

УДК 336.717.6

**О.М. Гнєзділова**кандидат економічних наук, доцент  
Класичний приватний університет**АНАЛІЗ ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*У статті досліджено тенденції розвитку теорії бухгалтерського обліку в Україні для визначення стратегічних орієнтирів удосконалення національної системи бухгалтерського обліку в контексті трансформації національної економіки України.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, предмет обліку, нові течії облікової думки.

**I. Вступ**

Дослідження сучасного стану економічної науки неможливе без осмислення її історичного розвитку. Лише аналізуючи історію бухгалтерського обліку, можна зрозуміти помилки й недоліки, які мали місце в організації та веденні обліку в минулому й існують на сучасному етапі, а також дати об'єктивну оцінку досягненням у цій сфері.

Процес зародження, формування й розвитку бухгалтерського обліку є невід'ємною частиною всієї історії людства. Бухгалтерський облік має, безперечно, велике значення в суспільному житті як на рівні макропроцесів, так і на рівні діяльності окремих підприємств, установ та конкретних особистостей. Історія розвитку, становлення бухгалтерського обліку свідчить про те, що зародки обліку в частині господарського обліку існували давно. Елементарний облік ведуть усі власники, які мають господарство. Виникнення бухгалтерського обліку спричинено самими вимогами життя – необхідністю знати, скільки і яке майно є в господарстві, скільки винні цьому господарству і скільки воно заборгувало. Розвиваючись та змінюючись, життя постійно ставило й ставить перед обліковцями нові проблеми. Поступово, у результаті численних, цілеспрямованих та вдалих зусиль бухгалтерський облік перетворився на справжню науку, що спирається на власну теорію, систему принципів, власний метод та методику конкретних дій, відповідну класифікацію категорій і понять та статистичний аналіз фактів.

Розгляд історії бухгалтерського обліку – це пошук розумних, логічних, науково обґрунтованих відповідей на облікові питання. Знання історії обліку важливе для розуміння його сучасного стану й оцінки можливих варіантів розвитку. Еволюція бухгалтерського обліку розглядається не заради неї самої, а для полегшення розуміння сучасного й оцінювання майбутнього.

Методологічний аспект та історико-теоретичний вимір бухгалтерського обліку розкриває динаміку історичного процесу й описує його закономірності, дає змогу виявити тенденції розвитку, невіршені проблеми обліку, прослідкувати розвиток ідей, принципів, способів і прийомів, категорій обліку, показати проблеми обліку та їх інтерпретацію на різних етапах його еволюції, оцінити нові ідеї й передбачити шляхи подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

Теоретична парадигма обліку як системи знань, його історико-теоретичний зріз та власне історія становлення бухгалтерського обліку є своєрідним джерелом концептуально-фактичного матеріалу для комплексу економічних наук: економічної теорії, фінансів, грошового обігу, менеджменту підприємств, галузевих економік тощо.

Дослідження становлення й розвитку бухгалтерського обліку – не нове питання в обліковій науці. У вітчизняній обліково-економічній літературі його ґрунтовно розглядали: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, І.В. Малишев, Є.В. Мних, П.П. Німчинов, В.Ф. Палій, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець та ін. Але нові економічні відносини призвели до суттєвих змін в організації та веденні бухгалтерського обліку на підприємствах України. Трансформація економіки вимагає перегляду теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку, його організації. У зв'язку з реформуванням системи обліку та застосуванням національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку виникає необхідність подальшого поглибленого вивчення найважливіших питань цієї сфери.

**II. Постановка завдання**

Метою статті є дослідження та критичний аналіз тенденцій розвитку теорії бухгалтерського обліку в Україні для визначення стратегічних орієнтирів удосконалення національної

системи бухгалтерського обліку в контексті трансформації національної економіки України.

### III. Результати

Стан теорії бухгалтерського обліку зараз можна визначити як такий, що не відповідає вимогам реформування бухгалтерського обліку.

Сучасна теорія бухгалтерського обліку, незважаючи на досягнуті позитивні результати, перебуває в певному застої. Виходом із нього є перегляд цілей, аналіз підходів до викладу основних теоретичних положень. Застій виявляється не лише в тому, що теорія бухгалтерського обліку не зуміла знайти ефективні вирішення насущних проблем бухгалтерського обліку в період його реформування, а й у тому, що сьогодні відбувається накопичення нових процесів у діяльності організацій, які свідчать про недостатність викладених раніше в теорії методів.

На сьогодні спостерігається певний відхід від розуміння об'єктивних основ бухгалтерського обліку, схильність до ідеалізму, що не сприяє розвитку теорії бухгалтерського обліку через розуміння об'єктивних потреб сучасної економіки.

У статті ми обмежимося певними межами розгляду вказаної проблеми. Перш за все, постає питання: чи забезпечена єдність теорії і бухгалтерського обліку при закріпленості теорії й одночасному розвитку методології обліку як такого. По суті, сьогодні спостерігається розвиток обліку за допомогою практичних узагальнень, не підкріплених теоретично.

Вивчення навчальних посібників з теорії бухгалтерського обліку західних авторів показує, що саме в них відображено найбільш фундаментальні досягнення в галузі теорії бухгалтерського обліку, викладені у вигляді принципів, які бажано використовувати при розвитку теорії в нашій країні.

У сучасних західних "теоріях обліку" понад усе вивчаються питання оцінювання балансових статей, калькуляції собівартості й визначення прибутку. У Сполучених Штатах Америки прагнуть відокремити калькуляцію від обліку, списувати на собівартість витрати не за фактичним їх розміром. Нерідко трапляються думки про те, що справжнім власникам сучасних компаній узагалі не потрібні калькуляції. Проте повний відрив калькуляції собівартості від обліку надає простір і повну свободу в оцінюванні готових виробів, напівфабрикатів, незавершеного виробництва.

У зв'язку із цим знаходяться способи розрахунку прибутку не шляхом визначення реалізованої різниці між собівартістю і продажною ціною, а на основі облікової "еквілїбристики".

Усі ці "теорії" мають на меті спотворення в обліку і звітності економіки підприємства

та приховання процесу створення й присвоєння додаткової вартості.

Розглядаючи перехід на міжнародні стандарти, слід звернути увагу на питання: на яких же стандартах дослідження повинна ґрунтуватися сама облікова теорія – на вітчизняних чи міжнародних? Допускаємо як можливість, так і необхідність при реформуванні теорії бухгалтерського обліку використання як національних (вітчизняних), так і міжнародних стандартів. За наявності принципово нових обставин ми зіткнулися з відсутністю достатньої кількості наукових досліджень, що відповідають вимогам наукової теорії обліку, що не могло не позначитися на складнощах побудови ринкової моделі бухгалтерського обліку в країні.

Протягом декількох століть існування теорії бухгалтерського обліку, науковці встановлювали собі рамки і обмежували себе ними. Узагальнення численних праць з теорії бухгалтерського обліку за останні роки показало, що їх зміст, а головне структура, досі не піддавалися детальному аналізу й критичній оцінці. Незважаючи на те, що важко побачити ясні шляхи виходу зі становища, що створилося, надія на це є. Проте для цього необхідно подолати корпоративну етику, стримуючу публічне обговорення цієї проблеми, що вимагає негайного рішення.

Про відставання розвитку теорії бухгалтерського обліку пишуть сьогодні не менше, ніж десятки років назад. Усі основні положення теорії були відомі до середини 80-х рр. ХХ ст. Проте теорія бухгалтерського обліку стала значно старша, а її методологічні проблеми лише трохи поглибилися, перш за все, в частині викладу історичній спадкоємності, незважаючи на певні позитивні результати в галузі безпосереднього бухгалтерського обліку, що повинно було знайти відображення в теорії. До того ж і зарубіжна облікова практика, заснована на МСФО, не змогла передбачити події (приклад тому криза американських аудиторських компаній), які особливо яскраво показали обмеженість методології бухгалтерського обліку, а на наш погляд, і його теорії, перш за все.

Учені виявилися не здатними не тільки вирішити, але навіть і передбачити тенденції розвитку теорії в перехідному періоді України. При розробці нормативної бази з бухгалтерського обліку не враховували тенденцію розвитку ринкових інститутів, зокрема інституту бухгалтерського обліку, адже перетворення в бухгалтерському обліку України багато в чому здійснювалися відповідно до рекомендацій визнаних на Заході експертів-професіоналів. Та обставина, що точка зору експертів розходилася з поглядами творців теорії бухгалтерського обліку, свідчить про те, що в теорії не все складається вдало. Той факт, що інше ставлення до тео-

рії, розуміння її дійсних можливостей могло б сприяти вибору раціональнішої стратегії реформ, – це ще один аргумент на користь необхідності розгляду порушеної проблеми в представницькій бухгалтерській аудиторії, яка, сподіваємося, винесе свою думку по суті питання.

Як відомо, більшість наук виходять з викремлення об'єкта досліджень, тобто сфери явищ, що вивчаються, і предмета досліджень, тобто особливої змістовної межі, того або іншого аспекту відповідного типу явищ. У бухгалтерському обліку подібний традиційний поділ має істотні особливості, що, у свою чергу, позначається на його структурі.

Бухгалтерський облік є інтегрованою галуззю знань, що пов'язує ряд дисциплін, дослідження, які тією чи іншою мірою базуються на різноманітних сферах обліку безпосередньо. Він виступає як сукупність різних дисциплін, певною мірою меганауки, яка об'єднує й одночасно створює можливості для розширення класу об'єктів, що вивчаються.

Системне розуміння бухгалтерського обліку дає змогу побачити можливості постійного розширення теоретичних уявлень про нього, а також зафіксувати внутрішні взаємозв'язки між його окремими дисциплінами (теорія бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік, фінансовий облік, управлінський облік, бухгалтерська звітність тощо). Такий підхід допомагає побачити й те, що облікові дисципліни, крім наочних особливостей, мають і лише їм властиві специфічні концептуальні підходи (парадигми) до вивчення бухгалтерського обліку, використовуваними методи досліджень, а також понятійно-категоріальний апарат, що склався, і деякі інші, більш специфічні особливості властивого їм пізнавального процесу. Усі ці особливості дають змогу відрізнити не тільки облікові дисципліни одна від одної, а й облікову науку від менеджменту, маркетингу, аудиту, оподаткування та інших економічних наук. Звичайно, у цьому спектрі знань явним пріоритетом володіє бухгалтерський облік, який не тільки вивчає стан і рух об'єктів, а й дає цілісну інтерпретацію фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів, інтегруючи всі найбільш значущі результати досліджень інших субдисциплін. Саме тому він був і є основою цієї глобальної і широкої системи управлінських знань, що постійно змінює свій вигляд.

Для того, щоб підкреслити його особливе значення, можна визначити облік у широкому розумінні слова як щось таке, що об'єднує всі облікові субдисципліни, і облік у вузькому – як галузь знань, що інтегрує відомості про цю сферу діяльності та вивчає її внутрішні характеристики. Таким чином, слід розмежовувати бухгалтерський облік як науку і бухгалтерський облік як загальну міждисциплінарну освіту.

Багато положень теорії в певному значенні застаріли й свідчать про відсутність нових теоретичних положень, які відповідають реальним умовам розвитку економіки. Те передове, що є в бухгалтерському обліку, не зафіксовано в теорії, що робить слабким фундамент, а неміцність фундаменту не дає змоги далі розвиватися методології.

Вважаємо, що ознакою подальшого розвитку бухгалтерського обліку повинно стати поєднання раніше розробленої теорії й нових теорій, які органічно повинні увібрати в себе нові підходи, новий понятійний апарат, новий інструментарій, що відповідають постіндустріальному періоду розвитку України. Велику частину теоретичного курсу, на нашу думку, повинні становити нові теоретичні переконання й концепції в цій галузі. Більше того, нова теорія бухгалтерського обліку повинна розвиватися з урахуванням філософії й ідеології, що склалася в умовах становлення ринку. Необхідне охоплення теорією бухгалтерського обліку нових сфер економічного життя (фондовий ринок, страхування, інвестування, банкрутство тощо).

Незважаючи на те, що не можна передбачати й сформулювати всі закономірності подальшого розвитку теорії, які стали б базою для кардинальної перебудови теорії бухгалтерського обліку, необхідно переглянути теорію, яку протягом десятиліть вважали доведеною практикою. У створюваній теорії повинні знайти відображення положення, які дають змогу отримати відповіді на поставлені життям питання, і, перш за все, слід вирішити проблему узгодження різномірних інтересів користувачів бухгалтерської інформації і склад таких користувачів.

Разом з тим у теорії повинна бути забезпечена можливість зіставності даних бухгалтерського обліку, що забезпечує єдність подання інформації, незважаючи на те, що економічні процеси багатоваріантні й швидкість їх зміни випереджає темп їх відображення та вивчення. Існуючі принципи бухгалтерського обліку (допущення і вимоги), не дають змоги однозначно відобразити в обліку результати господарської діяльності організації, а неповнота принципів призводить до неоднозначності ухвалюваних управлінських рішень. Спроби зробити щось в бухгалтерському обліку без певних змін у теорії, не дадуть ефективного результату в його перетворенні.

#### **IV. Висновки**

При розробці сучасної концепції бухгалтерського обліку необхідно звертати увагу як на розвиток теорії бухгалтерського обліку, так і на зміну методології бухгалтерського обліку. При цьому можлива розробка ряду теорій, які слід пов'язати і створити класичну теорію, передбачивши в ній основні тенденції розвитку на перспективу, для чого необхідно: – прослідкувати взаємозв'язок основних складових елементів єдиної системи бу-

- хгалтерського обліку, показати їх взаємозв'язок, єдність, відмінність і тенденції розвитку;
- теоретично обґрунтувати та сформулювати концепцію, визначити суть, структуру й тенденції розвитку інституційних систем бухгалтерського обліку;
  - сформулювати й обґрунтувати нові підходи до методології здійснення складових елементів єдиної системи бухгалтерського обліку, засновані на багатій теоретичній спадщині, викладеній у численних публікаціях до і в процесі реформування;
  - використовувати розробки зарубіжних учених в галузі теорії бухгалтерського обліку, рекомендації яких засновані на тривалому досвіді роботи компаній в умовах ринку.

Бухгалтерський облік є системою, набагато ширшою, ніж прийнято вважати сьогодні. Пропонований підхід дає змогу судити про те, що система бухгалтерського обліку включає правові норми, національні традиції, у межах яких він функціонує.

#### Список використаної літератури

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ПП "Рута", 2001. – 100 с.
2. Жук В.М. Інституційний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // *Фінанси України*. – 2009. – № 7. – С. 105.
3. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
4. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
5. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособ. для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Любовь Александровна Чайковская. – М., 2007. – 57 с.

Стаття надійшла до редакції 23.04.2014.

#### Гнездилова Е.М. Анализ тенденций развития теории бухгалтерского учёта

*В статье исследованы и проанализированы тенденции развития теории бухгалтерского учета в Украине для определения стратегических ориентиров совершенствования национальной системы бухгалтерского учета в контексте трансформации национальной экономики Украины.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, предмет учёта, новые течения учётной мысли.

#### Gnezdilova E. Analysis of progress of theory of record-keeping trends

*Consideration of history of record-keeping is a search of clever, logical, scientifically grounded answers for accountings issues. Knowledge of history of account is important for understanding of him the modern state and estimation of possible variants of development.*

*Theoretical paradigm of account as systems of knowledges and actually history of becoming of record-keeping is the original source of conceptually actual material for the complex of economic sciences: economic theory, finances, money circulation, management of enterprises, of a particular branch economies but other.*

*The purpose of the article is research and walkthrough of progress of theory of record-keeping trends in Ukraine for determination of strategic plan of perfection of the national system of record-keeping in the context of transformation of national economy of Ukraine.*

*At development of modern conception of record-keeping it is necessary to pay a regard to both development of theory of record-keeping and on changing of methodology of record-keeping. Development of row of theories which it follows to link and create a classic theory is thus possible, foreseeing in it basic progress trends on a prospect, what it is necessary for: to trace intercommunication of basic component parts of elements of the unique system of record-keeping, rotin their intercommunication, unity, difference and progress trends; in theory to ground and formulate conception, define essence, structure and progress of the systems of record-keeping trends; to formulate and ground the new going near methodology realizations of component elements of the unique system of record-keeping, based on a rich theoretical inheritance and in the process of reformation; to utilize developments of foreign scientists in an area theories of record-keeping, recommendations of which are based on the protracted experience companies in the conditions of market. A record-keeping is the system, far wider, than it is accepted to consider today. Offered approach allows to judge that the system of record-keeping includes legal norms, national traditions which his functioning flows within the framework of.*

**Key words:** accounting, accounting subject, new trends in accounting thought.