

## **Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання**

*Розглянуто передумови удосконалення методологічної бази бухгалтерського обліку на вимогу розвитку суспільно-економічних відносин. Визначено головні аспекти ряду бухгалтерських теорій, які характеризують методологічні засади побудови інформаційного забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання. Обґрунтовано напрями удосконалення методологічної бази бухгалтерського обліку через виділення суміжних методів та модифікації традиційних облікових методів за процедурним підходом. Виділено новий елемент методу бухгалтерського обліку за процедурним підходом – вибір облікової політики (моделювання облікової системи)*

**Ключові слова:** бухгалтерські теорії, елементи методу бухгалтерського обліку, методологія бухгалтерського обліку, моделювання, системний аналіз

*Рассмотрены предпосылки совершенствования методологической базы бухгалтерского учета по требованию развития общественно-экономических отношений. Определены главные аспекты ряда бухгалтерских теорий, характеризующих методологические основы построения информационного обеспечения стратегического развития субъектов хозяйствования. Обоснованы направления совершенствования методологической базы бухгалтерского учета через выделение смежных методов и модификации традиционных учетных методов с помощью процедурного подхода. Выделено новый элемент метода бухгалтерского учета по процедурному подходу – выбор учетной политики (моделирование учетной системы)*

**Ключевые слова:** бухгалтерские теории, элементы метода бухгалтерского учета, методология бухгалтерского учета, моделирования, системный анализ

*This article is on the ground of improvement of methodological basis in bookkeeping and the development of social-economic relations. The main aspects of the range of account theories, which are characterized by methodological basic of informational support in strategic development of individuals in management, are determined. The tendencies of improvement of methodological basis in bookkeeping, are analysed and conterminous methods of modification traditional methods of bookkeeping by procedural approach are distinguished. The new element of the method in bookkeeping like account policy choice is emphasized.*

**Key words:** account theories, the elements of the method in bookkeeping, methodology of bookkeeping, modelling, system analysis.

**Постановка проблеми.** Динамізм сучасних соціально-економічних процесів на макро та мікрорівнях зумовлює необхідність перебудови та удосконалення методологічної бази бухгалтерського обліку. В основі окресленої потреби закладені передумови практичного характеру, а саме необхідність наукового і теоретичного обґрунтування ідентифікації в інформаційній системі суб'єкта господарювання – системі бухгалтерського обліку нових об'єктів обліку та облікових процесів, а також забезпечення

виконання системою бухгалтерського обліку якісно нових завдань, що сформовані в умовах ускладнення господарського процесу. Поява нових об'єктів обліку зумовлена збільшенням та диференціацією інформаційних запитів користувачів. Предметом даного роду запитів стає інформація про врахування впливу бухгалтерських даних на забезпечення соціальної відповідальності бізнесу, на макроекономічні наслідки, на задоволення інформаційних потреб існуючих управлінських моделей, на поведінку економічних суб'єктів, на процеси планування та прогнозування господарської діяльності, на систему управління тощо.

Зміст показників, що повинні продукуватися системою бухгалтерського обліку відповідно до сучасних інформаційних потреб користувачів в своїй основі зобов'язані мати стратегічну спрямованість. Такий підхід формує інформаційну основу процесу прийняття стратегічних рішень. Таким чином, традиційна методологічна база бухгалтерського обліку повинна бути удосконалена шляхом ідентифікації нових та модифікації існуючих методів під впливом методологічних баз інших наук та на вимогу розвитку суспільно-економічних відносин.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання опосередковано приділена увага вітчизняних та зарубіжних науковців, а саме: Дж.В. Баклі, Ф.Ф. Бутинця, М.Ф. Ван Бреди, В. Веретнова, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, Р.Л. Кіршера, О.А. Лаговської, С.Ф. Легенчука, Н.М. Малюги, Л.С. Порвала, М.С. Пушкаря, М. Рассела, Н.М. Ткаченко, Е.С. Хендріксена, А.В. Шайкана, М.Т. Щирби. Проте, слід зауважити, що питання розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку характеризується масштабністю напрямів удосконалення, які визначаються тенденціями розвитку суспільно-економічних відносин. Дана ситуація дозволяє проводити дослідження в контексті окремо взятого напрямку, наприклад – розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання, який є мало дослідженим. Вирішення проблем даного напрямку дозволить гармонізувати розвиток бухгалтерської науки відносно змінам у суспільно-економічних відносинах.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є аналіз напрямів розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання; встановлення домінуючих підходів до побудови бухгалтерської теорії, яка б враховувала стратегічні аспекти розвитку суб'єкта господарювання; визначення змін в методологічній базі бухгалтерського обліку, які зумовлені змінами в економічних відносинах суб'єктів господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В умовах досягнення цілей сталого розвитку суб'єктів господарювання одним із основних критеріїв якому повинна відповідати система бухгалтерського обліку є інформаційно-комунікаційне забезпечення процесу стратегічного управління. У контексті забезпечення виконання даного завдання модифікується, а точніше

розширюється система методів вивчення господарських процесів та явищ.

Шайкан А.В. стверджує, що «на сучасному підприємстві, яке бажає досягти успіхів у бізнесі, загальна система обліку повинна мати стратегічну орієнтацію. В 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» [15].

Облікова система може забезпечити потреби стратегічного менеджменту різними шляхами, зокрема: використання даних обліку для аналізу ринків, на яких діятиме компанія; надання важливої інформації з урахуванням обраної стратегії; забезпечення зворотного зв'язку з урахуванням узгодження досягнутих результатів і стратегічних цілей; надання інформації щодо довгострокових наслідків за різного роду напрямками діяльності [2]. Поставлені перед системою бухгалтерського обліку завдання стратегічного характеру не можуть бути виконані за умов використання традиційних методів. Вирішення даної проблеми забезпечується удосконаленням методологічної бази бухгалтерського обліку в контексті симбіозу його методів з методами інших наук.

В такому випадку дієвою для теорії та практики бухгалтерського обліку повинна стати методологічна база, яка забезпечує вивчення інформаційної системи суб'єкта господарювання оперуючи при цьому не тільки ретроспективними чи оперативними даними, але й перспективними. Система бухгалтерського обліку може відповідати принципу раціональної організації тільки в тому випадку, якщо виконується вище наведене положення, що на сьогоднішній день є проблематичним та потребує нагального вирішення: «створення інформаційної системи, яка адекватно відображає господарську діяльність підприємства, є однією з найскладніших проблем, що повинні бути розв'язані в першу чергу» [11, с. 25].

Доцільно проаналізувати сутність та взаємозв'язок методології і теорії бухгалтерського обліку. Методологія бухгалтерського обліку – це вчення про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і способів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їх властивостей, які утворюють предмет бухгалтерського обліку [1, с. 67]. Під теорією бухгалтерського обліку слід розуміти фундаментальні принципи пояснення господарських процесів в рамках визначеного кола завдань.

Методологія визначає, що і як вивчається за допомогою теорії [1, с. 67; 8, с. 236]. Легенчук С.Ф. акцентує увагу на кризових явищах в розвитку бухгалтерського обліку як науки та пов'язує такий стан з дезінтегративними тенденціями, що виникли з появою нових напрямів обліку (управлінського, стратегічного, соціального, екологічного, креативного тощо), які не пояснюються існуючою теорією бухгалтерського обліку [7, с. 218].

Розв'язання низки проблем розвитку методології бухгалтерського обліку може бути забезпечене шляхом дослідження підходів до формулювання бухгалтерських теорій, при цьому слід акцентувати увагу на підходах, які

характеризують досліджувану інформаційну систему як інструмент стратегічного розвитку суб'єкта господарювання.

Баклі Дж.В., П. Кіршер, Р.Л. Метьюс визначили наступні підходи до формулювання бухгалтерських теорій: практичний, авторитарний, індуктивний, дедуктивний, етичний, соціологічний, математичний, економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний [16, с. 276]. Порвал Л.С. поділяє підходи до побудови бухгалтерських теорій на традиційні (прагматичний, дедуктивний, індуктивний, етичний, соціологічний, економічний та еклектичний підходи) та нові підходи (ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний підходи, підхід управлінських моделей, підхід інформаційної економіки) [17, с. 28–37]. Особливу увагу доцільно зосередити на економічному, ситуаційному підході та підході управлінських моделей.

Економічним підходом акцентується увага на необхідності управління поведінкою макроекономічних індикаторів через використання різноманітних облікових методологій. Вибір різних методів обліку залежить від їх впливу на національні економічні блага. В якості критеріїв формулювання теорії бухгалтерського обліку висуваються: 1) бухгалтерський облік має відображати «економічну дійсність»; 2) вибір облікової методології повинен залежати від «економічних наслідків».

Підхід управлінських моделей характеризується розробкою відповідних управлінських моделей на основі гіпотетичних потреб користувачів фінансової звітності (передбачає формулювання набору нормативних припущень стосовно цілей, управлінських та інформаційних потреб користувачів, на основі яких розробляються принципи та методи бухгалтерського обліку для задоволення потреб користувачів інформації).

Ситуаційний підхід передбачає обрання в якості мети бухгалтерського обліку забезпечення користувачів інформацією стосовно економічних подій, які можуть бути корисними для розробки моделей прийняття рішень. Підхід дозволяє підвищити ефективність представлення інформації бухгалтерами та пристосувати економічні події до існуючих управлінських моделей.

Дані підходи до формулювання бухгалтерських теорій за своєю природою є інструментами вирішення проблем системи стратегічного управління суб'єктів господарювання. Адже, за своїм змістом, маючи не тільки обліково-інформаційну складову, характеризуються вивченням господарських явищ та процесів разом із виконанням суміжних з іншими науками завдань (наприклад, визначення правил обліку у звітному періоді з метою отримання релевантної інформації в майбутньому), що дозволяє виконувати їх в рамках міждисциплінарності. Така ситуація визначає потребу дослідження методологічної бази бухгалтерського обліку, в цілях забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання, в контексті аналізу методологічних основ інших наук, що забезпечить модифікацію існуючих та виявлення нових методів і прийомів бухгалтерського обліку.

Даний стан речей є прийнятним та історично адаптованим на що звертають увагу дослідники: «загалом сучасна методологічна ситуація характеризується значним методологічним плюралізмом. Відтак, в цьому сенсі зусилля різних

наук об'єднуються для вирішення певних гносеологічних завдань» [5, с. 92–95].

У зв'язку із розширенням завдань бухгалтерського обліку та зростанням інформаційних потреб користувачів цілком можливим є процес інтеграції в якості синтезу наук, тобто об'єднання їх методів в єдине ціле. В першу чергу це актуально для системи бухгалтерського обліку та систем аналізу, контролю і управління. В майбутньому характерним буде симбіоз для методології наведених наук із методологічними базами інформатики, кібернетики та синергетики. Уже зараз О.А. Лаговська стверджує, що «бухгалтерський облік як систему взаємопов'язаних та самоорганізованих елементів доцільно досліджувати базуючись на системно-кібернетичному підході задля побудови пояснювальних моделей основи розвитку та наукової організації функціонування облікової системи» [6, с. 136].

Методологія бухгалтерського обліку як сукупність методів, принципів їх побудови та наукового узагальнення залежить від об'єктів обліку та поставлених перед обліком завдань і вимог. Історично сформованим є наступне визначення методу бухгалтерського обліку – система способів і прийомів, які забезпечують суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення й економічне узагальнення у грошовому вимірнику об'єктів бухгалтерського обліку з метою забезпечення виконання завдань та функцій, що покладені на бухгалтерський облік.

Практична реалізація методології бухгалтерського обліку здійснюється через наступні елементи: документування та інвентаризація; оцінка та калькулювання; рахунки та подвійний запис; баланс та звітність. Проте, в цілях виконання поставленого завдання доцільним є застосування процедурного підходу у визначенні методології бухгалтерського обліку: первинне спостереження, вартісне вимірювання, групування та систематизація, підсумкове узагальнення. Наведений підхід до визначення елементів методу бухгалтерського обліку дає змогу частково стверджувати про відповідність методології досліджуваної науки завданням щодо досягнення цілей обраної стратегії суб'єктом господарювання.

Кожний із наведених методів згідно процедурного підходу:

1) характеризується можливістю паралельного (додаткового) застосування способів і прийомів відмінних від традиційно облікових, при цьому забезпечується виконання завдань бухгалтерського обліку;

2) надає можливість альтернативного вибору щодо використання способів і прийомів у виконанні завдань бухгалтерського обліку в межах традиційно сформованих його елементів методу;

3) дозволяє сформувати додаткові процедурні дії облікового характеру в цілях формування методологічної бази для виконання якісно нових завдань системою бухгалтерського обліку.

Загальнометодологічним підходом до наукового пізнання систем є системний та ситуаційний підхід. Перегудов Ф.І. та Ф.П. Тарасенко стверджують, що системний аналіз, відрізняючись міждисциплінарним або наддисциплінарним становищем, і будучи як би прикладною діалектикою, розглядає, зокрема, діяльність як складну систему, спрямовану на підготовку,

обґрунтування та реалізацію вирішення складних проблем: політичного, соціального, економічного, технічного та іншого характеру [10].

Віднесення системного та ситуаційного аналізу до прийомів і процедур бухгалтерського обліку забезпечить виконання ним інформаційних завдань стратегічного розвитку в рамках аналізу, оцінки та вибору елементів облікової політики суб'єкта господарювання. Методологія менеджменту містить ряд ознак, які характеризують її зміст, а саме оцінку, критерії, альтернативи, вибір. На сучасному етапі розвитку дані ознаки є характерними для системи бухгалтерського обліку, що свідчить про наявність суміжних методів (під якими слід розуміти прийоми, способи, процедури, що можуть становити методологічну базу декількох наук в контексті виконання одного завдання) в методологічних базах бухгалтерського обліку та менеджменту і що необхідно врахувати при організації бухгалтерського обліку та в процесі управління суб'єктом господарювання. Кірейцев Г.Г. зазначає, що «недостатня увага до положень теорії обліку не сприяє взаємопов'язаному і цілісному уявленню з таких питань, як вплив економічної науки на розвиток бухгалтерського обліку, функції обліку, механізм їх прояву та реалізації, роль і місце суб'єкта професійної облікової діяльності в реалізації функцій обліку та інших функцій управління при регулюванні економічних подій, значення інтеграції обліку з іншими функціями управління» [4, с. 49].

Виконання суміжних завдань бухгалтерського обліку і менеджменту може бути забезпечене шляхом використання основних інструментів математизації економічних процесів, зокрема математичного моделювання. Його сутність і головна перевага полягає в заміні вихідного об'єкта відповідною математичною моделлю і в подальшому її вивчення (експериментування з нею) на ЕОМ за допомогою обчислювально-логічних алгоритмів [5, с. 103].

Застосування математичного моделювання у побудові облікової системи суб'єкта господарювання дозволяє підвищити оперативність обробки облікової інформації та проаналізувати альтернативні варіанти відносно результатів функціонування системи бухгалтерського обліку відповідно до поставлених перед нею завдань (наприклад, передбачити оптимальний набір елементів облікової політики в залежності від необхідності максимізувати чи мінімізувати фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання).

Таким чином, з метою виконання системою бухгалтерського обліку завдань щодо інформаційного забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання необхідно удосконалити методологічну базу бухгалтерського обліку зважаючи на наявність суміжних методів, зокрема таких як системний аналіз, ситуаційний аналіз, математичне та алгоритмічне моделювання. В такому ракурсі модифікуються елементи методу бухгалтерського обліку та з'являються нові, покликані забезпечити виконання нових цілей та завдань функціонування суб'єкта господарювання в економічній системі. Якщо досліджувати дану модифікацію методів бухгалтерського обліку за процедурним підходом, то їх слід розглядати за наступним змістом: первинне документальне та недokumentальне спостереження; альтернативне вартісне вимірювання; пооб'єктне групування (без використання бухгалтерських

рахунків); узагальнення на вимогу; вибір облікової політики (моделювання облікової системи) (рис. 1).



**Рис. 1.** Удосконалення методологічної бази бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання

В умовах комп'ютеризації облікового процесу на підприємстві частина даних про факти господарського життя залишається без документальної реєстрації, незважаючи на те, що інформація по них в подальшому обробляється та формує масив управлінської інформації. За даної ситуації елемент методу бухгалтерського обліку – документування не виконує функцій, що були традиційно покладені на нього. Даний елемент методу модифікується у метод первинного документального та недокументального спостереження, що вимагає розробки прийомів та процедур оцінки та опрацювання електронної інформації при прийнятті управлінських рішень.

Альтернативне вартісне вимірювання передбачає об'єктивний підхід відносно встановлених цілей стратегічного розвитку суб'єкта господарювання щодо вибору методів визнання та оцінки об'єктів обліку із множини альтернативних варіантів.

В умовах ускладнення господарського процесу збільшується кількість об'єктів обліку та облікових процесів, які не можна групувати за традиційно встановленими в обліку критеріями (за видами діяльності, за періодом використання, за джерелами утворення тощо), що робить застосування

бухгалтерських рахунків як інструменту групування інформації та контролю за правильністю здійснення облікових записів недоцільним. При застосуванні комп'ютерних технологій суцільний безперервний процес групування та узагальнення облікової інформації для виконання завдань обліку можливий і без використання такого елемента методу бухгалтерського обліку як рахунки.

При побудові системи бухгалтерського обліку орієнтованої на виконання стратегічних завдань фінансова звітність стає інформаційним джерелом, передбачуваним за змістом, складом та значенням показників. Релевантною в цілях управління є оперативна інформація, яка деталізована та згрупована за іншими критеріями, аніж фінансова звітність, наведена не тільки в грошовому вимірі, але й в натуральному. За таких потреб елемент методу бухгалтерського обліку – звітність, модифікується в елемент, який передбачає групування різного роду облікових даних на вимогу управлінського персоналу або ж інших користувачів.

При розгляді системи бухгалтерського обліку як засобу забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання досліджувана система може бути змодельована відповідно до встановлених цілей за допомогою облікової політики підприємства. Облікова політика – це не тільки інструмент, що забезпечує достовірність показників бухгалтерського обліку та звітності, але й засіб досягнення цілей стратегічного розвитку, зокрема щодо мінімізації чи максимізації розміру фінансових результатів, збільшення або ж зменшення вартості активів суб'єкта господарювання тощо.

**Висновки і перспективи подальших розвідок.** За результатами дослідження основних аспектів розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання можна зробити наступні висновки:

1) ускладнення соціально-економічних відносин на мікрорівні, зумовлене появою нових об'єктів та процесів у господарській діяльності, що потребує удосконалення методологічної бази бухгалтерського обліку як інформаційного джерела процесу прийняття управлінських рішень;

2) проаналізовані підходи до побудови бухгалтерських теорій свідчать про виникнення потреби адаптації системи бухгалтерського обліку до завдань інформаційного забезпечення стратегічного розвитку суб'єктів господарювання;

3) в умовах ринкових метаморфоз методологія бухгалтерського обліку спрямована на модифікацію традиційних та на формування нових елементів методу бухгалтерського обліку, в основі яких покладено дослідження інформаційних систем, методів, прийомів, процедур та алгоритмів збору, обробки і використання інформації спрямованих на виконання загальних та цільових завдань стратегічного управління суб'єктом господарювання.;

4) в контексті розгляду системи бухгалтерського обліку як засобу забезпечення стратегічного розвитку суб'єкта господарювання доцільно виділити за процедурним підходом новий елемент методу – моделювання облікової системи, який покликаний, використовуючи методологічні аспекти облікової політики, адаптувати інформаційну систему підприємства з метою



забезпечення виконання стратегічних цілей підприємства.

### Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [текст]: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб]. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 444 с.
2. Веретнов В. Аутсорсинг. Стратегический управленческий учет в сфере софтверного аутсорсинга [Електронний ресурс] / В. Веретнов. – Режим доступу : <http://www.klubok.net/article1198.html>.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки [текст] : монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
5. Кохановский В.П. Философия и методология науки [текст] : учебник для высших учебных заведений / В.П. Кохановский. – Ростов на Дону : Феникс, 1999. – 576 с.
6. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління : теорія та методологія [текст] : монографія / О.А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с.
7. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії [текст] : монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
8. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку [текст] : монографія / Н.М. Малюга. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 388 с.
9. Новиков Д.А. Методология управления [текст] / Д.А. Новиков. – М. : Либликом, 2011. – 128 с.
10. Перегудов Ф.И. Введение в системный анализ [текст] / Ф.И. Перегудов, Ф.П. Тарасенко. – М. : Высшая школа, 1989. – С. 367.
11. Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління [текст] : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 178 с.
12. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики [текст]: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
13. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2001. – 348 с.
14. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. – Финансы и статистка, 2000. – 576 с.
15. Шайкан А.В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі [Електронний ресурс] / А.В. Шайкан. – Режим доступу : <http://npv.n-auditor.com.ua/ua/zmist-zhurnalu-npv-1/item/253-1-shajkan-a-v-rozvitok-bukhgalter-skogo-obliku-yak-instrumentariyu-strategichnogo-upravlinnya-pidpriemstvom-u-konkurentnomu-seredovishchi>.
16. Buckley J.W. Methodology in accounting theory / John Buckley, Paul Kircher, Russel Mathews // The accounting review. – 1968. – April. – P. 274–283.
17. Porwal L.S. Accounting theory, an introduction / L.S. Porwal. – New Delhi : Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p.