

ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

УДК 657.1

Олійник Яна Вікторівна
доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ АРХЕТИПУ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

FEATURES OF FORMATION OF ARCHETYPE OF THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING

Oliinyk Yana

doctor of economic Sciences, associate Professor,
Professor, Department of accounting Kyiv National Economics University
(named after Vadym Hetman)

АНОТАЦІЯ. Актуальним питанням усвідомлення організації бухгалтерського обліку як науки є формування її архетипу. Архетип наукового мислення складається із сукупності принципів наукового пізнання. У статті принципи організації бухгалтерського обліку поділяються на дві групи. До першої з них належать сформовані уявлення про принципи організації бухгалтерського обліку. До другої групи включені специфічні принципи наукового пізнання організації бухгалтерського обліку. Осмислення архетипу організації бухгалтерського обліку сприяє розвитку методології організації бухгалтерського обліку та становленню її сучасної парадигми, котра враховує вплив змін, що відбуваються у політичній, економічній, соціальній сферах.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: архетип наукового мислення, принципи, організація бухгалтерського обліку.

ABSTRACT. Topical issue of understanding of the organization of accounting as sciences is formation of its archetype. The archetype of scientific thinking consists of set of the principles of scientific knowledge. In article modern approaches to structure of the principles of scientific knowledge of the organization of accounting are estimated. During the research it is revealed limitation of the developed ideas of structure of the principles of the organization of accounting. It was reached by inclusion in a circle of research priorities of processes of creation, streamlining and improvement of national system of accounting at the nation-wide level. It allowed to prove an author's position on an archetype of the organization of accounting. In work the principles of the organization of accounting are divided into two groups. The developed ideas of the principles of the organization of accounting con-

cern to the first of them. The second group included the specific principles of scientific knowledge of the organization of accounting: historicism, methodological individualism, subsidiarity, hierarchy, nonlinearity. Observance of cross-disciplinary approach and inclusion in a circle of research priorities of processes of streamlining of national system of accounting at the nation-wide level allowed to comprehend an archetype of the organization of accounting. It promotes development of methodology of the organization of accounting and formation of its modern paradigm which considers influence of changes which happen in political, economic, social spheres.

KEY WORDS: archetype of scientific thinking, principles, organization of accounting.

Вступ. Осмислення загальних фундаментальних припущень про економічне буття та категоріальну будову науки є визначальним на етапі становлення її наукового статусу. Розкриття цієї проблематики дає можливість не тільки порушити питання онтології, пояснити економічні явища та процеси, але й встановити адекватність наукової рефлексії сучасним викликам та проблемам.

Для організації бухгалтерського обліку онтологічні питання мають вирішальне значення, тому як вона перебуває в процесі переорієнтації та формування сучасної парадигми. Починаючи з кінця XX століття відбувається зміна парадигми теоретичних основ та головних принципів облікової науки. Тому врахування головних факторів самовизначення організації бухгалтерського обліку як науки виводить онтологічний вимір на авансцену окреслення її предметного поля.

Онтологічним каркасом організації бухгалтерського обліку є принципи (від лат. *principium* — основа, начало, засади) наукового пізнання, сукупність яких складає її архетип теоретичного мислення. Методологічні принципи визначають призначення організації бухгалтерського обліку та є відображенням її предметної специфіки. Принципи організації бухгалтерського обліку виступають як **керівні ідеї, що характеризують її зміст, сутність, призначення** та є методологічною основою подальшого вдосконалення. Вони є найбільш загальними основами, засадами, що діють на всіх рівнях організації та поширюються на всіх суб'єктів. В них у концентрованому вигляді визначені основи організаційної побудови національної системи бухгалтерського обліку.

Принципи організації бухгалтерського обліку, на відміну від принципів бухгалтерського обліку, не сформульовані в нормативному полі. Закріплення принципів бухгалтерського обліку в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» забезпечує єдність правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що є обов'язковими для всіх підприємств [3]. Водночас, принципи організації бухгалтерського обліку не мають визначення на рівні парадигми та довільно трактуються вченими та практиками [1, с. 46-47; 4, с. 13; 6, с. 24-27].

Грунтовний аналіз принципів організації бухгалтерського обліку, що базується на здобутках вітчизняної школи бухгалтерського обліку (Кузьмінського А. М., Сопка В. В., Завгороднього В. П., Білухи М. Т. та інших), містить наукова праця Свірко С. В. Вона узагальнює та наводить характеристику головних принципів організації бухгалтерського обліку, а саме «принципів безперервності, пропорційності, прямоточності, ритмічності, цілісності, всебічності, субординації, динамічності, випереджувального відображення, системотворчих відносин, адаптивності, паралелізму, паралельності, спеціалізації та кооперування» [7, с. 202-207].

На тлі стислого огляду головних принципів організації бухгалтерського обліку та віддаючи належне надбанням попередників, маємо відмітити їх спрямованість на встановлення характерних рис організації бухгалтерського обліку з обмеженням локальним рівнем суб'єкта господарювання. Втім національна система бухгалтерського обліку як відкрита система піддається визначальному впливу широкомасштабних змін в політиці, економіці та суспільстві. Це постулює необхідність постійної роботи з перегляду принципів у напрямку забезпечення повноти їх змісту та встановлення нових задля формування сучасної парадигми організації бухгалтерського обліку. При цьому слід виходити з того, що стосовно процесу установа принципів обліку існують труднощі. Це можна прокоментувати словами Хендриксен Э. С. та Ван Бреда М. Ф., що «облік – створення людини. Не існує ніяких «правильних» шляхів його розвитку, оскільки він не є породженням фундаментальних істин... Це просто зручний спосіб здійснення порядку речей, відповідний безлічі правил, які і повинні бути описані» [8, с. 74].

Мета статті (постановка проблеми). Метою дослідження є формування сучасного архетипу організації бухгалтерського обліку через розгляд її принципів. Задля цього вирішуються завдання: оцінити архетип наукового мислення на предмет подолання обмеженості сформованих уявлень про сукупність принципів наукового пізнання організації бухгалтерського обліку та обґрунтувати авторську позицію щодо архетипу організації бухгалтерського обліку.

Поступування розгляду принципів організації бухгалтерського обліку полягатиме в реконструкції їх складу в контексті подолання панівних упереджень щодо сутності організації бухгалтерського обліку.

Результати (викладення основного змісту). У рамках представленого дослідження вихідним положенням формування сучасного архетипу організації бухгалтерського обліку є теза, що головне призначення організації бухгалтерського обліку як галузі наукового знання полягає у тому, щоб на підґрунті теоретичного пізнання і усвідомлення різноманітних процесів, які відбуваються у національній системі бухгалтерського обліку під впливом різноманітних факторів та явищ, бути науковим орієнтиром для практики її впорядкування та удосконалення [5, с. 37]. Основним завданням організації бухгалтерського обліку є створення умов вироблення об'єктивних, достовірних, всебічних наукових знань про національну систему бухгалтерського обліку.

Зазначений підхід до сутності організації бухгалтерського обліку базується на розумінні національної системи як складної цілісної відкритої системи, на яку впливають не лише економічні фактори, але й соціально-культурне та політичне середовище. Відповідно, у коло дослідницьких пріоритетів входить процес створення, впорядкування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку на загальнодержавному та локальному рівнях.

Такий підхід не є традиційним. У більшості робіт, присвячених дослідженню організації бухгалтерського обліку, виводяться характерні ознаки національної системи бухгалтерського обліку з властивостей її економічних елементів у межах системи управління суб'єктом господарювання без урахування історичних, соціально-культурних та політичних факторів оточуючого середовища. Тобто національна система бухгалтерського обліку розглядається вирваною із контексту історичного існування суб'єктів господарювання в умовах певної економічної формації.

Водночас необхідним є не тільки оцінка стану національної системи бухгалтерського обліку на певному етапі розвитку, але й визначення змін та оцінки наслідків. Різноманітні зміни у суспільному житті та численні політичні, економічні та соціальні фактори, які впливають на національну систему бухгалтерського обліку вимагають проектування загальних етапів розвитку із визначенням об'єктивних взаємозв'язків між ними. Розгляд предмету організації бухгалтерського обліку через призму історичного шляху її становлення як науки з пошуком рушійних чинників

уможливилося об'єктивну значливість застосування до неї принципу історизму.

Принцип історизму є базовим методологічним принципом, що враховує взаємозалежність причин та наслідків у характеристиці стану та розвитку організації бухгалтерського обліку. Він дозволяє наводити до висновків відповідні докази та визначати причини, які призвели до тих чи інших результатів. За принципом історизму існує можливість розглядати організаційні аспекти бухгалтерського обліку з урахуванням змін економічних формацій, еволюції соціально-культурного середовища, які формують вимоги до національної системи бухгалтерського обліку, стану її регулювання та контролю з боку суспільства та держави.

Оцінити необхідність, доцільність та форми впливу держави та суспільства на систему бухгалтерського обліку підприємства з метою організації та забезпечення її розвитку та підконтрольності дозволяє принцип оптимального поєднання державного та локального регулювання бухгалтерського обліку. Він визначає встановлення порядку організації бухгалтерського обліку на різних рівнях організації. Його зміст зводиться до того, що основні вимоги до організації бухгалтерського обліку визначаються нормативно-правовими актами, а значна частина норм, що регулюють ведення бухгалтерського обліку та діяльність облікової служби підприємства встановлюються суб'єктами, які формують політику у сфері бухгалтерського обліку підприємства.

В умовах постіндустріального суспільства компетенція державного управління національною системою бухгалтерського обліку не може поширюватися на всі рішення щодо її регулювання, що обумовлює розгляд наступного принципу методологічного індивідуалізму, або як його ще визначають — принципу суверенітету індивідуума.

Досвід країн з розвинутою економікою, для яких характерне спрямування не тільки на задоволення загальнодержавних потреб, але й турбота про окремого громадянина, показав неефективність жорстких централізованих державних систем. Застосування стосовно організації бухгалтерського обліку принципу методологічного індивідуалізму постулює синергетичний підхід до національної системи бухгалтерського обліку. Необхідність дотримання синергетичного підходу виходить з відкритості облікової системи. В процесі взаємодії (як на загальнодержавному рівні, так й на локальному рівні) з зовнішнім та внутрішнім середовищем задовольняються інформаційні потреби користувачів облікової інформації й відбувається забезпечення соціально-

економічних інтересів всіх учасників облікового процесу: індивідумів (облікових працівників, керівництва, фахівців), підприємств, держави та суспільства загалом. По суті кожен актор самостійно визначає власні потреби та цілі.

По відношенню до організації бухгалтерського обліку принцип методологічного індивідуалізму передбачає, що саме діяльність окремого індивідуума у його взаємодії із зовнішнім та внутрішнім середовищем мають формувати процеси, які відбуваються на мікро- та макрорівні організації бухгалтерського обліку. Тобто процеси та явища у сфері бухгалтерського обліку можуть бути досліджені та знайти пояснення через аналіз цілеспрямованої поведінки індивідумів, які є головними реально діючими особами цих процесів та явищ. Це пояснюється тим, що діяльність підприємств, організацій, держави як соціальних об'єднань індивідів не може здійснюватися без їх членів.

Проте слід враховувати обмеженість людського інтелекту, що пояснює той факт, що соціальні об'єднання індивідів не завжди є результатом свідомого планування, а виникають у результаті спонтанних дій індивідуальних агентів, які реалізують власні цілі. Внаслідок цього приймаються не завжди ефективні та оптимальні рішення, а ті, які задовольняють індивідів, виходячи з наявної та часто обмеженої інформації.

Задля запобігання цього призначений принцип субсидіарності. Він розглядає розподіл повноважень різних рівнів влади у державі. Субсидіарність «забезпечує узгодження інтересів держави та суспільства й наближує індивідумів, добровільні об'єднання учасників, що займаються певною економічною діяльністю, громадські професійні об'єднання до прийняття рішень щодо управління обліковою системою» [2, с. 125].

Принцип субсидіарності пов'язаний з принципом ієрархічності, тому як може застосовуватися лише до ієрархічних структур, якою є національна система бухгалтерського обліку. Принцип ієрархічності розглядає системи як багаторівневі, що потребують поділу на елементи. Необхідність врахування та узгодження інтересів держави та громадськості у процесі прийняття рішень щодо регулювання бухгалтерського обліку вимагає необхідність закласти у нормативно-правову базу принцип субсидіарності задля вирішення проблеми взаємодії та координації дій чинної системи державного регулювання із недержавними його формами.

Національна система бухгалтерського обліку як відкрита система перебуває в умовах визначального значення (з тенденцією до зростання) державного управління, яке має ієрархічну струк-

туру. Нормативні акти, які регулюють бухгалтерський облік мають характер формальних вимог та задають параметри ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Проте підприємства можуть обирати варіанти методів обліку, оцінки та процедур у процесі формування облікової політики. Тому в основу самоорганізації системи бухгалтерського обліку підприємства покладено принцип нелінійності, який пояснює наявність спектру можливих варіантів дій замість єдиного рішення. Система бухгалтерського обліку є складною, що унеможливорює побудову її єдиної теоретичної схеми. Тому нелінійність системи бухгалтерського обліку має бути врахована при управлінні.

Водночас, у будь-якій сучасній країні регулювання бухгалтерського обліку не може бути ефективним без поєднання принципів централізації та децентралізації. Принцип демократичного централізму націлює на необхідність широкої участі громадськості та професійної спільноти у прийнятті управлінських рішень щодо регулювання бухгалтерського обліку. Дія принципу демократичного централізму реалізується на державному рівні у розробці програм залучення професійної спільноти та окремих зацікавлених громадян до регулювання національною системою бухгалтерського обліку держави, делегування певних повноважень формування та реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку, а також представлення інтересів професійної громадськості.

Перелік наведених принципів не є вичерпним. Результативність їх реалізації залежить від розвитку суспільних відносин, рівня організації бухгалтерського обліку, розмаїття зв'язків елементів національної системи бухгалтерського обліку, професійної підготовки облікових кадрів, інших факторів, що впливають на організацію бухгалтерського обліку в сучасному світі.

Висновки. Кожна галузь наукових знань, виходячи із специфіки свого предмету, розставляє свої акценти щодо принципів наукового пізнання. Це дає підстави зробити висновки про їх міждисциплінарний характер та відсутність загального їх розуміння. Методологія організації бухгалтерського обліку, будучи сукупністю пізнавальних методів та прийомів вивчення національної системи бухгалтерського обліку, закономірностей її стану та розвитку, базується на певних принципах. Деякі з них застосовуються в інших науках (безперервності, прямоточності, ритмічності, цілісності, динамічності, адаптивності, спеціалізації, кооперування тощо). Водночас існує ряд специфічних принципів, які стосуються суто організації бухгалтерського обліку в контексті

наукового пізнання сучасних явищ та вирішення проблем. Серед них слід виділити принципи історизму, методологічного індивідуалізму, субсидіарності, ієрархічності, нелінійності. Відображення в науковому пізнанні загальних та специфічних принципів організації бухгалтерського обліку в єдності визначає її архетип теоретичного мислення. Його вивчення дозволяє розвинути наукове знання про організацію бухгалтерського обліку, визначити сучасні методологічні засади, виявити головні тенденції та закономірності розвитку національної системи бухгалтерського обліку.

Список літератури:

1. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2005. – 528 с.
2. Державна регіональна політика України: особливості та стратегічні пріоритети: Монографія / за ред. З.С. Варналія. – К.: НІСД, 2007. – 820 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу:// [http:// zakon.rada.gov. ua/go/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/996-14)
4. Кудря-Висоцька О. П. Організація обліку / О. П. Кудря-Висоцька. – К., 2007. – 223 с.
5. Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції: дис.... д-ра екон. наук: 08.00. 09 / Я.В. Олійник [Електронний ресурс]. – Режим доступу://https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2016/Oliinyk_dis.pdf
6. Островерха Р. Є. Організація обліку / Р. Є. Островерха – К. : «Центр учбової літератури», 2012. – 568 с.
7. Свірко С. В. Розвиток принципів організації бухгалтерського обліку: світовий історичний досвід та вітчизняні напрацювання сучасності / С. В. Свірко // Вчені записки. Науковий збірник. – К.: КНЕУ, 2008. — Вип. 10. – С. 202-207.
8. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учёта / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова] / М.: Финансы и статистика, 1997. – 567 с.

References:

1. Butynets F. F. Orhanizatsiia bukhhaltenskoho obliku / F. F. Butynets, O. P. Voinalovych, I. L. Tomashevskya; za red. F. F. Butyntsia. – Zhytomyr: Ruta, 2005. – 528 s. [in Ukrainian]

2. Derzhavna rehionalna polityka Ukrainy: osoblyvosti ta stratehichni priorityty: Monohrafiia / za red. Z.S. Varnaliia. – K.: NISD, 2007. – 820 s. [in Ukrainian]
3. Zakon Ukrainy «Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» vid 16.07.1999 r. № 996–XIV [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu:// [http:// zakon.rada.gov. ua/go/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/996-14) [in Ukrainian]
4. Kudria-Vysotska O. P. Orhanizatsiia obliku / O. P. Kudria-Vysotska. – K., 2007. – 223 s. [in Ukrainian]
5. Oliinyk Ya.V. Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku v umovakh mizhnarodnoi intehratsii: dys.... d-ra ekon. nauk: 08.00. 09 / Ya.V. Oliinyk [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu://https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2016/Oliinyk_dis.pdf [in Ukrainian]
6. Ostroverkha R. Ė. Orhanizatsiia obliku / R. E. Ostroverkha – K. : «Tsentr uchbovoi literatury», 2012. – 568 s. [in Ukrainian]
7. Svirko S. V. Rozvytok pryntsyipiv orhanizatsii bukhhalterskoho obliku: svitovyi istorychnyi dosvid ta vitchyzniani napratsiuвання suchasnosti / S. V. Svirko // Vcheni zapysky. Naukovyi zbirnyk. – K.: KNEU, 2008. — Vyp. 10. – S. 202-207. [in Ukrainian]
8. Khendryksen Ė. S., Van Breda M. F. Teoriia bukhhalterskoho uchĕta / Ye. S. Khendryksen, M. F. Van Breda; [per. s anhl. pod red. prof. Ya. V. Sokolova] / – M.: Fynansy y statystyka, 1997. – 567 s. [in Ukrainian]

УДК 657.1

***Бондар Т.А., к.е.н., доцент**
кафедри бухгалтерського обліку
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»*

МІЖНАРОДНІ ТА НАЦІОНАЛЬНІ ІМПЕРАТИВИ РОЗКРИТТЯ У ЗВІТНОСТІ НЕФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

INTERNATIONAL AND NATIONAL IMPERATIVES OF DISCLOSURE IN THE REPORTING OF NON-FINANCIAL INFORMATION

Bondar T.A. Ph.D. in Economics,
Associate Professor of Department of Accounting,
SHEE “Kyiv National Economic
University named after Vadym Hetman”

АНОТАЦІЯ. Якість складання нефінансової звітності та ефективність використання такої звітної інформації в Україні зацікавленими особами є основними складовими успішного соціально відповідального управління підприємством. Вітчизняна практика