

УДК 657

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ В УКРАЇНІ: ПРОЦЕСНИЙ ПІДХІД

**ЙОСИП ДАНЬКІВ,**  
канд. екон. наук, професор,  
завідувач кафедри обліку і аудиту

**МАКСИМ ЯЦКО,**  
канд. екон. наук, доцент  
кафедри обліку і аудиту

ДВНЗ «Ужгородський  
національний університет»

В статті досліджується сутність процесного підходу в бухгалтерському обліку і обґрунтовується таке його розуміння. Аналізується мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яка продекларована в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відображено елементи бухгалтерського обліку та фінансової звітності як складові процесного підходу в бухгалтерському обліку. Акцентується увага на процесі передачі інформації, що дозволяє визначити межі бухгалтерського обліку. Аналізуються межі застосування системного підходу в бухгалтерському обліку та його доцільність.

**Ключові слова:** фінансова звітність, процес, процесний підхід, розкриття, теорія бухгалтерського обліку, користувачі, інтерес користувачів фінансової звітності.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Формування наукової теорії, що відповідає високим якісним характеристикам завжди було бажаним для практичної діяльності. Не виняток і наука про бухгалтерський облік, яка з розвитком та ускладненням економічних процесів у світі також змінюється, розширюється її апарат, формується методологія дослідження нових об'єктів бухгалтерського обліку, розширюється кількість користувачів на яких направлений бухгалтерський облік, ставляться все нові та жорсткі вимоги до продукту бухгалтерського обліку, відбувається філософське осмислення бухгалтерського обліку з точки зору орієнтації на користувача.

Тому важливим завданням для сьогодення є формування такої теорії обліку, яка б могла на будь-який момент часу видавати результат, що найбільш повно б відповідав критеріям істинності. А для цього, безперечно, необхідне його дослідження та обґрунтування в межах різних підходів, зокрема одним із них є процесний підхід, який широко використовується у наукових дослідженнях з економічних дисциплін.

Бухгалтерський облік і є процесом, з якого на певний момент часу формується інформація про стан справ на підприємстві для користувачів. Але бухгалтерський облік має двоякий процесний характер, бо з однієї сторони він описує ті процеси (та факти), що відбуваються на підприємстві, а з іншої він також є процесом (причому безперервним). Процесний характер бухгалтерського обліку є його внутрішньою сутністю, в той же час він сам складається з процесів (більш дрібних). Бухгалтерський облік як процес є процесотворюючим.

Одним із важливих процесів є подання та оприлюднення фінансової звітності, тому що бухгалтерський облік не завершується лише процесом формування даних, а передбачає реалізацію його мети. Мета бухгалтерського обліку не тільки сформувати дані, а забезпечити їх отримання потрібному користувачу.

Тому обґрунтування та дослідження бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні в межах процесного підходу є необхідним та актуальним завданням, що передує формуванню наукової теорії з високим рівнем достовірності.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Формування наукової теорії з високим рівнем достовірності є предметом дослідження майже всіх дисертацій, зокрема докторського рівня. Питання процесного підходу в бухгалтерському обліку так чи інакше ставали об'єктом дослідження багатьох вчених економістів, зокрема серед яких Бардаш С.В., Безверхий К.В., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Легенчук С.Ф., Малюга Н.М., Кужельний М.В., Пилипенко І.І., Редько О.Ю., Пилипів Н.І., Петрик О.А., Орлова В.К., Сльозко Т.М., Сопко В.В. та інші.

Названі вчені достатньо ґрунтовно розкрили зміст бухгалтерського обліку з точки зору процесного підходу, дослідили його внутрішню сутність, дали прогнози щодо його розвитку, запропонували своє бачення у розв'язанні складних проблем бухгалтерської науки. В той же час, питанням процесного уявлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності

як заключного етапу в реалізації мети бухгалтерського обліку не в повній мірі розкривались з урахуванням акцентів на нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку, недостатньо приділялось уваги щодо дослідження особливостей бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з точки зору процесного підходу. Отже, назріла потреба розкрити ці питання, спираючись на глибинні дослідження попередників.

Багато дослідників вказують на кризу теорії бухгалтерського обліку, що вона не відповідає всім тим вимогам, що ставляться до теорії. Це питання періодично піднімається у наукових публікаціях відомих авторів з нахилом на той чи інший аспект. Вважаємо, що підняття складних питань (зокрема до таких належить питання, що стосуються теорії бухгалтерського обліку) не можливе без однозначної відповіді на найелементарніші питання. Наука починається там, де дають конкретні, чіткі відповіді на прості питання (які насправді такими вбачаються лише на перший погляд). Тому, невирішеною частиною проблеми, котрій присвячується дана стаття, є дослідження процесного підходу в бухгалтерському обліку.

**Метою написання даної статті** є дослідження бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні в межах процесного підходу та на цій основі обґрунтування його складових та елементів у системі нормативно-правового регулювання господарської діяльності.

#### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Формуючись та розвиваючись, економічна частина життя є вагомим стимулом та мотивом до діяльності. Вона формує інститути, корпорації, ринки. Напрямок діяльності не може характеризуватися високим ступенем невизначеності у зв'язку з тим, що тоді буде втрачено стимул діяльності. Тому інформація, про будь-який напрямок економічної діяльності, є вкрай важливою. Вона визначає напрямок, а відтак подальшу долю ресурсів та діяльності в цілому. Найбільш формально визначеною і такою, що є зрозумілою більшості суб'єктів, є інформація, що формується в системі бухгалтерського обліку. Тому ринки завжди рухаються за інформацією, створюючи її, змінюючи та в той же час опираючись на неї, де бухгалтерському обліку належать авангардні позиції в інформаційному забезпеченні.

Проявляючись найбільш інтенсивно у фінансово-економічних сферах, глобалізація посилила конкуренцію на світових ринках, внаслідок чого ускладнилися ринкові відносини [1, с. 10]. Ускладнення

економічних процесів відбувається постійно, що пов'язано із змінами соціально-економічних умов життя, постійним технічним прогресом та в цілому із їх самою економічною природою – нові форми економічної діяльності замінюють інші. Наслідком цього є підвищена необхідність в дослідженні все нових умов діяльності та аналізу наявного рівня адаптації розробленого економічного інструментарію.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність йдуть поряд цих змін, в одних аспектах випереджаючи, в інших навпаки. Звітні дані, що формуються суб'єктами господарювання з кожним звітним періодом, як правило, більше відповідають критерію достовірності, що пов'язано із більш досконалим розумінням та оперуванням концептуальної основи, яка застосовується, а з іншого боку адаптують методи обліку, що використовуються до умов діяльності суб'єкта господарювання.

Одінцова Т. зазначає «сьогодні підприємство не може розглядатися поза середовищем його функціонування, його розвиток передбачає формування такого механізму управління внутрішніми процесами, який забезпечує не тільки ефективність діяльності, а й постійну взаємодію з цим середовищем з урахуванням перспектив життєздатного і динамічного в ній існування» [8, с. 49]. Процеси подання та оприлюднення фінансової звітності, як завершальний етап в бухгалтерському обліку будуть флагманом такої взаємодії з більшістю суб'єктів у фінансовій сфері. Підприємство як відкрита система постійно взаємодіє із зовнішнім середовищем, що неодмінно впливає на облік як господарських засобів та джерел їх формування, так і на господарські процеси.

Рада по стандартам фінансового обліку (FASB) зазначає, що головна мета обліку – «забезпечення інформацією, яка є корисною для раціонального інвестування, кредитування і інших подібних рішень» [6].

Міжнародна спільнота вкрай стурбована проблемами розкриття інформації, про що свідчить підвищення уваги з боку Європейської асоціації з бухгалтерського обліку, на конгресі якої діяв симпозиум організований Інститутом привілейованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW) на тему «Розкриття у фінансовій звітності: чи є вони поза контролем?», де висловлювались різні точки зору з приводу:

1. Зростання обсягів і складності розкриття інформації знижують корисність фінансової звітності;
2. Розкриття інформації може бути надлишковим для одної групи користувачів, але задовольняти інтереси іншої групи;
3. Зростання розкриття інформації є позитивним, якщо не потребує значних витрат [6, с. 54-55].

Надання відповідей на ці питання можливе через використання підходу до розуміння бухгалтерського обліку, як процесу.

Будь-яке економічне явище перебуває у динаміці,

зміні, що зумовлені певними обставинами та чинниками. Процесний характер в економіці є домінуючим. Тому, необхідно спочатку визначитись із тлумаченням терміну «процес» (табл. 1).

Таблиця 1

**ТЛУМАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПРОЦЕС» ЗА РІЗНИМИ НАУКОВЦЯМИ**

№ п/п	Автор	Визначення	Ознаки поняття
1	Азриліан О.М. [2, с. 326]	1. Хід якого-небудь явища, послідовна зміна станів, стадій розвитку, і т.д. 2. Сукупність послідовних дій для отримання якого-небудь результату	– зміна – результат
2	Мочерний С.В. [4]	Закономірна, послідовна зміна явища, її перехід в інше явище (розвиток)	– зміна
3	Ефремов Т.Ф. [16]	Хід якого-небудь явища. Сукупність послідовних дій, направлених на досягнення певного результату	– зміна – результат
4	Service Support Book [17]	Зв'язаний набір дій, видів діяльності, змін і т.д. виконувани агентами з ціллю задоволення потреби або досягнення мети	– зміна (рух) – результат

Виділяючи найбільш загальне у визначеннях та тлумаченнях, що характеризує процес, варто сформулювати такі його властивості:

по-перше, процес, як явище, характеризує рух чого-небудь. Такими змінами взагалі, є не будь-які зміни, але лише ті, що мають певний результат або мету. Мета або результат є, як правило, необхідним компонентом процесу.

по-друге, процесний характер проявляється з діалектичного розуміння світу, що заключається у тому, що явищам притаманний рух у різних формах та способах. Рух є першопочатковим від процесу.

Необхідним з точки зору бухгалтерського обліку, як процесу, є його розуміння як переліку дій, які необхідно здійснити для отримання результату. Такий перелік дій є необхідним для досягнення мети бухгалтерського обліку – надання користувачам інформації, його структура та обсяг буде варіюватись в залежності від використаних методів та облікових процедур. Характерною особливістю саме бухгалтерського обліку буде те, що конкретний перелік дій буде різнитися не тільки в межах окремих суб'єктів господарювання, але і в межах різних звітних періодів.

Взагалі процесний характер бухгалтерського обліку вказує на те, що кількість та якість облікових процедур, які використанні в обліку різняться з часом, що пов'язано як із складністю самої економічної діяльності, так і адаптації та змінами концептуальної основи складання звітності (стандартів бухгалтерського обліку).

Процесний підхід має домінуюче значення при розгляді більшості економічних явищ. Процесний

підхід також є домінуючим у бухгалтерському обліку, тому що розглядаючи лише сам облік фактів господарської діяльності не можна досягти його мети. Процесний характер прослідковується у його меті, що є імперативною складовою. Так, статтею 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено *«метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства»* [11]. Ознаки, що приманні процесу у цьому визначенні присутні (зміна та результат).

Основа бухгалтерського обліку як процесу – це створення та формування інформації про діяльність підприємства. У цьому процесі особлива роль належить фінансовій звітності, яка виступає вже завершеним результатом збору та оброблення інформації за минулі періоди.

Розглянемо мету бухгалтерського обліку використовуючи нормативно-правові документи (рис. 1).

Детально проаналізувавши цю мету, можна зробити декілька важливих висновків:

1. Бухгалтерський облік не ведеться за ради нього самого, а задля забезпечення користувачів інформацією;
2. Важливими є якісні характеристики інформації: повнота, правдивість та неупередженість;
3. Мета показує мінімально допустиму інформаційну місткість, що повинна бути забезпечена для користувачів.



На рис. 1 підкреслено ті складові, що відображають мету бухгалтерського обліку як постійно діючого процесу («ведення – складання – надання»). Кожен із цих процесів є самостійним етапом, який можна розглядати окремо. Кожен з них має свої характерні особливості. Важливим є те, що тільки разом вони забезпечують мету бухгалтерського обліку в цілому. Дискусійним є назва статті 3 «Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності» з точки зору цілісності. Чи співпадає мета бухгалтерського обліку з метою фінансової звітності? Чи це взаємопов'язані речі. З назви статті це не є зрозумілим. Сутність вказаної нормативно-правової норми все таки розкривається не в назві статті, а в конкретних положеннях. Тому, проаналізувавши мету (рис. 1) можна стверджувати, що їй притаманний процесний характер.

Недоречним, на нашу думку, є інформаційне обмеження, що зазначено в меті, а саме «інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства», адже бухгалтерський облік створює широкий масив інформації, що значно більше ніж зазначено у меті.

Розвиток підприємства, як економічної одиниці, має процесний характер, тобто є розподіленим у часі, причому «розвитку», як процесу, властива довготривалість, зважаючи на певну інертність підприємства як об'єкту розвитку та наявність часового лагу між імпульсом розвитку та відповідними йому змінами. Слід зазначити, що розподіленість у часі та довготривалість аксіоматично не призводять до визнання властивості поняттю розвитку підприємства таких складових як безперервність або постійність [10, с. 78].

Крім того, важко не звернути увагу, що законодавець заклав процесний характер бухгалтерського об-

ліку у його визначення. Згідно статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [11].

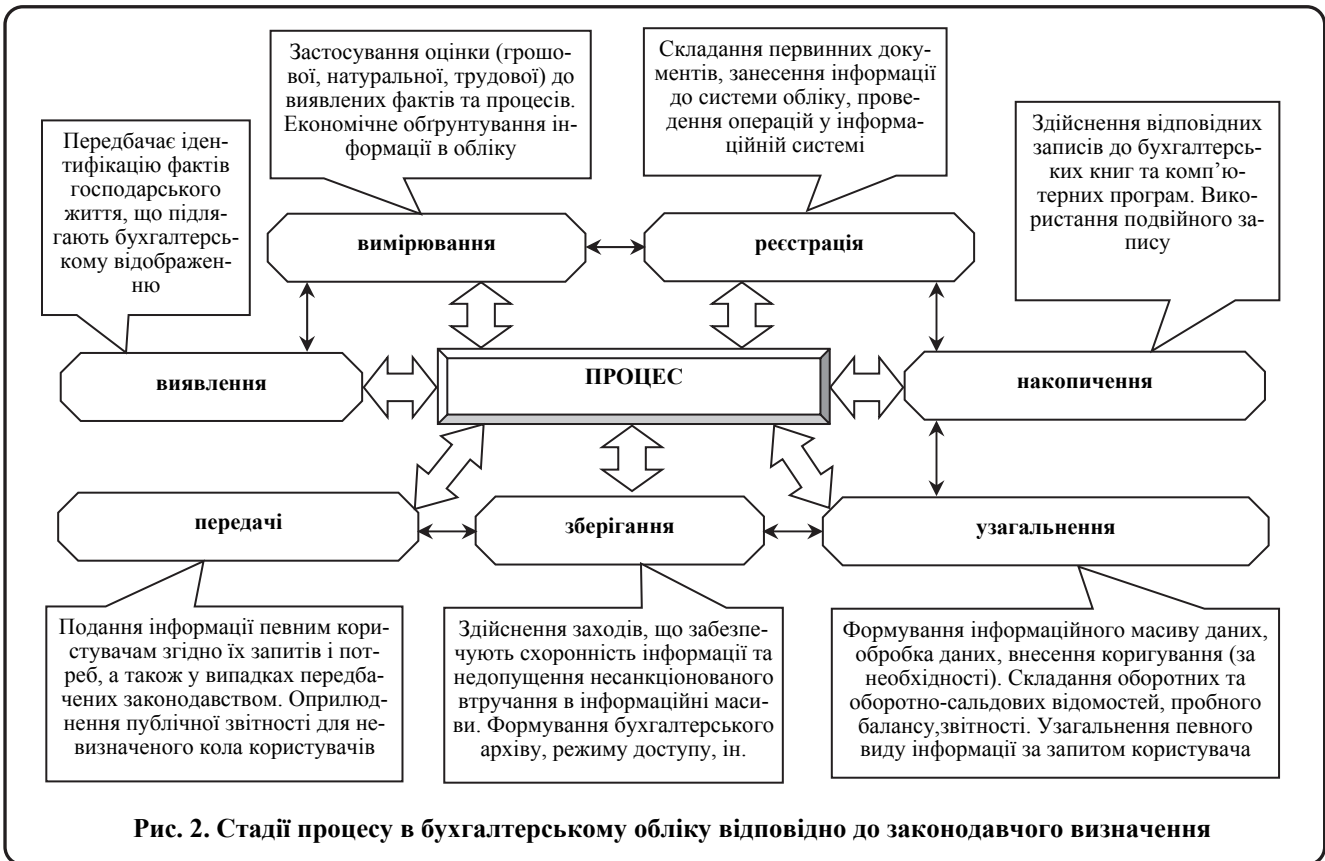
Отже, шляхом виокремлення більш дрібних процесів законодавець формує визначення бухгалтерського обліку (рис. 2).

Деякі автори звертають на необхідність уточнення визначення «бухгалтерський облік», що міститься у профільному законі, зокрема колектив авторів за науковою редакцією З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки зазначають, що зайвими є слова «виявлення» і «вимірювання». Виявляти та вимірювати інформацію не є завданнями бухгалтерського обліку. Постає питання, як і чим можна **вимірювати** інформацію? Можливо, доречним у цьому разі було би використання слова «оцінки», але воно має бути вказане після слова реєстрації». Ця пропозиція пов'язана з тим, що після фіксації господарських операцій у кількісних показниках цю інформацію здебільшого відразу потрібно відобразити у грошовому вимірнику, тобто здійснити оцінювання [15, с. 9].

Із врахуванням зазначеного, автори пропонують наступне визначення: бухгалтерський облік - це процес реєстрації, оцінювання, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [15, с. 9].

Для практиків та осіб, які безпосередньо ведуть облік на підприємствах, важливим є визначення бухгалтерського обліку із законодавчих актів, тому що, тоді дотримується імперативна складова в управлінні господарською діяльністю.





Особливого значення в складових бухгалтерського обліку, як процесу (рис. 2) є остання складова – це передача інформації. Передача інформації це її переміщення між суб'єктами. Враховуючи специфіку бухгалтерської інформації та її нематеріальний характер можна стверджувати що будь-яка передача інформації є її поширення. Суб'єктами такого поширення прийнято називати користувачами. Якими каналами відбувається таке поширення та за допомогою яких методів?

Законодавець реалізацію цього важливого процесу регламентував в межах статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яка називається «Подання та оприлюднення фінансової звітності». Тобто, він зосередив весь масив інформації на найбільш інформаційно місткій та найбільш значущому виду звітності – фінансовій, як основному продукту бухгалтерського обліку в цілому, та розділив таке поширення на «подання» у разі адресної передачі інформації, та «оприлюднення» у разі публічного розміщення у загальнодоступних джерелах.

Більшість вчених при розгляді питань, пов'язаних з межами бухгалтерського обліку, схиляються до думки, що варто очікувати реакцію користувачів на

інформацію, сформовану бухгалтерським обліком. Отже, важливою є також складова реакція користувачів на інформацію та їх відповідні рішення по відношенню до суб'єкта господарювання.

Така складова прямо не зазначена в змісті законодавчих документів, але безпосередньо впливає з його сутті. Весь такий вплив можна розділи на відносні три рівні: позитивний вплив (користувачі допомагають підприємству залучити кошти та отримати інші вигоди), незначний вплив (реакція користувачів суттєво не позначиться на діяльності підприємства), негативний вплив (користувачі змінюють свій портфель кредитування в сторону відтоку фінансових ресурсів від підприємства, приймають інші рішення, що негативно позначаються на діяльності підприємства).

Реакція користувача також носить процесний характер, інтенсивність якого залежить від якісних параметрів інформації та результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Пушкар М.С., досліджуючи природу аудиту, акцентує свою увагу на слові «облік», зазначаючи – бухгалтерський облік – це процес виявлення, визначення, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підпри-

емства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Що можна зрозуміти з цього набору слів? Про що йде мова? [12, с. 18]

Голов С.Ф. вказує на те, що «керівництво має задовольняти інтереси будь-кого, хто перебуває під впливом підприємства» [3, с. 4].

На сучасному етапі відбуваються наукові розробки у сфері звітності та формується теорія щодо «звітності сталого розвитку», GRI «Глобальна ініціатива зі звітності» (Global Reporting Initiative), корпоративна звітність [7].

Корпоративна звітність, в основі якої все-таки є фінансова, традиційно розглядалася і розглядається у площині фінансового обліку та надання інформації зовнішнім користувачам [7, с. 169].

Баланс, як форма звітності, важко проявляється в процесному підході, тому що він фіксує якими саме ресурсами володіє підприємство на певний момент часу і звідки вони взялися.

Саме завдяки процесному підходу Роберт Хауел запропонував змінити балансове рівняння типу Активи = Капітал + Зобов'язання у рівність Інвестиції = Фінансування [13]. В інвестиційну частину він включив оборотний капітал (гроші, дебіторську заборгованість, запаси), основні засоби (по ринковій вартості, а не по собівартості) та інвестиції (по ринковій вартості), а також нематеріальні активи. До нематеріальних активів дослідник відносив навички та досвід персоналу, інтелектуальну власність, торгові марки, ділові зв'язки.

Іншу частину Хауел пропонує удосконалити і назвати «фінансування». Наприклад, якщо підбір і навчання співробітників визнані активами, то деякі договори (контракти) найму на роботу можуть бути визнані як зобов'язання.

**СИСТЕМНИЙ ПІДХІД:**

**ЗАСТОСУВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

Неабиякої популярності а останні десятиліття набув розгляд бухгалтерського обліку з точки зору системного підходу, ключовим поняттям якого є «система».

Наука в цілому вже тривалий час використовує це поняття та відповідне світорозуміння на його основі. Зокрема, філософія науки говорить, що це є поняттям (категоріями) діалектики, поряд з поняттям «елемент» та «структура». Тобто існує постійний діалектичний зв'язок між цими поняттями (система – структура – елемент). Існування одного передбачає одночасне існування інших і навпаки.

Тому, зазначивши, що той чи інший термін чи дефініція є системою, варто вказати на її елементи та охарактеризувати структуру.

Грунтовно, з точки зору системного підходу досліджували бухгалтерський облік Соколов Я.В. і Палій В.Ф., які зазначали «елементами системи бухгалтерського обліку є рахунки (узагальнення фактів), що розкривають зв'язки між фактами через подвійний запис (перший рівень системи бухгалтерського обліку – методологічний). Обробка і реєстрація фактів господарського життя змушує використовувати реєстри і створювати різноманітні форми бухгалтерського обліку (другий рівень системи бухгалтерського обліку). В подальшому сама організація бухгалтерського обліку представляє собою третій (організаційний) рівень системи бухгалтерського обліку» [9, с. 5-6]

Сльозко Т.М. зазначає, що в літературі з теорії систем характерною ознакою визначається певний порядок чого-небудь (наприклад об'єктів), взаємозалежність та взаємозв'язок між ними [14, с. 54]. Такий порядок притаманний не тільки системі, але й процесу, як впорядкованій зміні чого-небудь. З цієї думки можна дійти висновку, що системі притаманний статичний характер, а процесу – динамічний на основі того, що система показує стан об'єктів, а процес їх рух або розвиток.

Існують і інші думки, що базуються на тезі про домінування системного підходу над процесним. Для процесу не важливий кожний елемент, а тільки ті, що перебувають у найбільш високому рівні зміни, в результаті чого відбувається рух. Відсутність зміни, як основної ознаки процесу свідчить про відсутність процесу взагалі, що не можна стверджувати про систему.

При розгляді будь-якої системи обов'язково вказують на її елементи, як те, з чого складається система. Вважаємо, що констатуємо бухгалтерський облік системою, необхідно назвати його елементи, бо від цього залежить не тільки предметна визначеність науки про бухгалтерський облік, але й перспективи взаємодії елементів.

Так, Сльозко Т.М. зазначає, що найпростішими елементами системи бухгалтерського обліку є факти господарського життя (ФГЖ) [14, с. 58]. Саме це, на нашу думку, є основоположною тезою при розгляді бухгалтерського обліку з точки зору системного підходу, що дозволяє ефективно показувати зв'язки між елементами, способами відображення, формувати підсистеми з огляду на те, що майже будь-яка система складається із систем нижчого рівня.

Крім того, у своєму дослідженні Сльозко Т.М. уточнює, що елементи бухгалтерського обліку змі-

нюються з часом і зв'язки між ними не залишаються постійними, тому система обліку належить до динамічних систем [14, с. 59]. Така динамічність є внутрішнім проявом системи, що притаманно обліку взагалі, а змінність об'єктів обліку відбуваються в міру зміни економічних умов та розвитку економічної науки в цілому.

Важливість цього елементу фінансової звітності підкреслюють МСФЗ, які розрізняють принципи фінансової звітності такі як послідовність подання (для малих підприємств), достовірне подання.

В цілому, процесний підхід до бухгалтерського обліку регламентовано діючим профільним законодавчим актом, що робить його обов'язковим до застосування всіма суб'єктами в Україні. Дискусії з приводу сутності бухгалтерського обліку в Україні не призвели за останні 15 років до зміни основного закону в цій сфері, що з однієї сторони дозволяє стверджувати про його якість та адекватність практиці, а з іншого – недостатність наукового обґрунтування.

Цікавим є також інші підходи до розуміння бухгалтерського обліку. Зокрема Жук В. М. пропонує

розуміння бухгалтерського обліку, як інституту, стверджуючи, що система бухгалтерського обліку поступово перетворилась в соціально-економічний інститут [5].

Всі ці підходи вірно тлумачать наукову істину засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Важливим є врахування постійного удосконалення та внесення змін до нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Так, останні оновлення податкового законодавства та прийняття бюджету на 2016 рік свідчать про те, що існує великий ризик невизначеності у плануванні, як показників на макрорівні, так і на мікрорівні. Законодавчі новації постійно намагаються адаптувати у наявну економічну ситуацію, яка склалася. Крім того, для практики бухгалтерського обліку та суб'єктів господарської діяльності відійти від розуміння бухгалтерського обліку, як процесу, означає переступити через закон, що може бути недоречним. В той же час, нові теорії та концепції доповнюють основоположний підхід, що закладений у бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – процесний.

### **ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

Отже, процесний характер притаманний багатьом явищам в економіці та цілому розвитку всієї світової економічної системи. Розглянувши особливості процесного підходу в бухгалтерському обліку можна стверджувати про його домінуючу роль для розуміння. Така домінуюча позиція в першу чергу закладена в імперативній основі – Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що робить його важливішим для практики за інші підходи з причин того, що повинно виконуватись основне припущення в діяльності суб'єктів господарювання – дотримання законодавчих та нормативних вимог.

Ведення бухгалтерського обліку у своїй сутності передбачає процесний характер, перехід з одного етапу у інший, метою якого є реалізація процесу передачі інформації, що втілюється через процес подання та оприлюднення фінансової звітності. Таке розуміння бухгалтерського обліку дозволяє показати його межі і відповіді на питання де починається і закінчується наука про бухгалтерський облік, а де є межі інших економічних дисциплін. Це показує необхідність подальшого наукового обґрунтування та розробки зворотного зв'язку бухгалтерського обліку з користувачами.

Розглянуті в статті питання є приводом для подальшого наукового дискусусу та пошуку, в основу якого повинно бути закладено використання того інструментарію та методології, що дозволить отримати реальні економічні вигоди для підприємств та організацій, а відтак посприяти в розширеному відтворенні економіки України. Наукові дослідження, зокрема у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, повинні стати основою економічного розвитку та процвітання.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. *Безверхий К. В.* Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні [текст] монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 184 с.
2. *Большой* экономический словарь/ Общая редакция А.Н. Азрилияна. – Москва: Фонд «Правовая культура», 1994. – 528 с.
3. *Голов С.Ф.* Система глобального бухгалтерського

обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 3-12

4. **Економічна** енциклопедія / Відповідальний редактор С.В. Мочерний. – Київ: Видавничий центр «Академія». – Т.3, 2002. – 952 с.

5. **Жук В.М.** Розвиток бухгалтерського обліку: від системи до інституту / В.М. Жук // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.- практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 632. С. 55-59

6. **Костюченко В.** Травневий конгрес у Парижі / Валентина Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 6. – 2013. – С. 54-55

7. **Одінцова Т.** Контролінг у забезпеченні збалансованого сталого розвитку підприємств і перспективи його розвитку в Україні / Т. Одінцова // Вісник ТНЕУ. – № 1. – 2013. – С. 165-174

8. **Одінцова Т.** Роль контролінгу у формуванні інформаційного середовища збалансованого сталого розвитку / Т. Одінцова // Бухгалтерський облік і аудит. – № 7. – 2013. – С. 49-53

9. **Палий В.Ф.** АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

10. **Погорелов Ю. С.** Розвиток підприємства: поняття та види / Ю. С. Погорелов // Культура народів Причер-

номор'я. – 2006. – № 88. – С. 75-81

11. **Про бухгалтерський** облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

12. **Проблеми** і перспективи розвитку аудиту в Україні: Монографія / За заг. ред. д.е.н., проф. Пушкаря М. С. – Тернопіль: «Карт-бланш», 2012. – 220 с.

13. **Редченко К.** Революція в обліку / Костянтин Редченко // Корпоративний менеджмент [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.cfin.ru/ias/rev\\_in\\_acc.shtml](http://www.cfin.ru/ias/rev_in_acc.shtml)

14. **Сльозко Т.М.** Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика [текст]: монографія / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.

15. **Стан** і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку : моногр. / З.М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омелінська та ін.; за наук. ред. д.е.н., проф. З.-М. В. Задорожного, д.е.н., проф. Я. Д. Крупки. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 294 с.

16. **Толковый** словарь. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный. / ред. Т.Ф. Ефремов. – М.: Русский язык, 2000. – 832 с.

17. **Service Support Book/** Office of Government Commerce (OGC). Publisher: TSO (The Stationery Office). Published 14 June 2000. – 312 p.

В статье исследуется сущность процессного подхода в бухгалтерском учете и обосновывается такое его понимание. Анализируется цель бухгалтерского учета и финансовой отчетности продекларирована в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине». Показано элементы бухгалтерского учета и финансовой отчетности как составляющие процессного подхода в бухгалтерском учете. Акцентируется внимание на процессе передачи информации, позволяющей определить границы бухгалтерского учета. Анализируются границы применения системного подхода в бухгалтерском учете и его целесообразность.

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, процесс, процессный подход, раскрытие, теория бухгалтерского учета, пользователи.

The article examines the nature of the process approach in accounting and a grounded understanding. We analyze the purpose of accounting and financial reporting declared in the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine". Shown elements of accounting and financial reporting process approach as components in accounting. Attention is focused on the transmission of information to determine the limits of accounting. Analyzed the verge of a systematic approach in accounting and its feasibility.

**Keywords:** financial reporting, process, process approach, disclosure of accounting theory, users.