

18. OECD urges stronger international co-operation on corporate tax. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm>

19. Tax planning by multinational firms: firm-level evidence from a crosscountry database. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.oecd.org/eco/Tax-planning-by-multinational-firms-firm-level-evidence-from-a-cross-country-database.pdf>

The article analyzes scientific approaches to tax planning. Differentiation of concepts such as tax planning, tax optimization, tax minimization, tax evasion, avoidance of taxes is made. The essence, role and features of tax planning of MNEs are determined. The peculiarities of international tax planning and the history of international cooperation in the tax sphere are considered. The main stages of development of tax planning in Ukraine are investigated. The conclusion is made on the need to allocate tax planning as an independent scientific and practical area of research.

Key words: tax planning, tax optimization, tax field, international tax planning, limitation of tax planning.

Дата надходження до редакції: 23.04.2019

УДК 657.421.3

Н.А. Мазур, доктор економічних наук, професор,
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка,
м. Кам'янець-Подільський, Україна

ПОБУДОВА ТЕОРІЙ І КОНЦЕПЦІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУЧАСНІ ПОГЛЯДИ ТА ПРОБЛЕМИ

В роботі визначаються основні проблеми розвитку сучасних облікових концепцій України. Проведено аналіз і порівняльну характеристику методологічних засад бухгалтерських підходів до побудови облікових теорій. Сформульовано принципові підходи до вироблення адаптивних засад теорії бухгалтерського обліку, окреслено шляхи вирішення проблем розвитку сучасних облікових концепцій.

Ключові слова: теорія бухгалтерського обліку, соціологічний (етичний), біхевіористичний, прогностичний, підхід управлінських моделей, підхід інформаційної економіки, еклектичний.

Постановка проблеми. Незважаючи на певні успіхи у розвитку (зокрема принципових засад тієї чи іншої стандартизації) обліку і звітності, існують серйозні проблеми щодо адекватності методологічних основ обліку сучасному стану ринкового середовища і потребам користувачів. Системи бухгалтерського обліку, що склалися, не забезпечують повною

мірою належну якість і надійність інформації, яку вони формують, що істотно обмежує можливості корисного використання цієї інформації. Наприклад, достатньо аргументовано відзначається, що «розробниками міжнародних стандартів не враховано різного змісту і методологічного наповнення таких концептуальних складових обліку та звітності, як базові концепції, основоположні припущення, судження загального характеру, обмеження та складові доречності й достовірності, якісні характеристики інформації» [1, с. 14].

На сьогодні в обліку не існує єдиного методу (підходу) побудови бухгалтерських теорій. Існує значна кількість підходів, які об'єднано у дві групи: філософські (дедуктивний (гіпотетико-дедуктивний, аксіоматико-дедуктивний, генетичний), індуктивний, ідеографічний, еклектичний) та бухгалтерські (соціологічний (етичний), економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний, підхід управлінських моделей, підхід інформаційної економіки, еклектичний).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню різних аспектів теорії бухгалтерського обліку, методів її побудови і класифікації присвячені роботи як закордонних, так і вітчизняних вчених Ф.Ф. Бутинця, Я.В. Соколова, Н.С. Рязанової, С.Ф. Голова, В.Ф. Палія, Н.Л. Правдюк, Т.М. Малькова, В.В. Качалина, М.Р. Метьюса, М. Перери, А.П. Бархатова, В.І. Коршунова, Л.А. Бернштейн, І.Й. Яремко, М.М. Шигун і ряду інших вчених. Невирішеною проблемою практичної функції в розвитку сучасної теорії бухгалтерського обліку виступає раціональне співвідношення операціонабельності та універсальності. Надмірне абстрагування та спрощення реальних процесів, що відбуваються у фінансово-господарській діяльності сучасного підприємства, особливо тих, що пов'язані з формуванням і реалізацією його нематеріальних економічних ресурсів, забезпечує достатній рівень формалізації предметної теорії, який досягається звітно-обліковою стандартизацією, посиленою «інституційною пам'яттю» бухгалтерії. На противагу цьому, універсалізація, що присутня у всіх новітніх парадигмах і концепціях, припускає надмірно умоглядний погляд на проблему, намагаючись врахувати всі фактори і чинники, внаслідок чого виникає недостатній рівень формалізації облікових показників (резерви, нематеріальні активи, доходи майбутніх періодів тощо). Позиціонування методологічної основи обліку, яка б забезпечувала адекватність цілісної системи умовам реальної економіки та, водночас, достатній рівень формалізації і системності, становить відправний базис невирішеного завдання розробки теорії бухгалтерського обліку, що базувалась би на конкретній концепції чи достатньо науково-обґрунтованій парадигмі.

Метою даного дослідження є визначення проблем і перспектив розвитку сучасних бухгалтерських підходів до побудови теорій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Насамперед, визначимо сутність основоположного поняття «теорія» з метою детального аналізу підходів вітчизняних та закордонних науковців до побудови облікових теорій.

Теорія (від грец. *θεωρία* — розгляд, дослідження) — сукупність висновків, що відображає об'єктивно існуючі відносини і зв'язки між явищами об'єктивної реальності. «Теорія» визначається за Великим тлумачним словником сучасної української мови за декількома аспектами, зокрема як:

1) логічне узагальнення досвіду, суспільної практики, яке ґрунтується на глибокому проникненні в суть досліджуваного явища та розкриває його закономірності;

2) вчення про певну сукупність явищ, галузь знань, створене на підставі такого узагальнення;

3) сукупність узагальнених положень, які становлять певну науку чи розділ науки (сукупність наукових положень, необхідних для опанування певного ремесла, мистецтва, розуміння чого-небудь тощо);

4) загальні засади певної науки, ремесла, а також абстраговане знання цих засад;

5) сукупність поглядів, суджень кого-небудь, з яких випливають певні правила поведінки (загальні міркування, що не ґрунтуються на реальній дійсності) [2].

Серед бухгалтерських методів (підходів) побудови облікових теорій розглянемо більш детально ті, що мають сучасне трактування з врахуванням тенденцій розвитку світової спільноти та місця України в ній.

Біхевіористична теорія — це спроба вивчити і пояснити людську поведінку. Теоретичним підґрунтям виступили вчення І.П. Павлова (1849-1936) і його дослідження функціонування півкуль головного мозку та Д. Уотсона (1878-1958) і його погляд на біхевіоризм як на об'єктивну експериментальну галузь природничих знань, в якій розглядається поведінка людей, набутисть їх реакцій. Біхевіористичний підхід підкреслює релевантність бухгалтерської інформації для прийняття рішень. В якості критеріїв формулювання теорії бухгалтерського обліку висувуються здатність впливати на дії і поведінку користувачів інформації, що надається бухгалтерським обліком. Оцінка доцільності використання конкретної облікової методології базується на основі аналізу поведінки користувачів фінансової інформації. Розвиток напряду забезпечують фахові бухгалтерські журнали. Так, журнал «Accounting, Organizations and Society» є провідним виданням міжнародного значення, в якому розкриваються проблеми відношення між бухгалтерським обліком та людською поведінкою, організаційними структурами і процесами, змінами соціального і політичного середовища підприємства [3].

Підхід управлінських моделей характеризується розробкою відповідних управлінських моделей на основі гіпотетичних потреб користувачів фінансової звітності. Передбачає формулювання набору нормативних припущень стосовно цілей, управлінських та інформаційних потреб користувачів, на основі яких розробляються принципи та методи бухгалтерського обліку для задоволення потреб користувачів інформації. В якості критерію формулювання бухгалтерської теорії покладено припущення про необхідність надання різної інформації окремим групам

користувачів фінансової звітності для прийняття різних видів рішень. Серед українських дослідників вирішенню проблем ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємствами присвячені праці Б.І.Валуєва, С.Ф.Голова, Л.В.Нападовської, М.С.Пушкаря, М.Г.Чумаченка, А.В.Шайкана та інші.

Управлінське рішення – це сукупний результат творчого процесу (суб'єкта) та дій колективу (об'єкта управління) для вирішення конкретної ситуації, що виникла у зв'язку з функціонуванням системи [4, с. 11].

На думку О.С.Височан управлінське рішення – це вибір найбільш прийнятної альтернативи з можливої різноманітності варіантів, який спрямований на досягнення конкретних цілей системи управління [5, с. 7]. Управлінське рішення є результатом розумово-психологічної, творчої діяльності керівника, продуктом управлінської праці, а його прийняття – це процес, що зумовлює появу цього продукту. Вироблення раціональних рішень є сферою управлінського мистецтва, оскільки полягає у виборі правильних методів і прийомів, які у конкретній ситуації мають найбільший потенціал впливу. Прийняття рішень є найголовнішим оцінювальним критерієм здібностей, умінь і навичок керівника. Від їх зумовленості значною мірою залежать результати діяльності організації [6].

Ще одним з важливих підходів до побудови облікових теорій є підхід інформаційної економіки. Найбільш багатогранно і яскраво виявляється інформаційний підхід у науках про людину, про її пізнавальну і практичну діяльність, про суспільство та його розвиток. І глибоко закономірно, що саме тут, у сфері соціальних процесів, з особливою силою відчувається також органічна єдність інформації та управління. Як відомо, проблема наукового управління процесами суспільного розвитку займає значне місце в законодавчих і виконавчих актах останнього періоду. Одним із важливих інструментів дослідження і практичного вирішення проблеми наукового управління суспільством виступає поняття соціальної інформації, що об'єднує у собі всі різновиди інформації в суспільстві.

Оскільки базисом суспільного життя є матеріальне виробництво, а ширше – сфера економіки в цілому, домінантним видом соціальної інформації є саме економічна інформація (виробнича, банківська, торгово-економічна тощо). За останній час особливо швидко розвивається інформаційний підхід до виробництва, планування, управління економікою. Широке використання для цього електронно-обчислювальної (тобто, інформаційної по своїй суті) техніки, створення інформаційних систем економіки стимулювало дослідження з класифікації і кодування економічної інформації, з розробки спеціальних інформаційних мов. За аналогією з такою узвичаєною вже характеристикою, як енергоозброєність, в економіці виникло, одержало розвиток і стає все більш важливим поняття інформозброєності праці та управління.

Диференціація, що поглибилася, спеціалізація в науці і соціальній практиці обумовили вивчення проблем соціально-економічного значення, але не економічними науками безпосередньо, а особливими науковими дисциплінами і напрямками на стиках економіки з технікою,

природничими і суспільними науками. Необхідно підкреслити, що в становленні всіх цих нових, нетрадиційних дисциплін і напрямків досліджень значну роль зіграв (і продовжує відігравати) інформаційний підхід. Результати таких досліджень частіше усього мають самий безпосередній вихід у соціальну практику, вони прямо пов'язані з тією або іншою сферою процесів управління в суспільстві. Без них, безумовно, було б просто неможливим створення ряду комплексних систем управління якістю продукції (або якістю праці).

Ще одна молода і помітно прогресуюча галузь знання — прогностика — на інформаційній основі вирішує завдання, що виходять далеко за рамки економіки, що відносяться до самих різноманітних сторін життя суспільства. По суті, прогнозування є визначальним випередженням дійсності людиною та суспільством. Цілком правомірне трактування цього процесу як специфічної форми моделювання — інформаційного моделювання майбутнього. Водночас прогнозування в сфері соціальних явищ безпосереднім змістом пов'язано з управлінням. Саме прогнози (довгострокові і короткострокові) є значною мірою базисом для прийняття управлінських рішень різних масштабів. Крім того, у багатьох випадках і самий прогноз робить прямий вплив на подальший хід подій, будучи джерелом імпульсів керуючого впливу, на розвиток феноменів, що прогнозуються.

В умовах науково-технічної революції особливий напрямок наукового пошуку закономірно складає дослідження інформаційних аспектів взаємодії людини і техніки в процесах виробництва та управління. Це визначено швидким прогресом їх технічної озброєності, зокрема комп'ютеризацією. Різноманітні сторони цієї проблеми обумовлюють розробку інформаційно-логічних і керуючих систем, а також мов для «спілкування» людини з машиною, налагодження відповідних програм, вибір оптимальних режимів роботи тощо. Все це пов'язано не тільки з технічними науками, природознавством, логікою і математикою, але і з суспільними науками.

Розгалужена структура соціальної інформації та її незамінна роль в процесах управління давно вже достойно оцінена суспільними науками (конкретною соціологією, демографією, соціальною психологією, а також правознавством, військовою наукою і теорією розвідки). Проте й ці галузі знання вносять нові моменти в розробку проблем інформації та управління, що поступово знаходить безпосередній вихід у соціальну практику.

Єдність інформації та управління дуже наочно виявляється в процесах навчання і, відповідно, у теорії навчання і виховання — педагогіці. «Інформаційний вибух» останніх десятиріч призвів до чіткого усвідомлення істини: метою навчання повинно бути не тільки (і навіть не стільки) засвоєння учнем якогось певного обсягу інформації, скільки вироблення у нього умінь засвоїти будь-яку інформацію в майбутньому.

Усі без винятку сторони життя людини як суспільної істоти так чи інакше відбивають у собі органічну єдність інформації та управління, і цей

факт віддзеркалюється всім спектром наук про суспільство. Винятковій ролі інформації в життєдіяльності сучасної людини та у процесах суспільного розвитку спеціально присвячена вже значна кількість літератури. Для більш повного розуміння цього питання відзначається лише, що інформаційний підхід у науці про суспільство має і свої природні корені – відповідний підхід до генетики, фізіології і психології людини. Адже саме на життєдіяльності організму людини як природної істоти в остаточному підсумку базуються й усі її соціальні прояви. Трактуювання фізіології і особливо психіки людини дозволяє глибше вивчити зміст інформаційних процесів у суспільстві, специфіку сприйняття людиною різних видів інформації і вироблення управлінських рішень та керуючих впливів. Тому подальший розвиток досліджень, що розкривають органічну єдність інформації та управління в різноманітних сферах соціальної дійсності, тісно пов'язаний з виконанням кардинального завдання – підсилити взаємодію суспільних, природничих і технічних наук.

Еклектизм, також еклектика, вибірковість (грец. *εκλεκτός*, «вибраний»; від грец. *εκλέγω*, «обирати») – у найширшому значенні — механічне поєднання в одному вченні різнорідних, органічно несумісних елементів, які запозичуються з протилежних концепцій.

Проф. Д. Коетсі [3] в цілому стосовно застосування економічних теорій в бухгалтерському обліку вважає, що економічна теорія відіграє важливу роль в бухгалтерських дослідженнях, вони завжди повинні враховувати зв'язок з економікою, а також як бухгалтерська інформація впливає на економічні рішення. Однак при їх здійсненні положення бухгалтерського обліку мають бути домінуючою силою.

Аналіз основних проблем розвитку сучасних облікових концепцій України дозволив узагальнити їх на рис. 1.

Розроблення національних стандартів фінансового обліку та звітності	• <i>Врахування міжнародного досвіду функціонування облікових систем</i>
Визначення завдань регулювання фінансового обліку і звітності на макро- та мікрорівнях	• <i>Напрацювання правового поля облікових процедур. Визначення завдань та рівнів регулювання</i>
Розроблення методології і методики обліку господарських операцій	• <i>Врахування світового передового досвіду та традицій країни</i>
Капітал, зобов'язання, доходи і витрати	• <i>Визначення та визнання категорій</i>
Грошові кошти, запаси, активи	• <i>Особливості оцінки і варіанти її застосування</i>
Форми, побудова, вимоги до фінансової звітності	• <i>Проблеми кореспонденції обліку і його користування</i>

Рис. 1. Основні проблеми розвитку сучасних облікових концепцій України та шляхи їх вирішення

У сучасній тематичній літературі дедалі більше стверджується позиція фахівців про доцільність впровадження й адекватність сучасним ринковим умовам засад креативного обліку; обґрунтовуються передумови його теоретичного розроблення і практичного впровадження, хоча загалом сприймається й той факт, що «... межа між творчим підходом і відвертим шахрайством є розмитою» [7, с. 456]. На основі низки об'єктивованих і аргументованих факторів у деяких публікаціях відзначається, що «у сучасній науковій та практичній літературі під креативним обліком розглядають метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам» [8, с.170].

Наслідки фінансово-економічної рецесії, стагнації глобального економічного середовища і, особливо, флуктуації ринків капіталів та інвестицій, які, до певної міри, пов'язуються із застосуванням креативного обліку і формування на його основі корпоративної звітності, змушують уряди багатьох країн світу приймати жорсткі заходи для протидії негативним тенденціям у сфері корпоративної звітності і, насамперед, оперування неформалізованими показниками та індикаторами. Зазвичай легальний характер креативного обліку досягається формальним застосуванням методів і принципів традиційної системи бухгалтерського обліку для «забезпечення» показників фінансової звітності, які, як вважається, об'єктивніше розкривають сучасні взаємовідносини у ринковій економіці.

У наукових колах поступово закріплюється позиція про потребу капітальної реконструкції теорії бухгалтерського обліку з метою надання їй адекватності до проявів сучасної економіки, враховуючи й той факт, що «... зміна парадигми звітності має бути спрямована на перехід від моноцільової до багатоцільової звітності... структура балансу та інших форм звітності має впливати з потреб конкретних користувачів, а не єдиних принципів бухгалтерського обліку» [9, с. 325].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, розробка бухгалтерських підходів, які в більшості випадків мають еклектичну природу, набула широкого поширення з другої половини ХХ ст. зі зміною цільової орієнтації бухгалтерського обліку на забезпечення надання інформації користувачам. Їх використання досить часто обумовлюється наявністю політичних замовлень на розробку теорій задля вирішення конкретних проблем методологічного характеру. Провівши аналіз існуючих підходів до класифікації теорій бухгалтерського обліку було встановлено, що наявні підходи не дозволяють охопити всі існуючі теорії та досить часто порушують правила побудови класифікацій. Це обумовлює необхідність подальших досліджень та розробки авторської класифікації теорій бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 36 с.

2. Теорія: матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії. URL: <http://uk.wikipedia.org/wiki/> (дата звернення: 15.04.2019)
3. Легенчук С.Ф. Підходи до побудови наукових теорій бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. № 1 (55). URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/743/1/24.pdf>
4. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті : навч. посібн. / за ред. Ф.Ф. Бутинця, М.М. Шигун. Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2004. 352 с.
5. Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті : навч.-метод. посібн. / Укл. О.С. Височан. Л. : Вид. відділ ІППТ при НУ «Львівська політехніка», 2005. 192 с.
6. Мала Н.Т., Процик І.С. Мистецтво прийняття управлінського рішення. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_1/158.pdf
7. Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теорія бухгалтерського обліку. М, 1999.
8. Кузнецова С. Моделювання облікової системи для потреб управління. *Вісник КНТЕУ. Науковий журнал*. 2008. № 5. С. 167–170.
9. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ, 2009. 377 с.

This paper identifies the main problems of modern accounting concepts Ukraine. The analysis and comparative description of the methodological principles of accounting approaches to construction accounting theories. The principles of adaptive approaches to the development of principles of accounting theory, outlined the solutions to the problems of modern accounting concepts.

Keywords: *accounting theory, sociological (ethical) behavioral, prognosis, management approach models the information economy approach, eclectic.*

Дата надходження до редакції: 01.05.2019

УДК 336.22

**Т.Н. Панкова,
О.Д. Макаревич,
А.Г. Грибанова,**

*Белорусско-Российский университет,
г. Могилев, Республика Беларусь*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

У статті на підставі вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду запропоновано методiku аналізу податку на нерухомість, використання якої дозволить приймати обґрунтовані управлінські рішення в області прямого оподаткування

Ключові слова: *податок на нерухомість, методика аналізу, факторний аналіз, вдосконалення.*