

## ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНОВЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Гетманчук К.С.,  
Пар'єва О.О.

*Одеський національний політехнічний університет*

Актуальність розвитку методології наукового пізнання зумовлена комплексом умов, які визначають місце і роль науки в сучасному суспільстві. Проблеми методології пізнання привертають до себе увагу і економічної науки, зокрема науки про бухгалтерський облік, про що свідчить постійно зростаюча кількість наукових публікацій в цій області. Важливість цих проблем для економіки визначається загальними особливостями розвитку науки як такої і специфічними особливостями розвитку економічних знань.

Методологічна проблематика для бухгалтерського обліку визначається особливостями етапу пізнання, на якому знаходиться сучасна економіка. В ході свого розвитку вона збагатилася, накопичила досвід, відкрила суттєві закономірності та принципи господарювання як явище об'єктивної реальності. Нове економічне знання значною мірою вийшло за межі традиційної системи понять, що використовувалися до цього часу. Це зумовило необхідність постановки в бухгалтерському обліку питань про межі і характер його предмету, логічну структуру знань, своє відношення до інших наук, шляхи отримання наукового знання, використання теоретичних економічних знань. Актуальність методологічної проблематики в бухгалтерському обліку визначається, з одного боку, суспільними потребами, завданнями подальшого розвитку системи, з іншого – рівнем розвитку економічних знань, внутрішніми потребами розвитку бухгалтерської науки.

Під *методологією бухгалтерського обліку* слід розуміти вчення про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їх властивостей, що утворюють предмет бухгалтерського обліку. Методологія визначає, що і як вивчається за допомогою теорії [1].

Розвиток методів наукового пізнання дійсності, ускладнення внутрішньої будови будь-якої системи, поглиблення внутрішніх і зовнішніх зв'язків передбачає удосконалення методології наукового дослідження, яка формує основу для більш глибокого пізнання сутності досліджуваних питань та проблем, від яких залежить вирішення поставлених завдань та досягнення намічених результатів.

Раціональна організація системи бухгалтерського обліку, її розвиток та удосконалення значним чином залежать від методології бухгалтерського обліку, складність якої проявляється в постійному розвитку науки і техніки, появі нових об'єктів обліку та засобів обробки інформації, застосуванні нових форм і методів організації бухгалтерського обліку, використанні різних способів досягнення намічених результатів, що збільшує кількість елементів системи та появі нових зв'язків, їх впорядкування та узгодженість. Динамічний характер системи управління передбачає постійне вдосконалення й розвиток системи бухгалтерського обліку, що потребує дослідження методології бухгалтерського обліку як складної, динамічної і цілісної системи, з метою комплексного вивчення бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання та розв'язання на достатньому теоретичному та методологічному рівні проблем розвитку бухгалтерського обліку [2].

Не дивлячись на наявність загальновизнаних методологічних положень в бухгалтерському обліку, методів обліку, кожна країна при формуванні національної облікової системи орієнтується на особливості власної економіки, що визначають вибір принципів обліку, підходів до оцінки активів і зобов'язань, методів їх визнання, необхідність уніфікації облікових процедур, форм реєстрів та звітів тощо [3].

Сьогодні більшість європейських країн знаходиться в процесі гармонізації обліку на міжнародному рівні, наслідком чого є активне запровадження і використання в обліковій практиці Міжнародних стандартів фінансової звітності.

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

На основі загальної системи методологічних підходів кожна країна обирає власний набір методологічного інструментарію для формування національної системи бухгалтерського обліку. Враховуючи існуючі в світі підходи до регулювання системи бухгалтерського обліку, в різних країнах утворюється певна модель облікової системи, що визначається характером розробки, затвердження та впровадження методології обліку економічної діяльності [4].

Досить поширеною на сьогодні є класифікація національних систем бухгалтерського обліку за характером регулювання на такі моделі: континентальна (поширена в країнах Європи, базується на державному регулюванні облікових норм), англо-американська (поширена у США та Великій Британії, базується на професійному підході до розробки та затвердження принципів бухгалтерського обліку), південно-американська (поширена у країнах Південної Америки: Аргентина, Бразилія, Чилі тощо, орієнтується на оцінку в умовах інфляції), ісламська модель (поширена у країнах Сходу та враховує норми Корану).

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

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

Базовою основою міжнародних стандартів фінансової звітності стали принципи бухгалтерського обліку, які фактично відображають методологію обліку, прийняту кожною країною. Історично принципи бухгалтерського обліку виникли як зведення поглядів провідних професійних бухгалтерських інститутів на те, як має вестись облік та подаватись інформація у фінансовій звітності [5].

Відповідно, методологія обліку переважно розглядається з точки зору принципів обліку та звітності [6].

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

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

У ході розвитку наукової облікової думки сформувалися два підходи до визначення методу бухгалтерського обліку: адитивний (як сукупність, сума елементів) та процедурний (як перелік процедур). Адитивний підхід передбачає вичерпне пояснення властивостей цілого виходячи із властивостей його складових або навпаки. При процедурному підході метод бухгалтерського обліку визначається як послідовність (процес) застосування загальнонаукових методів: спостереження, вимірювання, систематизації, узагальнення. При чому на етапі систематизації

використовуються такі загальнонаукові методи як аналіз і синтез (звідси – аналітичні й синтетичні рахунки). Відносно процедурного підходу слід відмітити, що він не істотно відрізняється від адитивного, може інтегруватися з ним, вказуючи на послідовність процедур, а також на те, за допомогою яких інструментів можна їх виконати.

Традиційно склалося, що метод бухгалтерського обліку визначається як сукупність восьми елементів (адитивний підхід): документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і звітність. Такої думки дотримується більшість авторів.

Поряд з таким підходом існують й інші пропозиції щодо складу методу бухгалтерського обліку.

Методологія визначає, що і як вивчається за допомогою теорії. Найбільш поширеним методологічними підходами до бухгалтерського обліку є: позитивістський, структуралістичний, діалектичний та синтетичний [1].

Таблиця 1 – Методологічні підходи до бухгалтерсько обліку

Підходи	Характеристика
Позитивістський	Ґрунтується на філософії позитивізму, що визнає в якості головного джерела пізнання конкретні (емпіричні) науки, які не потребують власного методологічного обґрунтування. Найбільш характерними рисами є: феноменалізм (відображення конкретних факторів як феномену); верифікація (безпосереднє зведення наукових знань до конкретних знань); прагматизм (значимість знань в залежності від вузько практичних наслідків). Отримав широке розповсюдження в економічній теорії. На такому підході ґрунтується сучасна теорія бухгалтерського обліку в США, фундаторами якої є Ірвінг Фішер (1867-1947) і Др. Скотт (1887-1954). Позитивісти вважають, що сутність бухгалтерського обліку зводиться до описання фактів господарського життя, але не розкриває таких метафізичних категорій як предмет, метод тощо.
Структуралістичний	Методологічний підхід, що акцентує увагу на виявленні внутрішньої структури системи – сукупності відносин між її елементами. Цей підхід широко застосовує методи математичної логіки та моделювання, може поєднуватися з позитивістським, доповнюючи останній рисами упорядкованості. Іноді структуралізм трактується як різновид сучасного позитивізму.
Діалектичний	Пов'язаний з діалектикою як наукою про найбільш загальні закони розвитку природи, суспільства та мислення; приділяє увагу виявленню глибинних причинно-наслідкових зв'язків, прихованих на поверхні; розмежовує сутність і явище, зміст і форму, необхідність і випадковість, можливість і дійсність, розкриваючи тим самим справжній характер взаємозв'язків у межах того чи іншого предмету; робить акцент на процесах розвитку, відображаючи їх закономірний характер. Розвиток трактується через призму трьох основних законів діалектики: перехід кількісних змін в якісні та навпаки, боротьба протилежностей, заперечення заперечень. Використовує два основних специфічних методи пізнання реального світу: метод сходження від абстрактного до конкретного, метод єдності логічного та історичного.
Синтетичний	Ґрунтується на так званому системному підході, при якому враховуються внутрішні та зовнішні фактори, хоча основний акцент робиться на найважливіший з погляду вчення напрям.

Так, Д.І. Пільменштейн називає ще дев'ятий елемент методу бухгалтерського обліку – моделювання. М.І. Баканов до складу методу бухгалтерського обліку включає: документацію, інвентаризацію, калькуляцію, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, а оцінку вважає лише необхідною передумовою правильного відображення в бухгалтерському обліку його об'єктів. Г.В. Ващинський до складу методу не включає звітність, але восьмим елементом називає узагальнення підсумків бухгалтерських записів. М.І. Кутер,

Т.С. Мітюшкін виключають зі складу методів бухгалтерського обліку калькуляцію і звітність. А.А. Афанасьєв виключає інвентаризацію і звітність. П.П. Німчинов, С.К. Татур, М.Д. Цемко не включають оцінку, калькуляцію і звітність. С.О. Щенков вважає, що тільки прийом подвійного запису на рахунках і балансове узагальнення облікових записів утворюють бухгалтерський облік як самостійний метод кількісного вимірювання господарських явищ. На думку М.О. Брауна, П.В. Мезенцева, А.К. Фараджева, метод бухгалтерського обліку складають лише рахунки, подвійний запис і баланс. З точки зору М.В. Дембінського, С.Г. Овсяннікова, методом бухгалтерського обліку є балансове узагальнення руху господарських засобів у взаємозв'язку з їх призначенням і джерелами утворення. Сучасний російський вчений Ю.Н. Лачинов бухгалтерську облікову систему визначає як апарат спостереження в економіці (разом зі статистикою, математикою, числовими рядами, таблицями, вартісними вимірниками) і називає елементи методу складових цього апарату спостереження (в тому числі і бухгалтерського обліку), які вкладаються в «октаву»: статистичне спостереження та вимір об'єктів у статистиці та динаміці; система числення об'єктів і процесів; класифікація об'єктів; систематизація – розгляд об'єктів у взаємозалежності; аналітичне відокремлення – деталізація та синтетичне узагальнення; логічне законодавство фізичного світу, виведення констант; експеримент; знаковий апарат формалізації в записях взаємозалежності між об'єктами. Отже, вчені, праці яких присвячені розвитку теорії бухгалтерського обліку, визначаючи його метод, намагалися обґрунтувати той чи інший склад елементів. Так, одні елементи відкидалися, інші – додавалися або отримували нову назву [1].

Як видно, визначення методу бухгалтерського обліку формувалося протягом тривалого часу в результаті широкої наукової дискусії, це питання є актуальним і сьогодні, особливо в умовах використання комп'ютерної техніки при веденні бухгалтерського обліку й складанні звітності [5].

При визначенні методу бухгалтерського обліку потрібно виходити з економічного підходу до сутності його об'єктів, для відображення яких і призначений метод, адже метод науки визначається характером і змістом предмету, що вивчається, розробляється теорією у тісному зв'язку з його змістом. При формулюванні визначення методу бухгалтерського обліку необхідно враховувати й правовий зміст об'єктів бухгалтерського обліку, що в сукупності з економічним аспектом забезпечить повноту нового визначення.

## Література

1. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних заходів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 476 с.
2. Гоголь Т. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці / Т. Гоголь // Вісник ТНЕУ. – 2012. – № 2. – С. 151-158.
3. Кіндрацька Л.А. Сучасні концепції бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Л.А. Кіндрацька. – Режим доступу: <http://dislib.ru/ekonomika/10403-1-sovremennie-koncepcii-buhgalterskogo-ucheta-teoriya-metodologii.php>.
4. Лачинов Ю.Н. Бухгалтерия экономики: междисциплинарное учебное пособие для студентов / Ю.Н. Лачинов. – М.: Компания спутник, 2002. – 124 с.
5. Звітність підприємств: [навч. посібн. для студентів вищих навч. закл.] / С.В. Філіппова, Є.І. Масленніков, О.В. Побережець, С.О. Черкасова. – Одеса: Прес-кур'єр, 2015. – 188 с.
6. Вороніна Л.В. Бухгалтерський облік: Підручник / Л.В. Вороніна. – М: Альфа-М, НДЦ ІНФРА-М, 2013. – 480 с.