

УДК 657.1

Т. М. Сльозко, канд. екон. наук, доцент,  
Українська державна академія бізнесу і підприємництва

## МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ДВА НАПРЯМКИ ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНОГО ПІДХОДУ

**АНОТАЦІЯ.** Розглянуто два напрямки теоретико-економічного підходу (класичну політичну економію та нову політекономію (інституціональну економічну теорію)) як методологічну основу бухгалтерського обліку. Доведено, що дослідження основних теоретичних концепцій обліку з точки зору економічної теорії значно розширює логіку його пізнання, не обмежуючи його суто обліковою практикою.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** методологічна основа, теоретико-економічний підхід, інституціональна теорія, бухгалтерський облік, капітал, кругообіг, господарські засоби, рахунки, система.

**АННОТАЦИЯ.** Рассмотрено два направления теоретико-экономического подхода (классическую политическую экономию и новую политэкономия (институциональную экономическую теорию)) как методологическую основу бухгалтерского учета. Доказано, что исследование основных теоретических концепций учета с точки зрения экономической теории значительно расширяет логику его познания, не ограничивая его сугубо учетной практикой.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** методологическая основа, теоретико-экономический подход, институциональная теория, бухгалтерский учет, капитал, кругооборот, хозяйственные средства, счета, система.

**ANNOTATION.** Two directions of theoretical-economical approach (classic political economy and new political economy (institutional economical theory)) are considered as a methodological basis of accounting. In the article it is led to, that research of basic theoretical conceptions from point of economic theory considerably extends logic of his cognition.

**KEYWORDS:** methodological basis, theoretical-economical approach, institutional theory, record keeping, capital, circulation, economic facilities, accounts, system.

**Постановка проблеми.** Будь-яке економічне явище, втім числі таке складне і неоднозначне, яким є бухгалтерський облік, вимагає пізнання його сутності як сукупності глибинних зв'язків, відносин і внутрішніх законів, пояснення і розкриття внутрішнього

змісту, причин виникнення і джерел розвитку. Для переходу від опису бухгалтерського обліку як економічного явища до дослідження його методологічної природи необхідний перехід від емпіричного до теоретичного рівня пізнання. Саме цей рівень забезпечує можливість виявлення основних підвалин бухгалтерського обліку, дозволяє подолати емпіричний характер дослідження, створює умови для розробки базових передумов побудови його теорії. Саме в цьому і полягає актуальність такого дослідження.

Методологічною основою дослідження проблем цього рівня (теорії бухгалтерського обліку) є загальнонауковий — філософський підхід. Він як універсальний методологічний підхід дозволяє стверджувати, що як наука бухгалтерський облік діалектично пізнаваний, тобто досліджуваний у всьому різноманітті свого розвитку і змін, неоднорідності змісту і складності структури. З позиції позитивізму бухгалтерський облік пізнаваний у межах формальної логіки, розвитку теорії як мови науки, піддається верифікації і фальсифікації (тобто може бути спростований фактами), що було автором розглянуто у попередній публікації [1]. Проте філософський підхід не забезпечує очевидної методології бухгалтерського обліку. Його загальну методологічну основу формує інший — теоретико-економічний (загальнотеоретичний) підхід. Його основою, безумовно, є економічна теорія (класична політична економія, неокласична економічна теорія, теорія інституціоналізму або нова політекономія тощо). Тому стає неминучим застосування її категорій при поясненні не лише необхідності та доцільності обліку, а й його предмету, об'єктів та багатьох інших аспектів. З цих позицій проведене дослідження є актуальним та необхідним у розширенні облікової науки.

*Аналіз наукових праць* з цього питання показав, що теоретико-економічний (загальнотеоретичний) підхід на сучасному етапі розвитку обліку розділився на два напрямки: перший підхід базується на класичній політичній економії, другий — на неокласичній економічній теорії, зокрема, теорії інституціоналізму. До першого напрямку відносяться роботи як наших попередників (П. П. Німчинова, П. Цьомпи), так і праці сучасників (В. Г. Швеця, І. Й. Яремка, М. Я. Остап'юка, Й. Я. Даньківа, М. Р. Лучко, Н. М. Малюги, Ю. А. Вериги та ін.). Інший напрямок, як уже зазначалося вище, базується на так званій «новій політекономії» або, як її ще називають, теорії інституціоналізму. Питаннями ін-

ституціонального підходу у розвитку облікової науки переймаються Я. В. Соколов, Г. Г. Кірейцев, В. М. Жук, А. М. Нестеренко та інші автори. Однак як методологічні основи бухгалтерського обліку ці підходи не розглядаються. Саме даною публікацією і буде зроблена спроба ліквідувати цю прогалину у обліковій науці на сучасному етапі її розвитку.

Мета статті: довести необхідність застосування елементів економічної теорії у дослідженні облікової науки та обґрунтувати, що вона є методологічною основою бухгалтерського обліку, значно розширюючи логіку його пізнання.

**Викладення основного матеріалу.** Як відомо, політична економія є методологічною основою бухгалтерського обліку та його теорії. А, оскільки вона має свої течії і школи, то серед них можна виділити щонайменше два напрямки теоретико-економічного підходу до формування методологічних основ бухгалтерського обліку: традиційний або класичний і новітній. Розглянемо детальніше кожний із двох напрямків.

**Напрямок перший — традиційний або класичний підхід.** Більшість авторів у цьому контексті розглядають сутність капіталу та його місце у бухгалтерському обліку; вказують, що він є предметом бухгалтерського обліку, використовують його формулу для пояснення цього підходу: одні спираються на формулу кругообігу капіталу як основу у методології бухгалтерського обліку [2, с. 120—121; 3, с. 86—121], інші — лише посилаються на неї [4, с. 135], решта замість формули кругообігу капіталу застосовує формулу кругообігу господарських засобів [5, с. 181—183; 6, с. 94]. Більшість фахівців загалом уникає поняття «капітал», замінюючи його поняттям «господарські засоби». Очевидно, на зміну понять «капітал» — «засоби» найбільший вплив виявив тривалий період існування державної форми власності, де у вигляді капіталу виступали державні фонди. Вони у активі балансу відображалися як господарські засоби.

Перехід же до ринкової (точніше капіталістичної) економіки, коли відбувається інтенсивне первісне накопичення капіталу на пострадянському просторі, дозволяє відверто і справедливо говорити не лише про його існування, а й про формулу його кругообігу, яку доцільно застосовувати як теоретичну основу для обґрунтування облікових процесів. Її використання дає змогу у цілісності та взаємозв'язку пояснити порядок та послідовність відображення у системі бухгалтерського обліку процесу відтво-

рення суспільного національного продукту на мікрорівні — окремому підприємстві. Саме ця формула виступає методологічною основою бухгалтерського обліку, завдяки якій можна розглядати різноманітні облікові явища з точки зору економічної теорії.

Ідею відображення кругообігу вартостей у замкнутому колі вперше виказав французький економіст Ф. Кене, «економічну таблицю» якого й використав у своїй праці К. Маркс [3, с. 86]. Формула кругообігу капіталу має вигляд:

$$\Gamma - T - 3\text{П} \begin{matrix} 3\text{П}(3\text{П} + \text{ПП}) \\ \text{РС} \end{matrix} \dots \text{В} \dots \text{T}' - \Gamma', \quad (1)$$

де  $\Gamma$  — гроші;  $T$  — товар;  $3\text{П}$  — засоби праці ( $3\text{П}$  — власне засоби і  $\text{ПП}$  — предмети праці);  $\text{РС}$  — робоча сила;  $T' - \Gamma'$  — відповідно товар і гроші, збільшені на додаткову вартість.

За цією формулою капітал у процесі свого кругообігу проходить три стадії. Дві з них являють собою процес обігу, а одна — процес виробництва, у наступній послідовності: обіг—виробництво—обіг. Так, на першому етапі обігу — етапі придбання — (у формулі це:  $\Gamma - T - 3\text{П} \begin{matrix} 3\text{П}(3\text{П} + \text{ПП}) \\ \text{РС} \end{matrix}$ ) грошові кошти перетво-

рюються в такий товар, як засоби праці ( $3\text{П}$  — будівлі, машини, обладнання, інвентар) та предмети праці ( $\text{ПП}$  — сировина, паливо, матеріали), з одного боку; з іншого, робочу силу ( $\text{РС}$ ), котра приводить їх у рух та створює додаткову вартість, тобто множить капітал. На наступному етапі — етапі виробництва (...В...) — відбувається виробництво нового товару шляхом використання робочої сили та уречевлених засобів і предметів праці. Поєднуючись разом вони створюють як новий продукт, так і нову вартість.

У цьому зв'язку не можна не згадати формулу вартості виробленого товару, запропоновану та обґрунтовану у праці К. Маркса «Капітал»:  $W = c + v + m$  [7, с. 30]. Автор підкреслює, що коли від неї відняти *додаткову вартість*  $m$ , то залишиться лише еквівалент або вартість, яка повертає в товарі капітальну вартість  $c + v$ , використану у вигляді елементів виробництва [7, с. 30]. Це — формула класичного політекономічного підходу, яка зв'язує, перш за все, суспільно необхідні витрати уречевленої та живої праці і є об'єктивною основою ціни виготовленого товару. Тому з

виробництва отримується новий продукт, який набуває завершеної форми, стаючи готовим до реалізації товаром та має нову вартість  $W = c + v + m$ , у якій знаходиться додаткова вартість ( $m$ ), що є основою збільшення капіталу. Ця додаткова вартість повертається власнику капіталу на третьому етапі — етапі реалізації — ( $T' - T$ ), коли товарна форма вартості перетворюється у грошову, завершуючи тим самим цикл кругообігу капіталу. Ця заміна відбувається на новій основі, оскільки знову вироблений товар має уже нову, втілену в ньому вартість, більшу за ту, яка була авансована на першій стадії. У результаті реалізації цього товару виробник повинен отримати додаткову вартість ( $m'$ ), як фінансовий результат у вигляді прибутку, який за економічною теорією повинен бути більшим за вартість на додаткову частину, виражену знаком штрих ( $'$ ), тобто збільшену додаткову вартість ( $m'$ ), яка з кожним циклом буде все збільшувати і збільшувати капітал власника.

Економічний зміст кожної стадії кругообігу капіталу, як і процесу в цілому, з граничною точністю відображається у системі рахунків бухгалтерського обліку. Основними рахунками тут є наступні: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», які потрібно мати для запуску процесу виробництва. Однак, щоб процес був запущений, у першу чергу треба мати кошти, основна доля яких розміщена у банку і відображається у обліку на рахунку 31 «Рахунки в банках». Ці кошти у пасиві балансу одночасно відображаються як капітал, який зосереджується у вигляді джерела на рахунках класу 4 «Власний капітал», зокрема 40 «Статутний капітал». Придбання засобів і предметів праці проводиться у постачальників, тому тут потрібний рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Процес виробництва або будівництва відображається відповідно на рахунках 23 «Виробництво» і 15 «Капітальні інвестиції». Маючи основні засоби, підприємство нараховує їх амортизацію, для чого призначений рахунок 13 «Знос необоротних активів».

Виробництво запускають працівники, за що вони мають отримувати заробітну плату — рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці», а поряд із нарахуванням заробітної плати підприємство має нараховувати платежі у різні соціальні фонди (пенсійний, соціального страхування), для чого використовується рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням». Випущена продукція відображається

на рахунку 26 «Готова продукція», яка списується в реалізацію на рахунок 90 «Собівартість реалізації». Рахунки на відвантажену продукцію, виставлені покупцям, відображають за дебетом 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитом 70 «Доходи від реалізації». Кінцеві результати від реалізації продукції відображають на рахунку 79 «Фінансові результати». Узагальнивши процес кругообігу капіталу у системі бухгалтерських рахунків, ми отримуємо ланцюг взаємозв'язаних господарських операцій, починаючи з моменту запуску підприємства і закінчуючи результатом його роботи за певний період часу, що зображено на рис. 1.

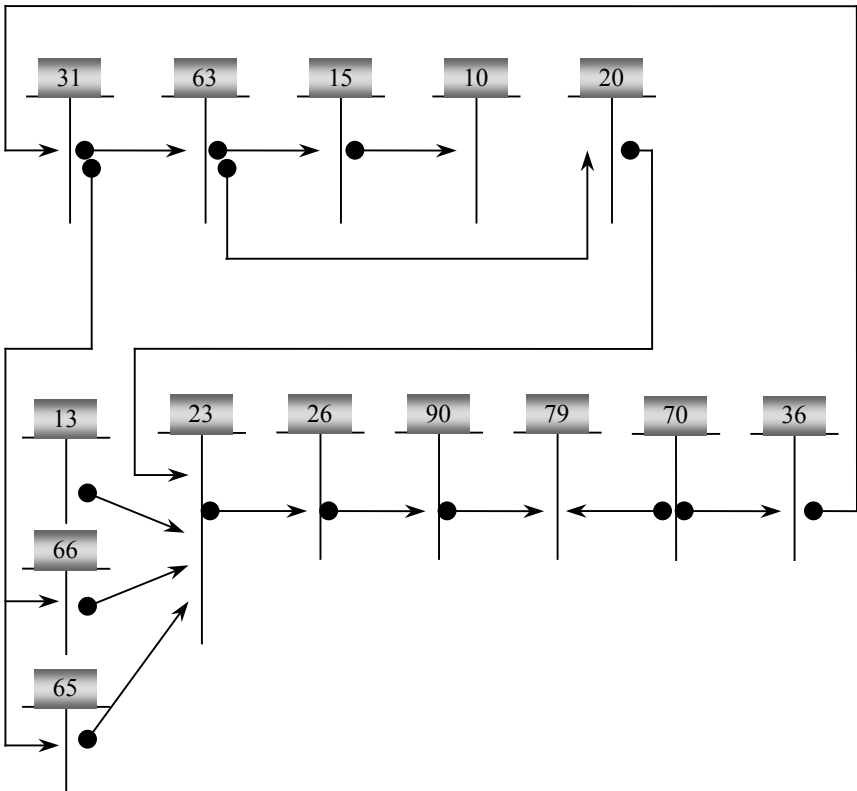


Рис. 1. Модель кругообігу капіталу у системі рахунків бухгалтерського обліку (дж.: Власна розробка)

Як видно із наведеного рисунка, кожна частина цього процесу нерозривно пов'язана з попередньою або наступною і не може існувати самостійно. Процес кругообігу відбувається безперервно, так само безперервно проводиться його облік одночасно на усіх стадіях: на стадії придбання, на стадії виробництва і на стадії реалізації. Саме бухгалтерія за допомогою особливих бухгалтерських прийомів та методів уміло поєднує усі ці стадії відтворення суспільного продукту, створюючи таким чином інформацію, необхідну різного роду інституціям або окремим внутрішнім чи зовнішнім користувачам.

**Напрямок другий — новітній теоретико-економічний (інституціональний) підхід.** В основі цього підходу лежить інституціональна економічна теорія. Вона характеризується значною кількістю різноманітних шкіл та концепцій (неоінституціональна економічна теорія, економічна теорія права власності, теорія трансакційних та інтеракційних витрат, нова політекономія тощо). Застосування цього підходу у розвитку облікової науки пояснюється кількома обставинами.

По-перше, тим, що економічна теорія є методологічною основою бухгалтерського обліку, тому будь-які її зміни апріорі впливають на теорію бухгалтерського обліку. По-друге, практика обліку знаходиться безпосередньо в сфері розвитку економіки, даючи необхідну інформацію про економічні об'єкти різного роду інституціям і користувачам. По-третє, це поняття досить широко застосовується в останній час для характеристики процесів становлення і розвитку того чи іншого явища. Такі процеси відбуваються і з бухгалтерським обліком, який є одним із інститутів, що змінюється під впливом економічних трансформацій.

Нарешті, інституціоналізації бухгалтерського обліку сприяють такі важливі його характеристики, як здатність облікової системи акумулювати інформацію (про фактичний стан об'єктів) із зовнішнього середовища, накопичувати її, переробляти та надавати зацікавленим користувачам (інституціям) у відповідності з їхніми запитами. Крім того, облікова система реалізується через такі форми, як формалізовані (законодавчі і нормативні акти) і неформалізовані (звички, процедури, які відображають загальну згоду; домовленість, що склалася у суспільстві) схеми взаємодії, здатна змінюватися у відповідності із зміною запитів різного роду інституцій та окремих користувачів інформації, постійно модифікується і поновлюється. Відбувається, таким чином, процес фор-

мування, закріплення і удосконалення інституціональних форм у обліковій системі, який називається інституціоналізацією.

Також важливе значення має те, що бухгалтерський облік є одним із механізмів значного впливу на економіку, оскільки саме через нього вона регулюється законами та іншими державними нормативно-правовими актами. Тобто безпосередньо через облік, як окремий інститут (набір правил і норм) і регулюється, і контролюється господарська діяльність підприємств (фірм, компаній) — усіх учасників ринкового (інституціонального) середовища економіки не тільки однієї країни, а й усієї економіки у глобальному масштабі. Про це свідчать різного роду міжнародні стандарти, які регулюють бухгалтерський облік як основу створення фінансової звітності, яка задовольняла б запити транснаціональних корпорацій в усьому світі. Це — міжнародні стандарти фінансової звітності — МСФЗ (до 2003 року це були міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, які діють і нині).

А оскільки інституційне середовище (інституції, що регулюють економіку і облік, та їх вимоги і запити до облікової інформації) змінюється, відбувається постійний перегляд міжнародної регламентації (регулювання) у сфері бухгалтерського обліку — все це призводить до необхідності підпорядкування теорії бухгалтерського обліку тим нормам, які змінилися на практиці. Саме застосування інституціонального підходу у обліковій теорії дозволяє пояснити ці процеси. Це пов'язано з тим, що цей підхід має не лише пізнавальний, а й практичний потенціал, оскільки більш глибоко й адекватно відображає реальну дійсність на основі вивчення інституційної побудови економіки. Найкраще застосування економічної теорії, зокрема, теорії інституціоналізму, у розвитку бухгалтерського обліку обґрунтував В. М. Жук. Він, зокрема, зазначає, що дослідження інституціональної доктрини обґрунтовується її здатністю пояснити сучасний стан та перспективи розвитку глобальної і національної бухгалтерської системи з позиції взаємодії: базових соціально-економічних мотивів користувачів бухгалтерської інформації, самих бухгалтерів, нормативно-правових норм регулювання, організаційних форм бухгалтерської діяльності та її самоорганізації [8, с. 26].

**Висновки.** Резюмуючи вище викладене, можна зазначити, що методологічною основою бухгалтерського обліку та його теорії, з одного боку, є загальнонауковий — філософський підхід, з іншого



— теоретико-економічний (загальнотеоретичний) підхід, який має два напрямки.

Перший напрямок — це традиційний або класичний підхід, який спирається на формулу кругообігу капіталу, що дає змогу у цілісності та взаємозв'язку пояснити порядок та послідовність відображення у системі бухгалтерського обліку процесу відтворення суспільного національного продукту на мікрорівні — окремому підприємстві. Перекладена на мову обліку формула кругообігу капіталу чітко показує вплив класичної політекономії на формування методологічних основ бухгалтерського обліку: в ньому вона перетворюється у взаємозв'язаний цикл господарських процесів, які знаходять своє відображення у системі бухгалтерських рахунків через проведення господарських операцій на них.

Другий напрямок — новітній теоретико-економічний (інституціональний) підхід — базується на інституціональній економічній теорії, яка вивчає різного роду інститути (набір правил і норм) та інституції (організації), які впроваджують ці норми (інститути) у життя. Оскільки бухгалтерський облік є одним із механізмів значного впливу на економіку, то саме через нього вона регулюється законами та іншими державними нормативно-правовими актами. Тобто безпосередньо через облік, як окремий інститут (набір правил і норм) і регулюється, і контролюється господарська діяльність підприємств (фірм, компаній) — усіх учасників ринкового (інституціонального) середовища економіки не тільки однієї країни, а й усієї економіки у глобальному масштабі.

**Перспективи подальших досліджень.** Оскільки питання методологічних основ бухгалтерського обліку та його теорії включає багато дискусійних аспектів, тим більше із застосуванням інституціональної теорії як методологічної основи бухгалтерського обліку, виникає необхідність подальшого його глибокого дослідження.

### **Література**

1. Сльозко Т. М. Про теорії та підходи у бухгалтерському обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 7. — С. 17—21.
2. Остап'юк М. Я., Даньків Й. Я., Лучко М. Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): Монографія. — Ужгород: Ужгородський державний університет, 1998. — 148 с.

3. *Мальшиев И. В.* Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособ. для с.-х. вузов. — М.: Финансы и статистика, 1981. — 263 с.

4. Общая теория бухгалтерского учета / Нимчинов П.П. — К.: Издательское объединение «Вища школа», 1977. — 240 с.

5. *Бутинець Ф. Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / 3-є вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2003. — 444 с.

6. *Лишчиленко О. В.* Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. — К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2003. — 215 с.

7. *Маркс К.* Капитал. Критика политической экономии / Т. 3. Кн. 3. Процесс капиталистического производства, взятый в целом. Ч. 1 / Издан. под ред. Ф. Энгельса. — М.: Политиздат, 1989. — XVIII. — 508 с.

8. *Жук В. М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: Монографія / Жук В.М. — К.: ННЦ ІАЕ, 2009. — 648 с.

Статтю подано до редакції 21.03.11 р.

УДК 657.471

*О. В. Романенко*, аспірантка  
кафедри міжнародного обліку та аудиту,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

### **ДОХОДИ І ВИТРАТИ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, СКЛАД ТА ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОБЛІКУ**

**АНОТАЦІЯ:** Стаття розкриває економічну сутність та склад доходів і витрат операційної діяльності, теоретичні основи їх обліку. Автор зосереджує свою увагу на інструментарію обліку цих доходів і витрат, пропонує його оптимізувати шляхом включення до Плану рахунків додаткових субрахунків та коригування існуючих.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** операційна діяльність, дохід, доходи операційної діяльності, доходи від реалізації, витрати, витрати операційної діяльності, собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут.

**АННОТАЦИЯ:** Статья раскрывает экономическую сущность и состав доходов и расходов операционной деятельности, теоретические основы их учёта. Автор концентрирует своё внимание на инструментарии учёта этих доходов и расходов, предлагает его оптимизировать путём включения в План счетов дополнительных субсчетов и корректировки существующих.