

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

**Корягін М. В.**

**Анотація.** У статті висвітлено питання, пов'язані із розвитком методології бухгалтерського обліку. Вивчено різні підходи щодо визначення складу і структури облікової методології та характеру її розвитку. Розглянуто та удосконалено існуючі погляди на структуру методу бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** методологія, документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, калькулювання, подвійний запис, баланс.

## IMPROVEMENT OF ACCOUNTING METHODOLOGY

**Koryagin M.**

**Summary:** *The article deals with the questions of development of accounting methodology. The different approaches to determine the composition and structure of accounting methodology and the nature of its development studied. The existing views on the structure of the method of accounting are considered and improved.*

**Keywords:** methodology, documentation, inventory, assessment, accounts, costing, double entry, balance.

### 1. Вступ

Методологія бухгалтерського обліку, як і будь якої іншої науки, постійно розвивається. Виокремлення нових та удосконалення вже існуючих методів управління економічною діяльністю обумовлює формування нових інформаційних запитів, що актуалізує необхідність розвитку нового методологічного інструментарію, збагачення облікової методології новими знаннями, положеннями та розробками. Серед вчених, для яких методологія бухгалтерського обліку становила основний предмет їх наукових досліджень, наводяться різні підходи щодо визначення складу і структури облікової методології та по-різному розкривається характер її розвитку.

Враховуючи динаміку розвитку методології бухгалтерського обліку як системи, в її структурі слід окремо виділяти методи, інструменти, способи, прийоми, підходи, процедури та принципи. Весь вказаний інструментарій виступає основою для прийняття, обробки, зведення і перетворення облікових даних суб'єктом ведення обліку на інформацію, корисну різним категоріям користувачів. Методологічний інструментарій забезпечує обробку суб'єктом ведення обліку інформації про об'єкти, які визначаються предметом бухгалтерського обліку. Виділені складові облікової методології формують динамічну систему, яка весь час розвивається та змінюється під впливом нових запитів користувачів облікової інформації.

Питання виникнення та розвитку методології бухгалтерського обліку у частині його спеціальних методів розглядається у наукових працях: Дембінського М. В. [6], Сумцова А. Й. [7], Мізіковського Є. А. [8], Медведєва М. Ю. [9], Кулинич М. Б. [10], Голова С. Ф. [11], Безверхого К. В. [12], Огійчук М. Ф. [13], Левицької С. О. [14], Малюги Н. М. [15]. Проте окремі питання виникнення та розвитку методології бухгалтерського обліку, що стосується його спеціальних методів (документування, інвентаризації, оцінки, рахунків, калькулювання, подвійного запису, балансу) потребують сучасного дослідження.

### 2. Методологія та метод бухгалтерського обліку

Розглядаючи існуючі підходи до побудови методології бухгалтерського обліку, відмічаємо, що автори виділяють два основні – процедурний та адитивний.

Процедурний підхід до побудови методології бухгалтерського обліку передбачає виділення груп основних облікових процедур: спостереження, вимірювання, класифікація, систематизація.

Процедурний підхід до побудови методології бухгалтерського обліку підтримується значним числом вчених. Зокрема, М. С. Пушкар виділяє процеси спостереження, реєстрації, групування, зведення, аналізу та передачі даних [1, с. 39]. М. І. Кутер розглядає в якості методологічних складових процеси спостереження, збору, ідентифікації, оцінки, класифікації, опрацювання та передачі інформації [2, с. 36].

В. Ф. Палій та Я. В. Соколов акцентують увагу на процесах реєстрації, групування та інтерпретації даних (аналізу) [3, с. 47]. Є. В. Мних зміст бухгалтерського обліку розкриває як сукупність процесів спостереження, вимірювання, реєстрації, групування й узагальнення фактів господарської діяльності [4, с. 360].

Значного поширення в теорії бухгалтерського обліку набув адитивний підхід, що підтверджується сучасним вітчизняним вченим, зокрема, у працях С.Ф. Голова [5]. Свою назву адитивний підхід дістав від лат. *additivus* або *additio*, тобто такий, що додається. За такого підходу методологію бухгалтерського обліку розглядають як сукупність способів (прийомів).

Традиційний набір елементів методу обліку формувався поступово та пройшов низку наукових дискусій.

Дембінський М. В. у 1960 р., розглядаючи методологію бухгалтерського обліку, документування, інвентаризацію, оцінку, калькулювання, рахунки, подвійний запис та баланс називає сукупністю способів та прийомів, необхідних для конкретизації та реалізації вимог методу, тобто, забезпечення балансового узагальнення обороту суспільних фондів у взаємозв'язку з їх призначенням та джерелами утворення, що дозволяє здійснювати оперативний контроль на всіх етапах розвитку соціалістичної економіки [6, с. 86].

У праці Сумцова А. Й. знаходимо подібний підхід до визначення структури методу бухгалтерського обліку, що розглядався як сукупність способів та прийомів, які забезпечують безперервне, документально обґрунтоване, взаємопов'язане відображення об'єктів обліку та їх узагальнення в грошовій оцінці за кількісно-однорідними ознаками [7, с. 35].

У сучасних працях спостерігаються більш широкі погляди на структуру методу бухгалтерського обліку. Зокрема, Мізіковський Є. А. розглядає метод бухгалтерського обліку як сукупність способів і прийомів, за допомогою яких безперервно вивчається та узагальнюється господарська діяльність підприємства [8, с. 69]. За словами автора, цикл бухгалтерського обліку включає чотири послідовних етапи обробки та узагальнення обліково-економічної інформації. Тому метод складається з чотирьох елементів: первинного спостереження (інформаційне забезпечення – реалізується за допомогою прийомів документування та інвентаризації); вартісного вимірювання (забезпечується прийомами оцінки та калькулювання); групування та систематизації інформації (реалізується рахунками та подвійним записом); повного, комплексного узагальнення інформації (включає бухгалтерський баланс та інша бухгалтерська звітність).

На противагу наведеним вище поглядам, Медведєв М. Ю. пропонує розглядати метод бухгалтерського обліку з двох точок зору: 1) як спосіб пізнання, дослідження будь-яких явищ (сюди автор включає елементи методу бухгалтерського обліку: документування, інвентаризацію, оцінку, рахунки бухгалтерського обліку, подвійний запис, бухгалтерський баланс, звітність); 2) як окремий прийом, спосіб дії (тобто, складові облікової методології, при чому такими прийомами автор вважає принципи бухгалтерського обліку (припущення та вимоги)) [9, с. 21-22].

Кулинич М. Б. метод бухгалтерського обліку визначає як систему засобів, що забезпечує суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження майна, контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і

фінансових ресурсів та управління підприємством [10, с. 244].

Підтримуючи критику існуючих підходів, Голов С. Ф. зауважує, що обмеження методу бухгалтерського обліку сталою кількістю елементів є штучним, методи бухгалтерського обліку зумовлені його предметом і цілями певних осіб, що постійно змінюються [11, с. 22].

Центральну складову облікової методології становить сукупність методів бухгалтерського обліку, які забезпечують розвиток інструментарію, за допомогою якого вивчається об'єкт обліку. При цьому слід окремо виділяти такі групи методів, що використовуються бухгалтерським обліком: загальнонаукові; запозичені з інших наук; спеціальні (методи, сформовані безпосередньо у середовищі бухгалтерського обліку). Розглянемо більш детально спеціальні методи бухгалтерського обліку, які властиві виключно цій науці, а саме: документування, оцінку, калькулювання, рахунки і подвійний запис. Вони складаються з елементів, при цьому метод не можна розглядати як сукупність прийомів та способів, їх слід вивчати в якості системи зі складними багаторівневими зворотними зв'язками.

### **3. Облікові прийоми та способи, які формують спеціальні методи бухгалтерського обліку**

Кожен спеціальний метод бухгалтерського обліку реалізується з використанням облікових прийомів і способів. У довідковій літературі спосіб визначається як система дій, що застосовується для здійснення будь-чого, певна дія, прийом або система прийомів, що дає можливість зробити, здійснити певні дії, досягти чогось. Прийом визначається як спосіб виконання або здійснення певних дій, порядок їх здійснення. В окремих випадках поняття способу та прийому трактуються ідентично. Отже, спосіб визначає підхід до здійснення певної системи дій або окремої дії, порядок їх виконання, а прийом характеризує порядок здійснення сукупності дій або окремої дії.

У середовищі бухгалтерського обліку наведені вище поняття трансформуються і набувають такого змісту: бухгалтерський спосіб – це підхід до виконання бухгалтерських процедур, бухгалтерський прийом – сукупність логічних дій або окрема дія при виконанні бухгалтерської процедури. При цьому слід конкретизувати, що під бухгалтерською процедурою розуміємо сукупність бухгалтерських дій, що виконуються у певній послідовності при відображенні інформації від моменту спостереження, через вартісне вимірювання, групування та систематизацію у звітності підприємства.

Відповідно до прийомів бухгалтерського обліку відносимо: первинне та зведене документування; первинне оцінювання та оцінювання на дату балансу; планове та звітне калькулювання; балансове, позабалансове, небалансове ведення рахунків; процедури підготовки фінансової, управлінської та податкової звітності. До способів бухгалтерського обліку відносимо: простий та подвійний запис, калькулювання, а також балансування. У своїй сукупності визначені прийоми та способи формують спеціальні методи бухгалтерського обліку, а саме: документування господарських операцій, оцінку, рахунки і звітність.

Метод документування операцій в бухгалтерському обліку розгортається у прийомах первинного та зведеного документування. Трактування поняття “документування” у вітчизняних нормативних документах відсутнє, натомість знаходимо пояснення сутності документу (матеріальний носій, що містить інформацію, основними функціями якого є її збереження та передавання у часі та просторі (Закон України “Про інформацію”), а також первинного документу (документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”); документ, створений у письмовій або електронній формі, що фіксує та підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення (Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку). У практичному розумінні поняття документування визначається переважно як процес створення та оформлення документів, в яких фіксується інформація про факти господарського життя. Безверхий К. В. називає документування фундаментом бухгалтерського обліку, що

використовується для відображення в первинних документах усіх господарських операцій, які фактично здійснює підприємство [12, с. 13].

Документування є одним з найдавніших методів бухгалтерського обліку. Як свідчать історичні пам'ятки, в кожній країні для фіксації інформації про факти господарського життя використовувалися різні носії. Зокрема, в Стародавньому Єгипті інформація про господарські факти фіксувалася на папірусах, у Вавилоні – на глиняних дощечках, в Індії – за допомогою камінців, а у Греції – на дерев'яних дощечках.

У працях дослідників мають місце різні позиції щодо віднесення документування до елементів методу бухгалтерського обліку. Зокрема, основні дискусії точаться навколо застосування понять «документація» і «документування». Так, Огійчук М. Ф. зазначає, що сукупність бухгалтерських документів, що складаються на всі господарські операції, називаються документацією, яка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і ґрунтується на певних принципах бухгалтерського обліку [13, с. 289]. Проте Левицька С. О. та Осадча О. О. звертають особливу увагу на необхідність розмежування вказаних понять зауважуючи, що документація – це сукупність документів, а не метод бухгалтерського обліку, суть якого полягає у створенні документів як доказів здійснення господарської операції [14, с. 79].

Оцінка як метод бухгалтерського обліку розгортається у різних прийомах оцінювання на базі основних видів оцінки. На основі аналізу П(С)БО можна виділити такі види оцінок в бухгалтерському обліку: за первісною вартістю (фактичною собі- вартістю), за залишковою (балансовою) вартістю, за справедливою вартістю, за чистою вартістю реалізації, за чистою реалізаційною вартістю, за переоціненою вартістю. Види оцінки, що застосовуються в оцінковій діяльності, містять такі види: за ринковою вартістю, за поточною вартістю, за ліквідаційною вартістю, за вартістю заміщення, за вартістю відтворення, за залишковою вартістю заміщення (відтворення), за вартістю ліквідації, за спеціальною вартістю, за інвестиційною вартістю, за вартістю у використанні, за оцінковою вартістю.

Дослідження проблем оцінки як методу бухгалтерського обліку становить значний науковий інтерес і має місце в працях Малюги Н. М. [15], Ловінської Л. Г. [16], Корінька М. Д. та Тітаренко Г. Б. [17], а також інших дослідників. Вченими сутність оцінки розкривається як спосіб вираження або переведення натуральних вимірників в грошовий підкреслюється важливість оцінки як методу обліку, наголошується на актуальності практичних аспектів оцінки.

Метод оцінки доповнюється можливістю використання способу калькулювання. Виділення калькулювання в якості способу бухгалтерського обліку ґрунтується на його тісному зв'язку з оцінкою. Відповідно до НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” фінансова звітність підприємства формується з дотриманням принципу історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Вказаний процес забезпечується калькулюванням.

В наукових колах точаться дискусії щодо віднесення калькулювання до складу методів бухгалтерського обліку. Вперше до складу елементів методу бухгалтерського обліку калькулювання було віднесено у 1948 р. Афанасьєвим А. О., проте тривалий час така позиція критикувалася науковцями. Зокрема, Соколов Я. В. обґрунтовує недоцільність віднесення калькулювання до складу методів бухгалтерського обліку, оскільки вважає її лише технічним прийомом, який не має систематичного характеру [18, с. 515]. Кутер М. І., підкреслюючи зв'язок калькуляції з оцінкою, відносить калькулювання лише до окремого виду оцінки, яка передбачає обчислення собівартості одиниці продукції на основі даних обліку і не відноситься до елементів методу обліку [19, с. 286]. М. Барун калькулювання разом з оцінкою виключає зі складу елементів методу бухгалтерського обліку, обґрунтовуючи це відсутністю в них облікової специфіки.

В сучасних економічних умовах роль калькулювання зростає у зв'язку з необхідністю функціонування системи управління витратами діяльності. Калькулювання забезпечує формування собівартості продукції (робіт, послуг) шляхом відповідного групування витрат.

При цьому слід зауважити, що оцінка також не завжди однозначно визнавалась методом бухгалтерського обліку. В період до Другої світової війни оцінка не розглядалася у складі методу бухгалтерського обліку, про що свідчать праці Помазкова Н. С., Пожидаєва М. І., Василенко П. Н., Шишлі- на В. І., Дембінського М. В., Гальперіна Я. М., Вейсмана М. Й., Галагана А. М., Кипарисова М. А. І лише в післявоєнний час оцінка і калькулювання були включені до складу елементів методу бухгалтерського обліку з появою праць Татура С. К., Леонтєва М. Л., Мезенцева П. В., Німчинова П. П., Пільменштейна Д. І. [20, с. 165].

Балансове, небалансове та позабалансове рахунковедення із застосуванням способів простого або подвійного запису формують такий метод бухгалтерського обліку як рахунки. При цьому необхідно розрізнити рахунок в системі бухгалтерського обліку і рахунок як метод бухгалтерського обліку: рахунок в бухгалтерському обліку – основна одиниця накопичення інформації в системі обліку; рахунок як метод бухгалтерського обліку – спосіб групування інформації.

Відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку може здійснюватись із застосуванням простого або подвійного запису. Простий запис є історично першим способом бухгалтерського обліку, проте й у сучасній методології він використовується для відображення даних на позабалансових рахунках, в підсистемах управлінського та податкового обліку, для ведення обліку діяльності суб'єктами малого підприємництва. Подвійний запис є основою для ведення обліку на балансових та небалансових рахунках. У зв'язку з цим вважаємо усталеним підхід, за яким тільки подвійний запис розглядають в якості елементу методу бухгалтерського обліку.

Історично вважається, що система подвійного запису виникла в епоху Ренесансу. Перший її системний опис з'явився у 1494 р. (через два роки після відкриття Колумбом Америки) [21, с. 37]. Проте на сьогодні серед науковців точаться дебати щодо авторства і точного місця зародження подвійного запису. На думку Кутера М. І. [22], подвійний запис виник одночасно в декількох торгових центрах Італії. Таку ж позицію висловлює і Г. де Рувєр, який вважає некоректним приписування місця виникнення подвійного запису конкретному місцю та прив'язки до конкретної дати. Вчений припускає зародження подвійного запису в Італії між 1250 та 1340 рр. [23, с. 35].

Звітність як спеціальний метод бухгалтерського обліку розгортається у підсистемі фінансової, управлінської та податкової звітності, які складаються з використанням способу балансування. На думку Гудзь Н. В. та Підлужної Н. М., балансування є основою бухгалтерської справи, специфічним способом обробки економічних даних [24, с. 219].

За усталеним підходом в системі елементів методу бухгалтерського обліку окремо виділяється баланс та звітність. Фундаментальне значення і роль балансу в бухгалтерському обліку була визначена ще у 1911 р. Рудановським О. П. На початку ХХ ст. німецькою бухгалтерською школою активно розвивалась і підтримувалась ідея балансу, як найголовнішої категорії в обліку.

Науковий інтерес до дослідження балансу сформувався у радянський період у 30-40-х рр. ХХ ст. Першим виділив балансове узагальнення як елемент методу бухгалтерського обліку Вейцман Р. Я. При цьому не дивлячись на те, що більшість радянських вчених виділяла баланс в якості самостійного елементу методу обліку, розглядали його в подальшому лише як одну з форм звітності. Категорії балансу та балансування мають самостійне значення в бухгалтерському обліку. При цьому під балансом як елементом методу розуміють рівність майна та джерел його утворення, а звітність розглядають як систему узагальнення показників, що характеризують стан суб'єкта господарювання. До складу фінансової звітності відноситься

баланс як головна її форма.

З нашої точки зору балансування виявляється не тільки в урівноваженні майна та його джерел. Балансування є складним способом знаходження рівноваги між різними обліковими об'єктами: активами і зобов'язаннями, доходами і витратами. Крім цього спосіб балансування покладається в основу урівноваження даних на рахунках обліку при визначенні дебетових і кредитових оборотів, веденні обліку на рахунках доходів і витрат 7, 8 і 9 класів, а також позабалансових рахунках.

#### **4.Висновки**

Таким чином, сучасна теорія бухгалтерського обліку відображає узагальнення багаторічної праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених. Базова основа бухгалтерського обліку є незмінною протягом століть, проте складові облікової методології трансформуються під впливом нових запитів користувачів і, як очікується, продовжуватимуть змінюватися надалі.

Проведене дослідження складових облікової методології показало, що її не слід зводити лише до сукупності елементів методу. Методологія бухгалтерського обліку є значно ширшою за змістом і являє собою систему прийомів, способів, бухгалтерських процедур, підходів, інструментів, принципів та методів бухгалтерського обліку, які на рівні практики суб'єкт ведення обліку використовує з метою дослідження предмету бухгалтерського обліку.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теорети- ко-методологічні аспекти) : монографія / М. С. Пуш- кар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
2. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерс- кого учета / М. И. Кутер – М. : Финансы и статис- тика, 2000. – 544 с.
3. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бух- галтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Изд-во “Финансы и статистика”, 1981. – 224 с.
4. Мних Є. До питання визначення методоло- гічних рівнів економічного аналізу / Є. Мних // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 360-362.
5. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
6. Дембинский Н. В. Основные теоретические проблемы науки о бухгалтерском учете / Н. В. Дем- бинский. – Мн. : Издательство Белгосуниверситета им. В. И. Ленина, 1960. – 88 с.
7. Сумцов А. Й. Теория бухгалтерского учета / А. Й. Сумцов. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Статистика, 1964. – 231 с.
8. Мизиковчкий Е. А. Теория бухгалтерского учета : учебник / [под ред. Е. А. Мизиковского]. – М. : Юристь, 2002. – 400 с.
9. Медведев М. Ю. Общая теория учета: ес- тественный, бухгалтерский и компьютерный ме- тоды / М. Ю. Медведев. – М. : Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 752 с.
10. Кулинич М. Б. Еволюція предмету і методу бухгалтерського обліку / М. Б. Кулинич // Науко- вий вісник Волинського національного університе- ту імені Лесі Українки. – 2008. – No 7. – С. 218-224. – (Серія “Економічні науки”).
11. Голов С. Ф. Предмет і метод бухгалтерсь- кого обліку: міфи і реалії / С. Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2004. – No 1. – С. 17-23.
12. Безверхий К. В. Облікові документи як пер- винна складова обліково-звітної інформації підпри- ємства / К. В. Безверхий // Європейський вектор еко- номічного розвитку. – 2013. – No 1 (14). – С. 11-18.
13. Огійчук М. Ф. Первинні документи – ос- нова для прийняття управлінських рішень і конт- ролю їх виконання / М. Ф. Огійчук // Збірник нау- кових праць “Фінанси, облік і аудит”. – 2006. – С. 288-294.

14. Левицька С. О. Концептуальні поняття складових документообігу на вітчизняних підприємствах / С. О. Левицька, О. О. Осадча // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 3 (57). – С. 79-81. – (Серія “Економічні науки”).
15. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с.
16. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
17. Корінько М. Д. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація : [монографія] / М. Д. Корінько, Г. Б. Тітаренко. – К. : Книги для бізнесу, 2009. – 471 с.
18. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
19. Скрипник М. І. Процес калькулювання: визначення понять / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 3(15). – С. 278-293.
20. Кулинич М. Б. Актуальні аспекти вартісного вимірювання об’єктів обліку / М. Б. Кулинич // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2009. – № 1. – С. 165-170.
21. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; [пер. с англ.] / [Под ред. Я. В. Соколова]. – [2-е изд., стереотип.]. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
22. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. И. Кутер. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: “Финансы и статистика”, 2006. – 592 с.
23. Рувер де Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де Рувер. – М. : Госфиниздат, 1958. – 66 с.
24. Гудзь Н. В. Баланс як метод обліку та форма звітності / Н. В. Гудзь, Н. М. Підлужна // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 219-223.