. Гуцалюк О.М. Сучасний бухгалтер: його місце та роль в світі / О.М. Гуцалюк. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://intkonf.org/gutsalyuk-om-suchasniy-buhgalter-yogorol-ta-mistse-v-sviti.

7. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія / Л.В. Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

8. Головай Н.М., Волинець В.І., Гордополова Н.В. Аналіз сучасного стану впровадження професійної сертифікації бухгалтерів в Україні // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник наукових праць Харківського національного автомобільно-дорожнього університету. – № 1(12) – 2016. – Харків: ХНАДУ, 2016 – С. 32–36.

9. Пушкар М.С. Наука про облік та можливість подолання її стереотипів / М.С. Пушкар // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – № 17, т. II. – С. 47–50.

10. Кіндрацька Л.М. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і їх вплив на підготовку спеціалістів у ВНЗ / Л.М. Кіндрацька [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/12730.

11. Даньків Й.Я. Світовий економічний розвиток та його вплив на реформування системи бухгалтерського обліку в Україні / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап’юк.- Науковий вісник Ужгородського університету: Серія “Економіка”. Випуск 6, Ужгород, 2000. –С.206-208.

12. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік в Україні на шляху входження до Європейської спільноти / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап’юк.- Науковий збірник статей Пряшівського університету (Словаччина): “Clovek v suradniciach multidimenziálnej spoločnosti. - Prešov: ManaCon, 2001. – С.188-191.

13. Даньків Й.Я. Господарство і облік в Західній Україні від княжої доби до совєтської окупації (короткий історичний екскурс) / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап’юк, І.П.Шинкар -- Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації: Збірник наук. праць націон. акад. статистики, обліку та аудиту, №1(8). - К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2014. –С.33-43.

14. Даньків Й.Я., Остап’юк М.Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів): монографія / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап’юк – Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2015 – 160 с.

15. Початок зародження облікової культури в Європі – трипільська цивілізація, стародавня Греція / Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації: Збірник наук. праць націон. Акад. статистики, обліку та аудиту, №1(8) // Даньків Й.Я., Остап’юк М.Я. - К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – С. 28-36.

16. Задорожний В.Є. Товарне виробництво і торгівля на Західно-українських землях (кінець ХVІІІ – перша половина ХІХ ст.) / В.Є. Задорожний. – Львів: Вища шк. Вид-во при Львівському університеті. 1989. – 152с.

17. Легенчук С. В. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / С. В. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

18. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Частина 1: Навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999.- 928 с.

19. Даньків Й.Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів): монографія / Й.Я.Даньків, М.Я.Остап'юк. – Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2015. - 160 с.