

УДК 657.1

# МІСЦЕ ПРАКТИКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: НОВЕ БАЧЕННЯ

СЕРГІЙ ЛЕГЕНЧУК,

доктор екон. наук, доцент,  
завідувач кафедри фундаментальних  
економічних дисциплін  
Житомирського державного  
технологічного університету

Висвітлено проблему співвідношення теорії та практики в бухгалтерському обліку. Виділено чотири види практик у бухгалтерському обліку.

**Ключові слова:** практика бухгалтерського обліку, теорія бухгалтерського обліку.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В останні роки багато вітчизняних дослідників розглядають проблеми бухгалтерського обліку в світлі розрізнення теорії та практики бухгалтерського обліку<sup>1</sup>. З одного боку, такий підхід під час проведення досліджень дає змогу під іншим кутом зору подивитися на значну кількість проблем, що вирішуються, наприклад більш точно сформулювати предмет бухгалтерського обліку й описати його методологічний інструментарій. З іншого боку, застосування такого підходу сприяє ще більшій хаотизації наукових досліджень, що пояснюється такими причинами:

- теорія бухгалтерського обліку розглядається як аморфне явище, без чітко виражених меж, до складу якої включають різноманітні теоретичні конструкції (метатеорії, теорії, теоретичні схеми і окремі теоретичні конструкції, принципи, елементи методології обліку, предмет та об'єкт обліку тощо);

- у складі теорії бухгалтерського обліку не виділяються окремі рівні, які мають відмінні взаємозв'язки із різними видами практик;

- різні види практики досить часто змішуються з емпіричним рівнем бухгалтерського наукового пізнання, що не дає можливості виявити її справжні взаємозв'язки з теоретичним рівнем бухгалтерського обліку;

- у разі застосування такого підходу не можна провести чітко розмежування між тим, що є теорією, а що – практикою, і відповісти на питання стосовно віднесення методології до теорії чи практики;

- вченими не обґрунтовано, що треба відносити до практики бухгалтерського обліку, які існують її види.

<sup>1</sup> Проблеми співвідношення між теорією і практикою та їх пріоритетністю для подальшого розвитку бухгалтерського обліку було розглянуто в наших попередніх дослідженнях, зокрема в [1].

На сьогодні існує нагальна проблема уточнення місця практики в бухгалтерському обліку, що обґрунтовується наведеними вище причинами. Вирішення цієї проблеми сприятиме як удосконаленню структури бухгалтерського теоретичного знання, уточненню окремих його складових, так і розвитку науки про бухгалтерський облік у цілому.

**Мега статті** – аналіз співвідношення між практикою і бухгалтерським обліком, а також виявлення взаємозв'язків і взаємозалежностей між ними.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемі співвідношення практики та бухгалтерського обліку присвячені праці Ф. Бутинця, Л. Кіндрацької, Н. Малюги, О. Петрука та ін.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для визначення місця практики в бухгалтерському обліку слід встановити, що таке практика та які існують її види, що стосуються бухгалтерського обліку. Загалом **практика**, або **практична діяльність**, – це діяльність людей (суб'єктів), в ході якої вони, впливаючи на матеріальний світ та суспільство (об'єкти) за допомогою відповідного методологічного інструментарію, перетворюють їх.

Виходячи з того, що бухгалтерський облік можна розглядати в світлі різних аспектів його прояву, виділено такі **види практики**, які стосуються бухгалтерського обліку:

- бухгалтерський облік як професійна діяльність (ведення обліку);

- практика прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації<sup>2</sup>;

<sup>2</sup> Поняття «бухгалтерська інформація» та «облікова інформація» розглядаються як синоніми і характеризують інформацію, що генерується системою бухгалтерського обліку.

- організація бухгалтерського обліку;
- регулювання бухгалтерського обліку;
- бухгалтерський облік як навчальна дисципліна (викладання обліку);

• бухгалтерський облік як наукова діяльність (проведення бухгалтерських наукових досліджень).

Усі наведені вище види діяльності (практики) стосуються тієї чи іншої сторони бухгалтерського обліку як окремого суспільного явища, відображуючи особливості провадження дій над ним – вплив на нього, його перетворення (ведення, організація, регулювання, викладання, дослідження) або здійснення певних дій за його допомогою (прийняття рішень на його основі).

Предметом нашого дослідження є змістовні

аспекти бухгалтерського обліку, що стосуються безпосередньої процедури його ведення та прийняття управлінських рішень на основі бухгалтерської інформації. Виходячи з цього в нашому дослідженні висвітлено практику ведення бухгалтерського обліку, практику користувачів бухгалтерської інформації, які приймають рішення на її основі, а також бухгалтерську наукову діяльність, що передбачає вивчення попередніх двох видів практик.

У світлі обраного предмета дослідження розглянуто такі види суб'єктів і об'єктів практики, які стосуються бухгалтерського обліку, та види методологій, що застосовуються при здійсненні таких практик (табл. 1).

*Таблиця 1*

**ВИДИ СУБ'ЄКТІВ ТА ОБ'ЄКТІВ ПРАКТИКИ, ЯКІ СТОСУЮТЬСЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Види практик	Суб'єкт практики (чим конкретно займається)	Об'єкт практики	Методологія, яку застосовують	
1. Бухгалтерський облік як професійна діяльність	Бухгалтер-професіонал (займається веденням обліку)	Наслідки фактів господарського життя	Класична 8-елементна методологія ведення бухгалтерського обліку	
2. Практика прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації	Управлінець як користувач бухгалтерської інформації <sup>3</sup> (займається управлінням)	Діяльність, що забезпечує одержання майбутніх економічних вигід або інша діяльність <sup>4</sup>	Методологія управління діяльністю	
3. Бухгалтерський облік як наукова діяльність (практика бухгалтерських наукових досліджень)	3.1. Дослідження змістовного рівня бухгалтерської науки	Учений, який досліджує змістовний рівень бухгалтерської науки (проводить наукові дослідження)	Бухгалтерська практика; практика прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації	Дослідницька методологія: 1) методи теоретичного пізнання; 2) методи емпіричного пізнання
	3.2. Дослідження метарівня бухгалтерської науки	Учений, який досліджує метарівень бухгалтерської науки (проводить наукові дослідження)	Бухгалтерські теорії, теоретичні схеми і конструкції, гіпотези бухгалтерські емпіричні схеми	Дослідницька метаметодологія: 1) методи метатеоретичного пізнання <sup>5</sup> 2) методи емпіричного пізнання

Виходячи із наведеної вище класифікації можна виділити три види практик, що стосуються бухгалтерського обліку:

- бухгалтерська практика;
- управлінська практика;
- практика вченого-бухгалтера.

**1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ПРОФЕСІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ (БУХГАЛТЕРСЬКА ПРАКТИКА)**

*Бухгалтерська практика* – це те, чим займаються і що роблять бухгалтери. Тобто це діяльність бухгалтерів, розтягнена в часі, в процесі якої вони

виконують певні дії по реєстрації, накопиченню і обробці даних для формування звітності, на основі якої приймаються рішення її користувачами. Набір дій, які виконує бухгалтер, є бухгалтерською методологією, що використовується для перетворення ідентифікованих даних на інформацію для прийняття рішень.

У довідковій англійській літературі бухгалтерська практика визначається як рутинний спосіб, який передбачає збір і запис із дня в день фінансової діяльності суб'єкта підприємницької діяльності. Практика бухгалтерського обліку пов'язана з методом, на

<sup>3</sup> У цьому разі *управліннями* вважають як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації, які приймають рішення стосовно як господарської діяльності підприємства, так і діяльності зовнішніх суб'єктів, які прагнуть забезпечити одержання майбутніх економічних вигід шляхом використання бухгалтерської інформації про це підприємство або які займаються іншою діяльністю.

<sup>4</sup> До *іншої діяльності* належить діяльність неприбуткових організацій, метою діяльності яких не є одержання прибутку.

<sup>5</sup> Під *метаметодологією* слід розуміти методи і моделі дослідження динаміки бухгалтерського наукового знання («парадигмальна концепція» Т.С. Куна, «концепція неясного особистісного знання» М. Полані, «концепція науково-дослідницьких програм» І. Лакатоса, «еволюціоністська концепція» С. Тулміна, «концепція дослідницьких традицій» Л. Лаудана, «концепція методологічного анархізму» П. Фейерабенда та ін.).

основі якого впроваджується облікова політика та якої регулярно дотримуються бухгалтер, аудитор чи команда професійних бухгалтерів [2]. У сучасних умовах у переважній більшості країн з ринковою економікою використовується модель регулювання системи обліку, яка передбачає можливість вибору альтернативних варіантів при його веденні. Виходячи з цього виникають передумови для розгляду бухгалтерського обліку як мистецтва з вибору тих альтернативних облікових практик, що забезпечують реалізацію інтересів користувачів облікової інформації.

Для характеристики бухгалтерської практики використовують такі терміни, як «бухгалтерський процес», «бухгалтерська процедура», «обліковий цикл»:

1. У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 1) [3] бухгалтерська практика розглядається як процес, що передбачає виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації. Американські дослідники Д. Спайсленд, В. Томас та Д. Херрманн [4, с. 4], піднімаючися на більш висо-

кий рівень узагальнення облікової практики та дотримуючись цього підходу, називають бухгалтерський облік вимірювальним / комунікаційним процесом.

2. На думку Я. Соколова [5, с. 62], терміном, який характеризує офіційно встановлену бухгалтерську практичну діяльність, є «бухгалтерська процедура», в складі якої автор виділяє такі етапи: інвентар, вступний баланс, журнал, Головна книга, оборотна відомість і заключний баланс.

Здійснення бухгалтерської процедури прямо пов'язано з методом бухгалтерського обліку, який складається із класичного 8-елементного набору методів. Зокрема, як зазначає Л. Чайковська, метод бухгалтерського обліку являє собою систему прийомів і правил, які виступають як елементи, що дають змогу вести облікову процедуру [6, с. 17].

Порівнюючи між собою процедуру і процес з позиції розуміння сутності цих понять, обґрунтованих Д. Хойлом та Дж. Томпсоном [7], можна виокремити такі основні відмінності їх застосування як окремої характеристики бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

**ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ТЕРМІНІВ «ПРОЦЕДУРА» І «ПРОЦЕС»  
ЯК ХАРАКТЕРИСТИКИ РОЗУМІННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРАКТИКИ**

Процедура	Процес
Процедура здійснюється з метою виконання завдання	Процес здійснюється з метою досягнення очікуваного результату
Процедури здійснюють	Процеси працюють
Окремі кроки процедури виконують різні люди з різних відділів з різними цілями	Етапи здійснення процесу завершуються різними людьми з такими самими цілями, відділи не мають значення
Процедури є дискретними (перервними)	Процеси спрямовані на завершення
Процедури фокусуються на дотриманні правил	Процеси фокусуються на задоволенні потреб споживачів
Процедури визначають послідовність кроків для виконання завдань	Процеси перетворюють входи на виходи через використання ресурсів
Процедури здійснюють люди	Процеси здійснюються фізичними силами, деякі з яких можуть бути активованими людьми
Процедури існують, вони статичні	Процеси мають поведінку, вони є динамічними

Розглядаючи бухгалтерський облік у світлі *процедурного підходу*, його можна визначити як певний спосіб задоволення потреб користувачів в інформації про господарську діяльність підприємства, який складається із певної послідовності кроків, що включають підготовку до ведення обліку, його безпосереднє ведення і завершення. Послідовність кроків, які здійснюються, являє собою процедуру ведення обліку, прикладом чого є процедурний підхід до розгляду методу бухгалтерського обліку, за яким вчені найчастіше виділяють спостереження, вимірювання, реєстрацію, узагальнення.

Процедури здійснюються тоді, коли відсутня за-

інтересованість у застосуванні творчого підходу до процесу обробки облікових даних, коли здійснюється одноманітна рутинна робота, яка має бути виконана в чіткій послідовності, вони є статичними за своєю природою. Після закінчення такої роботи має бути виконано основне завдання здійснення облікової процедури – складання фінансової звітності.

Застосування процедурного підходу до бухгалтерського обліку вступає в суперечність із реалізованим у національній системі бухгалтерського обліку механізмом облікової політики, що передбачає вибір альтернативних варіантів ведення обліку відповідно до очікувань ринку та потреб користувачів

облікової інформації. Однак *процедурою* є певна послідовність дій, якої потрібно дотримуватись, а випадковий вибір (або обґрунтований певними «раціональними» на думку менеджерів або власника причинами) конкретного методу обліку не є процедурою, оскільки не є певною чіткою послідовністю дій. Отже, якщо систему радянського обліку на рівні підприємства можна було подати у вигляді певної процедури, то в сучасних умовах облік є процедурою лише на певному рівні абстрагування. Тобто якщо ми не розглядаємо можливість вибору однієї з існуючих альтернатив ведення бухгалтерського обліку, закладених у національних П(С)БО, а розглядаємо систему обліку як сукупність певних послідовних дій із спостереження, вимірювання, реєстрації й узагальнення даних про наслідки фактів господарського життя.

Розглядаючи бухгалтерський облік в світлі *процесного підходу*, *процес* можна визначити як засіб, що дає змогу перетворити облікові дані про наслідки фактів господарського життя, які з'являються на вході системи обліку, на облікову інформацію у вигляді бухгалтерської звітності, яка є виходом із цієї системи. Обліковий процес передбачає послідовне здійснення етапів, у результаті чого відбувається трансформація облікових даних в облікову інформацію, яка відрізняється від даних появою нових, неpritаманних даним характеристик (рівнем обробки, агрегації, здатністю на її основі приймати управлінські рішення).

В умовах реалізації в національній системі бухгалтерського обліку механізму облікової політики доцільним є розуміння обліку як процесу, що передбачає можливість побудови системи бухгалтерського обліку підприємства у такий спосіб, щоб досягти необхідних для менеджерів або керівництва результатів, наприклад мінімізувати прибуток або збиток у поточному звітному періоді. Для цього необхідно найбільш оптимально (виходячи із позиції реалізації поставлених завдань) розподілити наявні ресурси, обрати необхідні варіанти ведення обліку із наявних альтернатив.

Процес і процедура схожі між собою через послідовність їх здійснення, однак вони також мають відмінність, яка полягає в можливості їх перервності або безперервності. Облікова процедура починається і завершується, може бути розподілена на етапи, які виконують різні облікові працівники, може бути призупинена. А обліковий процес слід сприймати як безперервну діяльність, яка триває до фізичного втручання, наприклад з метою її «ремонту» (внесення змін до наказу про облікову політику підприємства).

Іншою причиною необхідності використання розгляду бухгалтерського обліку як процесу є його *користувацька орієнтація*. Якщо ми беремо за основу подальшого розвитку бухгалтерського обліку потреби і запити користувачів облікової інформації, то перед системою обліку на підприємстві має висуватися чіткий результат, який повинен бути досягнутий внаслідок функціонування системи. Крім того, мають бути виділені найважливіші складові облікового процесу з позиції досягнення очікуваних результатів, які справляють визначальний вплив на задоволення потреб користувачів облікової інформації (на нашу думку, таким найважливішим елементом облікового процесу є облікова оцінка).

3. В англійських підручниках з бухгалтерського фінансового обліку [8, с. 101; 9, с. 97; 10, с. 190] для характеристики бухгалтерської практики також використовують поняття облікового циклу (*accounting cycle*). В різних літературних джерелах немає єдиного підходу до розуміння облікового циклу, зокрема щодо кількості етапів та їх сутності, що пояснюється застосуванням різних методичних підходів до організації облікового процесу на підприємстві. Виходячи із сутності поняття цикл «*обліковий цикл*» – це сукупність взаємопов'язаних дій (процедур, робіт), що здійснюються суб'єктом ведення бухгалтерського обліку, які утворюють кругообіг (від балансу до балансу) протягом звітного періоду.

Загалом обліковий цикл передбачає здійснення таких етапів: ведення господарських операцій; перенесення операцій в журнал; здійснення бухгалтерських записів; складання пробного балансу; пошук помилок і здійснення коригувань, які заносять до спеціальних робочих таблиць; здійснення коригуючих бухгалтерських записів і складання нового скоригованого пробного балансу; складання фінансової звітності; закриття книг. Поняття «цикл» у такому разі означає здійснення певного порядку дій, які повторюються в кожному звітному періоді, кожен з яких має свій початок і кінець.

Слід зазначити, що таке поняття також використовувалося у 80-х роках ХХ ст. і в радянському обліку, зокрема К. Нарібаєвим [11, с. 82], що, на нашу думку, було запозичено автором в результаті проходження наукового стажування в США протягом 1973–1974 рр. Визначальною відмінністю підходу автора до розуміння облікового циклу був його розгляд як низки процедур, які виконують у визначеній послідовності [11, с. 102]. Проведений аналіз англійських джерел дав змогу виявити, що в них для характеристики облікового циклу не застосовується поняття «процедура», натомість часто використовується поняття «процес». На нашу думку, це пояснюється

ся існуванням варіативності в системі обліку, яка реалізується в результаті застосування професійного судження, на відміну від системи радянського обліку, де бухгалтер був позбавлений права вибору конкретного методу обліку із наявного набору варіантів.

Проведений аналіз поглядів дослідників стосовно розуміння сутності бухгалтерської практики як процедури, процесу або облікового циклу уможливив виділення таких її основних рис:

- здійснюється певним суб'єктом – бухгалтером (або іншим суб'єктом, установленим законодавством);
- стосується певного суб'єкта господарювання;
- передбачає здійснення протягом певного періоду часу;
- обумовлює здійснення відповідних дій над бухгалтерськими даними з метою їх перетворення на облікову інформацію;
- передбачає застосування спеціальних способів і прийомів, які в сукупності становлять метод бухгалтерського обліку (за адитивним або процедурним підходом).

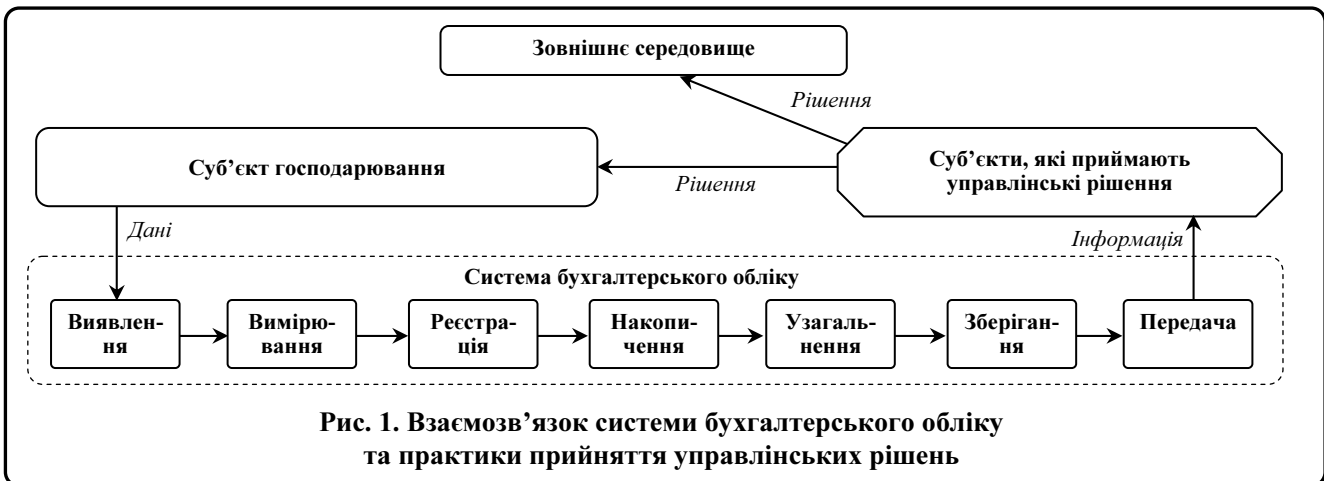
Водночас використання кожного із підходів (про-

цедура, процес, цикл) дає змогу під іншим кутом зору подивитися на бухгалтерську практику, а також за допомогою власного інструментарію змодельовати та вирішити проблеми, які виникають при її здійсненні.

## **2. ПРАКТИКА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ КОРИСТУВАЧАМИ НА ОСНОВІ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ (УПРАВЛІНСЬКА ПРАКТИКА)**

Система бухгалтерського обліку створена з метою надання економічної інформації користувачам для прийняття ними управлінських рішень з приводу розподілу наявних у них інвестиційних ресурсів (фінансових, матеріальних, нематеріальних, трудових). Хоча система бухгалтерського обліку не надає інформації про майбутнє, вона створює адекватні передумови у вигляді бухгалтерської звітності для аналізу минулих результатів господарської діяльності підприємства, яка має прогнозу здатність і використовується користувачами для прийняття рішень щодо здійснення інвестицій.

Бухгалтери фокусують свою увагу на потребах внутрішніх та зовнішніх суб'єктів, які використовують інформацію із бухгалтерської звітності (рис. 1).



**Рис. 1. Взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку та практики прийняття управлінських рішень**

Із рис. 1 видно, що бухгалтерського обліку також стосується практика прийняття рішень суб'єктами господарювання (юридичні та фізичні особи, відокремлені підрозділи господарських організацій (філії та представництва) та неприбутковими організаціями, які використовують облікову інформацію для їх здійснення, а також всіма іншими заінтересованими суб'єктами, яким потрібна облікова інформація.

Внутрішні щодо суб'єкта господарювання користувачі облікової інформації використовують її для забезпечення підвищення прибутковості підприємства, підвищення його ліквідності та платоспроможності, зростання ринкової вартості його цінних папе-

рів. Зовнішні користувачі з прямим фінансовим інтересом – для розподілу наявних у них ресурсів здійсненням інвестування, фінансування, кредитування, а зовнішні користувачі з непрямим фінансовим інтересом – для здійснення контролю, аудиту, моніторингу та нагляду за діяльністю підприємства.

На сьогодні в Україні відсутні ґрунтовні теоретичні дослідження, які б дали змогу пояснити особливості реалізації існуючої практики прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації та спрогнозувати її розвиток у майбутньому. Це можна обґрунтувати такими причинами:

- проведення таких досліджень має міждисциплінарний характер, що потребує від дослідника ґрун-

товних знань не тільки з бухгалтерського обліку, а й з теорії управління і прийняття рішень;

- необхідністю аналізу національної бухгалтерської та управлінських субкультур (менеджерів, інвесторів, кредиторів тощо), яка має бути врахована для встановлення взаємозв'язків між системою бухгалтерського обліку та системами управління (підприємством, інвестиційною компанією, банком тощо);

- відсутністю базової концепції управління, відповідно до якої має бути вдосконалений бухгалтерський облік. Зокрема, проведене М. Ковалескі та М. Айкеном дослідження [12, с. 302–303] дало змогу встановити, що існує значна кількість організаційних теорій, які використовувалися для вдосконалення системи обліку, зокрема науковий менеджмент, класичний і адміністративний менеджмент, школа людських відносин, перспектива прийняття управлінських рішень;

- неможливістю побудови для всіх користувачів облікової інформації єдиного підходу до розуміння поняття «корисність для прийняття управлінських рішень», оскільки окремі групи користувачів застосовують різні моделі прийняття рішень та рішення, спрямовані на вирішення різних проблем. Корисність облікової інформації для прийняття управлінських рішень визначається індивідуальними пріоритетами конкретного користувача щодо можливих майбутніх результатів рішення, які у них є різними. Внаслідок існування різних пріоритетів користувачів та з урахуванням неможливості їх задоволення в межах єдиної системи бухгалтерського обліку відбувається її дезінтеграція – поділ на окремі системи: фінансового обліку; податкового обліку; управлінського обліку; стратегічного обліку тощо.

Розвиток практики прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації відіграє визначальну роль у процесі подальшого вдосконалення методології бухгалтерського обліку, зокрема здійснення змін у практиці передбачає необхідність удосконалення облікового інструментарію. Якщо такі вдосконалення не проводяться, то система бухгалтерського обліку проявляє свою дисфункцію, оскільки перестає відповідати потребам суб'єктів, що приймають управлінські рішення.

Користувачі облікової інформації виступають суб'єктами, які формують запит на формування теорії бухгалтерського обліку, що має бути покладена в основу розробки облікової методології. При цьому прийняття управлінських рішень слід розглядати не тільки як процес вибору однієї з існуючих альтернатив, а в більш широкому розумінні – як процес пошуку проблеми, яку потрібно вирішити, обґрунту-

вання альтернатив її вирішення та обрання найкращої альтернативи. Відповідно до цього підходу системі бухгалтерського обліку слід розглядати як інформаційний інструмент, що дає змогу звузити коло вибору управлінських альтернатив шляхом обрання однієї із них на основі побудови інформаційних моделей, що дозволяють зменшити ступінь невизначеності стосовно вирішуваної проблеми.

### 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК НАУКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ (ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСЬКИХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ)

Крім розглянутих вище двох видів практичної діяльності, що стосуються бухгалтерського обліку (бухгалтерської практики та практики прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації), існує також практика вчених-бухгалтерів, що ґрунтується на розгляді бухгалтерського обліку як спеціальної наукової діяльності.

Ураховуючи можливість виділення у складі теорії бухгалтерського обліку двох рівнів (змістовного та метарівня), можна виділити два види практик, що здійснюють вчені-бухгалтери, та два види суб'єктів, що провадять таку діяльність, – вчених-практиків змістовного рівня та вчених-практиків метарівня (рис. 2).



Основним критерієм виділення двох варіантів практик є об'єкт, дослідженням якого займається вчений. У першому варіанті таким об'єктом виступає бухгалтерська практика та практика прийняття рішень користувачами на основі бухгалтерської інформації, тобто та діяльність облікового й управлінського персоналу, яка щодня здійснюється на підприємствах. Слід зазначити, що оскільки система бухгалтерського обліку є інформаційною моделлю системи підприємства, а також виходячи із того, що метою науки бухгалтерського обліку є розробка бухгалтерських інформаційних моделей, адекватних рівню розвитку діяльності підприємства [13, с. 44], вчені-практики змістовного рівня також займаються

дослідженнями бухгалтерської практики у взаємозв'язку з розвитком системи підприємства. З метою уникнення дизфункції бухгалтерського обліку будь-які зміни в функціонуванні системи підприємства мають бути досліджені й ураховані шляхом адекватного вдосконалення облікової методології.

Результати таких досліджень можуть бути оформлені в розробки, які вдосконалюють процедурні аспекти ведення бухгалтерського обліку та прийняття рішень на їх основі, тобто бухгалтерську методологію та управлінську методологію, яка ґрунтується на використанні облікової інформації.

У другому варіанті об'єктом дослідження виступає теоретична та емпірична пізнавальна діяльність учених-бухгалтерів, їх погляди і підходи до вирішення проблем, які існують в обліковій науці, перспектив і напрямів його подальшого розвитку. В результаті таких досліджень можуть бути виявлені тенденції розвитку облікової думки, можуть бути побудовані бухгалтерські наукові теорії, теоретичні та емпіричні схеми, теоретичні конструкції, наукові гіпотези тощо.

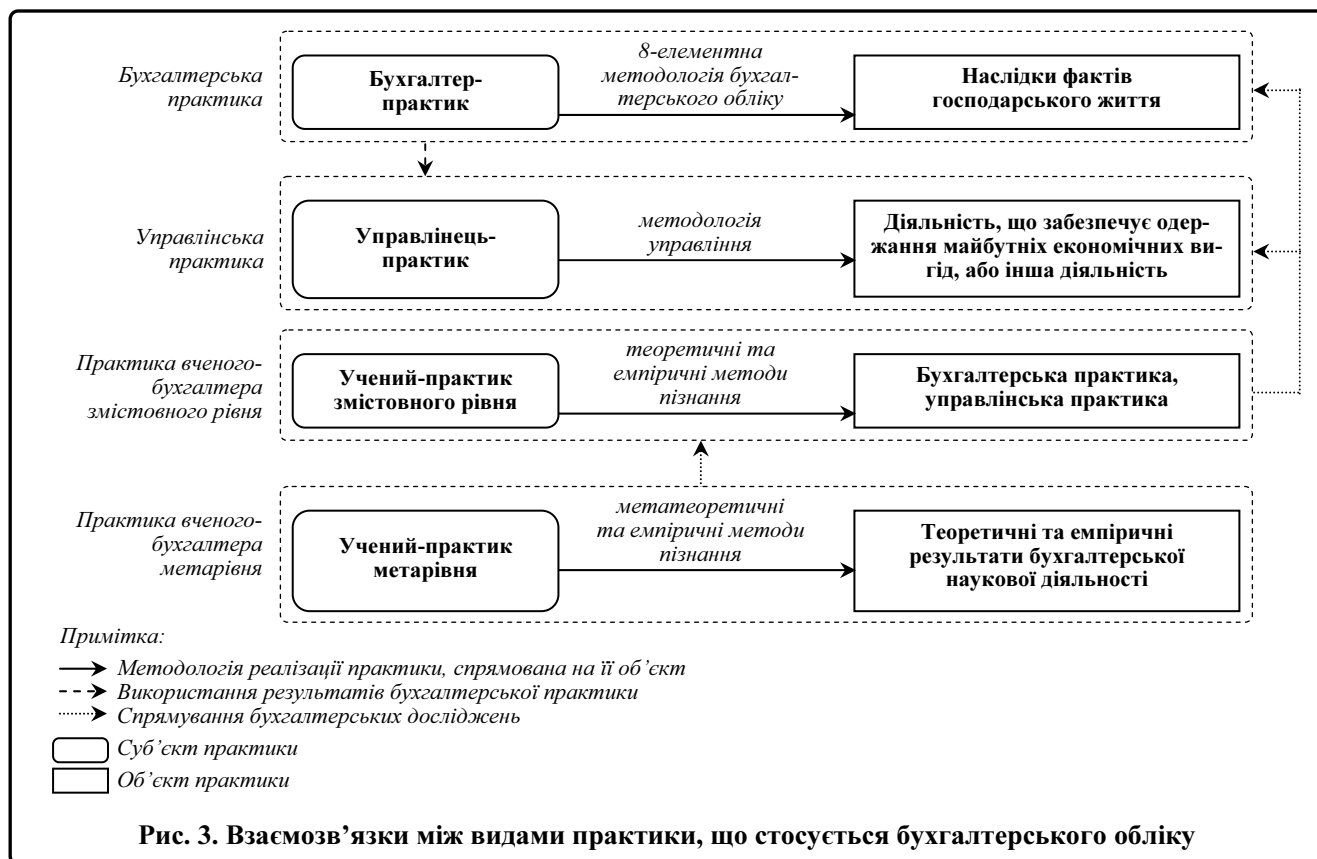
Виділення двох варіантів практики вчених-бухгалтерів дає змогу виокремити два варіанти здійснення теоретичних досліджень і два варіанти емпі-

ричних досліджень. На особливу увагу в такому випадку заслуговує розрізнення варіантів емпіричних досліджень, у результаті здійснення яких з'являється емпіричний дослідницький досвід.

Для вчених-бухгалтерів змістовного рівня об'єктом емпіричного дослідження виступає два наведених вище види практики (див. рис. 2), а для вчених-бухгалтерів метарівня – науково-дослідницькі результати вчених-бухгалтерів змістовного рівня, наведені в їх наукових працях, у виступах на наукових конференціях, семінарах тощо. Виокремлення двох варіантів практик учених-бухгалтерів передбачає необхідність застосування емпіричних методів, але відносно різних об'єктів, які підлягають дослідженню.

Якщо з часом наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку в Україні опиняться під впливом позитивізму, як це відбулося в західноєвропейських країнах, то емпіричні дослідницькі методи мають використовуватись для опису двох варіантів існуючої практики.

Отже, виділивши види практик, які стосуються бухгалтерського обліку, охарактеризувавши їх суб'єкт і об'єкт, методологію, яка використовується при їх реалізації, встановлено взаємозв'язки між окремими видами практик (рис. 3).



## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Запропонована модель взаємозв'язків між видами практики (див. рис. 3) дає змогу структурувати бухгалтерське теоретичне знання, що підвищує рівень суворості наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, зокрема:

- розмежувати не тільки види практики, а й види методологій, що стосуються бухгалтерського обліку. Існує класична 8-елементна методологія бухгалтерського обліку, яка має вдосконалюватися вченими-бухгалтерами відповідно до потреб і запитів користувачів, а також управлінська та науково-дослідницькі методології, які є об'єктом удосконалення для спеціалістів інших наук. У назві наукових праць не можна протиставляти теорію і методологію бухгалтерського обліку, оскільки остання як інструментарій пізнання наслідків фактів господарського життя бухгалтерами-практиками виступає одним із об'єктів теоретичного пізнання вчених-практиків змістовного рівня;

- виключити із назв тем дисертацій зі спеціальності «бухгалтерський облік, аналіз та аудит»<sup>6</sup> слово «практика», яке частіше за все протиставляється слову «теорія». В гносеології теоретичному пізнанню протиставляється емпіричне пізнання, а не практика. В світлі запропонованого підходу кожен учений-бухгалтер спрямовує свої дослідження на якусь практику (бухгалтерську, управлінську, практику вченого-бухгалтера змістовного рівня). Водночас залишається незрозумілим, який саме вид практики має на увазі дослідник, включаючи її до теми дисертації;

- побудувати класифікацію вчених у сфері бухгалтерського обліку залежно від рівня теорії бухгалтерського обліку, де проводить свої дослідження вчений, яку слід враховувати під час рецензування дисертаційних робіт і наукових статей. Зокрема, якщо автором здійснюються дослідження на метатеоретичному рівні, то чи слід від нього вимагати «наявність практики», під якою найчастіше розуміють аналіз бухгалтерської або управлінської практики? На нашу думку, ні. В такому разі вид практики, яку досліджує автор, виступає об'єктом, на який спрямовуються дослідження вченого, а не методом. Вибір об'єкта дослідження є прерогативою наукового керівника чи консультанта, залежить від напрямів досліджень наукової школи, до складу якої входить автор, тощо. Інша річ, коли йдеться про застосування емпіричних методів дослідження, які дуже рідко використовуються при здійсненні наукових пошуків метатеоретичного характеру. В цьому випадку ми переходимо до дискусії в дещо іншу площину, яка передбачає розгляд пріоритетності позитивних або нормативних досліджень в бухгалтерському обліку. Однак ці питання лише останнім часом почали порушувати вітчизняні науковці, і вони потребують окремого, більш детального розгляду;

- виділити ті напрями наукових досліджень у розрізі виокремлених видів практик, яким присвячується недостатня увага. Одним із таких маловивчених напрямів є співвідношення бухгалтерського обліку та практики прийняття рішень користувачами облікової інформації. Дослідження в такому напрямі мають враховувати рівень розвитку інституційних запитів окремих груп користувачів облікової інформації<sup>7</sup>, національні особливості розвитку системи бухгалтерського обліку та управлінської практики, що дасть змогу створити передумови для виділення поведінкових і соціологічних теорій у складі бухгалтерського теоретичного знання.

<sup>6</sup> Провівши аналіз кандидатських дисертацій дослідників з пострадянських країн за період із середини ХХ ст. і до сьогодні, присвячених проблемам бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, було виявлено близько 50 робіт із назвами, які включають слово «практика».

<sup>7</sup> На нашу думку, вітчизняний користувач ще не готовий до широкого використання нефінансової бухгалтерської звітності або інтегрованої звітності, необхідність розвитку досліджень стосовно яких була проголошена на Всесвітньому бухгалтерському конгресі в Малайзії у 2010 р. Передусім це зумовлюється недостатнім розвитком вітчизняного фондового ринку, який не є на сьогодні пріоритетним засобом залучення фінансових ресурсів для вітчизняних підприємств.



## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Легенчук С.Ф.** Про теорію, емпірику та практику бухгалтерського обліку: в пошуках критеріїв демаркації / С.Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2010. – № 3. – С. 120–127.
2. **Investment** dictionary. Academic. 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://investment\\_terms.enacademic.com/1552/Accounting\\_Practice](http://investment_terms.enacademic.com/1552/Accounting_Practice)
3. **Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні:** Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV.
4. **Spiceland D.** Financial Accounting, 2nd Edition / David Spiceland, Wayne Thomas, Don Herrmann. – McGraw-Hill Companies, 2010. – 736 p.
5. **Соколов Я.В.** Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учеб. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
6. **Чайковская Л.А.** Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. на соискание ученой степени доктора экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 57 с.
7. **Hoyle D.** Transition Support / David Hoyle, John Thompson // Електронний ресурс. – Режим доступу: [http://www.transition-support.com/Process\\_versus\\_procedure.htm](http://www.transition-support.com/Process_versus_procedure.htm)
8. **Ingram R.W.** Financial Accounting: Information for Decisions / Robert W. Ingram, Thomas L. Albright. – Cengage Learning, 2006. – 603 p.
9. **Needles B.E.** Financial Accounting / Belverd E. Needles, Marian Powers. – Cengage Learning, 2010. – 736 p.
10. **Porter G.** Financial Accounting: The Impact on Decision Makers / Gary A. Porter, Curtis L. Norton, Cengage Learning. – 2010. – 928 с.
11. **Нарибаев К.Н.** Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ / К.Н. Нарыбаев. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
12. **Covaleski M.** Accounting theories of organizations: Some preliminary considerations / M. Covaleski, M. Aiken // Accounting, Organizations and Society. – 1986. – № 11 (4–5). – P. 297–319.
13. **Легенчук С.Ф.** В пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 39–44.

Освещена проблема соотношения теории и практики в бухгалтерском учете. Выделены четыре вида практик в бухгалтерском учете.

**Ключевые слова:** практика бухгалтерского учета, теория бухгалтерского учета.

The problem of the relation between theory and practice of accounting have been considered. Four types of practices in accounting have been emphasized.

**Key words:** accounting practice, accounting theory.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

**Бухгалтерський  
облік і аудит**

**Шановні читачі  
журналу!**

українською  
мовою

Передплатні індекси у каталозі

**74053**

періодичних

видань ДП «Преса»

**74054**

російською  
мовою

**Оформити передплату Ви можете:**

1. У поштових відділах УДППЗ «Укрпошта» и в районних пунктах передплати.
2. На сайті ДП «Пресса» [www.presa.ua](http://www.presa.ua) в розділі «Передплата ON-Line». Оплату за передплату можна здійснити за допомогою системи Webmoney.
3. Через фірми, які здійснюють передплату на періодичні видання (кур'єрські служби, передплатні агентства тощо).
4. Через редакцію. *Телефони редакції: (044) 492-25-19, 451-73-79. e-mail: wirt.ukr@gmail.com*