

ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО  
ОБЛІКУ, РОЗВИТОК ПІД  
ВПЛИВОМ ЕКОНОМІЧНИХ  
ТЕОРІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН



ACCOUNTING THEORIES, THE  
DEVELOPMENT INFLUENCED BY  
ECONOMIC THEORIES AND  
INSTITUTIONAL CHANGES

УДК 657.1  
JEL Classification M41

**Сава Андрій**

к.е.н., с.н.с.

Тернопільська державна сільськогосподарська дослідна станція ІКСГП НААН  
м. Тернопіль, Україна

**E-mail:** andriy\_sava@ukr.net

**Палюх Микола**

к.е.н., доцент

кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу  
Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

**E-mail:** paluhms@ukr.net

**Завитій Ольга**

к.е.н., доцент

кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу  
Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

**E-mail:** o.zavytii@tneu.edu.ua

**Семенішена Наталія**

к.е.н., доцент

кафедра економіки, фінансів, обліку та оподаткування  
Подільський державний аграрно-технічний університет

Кам'янець-Подільський, Україна

**E-mail :** natviksem@gmail.com

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

### **Анотація**

**Вступ.** Господарська діяльність не може здійснюватись без професійного управління, яке базується на якісній та своєчасній обліковій інформації. Розв'язати цю проблему можна за допомогою розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Інтеграційні процеси в економіці України зумовили адаптацію обліку до сучасних систем господарювання шляхом його стандартизації. Вона передбачає застосування єдиних норм та стандартів, а також удосконалення теоретично-методологічних і науково-практичних прийомів обліку.

**Методи.** Для досягнення поставленої мети використано діалектичний метод пізнання дії економічних законів, системний підхід до вивчення економічних явищ, а також монографічний, абстрактно-логічний та метод абстрагування. Методологічною основою дослідження слугували теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених з питань методології, організації та ведення бухгалтерського обліку.

**Результати.** У статті досліджено теоретичні та організаційно-практичні засади визначення сутності бухгалтерського обліку в сучасних умовах розвитку національної економіки.. Обґрунтовано та сформовано основні підходи до організації бухгалтерського обліку в системі управління підприємством.

**Перспективи.** Перспективними напрямками подальшого дослідження є вивчення методологічних засад і принципів організації та ведення бухгалтерського обліку, враховуючи вимоги системи управління підприємством та інформаційні потреби менеджменту.

**Ключові слова:** теорія, методологія, організація, принципи, бухгалтерський облік, управління.

### **Вступ.**

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання не може здійснюватись без професійного управління, яке базується на якісній та своєчасній обліковій інформації. Розв'язати цю проблему можна за допомогою розвитку національної системи бухгалтерського обліку.

Особливого значення управлінська властивість інформації набуває на підприємствах агропромислового бізнесу, що знаходяться на шляху інтенсивного розвитку та в умовах глобальних змін. Контроль за раціональним використанням коштів і майна, а також ефективним веденням господарства підвищує роль обліку в економічних процесах, що відбуваються у виробництві.

Бухгалтерський облік в міру розвитку національної системи спрямований на відображення інформації про фактичну собівартість продукції, тобто події, що вже відбулись. Інтеграційні процеси в економіці України зумовили адаптацію обліку до сучасних систем господарювання шляхом його стандартизації. Вона передбачає застосування єдиних норм та стандартів, а також удосконалення теоретично-методологічних і науково-практичних прийомів обліку. Поряд із необґрунтованим перенесенням міжнародних стереотипів у вітчизняну економіку існує проблема створення власної системи бухгалтерського обліку.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питанням теоретико-методологічного та організаційно-практичного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, обґрунтування функціонування його підсистем в умовах інформаційного середовища присвячені ряд наукових досліджень і праць. Зокрема, вченими-економістами, які займалися цією проблематикою, є М.І.Бондар, Б.Ф.Бруханський [1], Ф.Ф.Бутинець [4], Ю.А.Верига, С.Ф.Голов, В.П.Іванченко, Г.Г.Кірейцев, В.О.Ластовецький, В.Б.Моссаковський, Л.В.Нападівська [9], М.С.Пушкар, В.В.Сопко [3], М.Г.Чумаченко, П.Я.Хомин, а також К.Друрі [5], Р.Ентоні, В.Б.Івашкевич, Д.Міддлтон [8], Я.В.Соколов [2], Дж.Ріс, А.Д.Шеремет та ін.

Водночас результати наукових досліджень потребують системного вивчення і формування узагальнених підходів до визначення змісту та організації обліку для потреб управління в умовах економічних трансформацій національної економіки. Вирішення цих наукових проблем й обумовило необхідність проведення даного дослідження.

### **Мета.**

Метою дослідження є дослідити теоретичні та організаційно-практичні засади визначення змісту підсистем бухгалтерського обліку та обґрунтувати основні підходи до його організації в системі управління.

### **Методологія дослідження.**

Для досягнення поставленої мети використано діалектичний метод пізнання дії економічних законів, системний підхід до вивчення економічних явищ, а також монографічний, абстрактно-логічний та метод абстрагування. Методологічною основою дослідження слугували теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених з питань методології, організації та ведення бухгалтерського обліку.

### **Результати.**

З розпадом колишнього СРСР Україна розпочала перехід до ринкової економіки. Це відповідно вплинуло на реформування бухгалтерського обліку, в якому почали застосовувати

принципи організації та методології його ведення за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО). Таким чином, було розпочато процес формування національної системи обліку. Однією з найважливіших її доктрин є законодавче регламентування.

За Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16 липня 1999 р., бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [6]. Проте це не єдине визначення вказаного поняття. Така ситуація викликана переважно складністю його тлумачення. В економічній літературі існує низка підходів до визначення обліку, серед яких:

- методичний;
- змістовний;
- цільовий.

Перший підхід визначає, як має здійснюватись ведення справ. Тут увага акцентується на методи реєстрації фактів господарського життя.

Другий підхід ґрунтується на визначенні бухгалтерського обліку як науки, що займається обчисленням у грошовому вимірі вартості майна підприємства. Проте тоді залишається невідомим, для чого це робиться.

Відповідно до цільового підходу, бухгалтерський облік визначають так: „Це наука, яка, враховуючи закони права та економіки, використовує обчислення, щоб охарактеризувати функції управління і з найменшими затратами досягати найбільшого економічного ефекту” [2, с. 7].

Існування різних підходів вказує на те, що кожен з елементів дефініції обліку важливий. Однак, на наш погляд, основним є останній, оскільки провідне завдання обліку – задоволення потреб в інформації.

Розуміння власників та менеджерів того, що крізь призму обліку можна впливати на внутрішні процеси діяльності: раціональне використання виробничих ресурсів, оптимізацію витрат, підвищення якості продукції та її конкурентоспроможності, зумовило введення в науковий обіг поняття „управлінський облік”. Його запровадження безпосередньо на місці виробництва і поширення сприяли відокремленню від фінансового обліку. Вже починаючи з 50-х рр. ХХ ст. в країнах Заходу ці категорії розглядали окремо, оскільки управлінський облік застосовується для прийняття майбутніх рішень.

Так, Я. Соколов дійшов висновку, що поділ обліку на фінансовий та управлінський є не зовсім правильним. На підтвердження цього він наводить кілька пояснень:

а) самі назви мають двозначний характер, бо впливає, що фінансовий облік не виконує функції управління фінансами;

б) до кінця ХІХ ст. на практиці тільки й використовувався управлінський облік [2, с. 23].

Водночас, М. Войнарєнко вказує на надважливість інформації, яку забезпечує управлінський облік. Через це він поділяє облік на фінансовий та управлінський, що дасть змогу за допомогою схеми їхньої взаємодії вирішити такі проблеми [11, с. 338]:

- значно посилити дію управлінських функцій фінансового обліку;
- більш ефективно спрямовувати обидва види обліку на досягнення конкретних фінансових результатів діяльності підприємства (рис. 1).

Забезпечення керівництва необхідною інформацією для планування, власне управління та контролю за діяльністю реалізує мету ведення обліку.

Виконання завдань залежить від цілей внутрішніх та зовнішніх користувачів. Однак такі цілі неоднорідні як між собою, так і всередині групи, тому їхнє задоволення залежить від використання наявних методів та способів отримання обробки інформації всередині самої системи обліку.

Існування різних поглядів на тлумачення управлінського обліку вченими й економістами-практиками, перш за все, виникає щодо визначення категорії цього обліку. Зокрема, М. Пізенгольц виділяє наступні позиції:

- у бухгалтерському обліку немає окремо управлінського обліку, а був і залишається

виробничий облік (облік витрат на виробництво);

– управлінський облік – це той самий виробничий облік, який застосовується відповідно до сучасної термінології, тому немає жодних підстав виділяти його як самостійний вид обліку;

– сучасний бухгалтерський облік – це система, яка охоплює три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік і бухгалтерську звітність;

– управлінський облік є достатньо сформованою самостійною дисципліною, оскільки він, крім питань власне бухгалтерського обліку, охоплює питання аналізу, планування, прогнозування та ін. [10, с. 60].

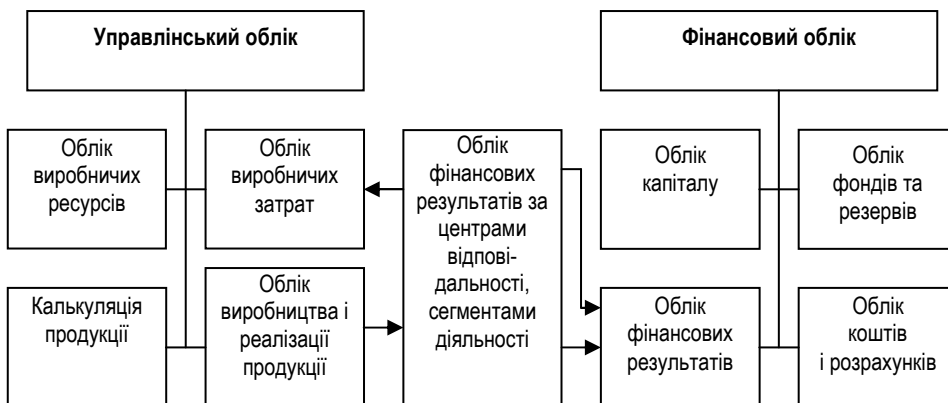


Рис. 1. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку [11, с. 338]

Водночас Ф. Бутинець вказує на такі погляди з приводу пояснення значення управлінського обліку:

а) бухгалтерський облік єдиний;

б) управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку;

в) управлінський облік надає інформацію для прийняття рішень, планування і контролю [4].

Однак П. Гарасим вказує на те, що поділ обліку на фінансовий та управлінський за окремими об'єктами часто доволі умовний, оскільки дані про виробництво продукції узагальнюються у двох видах обліку [7].

Окремі зарубіжні науковці підтримують твердження про те, що управлінський облік є підсистемою обліку взагалі. Так, Д. Міддлтон вказує: „Управлінський облік ґрунтується приблизно на тих самих принципах, що й фінансовий. Це сприяє найбільш повному використанню бухгалтерського балансу, інформації по рахунках прибутків і збитків, звітності про рух коштів і аналізу коефіцієнтів” [8, с. 13].

Водночас К. Друрі зазначає, що управлінський облік обслуговує менеджерів з метою надання їм належної інформації для прийняття рішень, планування, контролю і регулювання прямих виробничих витрат [5, с. 13].

Результатом таких думок є те, що вчені не дали відповіді на одне з головних запитань обліку: де закінчується межа системи бухгалтерського обліку? [4].

На наш погляд, бухгалтерський облік – це інтегрована система знань. Сфера застосування в діяльності структурних підрозділів підприємств агропромислового виробництва визначається рівнем потреб управління. Зважаючи на законодавчу регламентацію обліку, вважаємо, допустимим використання наявних методів і прийомів у наданні необхідної інформації в такій формі та з такою метою, що визначається обліковою політикою.

Існування різних підходів у цьому напрямі пояснюється й іншою причиною. В сфері облікової науки немає єдності щодо визначення принципів його організації та ведення.

Досліджуючи це питання, ми дійшли висновку, що деякі позиції економістів є відмінними стосовно наближення дії принципів до системи управління, тобто підпорядкування їх лише цілям управління, та щодо застосування в межах законодавчої регламентації.

Якщо принцип – це те, на чому базується будь-яка теорія, то питання принципів побудови обліку витрат як підсистеми обліку є не менш важливим.

Підґрунтям організації і ведення бухгалтерського обліку слугує дія економічних законів. Їхній вплив на визначення господарських фактів та процесів характеризує продуктивні сили і виробничі відносини як єдину структуру. Ця єдність базується на теорії подвійності.

Зважаючи на це, В. Сопко виділяє два основних принципи бухгалтерського обліку:

- автономності господарства (власника);
- двоїстості (подвійного подання господарства і фактів господарювання) [3].

Оскільки облікові дані становлять єдину систему, задану в інтересах управління, Я. Соколов вважає загальним принципом – принцип цілісності [2, с. 26].

Названі вище принципи перебувають у тісному зв'язку. Так, із принципу цілісності випливає метод подвійного запису, в якому він і реалізується. Коли ж єдність системи обліку відповідає цілісності підприємства, то тут виявляється принцип автономності. Всі інші принципи, на нашу думку, випливають з них.

Нині в економічній літературі наводиться низка різних принципів організації та побудови бухгалтерського обліку. Обом варіантам систем базових положень організації та методології обліку належать відповідно чотири і три принципи:

а) принципи організації:

1) безперервності – послідовності облікового процесу під час вирішення конкретних завдань;

2) пропорційності – раціонального співвідношення засобів і предметів праці та безпосередніх її виконавців;

3) прямоочності – раціональної організації інформаційних потоків між учасниками облікового процесу;

4) ритмічності – рівномірного надходження вхідних даних і вибуття вихідної інформації;

б) принципи побудови:

1) автономності – юридичної самостійності підприємства та суверенності стосовно своїх власників;

2) безперервності – існування підприємства постійно, тобто безперервної фіксації фактів діяльності;

3) реєстрації – реєстрації всіх без винятку господарських фактів, які виявлялися на підприємстві, без пропуску будь-якого з них.

Усі принципи є важливими у діяльності підприємств агропромислового виробництва, оскільки вони визначають відповідні прийоми (методи) обліку.

Розглядаючи це питання крізь призму впливу дії принципів на методіку ведення обліку, зокрема обліку витрат, варто звернути увагу на інший підхід до їхнього визначення у системі управлінського обліку. Якщо вести мову про підпорядкованість такого обліку лише системі управління, його вимогам і потребам, то точка зору науковців щодо специфічності принципів управлінського обліку виправдана.

Так, Л. Нападовська у своїх дослідженнях виділяє дві групи принципів: загальні (законність, діалектичний розвиток, ефективність, доцільність) і специфічні, серед яких:

- принцип методологічної незалежності;
- орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей;
- принцип результативності;
- принцип відповідальності;
- багатоваріантність;
- принцип комплексності;

– принцип „різна собівартість для різних цілей” [9, с. 175-177].

Особливу увагу привертає останній з перерахованих вище принципів. Він дає змогу формувати різну собівартість залежно від мети управління. З одного боку, з цим можна погодитись. Орієнтація на потреби внутрішнього користувача інформації зумовлює, а головне – дає змогу застосовувати будь-які прийоми у веденні обліку витрат з метою досягнення необхідної мети. Водночас це означатиме, що в підприємствах з однаковими умовами функціонування може визначатись різна собівартість однотипної продукції.

У цьому разі виникає запитання: чи буде така інформація повною, правдивою і достовірною, а також придатною для подальшої обробки? На нього відповідь буде, швидше за все, негативною. Отримання таких результатів обчислення показників, яких потребує управління, може спричинити викривлення також інформації, призначеної для зовнішніх користувачів.

Враховуючи й те, що керівники підприємств можуть зіштовхнутись з низкою проблем, а саме: невиправдано велика втрата часу спеціалістів на складання аналітичних звітів; можлива суперечливість даних звітів; отримання інформації із запізненням, висока ймовірність порушення методологічних засад обліку та втрати ефективності управління взагалі. З огляду на це вважаємо, що у застосуванні специфічних принципів управлінського обліку має бути межа, яка би розділила завдання та функції обліку за допомогою положень облікової політики і водночас підпорядкувала законодавчій регламентації.

### Висновки і перспективи.

Підсумовуючи це питання, на наш погляд, варто зробити декілька зауважень. Середовище діяльності підприємства характеризується кризь призму зовнішніх і внутрішніх чинників. Впливаючи на систему управління, визначаються основні положення потреб та вимог, які через поставлені завдання формують модель бухгалтерського обліку.

Систему обліку необхідно розглядати як інтегровану структуру фінансового й управлінського обліку. Останній функціонує як підсистема з чітко вираженими особливостями, індивідуальними методами і прийомами відображення господарських фактів діяльності.

Підпорядкованість обліку цілям та стратегії управління відокремлює його від фінансового за певними ознаками, основним з яких є користувачі інформації. Водночас немає передумов стверджувати про його самостійність. Лише той факт, що обидва види обліку використовують принцип подвійного запису, свідчить більше про їхню схожість, ніж про різницю. Існування різних підходів до тлумачення категорії та визначення принципів організації і побудови обліку, з нашої точки зору, вказує на його вагу в управлінні підприємством. Враховуючи те, що у вітчизняній практиці для ведення господарства основним показником є собівартість продукції, то процеси планування, обліку й аналізу слугують незамінним засобом для досягнення позитивного фінансового результату. Загалом система обліку витрат в Україні функціонує задовільно, але, як стверджують наукові дослідження і практична діяльність, у нас є низка прогалин та проблем, які необхідно вирішувати.

### Список використаних джерел

1. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.
2. Бухгалтерский учет : история и современность : в 2 т. Уфа : Изд. центр Башкирск. территор. и-та профессион. бухгалтеров, 2000– . Т. 1: Принципы и концепции бухгалтерского учета. 2000. С. 6–26.
3. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник; Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. Київ. : КНЕУ, 2006. 526 с.
4. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія ; за ред. Ф. Ф. Бутиця / Нац. акад. статистики, обліку і аудиту, Вінниц. фін.-екон. ун-т, Житомир. наук. шк. Київ : [б. в.], 2013. 604 с.
5. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с. (Серия : Зарубежный учебник).

6. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL <http://uapravo.net/data/base51/ukr51374.htm> (дата звернення 10.03.2017).
7. Гарасим П. М. та ін. Курс управлінського обліку : навч. посібник. Київ : Знання, 2007. 314 с.
8. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений ; пер. с англ.; под ред. И. И. Елисеевой. Москва : Аудит, 2000. 351 с.
9. Нападowska Л. В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173-181.
10. Пизенгольц М. З. О содержании управленческого учета. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 19. С. 60–62.
11. Системи обліку в Україні: трансформування до міжнародної практики ; за ред. проф. М.П. Войнаренка. Київ : Наукова думка, 2002. 718 с.

*Статтю отримано: 20.02.2017 / Рецензування 22.03.2017 / Прийнято до друку: 17.05.2017*

**Andriy Sava**

Ph.D. (in Economics), Senior Research Fellow  
Ternopil state agricultural experimental station  
of Institute of feed research and agriculture of Podillya of NAAS  
Ternopil, Ukraine

**E-mail:** andriy\_sava@ukr.net

**Mykola Palukh**

Ph.D. (in Economics), Assistant Professor  
Department of Accounting and Economics and Law Providing Agricultural Business  
Ternopil National Economic University  
Ternopil, Ukraine

**E-mail:** paluhms@ukr.net

**Olha Zavytiy**

Ph.D. (in Economics), Assistant Professor  
Department of Accounting and Economics and Law Providing Agricultural Business  
Ternopil National Economic University  
Ternopil, Ukraine

**E-mail:** o.zavytii@tneu.edu.ua

**Natalia Semenyshena**

Ph.D. (in Economics), Associate Professor  
Department of Accounting and Taxation  
State Agrarian and Engineering University in Podilya  
Kamianets-Podilskyi, Ukraine

**E-mail :** natviksem@gmail.com

## THEORETICAL FOUNDATIONS OF ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT SYSTEM

**Abstract**

**Introduction.** *Economic activity cannot be carried out without professional management based on qualitative and timely accounting information. This problem can be solved by developing a national accounting system. Integration processes in the Ukrainian economy have led to the adaptation of accounting to the modern systems of management through its standardization. It involves the use of common norms and standards, as well as the improvement of theoretical and methodological, scientific and practical accounting techniques.*

**Methods.** *The dialectical method of knowing the effect of economic laws, a systematic approach to the study of economic phenomena, as well as a monographic, abstract method, abstract and logical methods have been used to achieve this goal. The methodological basis of the study was the theoretical development of domestic and foreign scientists on methodology, organization and accounting.*

**Results.** *The theoretical, organizational and practical principles of the definition of the accounting essence in the*

modern conditions of the development of the national economy are investigated in the article. The basic approaches to the organization of accounting in the enterprise management system are substantiated and formed.

**Discussion.** Perspective directions for further research are the study of methodological principles and principles of organization and accounting, taking into account the requirements of enterprise management system and information management needs.

**Key words:** theory, methodology, organization, principles, accounting, management.

#### References

1. Bruhans'kyj, R. F. (2014). *Oblik i analiz u systemi strategichnogo menedzhmentu agrarnogo pidpryemnytva: monografija* [Accounting and analysis in the system of strategic management of agrarian business]. Ternopil : TNEU.
2. Buhgalters'kyj uchet : ystoriya y sroemennost' : v 2 t. (2000). P. 1: Principy i koncepcii buhgalterskogo ucheta [Accounting: history and modernity: P. 1: Principles and concepts of accounting]. Ufa : Yzd. centr Bashkyrsk. terrytor. y-ta professyon. buhgalterov.
3. Sopko, V.V. (2006). *Buhgalters'kyj oblik v upravlinni pidpryemstvom* [Accounting in enterprise management: training. Allowance]. Kyiv : KNEU.
4. Butynec', F. et al. (2013). *Buhgalters'kyj oblik, kontrol' i analiz: problemy teorii' ta metodologii' : monografija* [Accounting, control and analysis: problems of theory and methodology]. Kyiv Nac. akad. statystyky, obliku i audytu, Vinnyc. fin.-ekon. un-t, Zhytomyr. nauk. buh. shk. v.
5. Drury, K. (2003). *Upravlencheskyj uchet dlja byznes-reshenyj* [Managerial Accounting for Business Solutions]. Moskow : JuNYTY-DANA.
6. Zakon Ukraїny „Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraїni” № 996-HIV vid 16.07.1999 r. [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV of 16.07.1999]. URL <http://uapravo.net/data/base51/ukr51374.htm>
7. Garasym, P. M. et al. (2007). *Kurs upravlins'kogo obliku* [Course of Management Accounting]. Kyiv : Znannja.
8. Myddlton, D. (2000). *Buhgalters'kyj uchet i prinjatje finansovyh reshenij* [Accounting and financial decision making (Y.Y. Elyseeva (Ed.), Transl.)]. Moskow : Audyt.
9. Napadovs'ka, L. V. (2013). Bazovi pryncypy upravlins'kogo obliku [Basic principles of management accounting]. *Aktual'ni problemy ekonomiky*, 1, 173-181.
10. Pyzengol'c, M. Z. (2000). O soderzhanyj upravlencheskogo ucheta [On the content of management accounting]. *Buhgalters'kyj uchet*, 19, 60–62.
11. Vojnarenko M.P. (Ed.). (2002). *Systemy obliku v Ukraїni: transformuvannja do mizhnarodnoi' praktyky* [Accounting systems in Ukraine: transformation with international practice]. Kyiv : Naukova dumka.

Received: 02.20.2017 / Review 03.22.2017 / Accepted 05.17.2017

