

Література

1. Господарський процесуальний кодекс України: Офіційні тексти / Міністерство юстиції України. — К.: Юрінком інтер, 2004. — 304 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91 // Бухгалтерський облік та аудит. — 2000. — № 5. — С. 17—20.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
4. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.91 № 1560-ХІІ.

Стаття надійшла до редакції 14.01.09.

УДК 657

С. В. Свірко

д-р екон. наук, доц., професор
кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ЗМІСТОВОГО НАПОВНЕННЯ ВІДПРАВНИХ ПОЛОЖЕНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДИСЕРТАЦІЙНИХ РОБОТАХ УЧЕНИХ УКРАЇНИ

В статье рассмотрены основные проблемы, всплывающие при рассмотрении диссертационных работ по специальности 08.00.09 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

In this article is a contemplated principal problem that is revealed under consideration of the dissertation on the scientific degrees in specialization 08.00.09 — Accounting, Analysis and Audit.

Кількість наукових досліджень з питань бухгалтерського обліку в Україні постійно зростає, про що передусім свідчать статистичні дані. Так, за спеціальністю «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» упродовж останніх п'яти років було захищено майже стільки дисертаційних робіт (зокрема 280), як за період 1991—2003 рр. (299 роботи) [1, с. 180]. Така тенденція є цілком зрозумілою, ураховуючи характер даного етапу розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку — етапу реформування, модернізації та гармонізації національної облікової системи в частині всіх її складових із провідними світовими системами обліку.

Як відомо, кількісні показники не завжди свідчать про бездоганну якість кінцевого результату. І хоча переважна більшість захищених дисертаційних робіт мають справді високий рівень наукової підготовки, навіть серед них зустрічаються дослідження, в

яких окремі питання, визначені дисертантами до опрацювання, не розкриті повністю. Практичний досвід автора, одержаний під час рецензування та опонування дисертаційних робіт вітчизняних молодих вчених, свідчить, що основною причиною такого стану речей є слабка компетентність здобувачів в основоположних, базово-філософських питаннях науки про бухгалтерський облік. Ідеться про такі поняття, як «методологія», «теорія», «методика» та «практика», «організація» (у площині бухгалтерського обліку), якими оперують при проведенні дослідження. На практиці досить часто аспіранти та докторанти ставлять знак рівності у комбінаціях різних пар, утворених з вказаних понять, як-от: теорія = методологія; методика = практика; організація = методика. Декларування такої синонімічності різних за змістом понять і термінів, їх підміна якраз і призводить до спотворення наукового дослідження.

Нагадаю, що відповідно до постанови Президії ВАК України № 31-06/11 від 14.12.06 «Про затвердження паспортів спеціальностей» формула спеціальності 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» визначає такий зміст останньої: «дослідження з методології, методики й організації бухгалтерського обліку, аналізу, ревізії та аудиту фінансово-господарської діяльності підприємств» [2]. За встановленими загальними вимогами дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук рекомендовано присвячувати проблемним питанням методики та організації бухгалтерського обліку, а «докторські» дисертації — його методології та організації. Для уникнення вказаних раніше помилок учений до початку написання роботи повинен з'ясувати й однозначно визначити для себе різницю між згаданими категоріями, при цьому його думка має бути підтверджена окремим самостійним науковим дослідженням. Останнє має ґрунтуватись на вивченні не тільки спеціалізованих джерел, присвячених висвітленню результатів наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, а й філософської літератури, що розглядає питання гносеології та діалектики, оскільки зазначені раніше категорії мають загальнонауковий характер. На основі власного досвіду наукової роботи автор здійснив спробу конкретизувати зміст цих понять.

Слід зазначити, що незважаючи на фактичну ідентифікацію перелічених понять у межах системи бухгалтерського обліку, вітчизняна наукова облікова думка не дає чіткого єдиного визначення цих термінів у сфері відповідної спеціалізації і не проводить чіткої межі між парами дефініцій «методологія — теорія», «практика — методика» (табл. 1).

Таблиця 1

**ВИЗНАЧЕННЯ ЗМІСТОВОГО НАПОВНЕННЯ ПОНЯТЬ
«ТЕОРІЯ», «МЕТОДОЛОГІЯ», «МЕТОДИКА», «ПРАКТИКА»
В МЕЖАХ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Автор, джерело	Визначення
Л. М. Кіндрацька [3, с. 148]	...під методологію фінансового обліку можна розглядати як сукупність принципів побудови конкретних методик обліку ...і формування узагальнених показників фінансової звітності. Методологію слід розуміти також як опис логічної системи взаємозв'язаних цілей та понять, що створюють підсистему фінансового обліку та звітності
М. С. Пушкар [4, с. 146]	... методологія обліку складається з принципів та правил отримання, обробки, фіксації та передавання інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації і зносу, порядку обліку ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку та розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку утворення статутного фонду, фондів спеціального призначення та інших питань
Т. А. Бугинець [5, с. 87]	...під методологією бухгалтерського обліку слід розуміти науку про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ — об'єктів бухгалтерського обліку з точки зору їх законності, доцільності і достовірності
Н. М. Малюга [6, с. 478]	... методологія бухгалтерського обліку є системою знань про основи та структуру бухгалтерської теорії, про підходи до спостереження та реєстрації економічних явищ, узагальнення інформації про них, способи отримання знань, які об'єктивно відображають дійсність, що постійно змінюється з розвитком суспільства. Методологія дозволяє осмислити предмет, що досліджується, відновити історію та логіку його розвитку. Вона конкретизується до певної методики (порядку використання методів) і техніки дій (прийомів). Методологія бухгалтерського обліку є важливим інструментом регулювання економіки на всіх рівнях
Ф. Ф. Бугинець [7, с. 79]	Під теорією обліку слід розуміти вчення про узагальнений досвід (практику), яке формулює наукові принципи і методи, які дозволяють узагальнити і пізнати названі процеси і явища, проаналізувати вплив на них різних факторів і запропонувати заходи по використанню їх в практичній діяльності людей

Автор, джерело	Визначення
Л. В. Чижевська [7, с. 78, 80, 81, 85].	Бухгалтерський облік як науку слід розглядати з трьох позицій: теоретичної, як основу знань; практичної, як певний вид діяльності; методологічної, як організацію пізнання ученим... Практика бухгалтерського обліку реалізується в повсякденній роботі бухгалтерів різного рангу шляхом реалізації вироблених теорією принципів і шляхів виконання нормативних документів..., ... методологія бухгалтерського обліку включає ...дослідження системи бухгалтерського обліку і утворення моделей бухгалтерського обліку. ...специфічність методології бухгалтерського обліку полягає в її двоїстому характері: з одного боку ми розглядаємо методологію, яка спрямована на дослідження предмета бухгалтерського обліку; з іншого боку, бухгалтерський облік як наука використовує загальну методологію науки..., ... теорія бухгалтерського обліку вивчає загальні закони бухгалтерського обліку і сферу їх застосування, розробляє математичний і знаковий апарат бухгалтерського обліку; передбачає розвиток бухгалтерського обліку

Наведені визначення мають різний ступінь узагальнення і деякою мірою відірваний від контексту системи бухгалтерського обліку характер, оскільки не розглядаються в сукупності всіх її головних складових, якими і є теорія, методологія, методика та практика бухгалтерського обліку. Недоліки наведених визначень можна пояснити використанням авторами у дослідженні елементів індуктивного мислення, яке реалізується у розгляді даних функціональних понять від первісних до загальних. Втім у межах такого інструменту гносеології, яким є наукова термінологія, вже досить давно здійснено ідентифікацію понять «теорія», «практика», «методологія», «методика», а тому сучасна українська лексикологія вирізняє кожну з цих дефініцій і пропонує таке їх трактування [8, с. 617; 9, с. 662—663; 10, с. 507—508]: методика — сукупність взаємопов'язаних способів та прийомів доцільного проведення будь-якої роботи; методологія — вчення про науковий метод пізнання і перетворення світу, його філософська, теоретична основа; сукупність прийомів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта їх пізнання; практика — діяльність людей, спрямована на перетворення матеріального світу; життя, дійсність як галузь застосування й перевірки достовірності певних настанов або висновків; теорія — логічне узагальнення досвіду, суспільної практики, яке

грунтується на глибокому проникненні в суть досліджуваного явища та розкриває його закономірності; учення про певну сукупність явищ, галузь знань, створене на підставі такого узагальнення; сукупність узагальнених положень, які становлять певну науку чи розділ науки.

Наведені визначення ідентифікують чіткий послідовний взаємозв'язок понять «теорія» — «методика» — «практика» і позицію терміна «методологія», що «оточує» їх, а також науководослідне спрямування дефініцій «теорія» і «методологія» та справді застосовний характер понять «методика» і «практика».

Проекція цих категорій у бухгалтерський облік здійснюється під кутом суми пізнавального та виконавчого векторів, які в сукупності їх впливу формують уявлення про цю складну систему як певний вид діяльності та галузь науки одночасно. На підставі опрацювання лексичного наповнення наведених загальних дефініцій та практичного змістового навантаження цих понять щодо бухгалтерського обліку пропонується така сукупність формулювань:

- *методологія бухгалтерського обліку* — це система методів, інструментів, форм, засобів, способів та прийомів наукового пізнання предмета і об'єктів бухгалтерського обліку та наука про цю систему;

- *теорія бухгалтерського обліку* являє собою учення про базові основи — предмет, метод, об'єкти, функції і завдання — та сукупність узагальнених положень бухгалтерського обліку, що відображають напрацьований практичний досвід і основні закономірності в межах цієї системи;

- *методика бухгалтерського обліку* є сукупністю логічно пов'язаних способів і прийомів практичної реалізації функцій і завдань бухгалтерського обліку на практиці;

- *практика бухгалтерського обліку* — цілеспрямована діяльність людей, зайнятих обліковою працею, у процесі якої вони через застосування і закріплення теоретичних знань здійснюють опрацювання інформаційного поля фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою розв'язання певних облікових завдань.

Звертаючись до поняття «організація бухгалтерського обліку», слід відзначити, що переважна більшість помилок щодо «ототожнення» наведених раніше понять припадає на словникову конструкцію «методика» — «організація». Отже, це питання потребує з'ясування та розгорнутої деталізації як із суто наукових, так із практичних причин. Як і попередні категорії, даний термін — «організація бухгалтерського обліку» — також неоднозначно трактується в спеціальній літературі [20, с. 156—157]. Так, професор В. В. Сопко вважає, що «...організація бухгалтерського

обліку господарської діяльності — це система методів, способів та засобів, які забезпечують оптимальне функціонування його та подальший розвиток» [11, с. 4]. Інакше трактує це поняття професор Ф. Ф. Бутинець, який визначає організацію бухгалтерського обліку як «...сукупність способів створення та впорядкування системи бухгалтерського обліку для забезпечення її функціонування з урахуванням особливостей суб'єкта господарювання; систему умов та елементів побудови облікового процесу для отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємств та здійснення контролю за раціональним використанням майна власника; науково обґрунтовану сукупність умов, які забезпечують найбільш економне та раціональне здійснення збору, обробки та зберігання бухгалтерської інформації для оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності» [12, с. 72]. Варто навести ще одне визначення, сформульоване науковою школою Ф. Ф. Бутинця: «Організація обліку — цілеспрямована діяльність власника підприємства по створенню, наступному використанню та вдосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів» [13, с. 123]. Останнє є формально правильним, але має дискусійний характер, оскільки на практиці саме головні бухгалтери цих установ здійснюють основне керування бухгалтерським обліком та його організацією. На користь фактичного підходу свідчить визначення відомого спеціаліста з питань бухгалтерського обліку та його організації М. А. Леонтьєва, який писав, що під організацією обліку слід розуміти «...ряд дій осіб, яким доручено здійснення обліку, що спрямовані на досягнення цілей, поставлених перед обліком» [14, с. 58]. Під «особами» Леонтьєв розумів насамперед головного бухгалтера та працівників бухгалтерії. На відміну від попередніх авторів, члени авторського колективу під керівництвом А. Ю. Редько вважають, що організація бухгалтерського обліку — це «побудова обліку за планом і відповідно до певних умов і посилань» [15, с. 100]. Безперечно, усі наведені визначення поняття «організація бухгалтерського обліку» мають право на існування, проте найбільш чітким і лаконічним, хоч і загальним, слід вважати визначення В. В. Сопка.

З огляду на визначення бухгалтерського обліку та на циклічність існування будь-якої системи, у тому числі облікової, можна запропонувати таке визначення: *під організацією бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність засобів, способів та методів створення, упорядкування, оптимального функціонування систе-*

ми обліку задля ефективної реалізації покладених на цю систему функцій і завдань. Розкриємо подане визначення через розгляд предмета організації бухгалтерського обліку.

Виходячи з трактування поняття «предмет», що визначається як «те, на що спрямовано дію», під предметом організації бухгалтерського обліку слід розуміти сам бухгалтерський облік. Очевидно, що таке визначення є надто загальним, а тому варто звернутись до класичного трактування бухгалтерського обліку. Зокрема підручник М. В. Кужельного, В. Г. Лінника «Теорія бухгалтерського обліку» дає таке визначення: «Бухгалтерський облік — це система суцільного, безперервного та взаємозв'язаного відображення господарської діяльності підприємства, засіб узагальнення всіх господарських операцій у вартісному вираженні» [16, с. 21]. Слід звернути увагу на те, що до системи бухгалтерського обліку застосовуються такі характеристики, як суцільний, безперервний, взаємозв'язаний. Зазначені епітети мають місце при поясненні поняття «процес», що являє собою послідовність дій для досягнення будь-якого результату. Отже, бухгалтерський облік передусім — це процес впливу на економічні інформаційні потоки суб'єкта господарювання. Таким чином, першою складовою предмета організації бухгалтерського обліку є обліковий процес. Цей процес не є самостійним у часі і просторі, і для його відтворення потрібні: а) виконавці і б) з огляду на складність облікового процесу — виконавці, що відповідають певним вимогам. Тобто, з іншого боку, бухгалтерський облік — це відповідний (визнаний у світовому масштабі) вид людської діяльності [17, с. 18]. Кількість виконавців облікової роботи залежить від масштабів фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, а отже, обсягу облікових робіт. Однак, незважаючи на те, чи це монопраця, чи поєднання колективних зусиль, ця діяльність потребує організації. Отже, другою складовою предмета організації бухгалтерського обліку є праця виконавців. Будь-який процес (у даному разі процес бухгалтерського обліку) та діяльність (у контексті дослідження — діяльність людей щодо відтворення системи бухгалтерського обліку) потребують забезпечення, відсутність якого унеможливує реалізацію як процесу, так і діяльності. Зважаючи на вагомість і особливу роль забезпечення у функціонуванні системи бухгалтерського обліку, серед складових предмета організації бухгалтерського обліку варто виділяти саме його забезпечення [18, с. 11]. Розглянутий раніше склад предмета організації бухгалтерського обліку є неповним, оскільки бухгалтерський облік і як технологічний процес, і як певний вид людсь-

кої діяльності перебувають у постійному розвитку, а тому розвиток бухгалтерського обліку також має бути складовою предмета організації бухгалтерського обліку [19, с. 11].

Виокремлення головних складових предмета організації бухгалтерського обліку дає змогу дати таке формулювання предмета організації бухгалтерського обліку: *він являє собою систему бухгалтерського обліку, що розглядається як обліковий процес та вид відповідної людської діяльності, які, у свою чергу, потребують забезпечення і перебувають у постійному розвитку.*

Література

1. Проблеми та перспективи підготовки фахівців з бухгалтерського обліку для бюджетних установ України // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнар. зб. наук. пр. Вип. 2 (8). — Житомир: ЖДТУ, 2007. — С. 180.
2. Постанови Президії ВАК України № 31-06/11 від 14.12.06 «Про затвердження паспортів спеціальностей» // <http://uazakon.com/document/fpart05/idx05608.htm>.
3. Кіндрацька Л. М. Бухгалтерський облік у банках: методологія і практика. — К.: КНЕУ, 2002. — 286 с.
4. Пушкар М. С. Філософія обліку. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. — 157 с.
5. Бутинець Т. А. Документування господарських фактів: теорія, методологія, комп'ютеризація. — Житомир: ЖІТІ, 1999. — 412 с.
6. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку. — Житомир: ЖДТУ, 2005. — 548 с.
7. Развитие бухгалтерського учета и контроля в контексте европейской интеграции / Под ред. Ф. Ф. Бутинца. — Житомир; Краматорск: Рута, 2005. — 588 с.
8. Новий тлумачний словник української мови: У 4 т. / Уклад. В. В. Яремко, О. М. Сліпушко, — К.: АКОНІТ, 2001. — Т. 2. — 911 с.
9. Новий тлумачний словник української мови: У 4 т. / Уклад. В. В. Яремко, О. М. Сліпушко, — К.: АКОНІТ, 2001. — Т. 3. — 927 с.
10. Новий тлумачний словник української мови: У 4 т. / Уклад. В. В. Яремко, О. М. Сліпушко. — К.: АКОНІТ, 2001. — Т. 4. — 941 с.
11. Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу: Підручник. — К.: Вища шк., 1993. — 223 с.
12. Кузнецов С. В., Шур Е. С. Введение в проблему автоматизации бухгалтерского учета в вузе // Университетское управление / УрГУ. — 1998. — № 1(4) // <http://unimgmt.eunnet.net/unimgmt/> № 1(4)_1998/win/
13. Бухгалтерський словник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: Рута, 2001. — 224 с.
14. Леонтьев Н. А. Учет основных операций торговых хозяйств. — М.: Наркомторг СССР и РСФСР, 1928. — 591 с.

15. Справочник-словарь бухгалтера / Под ред. А. Ю. Редько. — К.: Друкар, 1995. — 178 с.

16. *Кужельний М. В., Лінник В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.

17. *Сопко В. В., Завгородій В. П.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу. — К.: КНЕУ, 2000. — 260 с.

18. *Литвин Ю. Я., Олійник В. М., Палюх М. С.* Організація бухгалтерського обліку в сільському господарстві. — Тернопіль: ТАНТ, 1998. — 375 с.

19. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку бюджетних установах. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.

20. *Ловінська Л. Г., Стефанюк І. Б.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. — К.: НДФІ, 2006. — 240 с.

Дата подання статті до редакції 11.01.09.

УДК 657. 30071: 615

Л. В. Титенко

здобувач кафедри обліку
підприємницької діяльності
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана,
голова правління Державної акціонерної
компанії «Ліки України», м. Київ

ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ В СИСТЕМІ ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Рассмотрен анализ действующей практики ценообразования на предприятиях фармацевтической промышленности согласно законодательству Украины и стран ЕС. Изучены особенности формирования затрат калькулирования себестоимости лекарственных средств. Приведены практические рекомендации относительно обеспечения контроля за соблюдением государственной дисциплины цен на лекарственные средства.

The analysis of an operating practice of pricing on the enterprises of the pharmaceutical industry has been considered in obedience to the current legislation of Ukraine and of the countries of EU. The features of forming charges of calculation cost of a medications have been studied. The practical recommendations have been given in relation to providing of a control after the observance of the state discipline of a prices on medications.

Ключові слова: калькуляція, оцінка, собівартість промислової продукції, оптова ціна виробника, декларація оптової ціни виробника.

Сьогодні на фармацевтичному ринку України накопичилось багато різного роду проблем, пов'язаних зокрема з державним регулюванням цін на лікарські засоби у суб'єктів, що займаються виробництвом лікарських засобів, оптовою та роздрібною їх ре-