2. Проскуріна Н. М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Економічний часопис XXI. — 2010. — № 9—10. — С. 53—57.

3. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. — Житомир : ЖДТУ, 2004. — 564 с.

4. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 11. — С. 48—55.

5. Дорош Н. І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н. І. Дорош // Університетські наукові записки. — 2007. — № 3. — С. 264—267.

6. Офіційний сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://apu.com.ua/.

7. Петрик Е. О. Законодательное регулирование аудиторской деятельности в Украине: реалии современности / Е. О. Петрик // Бухгалтерский учет и аудит. — 2009. — № 8—9. — С. 70—77.

8. Варшавський Р. Новини власна справа [Електронний ресурс] / Варшавський Роман. — Режим доступу : http://vlasnasprava.info/news.

9. Блог маркетингових досліджень [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://poglyad.com/blog/.

10. Офіційний сайт програми «КІТ.АУДИТ» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.kit-audit.com.ua.

УДК 657

# МІСЦЕ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ СЕРЕД СИСТЕМОУТВОРЮЮЧИХ СКЛАДОВИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Шигун М.М., д.е.н., професор

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»*

У статті досліджено погляди науковців щодо розвитку сучасних парадигм бухгалтерського обліку, обґрунтовано формування нової парадигми інтернаціонального бухгалтерського обліку, що викликане процесами глобалізації бізнесу. Розкрито місце, зміст та взаємозв'язки концептуальної основи з такими системоутворюючими складовими бухгалтерського обліку, як парадигма бухгалтерського обліку, облікові концепції, методологія обліку, облікові методи, стандарти обліку, облікова політика. Виявлено цільове спрямування концептуальної основи фінансової звітності.

*Ключові слова: парадигма бухгалтерського обліку, глобалізація, концептуальна основа, міжнародні стандарти фінансової звітності, модель бухгалтерського обліку, концепції капіталу, концепції збереження капіталу.*

Шигун М.М. МЕСТО КОНЦЕПТУАЛЬНОЙ ОСНОВЫ СРЕДИ СИСТЕМООБРАЗУЮЩИХ СОСТАВЛЯЮЩИХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА / ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», Украина

В статье исследованы взгляды ученых относительно развития современных парадигм бухгалтерского учета, обосновано формирование новой парадигмы международного бухгалтерского учета под влиянием процессов глобализации бизнеса. Раскрыто место, содержание и взаимосвязи концептуальной основы с такими системообразующими составляющими бухгалтерского учета, как парадигма бухгалтерского учета, учетные концепции, методология учета, учетные методы, стандарты учета, учетная политика. Показано целевое направление концептуальной основы финансовой отчетности.

*Ключевые слова: парадигма бухгалтерского учета, глобализация, концептуальная основа, международные стандарты финансовой отчетности, модель бухгалтерского учета, концепции капитала, концепции сохранения капитала.*

Shygun M.M. THE PLACE OF A CONCEPTUAL FRAMEWORK AMONG THE BACKBONE ACCOUNTING CONSTITUENTS / Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Ukraine

The researchers' views towards development of modern accounting paradigms have been researched as well as forming of a new paradigm of international accounting called by the processes of business globalization has been grounded. The place, essence and the interconnections of the framework with such accounting

components as accounting paradigm, accounting concepts, accounting methodology, accounting standards, accounting policies have been disclosed. The target orientation of the financial reporting conceptual framework has been detected.

*Key words: accounting paradigm, globalization, conceptual framework, International Financial Reporting Standards, accounting model, equity concepts, equity maintenance concepts.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Формування в сучасному обліковому середовищі нової парадигми інтернаціонального бухгалтерського обліку викликане процесами глобалізації бізнесу та відображає суттєві інституційні впливи на облік як наукову та практичну діяльність. Поширення нової парадигми бухгалтерського обліку обумовило впровадження й перегляд змісту цілого комплексу системоутворюючих складових, серед яких облікові концепції, методологія обліку, облікові методи, стандарти обліку, облікова політика. Одне з важливих місць серед наведених складових займає концептуальна основа, яка вимагає дослідження її змісту та взаємозв'язків з іншими елементами системи обліку.

Концептуальна основа утворилася на перетині теоретичного та методологічного рівнів бухгалтерського обліку та призначена для розкриття в обліковій практиці базових підходів до складання і подання фінансової звітності як основного продукту системи бухгалтерського обліку.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проблемам розвитку бухгалтерського обліку на основі якісної зміни облікових парадигм присвячені праці багатьох вітчизняних і зарубіжних дослідників, серед яких С. Ф. Голов, І. М. Динько, В. В. Єременко, В. М. Жук, О. П. Кундря-Висоцька, Н. М. Малюга, Т. О. Пасько, М. С. Пушкар, О. І. Скаско, Я. В. Соколов, М. В. Корягін, Т. С. Кун, Г. В. Уманців, Л. А. Чайковська, І. Й. Яремко та ін.

Як зауважує Л. А. Чайковська, зміст бухгалтерського обліку демонструє неможливість однозначної інтерпретації концепції бухгалтерського обліку в межах раніше існуючої структури, а розгляд парадигм бухгалтерського обліку дозволяє визначити, що поняття «парадигма» є набагато ширшим за поняття «теорія» і часто передує останньому [1, с. 15].

Розвиваючи ідеї зміни парадигми обліку в економіці знань, М. С. Пушкар доводить необхідність інтелектуалізації обліку [2, с. 49]. Пасько Т. О. зауважує на формуванні національної парадигми обліку та необхідності її розвитку на основі постійного перегляду й удосконалення теоретичних основ з урахуванням найкращих наукових здобутків представників різних облікових шкіл [3, с. 275-280].

Кундря-Висоцька О. П. та Скаско О. І. процес оновлення парадигми будують на таких передумовах, як диференціація вимог до фінансової звітності; перегляд облікових номенклатур та методики; активна позиція облікової спільноти, безперервна професійна освіта [4, с. 177-179].

Динько І. М. звертає увагу на те, що в основі концепції, що має становити основу нової парадигми бухгалтерського обліку в Україні повинно бути формування об'єктивної та відкритої для бізнесменів і виробничих колективів інформаційної системи [5]. Розвиток цієї концепції повинен відбуватись на основі перегляду функцій бухгалтерського обліку та гармонізації фінансової звітності на основі міжнародних стандартів.

Уманців Г. В. виділяє основні ознаки, що характеризують парадигму розвитку обліку у сучасній економіці, серед них: оцінка за ринковою вартістю; заміна концепції власності концепцією контролю; перехід від обліку майна до обліку ресурсів; регулювання звітності, а не обліку [6].

В межах запровадження парадигми бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку В. М. Жук пропонує розробку нових МСФЗ, що мають поєднати нормативну та позитивістську теорії обліку з використанням методу «Економічної таблиці» [7, с. 176-177]. За словами автора, при побудові звітності повинні враховуватися приватні та суспільні інтереси, інформація звітів має забезпечувати прийняття управлінських рішень на всіх рівнях (від власника, інвестора до ООН). Крім цього, МСФЗ повинні гармонійно розширюватися стандартами другого (галузевого) та третього (корпоративного) рівнів, що дозволить реалізувати фізіократичні ідеї інформаційного забезпечення перерозподілу світового багатства на користь землеробства та інших антиентропійних сфер людської діяльності через прийняття відповідних національних та наднаціональних рішень.

Голов С. Ф., пропонуючи парадигму глобального бухгалтерського обліку, ґрунтує її на паритетності потреб користувачів з поєднанням підходів уніграфічної, камеральної, диграфічної парадигм та врахуванням надбання суміжних галузей знань. Сучасну парадигму обліку автор визначає через поєднання трьох складових: 1) адміністративних та ринкових концепцій; 2) національних і міжнародних стандартів; 3) юридичної та економічної моделі [8].

Як свідчить аналіз наведених пропозицій, більшість наукових підходів щодо видозміни діючої парадигми бухгалтерського обліку переважно орієнтується на запровадження МСФЗ.

За словами В. В. Єременко, в основі будь-якої парадигми лежить концепція, як цілісна логічно ув'язана система поглядів [9, с. 73].

Відповідно, парадигма інтернаціонального бухгалтерського обліку розвинута на основі концепції глобалізації бізнесу, яка відображає інтереси міжнаціональних власників капіталу.

У процесі формування та запровадження нової парадигми бухгалтерського обліку провідну роль відіграла діяльність Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Із точки зору РМСБО, фінансові звіти, що складаються багатьма суб'єктами господарювання і надаються зовнішнім користувачам у різних країнах світу, відрізняються між собою через соціальні, економічні та законодавчі особливості, притаманні кожній країні [10].

Існуюче в країнах різноманіття підходів призводить до формування якісно різних моделей системи бухгалтерського обліку на базі різних елементів фінансових звітів (наприклад, таких, як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати), використання різних критеріїв визнання статей фінансових звітів та вибору різних баз оцінки. Також це впливає на обсяг фінансових звітів та розкриття в них інформації.

Відповідно, для зменшення відмінностей у підходах до визначення елементів фінансових звітів та їх змісту був запроваджений інструмент гармонізації регулюючих положень бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних зі складанням і поданням фінансових звітів. Таким інструментом виступили МСФЗ, які надали регулюючі положення на рівні фінансових звітів.

Разом з тим, складність системи бухгалтерського обліку визначає багаторівневу залежність між теоретико-методологічними елементами цієї системи, і практичне впровадження МСФЗ вбудовується в процес взаємного підпорядкування таких облікових складових.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою цієї статті є розкриття місця, змісту та взаємозв'язків концептуальної основи з такими системоутворюючими складовими бухгалтерського обліку, як парадигма бухгалтерського обліку, облікові концепції, методологія обліку, облікові методи, стандарти обліку, облікова політика.

## НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Активне поширення МСФЗ як основи складання та подання фінансової інформації для користувачів є наслідком застосування цих стандартів більшістю країн світу або безпосередньо, або як основи для розробки національних стандартів. Основна роль і призначення МСФЗ спрямовані на забезпечення процесу глобалізації бізнесу через цілеспрямоване лобіювання інтересів інтернаціональних власників капіталу на рівні урядів країн світу.

Україна не залишилась осторонь процесу глобалізації. Впровадження МСФЗ передбачене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон). Міжнародні стандарти застосовуються для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності в обов'язковому порядку публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [11, ст. 12-1, п. 2]. Інші суб'єкти господарювання самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності [11, ст. 8 п. 5, ст. 12-1, п. 3].

У структурі МСФЗ окремо виділяється Концептуальна основа, яка не є стандартом обліку чи звітності, проте відіграє важливу методологічну роль.

Основою розвитку парадигми інтернаціонального бухгалтерського обліку є концепція глобалізації бізнесу, яка відображає інтереси міжнаціональних власників капіталу. Основним інструментом доведення концепції глобалізації бізнесу до практичних правил ведення обліку та складання й подання звітності є розробка Концептуальної основи, яка розкриває основоположний підхід до процесу ведення обліку та складання звітності для забезпечення переважних потреб користувачів.

Практична реалізація будь-якої парадигми бухгалтерського обліку відбувається через систему нормативного регулювання процедур організації та ведення обліку господарської діяльності на міжнаціональному, національному, галузевому рівнях та на рівні окремих суб'єктів господарювання (рис. 1). Концептуальна основа, як правило, є базовим вихідним нормативним документом, що визначає основоположний підхід до системи обліку та звітності, який запроваджується на рівні країни.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» діє як основний регулюючий нормативний акт у сфері обліку, що визначає методологічний підхід до організації та ведення бухгалтерського обліку і складання звітності через встановлення базових принципів [11]. Положення

(стандарти) бухгалтерського обліку розкривають конкретні методи і процедури, що застосовуються суб'єктами господарювання в процесі ведення обліку та складання звітності.

Зокрема, Закон визначає суть Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку, як нормативно-правового акту, затвердженого центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики та визначає принципи й методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам [11, ст. 1]. Відповідно виявляється стійкий зв'язок між двома підходами до впровадження концепції інформаційного забезпечення глобалізації бізнесу на основі МСФЗ: 1) безпосередньо через впровадження МСФЗ в країні; 2) через наближення національних облікових стандартів до МСФЗ. В Україні спостерігається поступовий перехід від переважання другого підходу до першого.

Використання в Україні Концептуальної основи як одного з нормативних документів у сфері бухгалтерського обліку викликане характером МСФЗ. Їх розуміння і практичне впровадження передбачає розкриття основоположних принципів та базових положень щодо специфіки застосування стандартів відповідно до обраної облікової моделі на рівні суб'єкта господарювання.

Як зазначається в Концептуальній основі фінансової звітності, вона не є МСФЗ і, відповідно, не визначає стандарти для певної оцінки або розкриття інформації [10]. Також положення Концептуальної основи не можуть спростовувати положень МСФЗ, які є домінуючими. Концептуальна основа фінансової звітності не містить конкретних методів і процедур ведення обліку та складання звітності, проте ці методи розкриваються стандартами обліку.

Слід звернути увагу на те, що в галузі аудиторської діяльності аналогічно діє Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, яка визначає елементи та цілі завдань з надання впевненості, ідентифікує завдання, до яких застосовуються Міжнародні стандарти аудиту та інші стандарти в сфері аудиту. Концептуальна основа містить концепції, з якими узгоджуються принципи, процедури і рекомендації стандартів [12, п.1-2 КО, с. 4]. Таким чином, вказана концептуальна основа являє собою узгоджену систему взаємопов'язаних цілей і принципів, на основі якої можлива розробка несуперечливих стандартів і яка визначає характер, функції та межі аудиторських послуг.

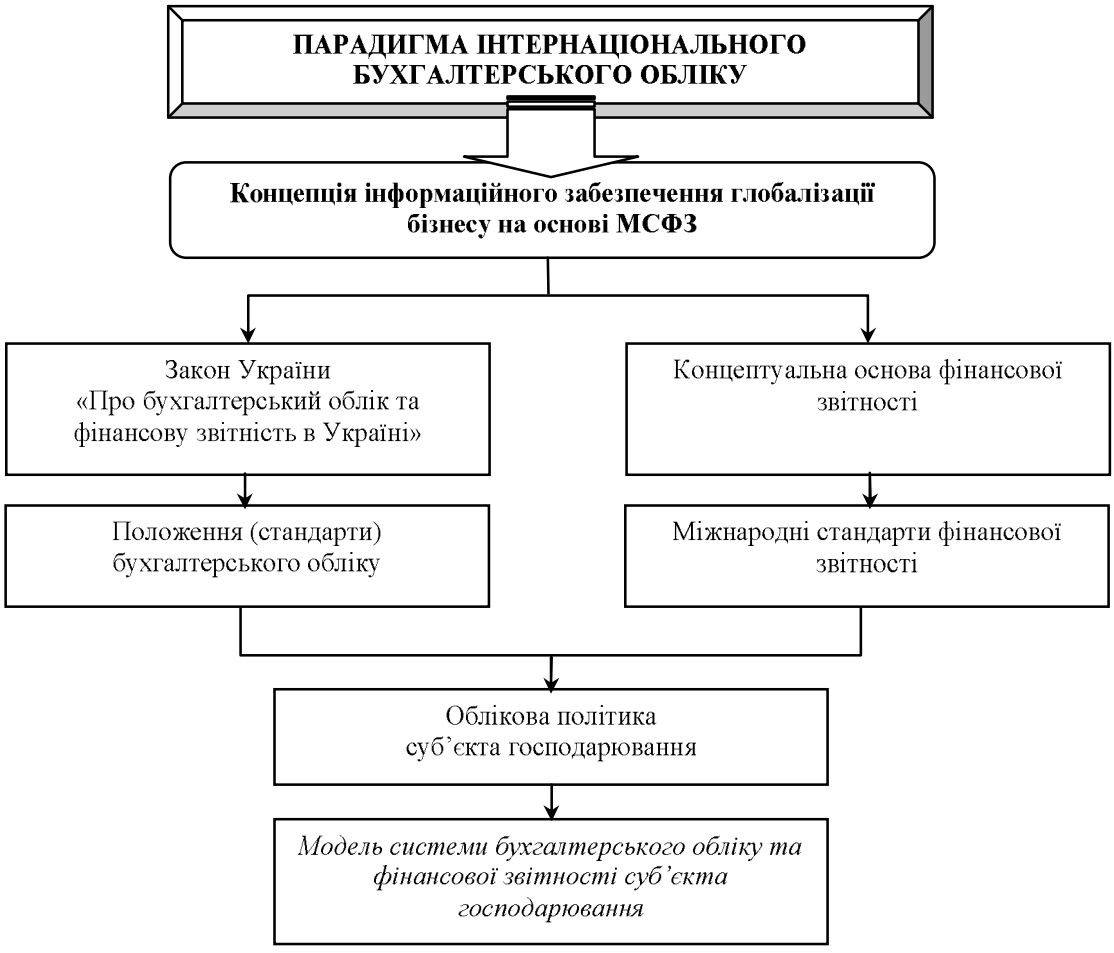


Рис. 1. Схема впровадження інтернаціональної парадигми бухгалтерського обліку в Україні

Крім цього, слід врахувати, що в міжнародних стандартах аудиту загальним поняттям «Концептуальна основа» називають усю сукупність нормативних актів та вимог щодо складання і подання фінансової звітності. Зокрема, бачимо на це посилання у МСА, в яких зазначається, що аудитор висловлює думку щодо фінансових звітів, які складені у відповідності до застосовної концептуальної основи [13, п. 7, с. 686]. Тут мається на увазі національна концептуальна основа фінансової звітності певної країни або Міжнародні стандарти фінансової звітності. Також стандартами визначаються такі поняття, як концептуальна основа загального призначення, концептуальна основа достовірного подання та концептуальна основа дотримання вимог.

Концептуальна основа фінансової звітності містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам й має за мету допомогти: РМСБО в розробці стандартів та гармонізації регулюючих положень; національним органам у розробці національних стандартів; особам, які складають фінансові звіти, у застосуванні МСФЗ; аудиторам при підготовці висновку щодо відповідності фінансових звітів МСФЗ; користувачам фінансових звітів у питаннях їх тлумачення; зацікавленим особам щодо підходів у формулюванні МСФЗ.

У структурі Концептуальної основи послідовно викладені мета фінансових звітів; якісні характеристики, які визначають корисність інформації у фінансових звітах; наводиться визначення, визнання та оцінка елементів, з яких складаються фінансові звіти; розкриваються концепції капіталу та збереження капіталу.

Вихідні положення Концептуальної основи логічно випливають із мети фінансової звітності загального призначення, що полягає в наданні фінансової інформації про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єкту господарювання [10, п. М1, М2]. Такі рішення, як правило, охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, надання або погашення позик та інших форм кредитів.

Інші складові Концептуальної основи – концепція суб'єкта господарювання, що звітує, якісні характеристики корисної фінансової інформації та її обмеження, елементи фінансових звітів, визнання, оцінка, подання та розкриття інформації, – розкривають мету фінансової звітності.

Серед якісних характеристик корисної фінансової інформації Концептуальна основа визначає основоположні характеристики (доречність і правдиве подання, суттєвість) та посилюючі (зіставність, можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість) [10, ЯХ. 4-34]. При цьому слід враховувати вартісне обмеження на корисну інформацію, що визначає оптимальне співвідношення між вигодами від інформації й витратами на її підготовку.

Важлива роль Концептуальної основи виявляється в розкритті принципів ведення обліку та складання звітності. Розкриття принципів обліку є одним з важливих завдань Концептуальної основи.

Як принципи в Концептуальній основі наводяться основоположні припущення, серед яких основне місце відводиться принципу безперервності, який означає, що фінансові звіти складаються на основі припущення, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому [10, п. 4.1]. Значимість цього принципу визначає підхід до вибору методів оцінки активів та зобов'язань суб'єкта господарювання. Якщо суб'єкт господарювання має намір ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності, фінансові звіти можуть складатися з дотриманням іншого принципу.

Щодо елементів фінансової звітності Концептуальна основа визначає як базові: активи, зобов'язання та власний капітал для балансу, доходи і витрати для звіту про прибутки і збитки, та всі вказані елементи для звіту про зміни у фінансовому стані.

Аналіз цілей користувачів фінансової звітності, що приймаються РМСБО як загальні потреби більшості користувачів, дозволяє підтвердити переважне спрямування Концептуальної основи фінансової звітності та МСФЗ на цілі власників капіталу. Зокрема, МСФЗ переважно орієнтуються на інвестиційні процеси та здатність покриття зобов'язань (купівля, утримування або продаж інвестицій в капітал; спроможність сплати заробітної плати; забезпеченість позикових сум; визначення сум прибутку та дивідендів) [10]. Також слід вказати, що серед цілей користувачів окремо наводяться загальнодержавні: визначення податкової політики; підготовка статистики національного доходу; регулювання діяльності суб'єктів господарювання.

Інформаційне забезпечення процесів глобалізації бізнесу підтримується закладеними до Концептуальної основи концепціями капіталу і збереження капіталу [10, 4.56–4.64], характеристика яких наведена в табл. 1.

Впровадження концепцій капіталу на нормативному рівні підтримується також активними науковими дослідженнями. Зокрема, про це свідчить вихід в останні роки наукових праць з проблем оцінки вартості капіталу підприємства на основі даних бухгалтерського обліку. Серед найбільш ґрунтовних досліджень

праці М. В. Корягіна, що розкривають науково-практичні підходи до оцінки вартості підприємства як об'єкта купівлі-продажу, класифікаційний розподіл факторів генерування та руйнування вартості [14, с. 140–264]. Автор розвиває концепцію побудови методології бухгалтерського обліку показників вартості підприємства з урахуванням міжнародних вимог до розкриття фінансової інформації [14, с. 265–334].

Таблиця 1 – Порівняльна характеристика концепцій капіталу згідно з Концептуальною основою фінансової звітності

| Ознака | Фінансова концепція | Фізична концепція |
|---|---|---|
| Зміст концепції (п. 4.57) | Капітал розглядається як інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність | Капітал розглядається як виробнича потужність |
| Порядок визначення капіталу (п. 4.57) | Капітал визначається як чисті активи або власний капітал суб'єкта господарювання | Капітал визначається у вигляді продуктивності суб'єкта господарювання, заснованої, наприклад, на одиницях виробленої за день продукції |
| Цілі користувачів фінансових звітів (п. 4.58) | Користувачі фінансових звітів передусім зацікавлені в збереженні номінального інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу | Домінує зацікавленість користувачів у виробничій потужності суб'єкта господарювання |
| Концепції збереження капіталу (п. 4.59) | Прибуток заробляється, тільки якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду | Прибуток заробляється, тільки якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників протягом цього періоду |
| Вимірювання збереження капіталу (п. 4.59, 4.64) | Може вимірюватися в номінальних грошових одиницях або в одиницях постійної купівельної спроможності | Визначається у фізичній виробничій потужності |
| Основа оцінки (п. 4.61) | Не вимагає застосування певної основи оцінки. Вибір основи за цією концепцію залежить від типу фінансового капіталу, який суб'єкт господарювання прагне зберегти | Оцінка здійснюється за поточною собівартістю |
| Зміст прибутку (п. 4.63–4.64) | Прибуток відображає зростання номінального грошового капіталу за певний період. Отже, збільшення ціни активів, утриманих протягом періоду, яке, як правило, називають прибутком від утримання, концептуально є прибутком. Але він може не визнаватися як такий, доки активи не будуть реалізовані в результаті операції обміну. Якщо концепція збереження фінансового капіталу визначається в одиницях постійної купівельної спроможності, то прибуток відображає збільшення інвестованої купівельної спроможності за певний період. Таким чином, тільки та частина зростання ціни активів, котра перевищує загальний рівень цін, вважається прибутком. Решта збільшення вважається коригуванням збереження капіталу, а значить, частиною власного капіталу | Прибуток відображає зростання капіталу за певний період. Усі зміни ціни, які впливають на активи та зобов'язання суб'єкта господарювання, розглядаються як зміни в оцінці фізичної виробничої потужності суб'єкта господарювання; отже, вони вважаються коригуванням збереження капіталу, що є частиною власного капіталу, а не прибутком |

Окрему увагу автор приділяє процесу коригування вартості підприємства на фактори ризику з використанням експертних методів оцінювання та розробці методичного підходу до аналізу показників вартості підприємства в системі прийняття економічних рішень [15, с. 159–208].

Концепції капіталу, визначені МСФЗ, орієнтуються на альтернативні цілі власників бізнесу та розглядають вкладені ресурси з точки зору інвестованої купівельної спроможності або наявної виробничої потужності. Обрана концепція капіталу визначає мету, яка має бути досягнута при визначенні прибутку, навіть якщо можуть виникати певні труднощі оцінки при застосуванні концепції [10, п. 4.58].

Концепції збереження капіталу пов'язані з тим, як суб'єкт господарювання визначає капітал, який він прагне зберегти. Вони забезпечують зв'язок між концепціями капіталу і концепціями прибутку, оскільки дають відправну точку для вимірювання прибутку; вони є передумовою для розмежування прибутковості капіталу суб'єкта господарювання і повернення його капіталу. При цьому слід враховувати, що тільки надходження активів, що перевищують суми, необхідні для збереження капіталу, може вважатися прибутком і, відповідно, прибутковістю капіталу. Таким чином, прибуток є залишковою сумою після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу. Якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є збитком [10, п. 4.60].

Наявність альтернативних основ оцінки, концепцій капіталу та збереження капіталу обумовлює формування різних моделей системи бухгалтерського обліку на рівні суб'єкта господарювання. При цьому вони демонструють різні ступені доречності та достовірності, збалансованості між якими повинен досягнути управлінський персонал [10, п. 4.65].

Обрана суб'єктом господарювання облікова модель відображається в його обліковій політиці, що затверджується як внутрішній нормативний документу. Специфіка обраної моделі визначає характер ведення бухгалтерського обліку та порядок складання й подання фінансової звітності.

У Концептуальній основі фінансової звітності зазначається, що вона застосовується для різних облікових моделей, що формуються з урахуванням різних основ оцінки та концепцій збереження капіталу, і, відповідно, містить керівні положення зі складання та подання фінансових звітів, підготовлених згідно з обраною моделлю [10, п. 4.65]. На цей момент МСФЗ не визначають стандартну модель для усіх суб'єктів господарювання, за винятком особливих обставин складання звітності в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою. Разом із тим, у вступі до Концептуальної основи фінансової звітності зауважується, що фінансові звіти переважно складаються відповідно до моделі бухгалтерського обліку, яка базується на очікуваному відшкодуванні історичної собівартості та на концепції збереження номінального фінансового капіталу. У майбутньому РМСБО планує зменшити кількість альтернативних облікових підходів, дозволених МСФЗ.

## ВИСНОВКИ

Відповідно, формування в обліковому середовищі нової парадигми інтернаціонального бухгалтерського обліку є результатом інституційних впливів на облік з метою інформаційного забезпечення міжнаціональних власників капіталу.

Основним інструментом впровадження нової парадигми бухгалтерського обліку та реалізації концепції глобалізації бізнесу є розробка МСФЗ, що дозволяють нівелювати різні соціальні, економічні та законодавчі особливості, притаманні кожній країні, та зменшити відмінності в підходах до використання різних елементів фінансових звітів, критеріїв визнання звітних статей, вибору різних баз оцінки, обсягу фінансових звітів та розкриття в них інформації.

Активне поширення МСФЗ у країнах світу та вихід національних компаній на міжнародні фінансові ринки свідчить про переважання фінансової концепції капіталу над фізичною та орієнтацію розвитку облікової методології на інвестиційні процеси.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. на соискание науч. степени докт. эконом. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Любовь Александровна Чайковская. — М., 2007. — 46 с.

2. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія / М. С. Пушкар. — Тернопіль : Карт-бланш, 2007. — 152 с.

3. Пасько Т. О. Історичні аспекти розвитку подвійної парадигми бухгалтерського обліку / Т. О. Пасько // Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю : зб. наук. праць молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів / відп. ред. З. В. Герасимчук. — Луцьк : РВВ Луцького нац. техн. ун-ту, 2009. — С. 275—280.

4. Кундря-Висоцька О. П. Якісні характеристики сучасної парадигми обліку / О. П. Кундря-Висоцька, О. І. Скаско // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. — 2009. — № 2(5), серп. — С. 177—179.

5. Динько І. М. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку у процесі адаптації вітчизняних стандартів до міжнародних вимог [Електронний ресурс] / І. М. Динько ; Луцький нац. техн. ун-т. — Режим доступу : http: // www.confcontact.com/20130214_econ/9_dinko.htm.

6. Уманців Г. В. Оцінка об'єктів інтелектуальної власності як передумова їх бухгалтерського відображення [Електронний ресурс] / Г. В. Уманців. — Режим доступу : http://tm-logos.com.ua/stattja_1.html.

7. Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку / В. М. Жук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси : зб. наук. праць. — 2009. — Вип. 6(24). — С. 171—182.

8. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє [Електронний ресурс] / С. Ф. Голов. — Режим доступу : http://www.probusiness.in.ua/publications/22/.

9. Єременко В. В. Сучасна парадигма економічної науки / В. В. Єременко // Економіка України. — 1994. — № 3. — С. 72—76.

10. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

11. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996–XIV зі змін. і допов. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996–14.

12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (вид. 2010 року). Ч. 2. / [пер. з англ. : Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зєніна О. О. та ін.]. — К. : Фенікс, 2010. — 420 с.

13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (вид. 2010 року). Ч. 1. / [пер. з англ. : Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зєніна О. О. та ін.]. — К. : Фенікс, 2010. — 852 с.

14. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції : монографія / М. В. Корягін. — Львів : ЛІКА, 2012. — 389 с.

15. Корягін М. В. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку : монографія / М. В. Корягін. — Львів : ТОВ «НВП «Інтерсервіс». — 2012. — 250 с.