

**О. М. Гнезділова**кандидат економічних наук, доцент  
Класичний приватний університет

## ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*У статті висвітлено та проаналізовано основні напрями розвитку сучасної теорії та методології бухгалтерського обліку, пов'язані з визначенням основних особливостей норм і принципів, реалізованих у міжнародних стандартах обліку та звітності, знання та розуміння яких у подальшому допоможе здійснити їх впровадження.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, взаємозв'язок, теорія, методологія, принципи, методи.

### I. Вступ

Раціональна організація системи бухгалтерського обліку, її розвиток та удосконалення значною мірою залежать від визначення концептуальних основ взаємозв'язку теорії та методології бухгалтерського обліку. Складність цього процесу в постійному розвитку науки й техніки, появи нових об'єктів обліку та засобів обробки інформації, застосуванні нових форм і методів організації бухгалтерського обліку, використанні різних способів досягнення намічених результатів, що збільшує кількість елементів системи, та появи нових зв'язків, їх впорядкуванні та узгодженості.

Динамічний характер системи управління передбачає постійне вдосконалення й розвиток системи бухгалтерського обліку, що потребує дослідження взаємозв'язку теорії та методології бухгалтерського обліку як складної, динамічної та цілісної системи з метою комплексного аналізу бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання та вирішення на достатньому теоретичному й методологічному рівнях проблем розвитку бухгалтерського обліку.

Методологія бухгалтерського обліку є загальнонауковим поняттям, яке переходить через національні кордони й визначає вихідні положення облікової системи, що розкривають принципи бухгалтерського обліку, методи оцінювання, структуру фінансової звітності, зв'язок фінансового та податкового обліку, що на рівні кожної країни утворюють особливу систему процедур облікової обробки даних.

На основі загальної системи методологічних підходів у кожній країні формується специфічний набір методологічного інструментарію, який становить основу національної системи бухгалтерського обліку. Враховуючи наявні підходи до регулювання системи бухгалтерського обліку, в різних країнах утворена певна модель облікової системи, що визначається характером розробки, затвердження та впровадження методології обліку економічної діяльності.

Проблеми розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку розкрито в працях українських і зарубіжних науковців, зокрема: О. Бакаєва, Дж. Баклі, Ф. Бутинця, С. Голова, М. Ван Бреди, Л. Кіндрацької, Г. Кірейцева, Р. Кіршера, Ю. Кузьминського, О. Лаговської, С. Легенчука, Н. Малюги, Л. Порвала, М. Пушкаря, М. Рассела, В. Сопка, Н. Ткаченко, Е. Хендріксена, Л. Чайковської, А. Шайкана, М. Щирби та ін.

Проте варто зауважити, що питання розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку характеризується масштабністю напрямів удосконалення, які визначаються тенденціями розвитку суспільно-економічних відносин.

Ця ситуація дає змогу проводити дослідження в контексті окремо взятого напрямку, наприклад – дослідження й аналіз основних напрямів розвитку сучасної теорії та методології бухгалтерського обліку.

### II. Постановка завдання

Метою статті є висвітлення та аналіз основних напрямів розвитку сучасної теорії та методології бухгалтерського обліку, концептуальних основ їх взаємозв'язку.

### III. Результати

Поняття “методологія” має два основні значення: система певних способів і прийомів, що застосовуються в тій чи іншій сфері діяльності; наука про цю систему, теорія в дії.

Основною функцією методу бухгалтерського обліку є внутрішня організація та регулювання облікового процесу або практичної діяльності того чи іншого об'єкта. Тому метод бухгалтерського обліку зводиться до сукупності певних правил, прийомів, способів, норм пізнання і дії.

У сучасній науці досить успішно “працює” багаторівнева концепція методологічного знання. Так, усі методи наукового пізнання можуть бути розподілені на такі основні групи (за ступенем спільності та межами застосування).

I. Філософські методи, серед яких найвідоміші є діалектичний і метафізичний. Філософські методи визначають лише найзагальніші підходи до вивчення генеральної стратегії будь-якої науки, у тому числі й бухгалтерського обліку, але не

- замінюють спеціальні методи й не визнають остаточний результат.
- II. Загальнонаукові підходи й методи дослідження отримали широкий розвиток і застосування в сучасному бухгалтерському обліку. Вони виступають як "проміжна методологія" між його філософією та теоретико-методологічними положеннями.
  - III. Спеціальні методи – сукупність способів, принципів пізнання, дослідницьких прийомів і процедур, що застосовують у бухгалтерському обліку.
  - IV. Дисциплінарні методи – система прийомів, що застосовуються в окремих курсах, що входять до загальної системи бухгалтерського обліку та виникли на стику наук. Бухгалтерський облік як наука являє собою комплекс дисциплін, які мають свій специфічний предмет та своєрідні методи дослідження.
  - V. Методи міждисциплінарного дослідження – це сукупність низки синтетичних, інтегративних способів (що виникли як результат поєднання елементів різних рівнів методології), націлених головним чином на стики наукових дисциплін.

Методологію бухгалтерського обліку не можна розглядати як простий набір окремих елементів методу, вона являє собою складну, динамічну, цілісну, систему способів, прийомів, принципів різних рівнів, сфери дії, спрямованості, змісту, структур тощо.

Проблеми методу й методології посідають важливе місце в сучасному бухгалтерському обліку, особливо в таких його напрямках, як стратегічний облік, консолідована звітність, облік в умовах банкрутства тощо.

Головне призначення будь-якого елемента методу бухгалтерського обліку – на основі відповідних принципів (допущень і вимог) – забезпечити: успішне вирішення певних теоретичних і практичних проблем, збільшення знань у цій галузі, оптимальне ведення облікових процедур, побудову ефективної системи бухгалтерського обліку, розвиток тих чи інших прийомів обробки облікової інформації.

Питання методу й методології в бухгалтерському обліку не можуть бути обмежені лише внутрішніми науковими рамками, а повинні розглядатися в широкому соціокультурному контексті. Це означає, що необхідно враховувати зв'язок бухгалтерського обліку як науки з обліковою практикою, особливо на стадії переходу до більш досконалих етапів економічного розвитку.

Сучасні тенденції в розвитку бухгалтерського обліку пропонують формування нових способів і методик обліку, які дають змогу реалізувати прогностичну функцію бухгалтерського обліку, оскільки традиційний підхід до формування і використання бухгалтерської інформації та звітності не гарантує якості облікової інформації.

Теорія бухгалтерського обліку та його методологія одночасно тотожні й різні. Їх схожість полягає в тому, що вони взаємопов'язані та, будучи єдиними в своїй взаємодії, теорія і методологія бухгалтерського обліку не відокремлені один від одного.

Вони взаємоперетворюються: облікова теорія, відображаючи дійсність, трансформується в метод за допомогою розробки, формулювання принципів, правил, прийомів тощо, які повертаються в теорію (а через неї – в облікову практику), тому що суб'єкт бухгалтерського обліку застосовує їх як приписи, під час пізнання і відображення в поточному обліку та звітності за його власними законами.

Розвиток теорії бухгалтерського обліку та вдосконалення його методології можна розглядати як один і той самий процес з цими двома нерозривно пов'язаними сторонами. Не тільки теорія реалізується в методі, а й методи розгортаються в облікову теорію, справляють істотний вплив на її формування.

Основні відмінності теорії бухгалтерського обліку й методу бухгалтерського обліку полягають у такому: а) теорія – результат попередньої діяльності, метод – вихідний пункт і передумова подальшої діяльності; б) головні функції облікової теорії – пояснення і передбачення (з метою формулювання положень відповідних законів, положень з бухгалтерського обліку, методичних вказівок тощо), методу – регулювання поточного облікового процесу та формування бухгалтерської звітності за результатами діяльності господарюючого суб'єкта; в) теорія бухгалтерського обліку – це система, що відображає сутність, закономірності об'єкта обліку, метод – це система прийомів і правил, які виступають як елементи, що дають змогу вести облікову процедуру; г) теорія націлена на вирішення проблеми: що собою представляє певний предмет, метод – на виявлення способів і механізмів його дослідження і перетворення.

Для виконання методологічної функції в обліку категорії теорії повинні бути відповідним чином трансформовані, перетворені з пояснювальних положень теорії бухгалтерського обліку у вимоги, приписи, установки методології.

Методологія бухгалтерського обліку зумовлена, насамперед, предметом, тобто тим, що саме досліджується (окремі об'єкти або групи об'єктів).

Найчастіше до предмета бухгалтерського обліку зараховують господарські засоби та їх джерела, господарські процеси та їх результати; процеси виробництва, розподілу, обміну та споживання суспільного продукту; процес відтворення загалом тощо. Рідше зустрічаються такі визначення предмета бухгалтерського обліку, як: інформації про господарську діяльність; узагальнення даних про факти господарської діяльності (господарські операції), матеріалізовану працю та ін.

Таким чином, недопустимо розглядати метод бухгалтерського обліку як деякий механічний набір приписів, на основі яких можна вирішити будь-які питання відображення в обліку фактів господарської діяльності. Виходячи з поданого опису методу бухгалтерського обліку, стає очевидним, що розширення комунікативних можливостей звітності неможливо без цілеспрямованого багатоступінчастого моделювання облікової методології.

У змісті визначень методу можна виділити основний тип, що характеризує метод як правильний шлях пізнання, тобто шлях, що веде до об'єктивного істинного знання.

Найзначущим є те, що на сьогодні метод закономірно пов'язується з інституціональним середовищем і предметом бухгалтерського обліку. Існує концептуальна альтернатива: метод як сукупність пізнавальних дій і метод як сукупність нормативного знання, що регламентує облікові операції та процедури.

Методологія є основним засобом побудови теоретичних моделей, що пояснюють сутнісні риси облікового процесу. "Теорія без методу, який контролює і розширює її, – писав К. Бойм, – безкорисна, а метод без теорії, яка призводить до його осмисленого використання, безплідний".

Проведене дослідження показало, що на сьогодні не існує строгої відповідності облікової теорії та методології. Так, один і той самий метод може лежати в основі безлічі теорій, а одна теоретична конструкція здатна використовувати безліч методів опису й аналізу облікових явищ. Однак існують теорії, що формуються переважно на основі якогось певного методу.

Методологія бухгалтерського обліку включає в себе два змінні параметри: певні принципи, які відображають те чи інше розуміння бухгалтерського обліку й тим самим зумовлюють основні підходи до постановки та вирішення облікових завдань, а також суму певних прийомів і процедур, застосування яких залежить від характеру досліджуваних явищ і від поставлених завдань. З огляду на складність облікових об'єктів при їх вивченні, як правило, застосовується не один якийсь метод, а певне їх поєднання, комбінація різного роду методів, які збігаються один з одним у найзагальнішому тлумаченні природи обліку.

У свою чергу, способи і прийоми, які використовують при описі й аналізі облікових явищ, слугують одним з найважливіших показників розвитку науки "Бухгалтерський облік" загалом.

Поряд із загальними закономірностями, що вживають на всіх етапах і рівнях розвитку методології бухгалтерського обліку, залежно від інституційного середовища та сфери її реального функціонування методологія завжди знаходить певну специфіку.

Не можна не відзначити, що в умовах реформування бухгалтерського обліку вже відбуваються суттєві зміни його методологічного апарату та напрямів і стратегій наукового пошуку. Важливим є те, що в бухгалтерському обліку, як і в інших науках, існують й існують різні наукові школи. Загальним для кожної з них є певна сукупність методологічних передумов і принципів, що виражають, як правило, сформовані на певному етапі розвитку бухгалтерського обліку норми наукового дослідження та методи побудови облікової теорії.

Методологія бухгалтерського обліку може бути ефективним засобом його подальшого розвитку, якщо він ґрунтується на сучасній теорії бухгалтерського обліку. Без цього не може бути й самого методу дослідження.

Найважливіше завдання методології бухгалтерського обліку на сучасному етапі полягає в усебічному дослідженні всього апарату отримання нового знання, у тому числі і в суміжних з бухгалтерським обліком науках, у дослідженні засобів і методів підвищення ефективності розвитку облікового процесу.

Методологія є одним з необхідних і визначальних чинників розвитку бухгалтерського обліку. Функції методології бухгалтерського обліку є наслідком того, що вона є теорією застосування і розвитку методів практичної діяльності господарюючих суб'єктів.

Визначимо певну специфіку бухгалтерського обліку як діяльності та як знання. Складові наукової діяльності: компоненти, етапи та методи. Складові знання: об'єкт, предмет дослідження та засоби дослідження. Суспільство загалом є дослідником.

Суб'єкт дослідження визначається на кожному етапі дослідження бухгалтерського обліку. Під терміном "суб'єкт" розуміємо організацію, господарюючий суб'єкт, підприємця без утворення юридичної особи.

Предмет – це певна пізнавальна структура, бік дослідження. Об'єктами бухгалтерського обліку прийнято вважати майно організацій, їх зобов'язання та господарські операції, які здійснюють організації в процесі діяльності.

Етапи дослідження в бухгалтерському обліку: постановка проблеми в галузі бухгалтерського обліку та виокремлення об'єкта дослідження; застосування методів дослідження; опис пояснення фактів, отриманих у практиці бухгалтерського обліку; створення гіпотези (теорії бухгалтерського обліку).

Спочатку створюється гіпотеза, потім визначається статус теорії бухгалтерського обліку; перевірка знання.

Крім етапів, у структурі наукової діяльності є методи. Метод створює сам суб'єкт дослідження. Метод – це система регуляторних принципів і правил пізнавальної (практичної чи теоретичної) діяльності, вироблених суб'єктом на основі об'єкта, який він до-

сліджує. З одного боку, це штучно створена система, з іншого – результат дії цієї системи. Основа науковості полягає в тому, що цими методами керуються, ними користуються, вони приносять результати.

Закон фіксує моменти, які повторюються. Теорія, як правило, звертається до моделі. Модель створюється для головних властивостей і відносин. Теоретичне знання – це формалізація, пов'язана зі зміною мови науки, спосіб, у якому задається спеціальний стиль висловлювання і відсутня багатозначність.

Гіпотеза уявляється як форма знання. Це допущення про причини явищ, форми зв'язку між ними, структуру та функції, які виражені в системі висловлювань. Коли виділяють гіпотези в науці, методологія може висловити положення.

Однією з умов спроможності гіпотези є те, що вона повинна бути співвіднесена з іншими формами знання, достовірність яких уже доведена. Гіпотезу необхідно узгоджувати з відомими перевіреними фактами, водночас вона повинна бути принципово іншою, вийти з існуючої системи знань. Таким чином, гіпотеза є достовірним істинним знанням. Це свого роду узагальнена теорія.

А загалом теорія – це схема загального пізнання в кожній конкретній науці. Теорія – це вища форма організації наукового знання, істинне знання, яке існує у формі логічно пов'язаних допущень, що відображають істотні, закономірні й необхідні зв'язки об'єкта. Теорія бухгалтерського обліку повинна бути прив'язана до моделі, побудованої на потребах реальної практики.

#### IV. Висновки

Зміна методології бухгалтерського обліку зумовлена об'єктивною необхідністю визначення його закономірностей на основі облікової теорії для того, щоб запропонувати сучасну концептуальну основу бухгалтерського обліку відповідно до розвитку української економіки.

Основні напрями розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку пов'язані з необхідністю розкриття ролі бухгалтерської звітності в реформуванні економічних взає-

мовідносин суб'єктів при переході до ринкової економіки, визначенням основних особливостей норм і принципів, реалізованих у міжнародних стандартах обліку та звітності, знання та розуміння яких у подальшому допоможе здійснити їх упровадження.

Наявність об'єктивних і суб'єктивних критеріїв, що визначають послідовність розробки сучасних підходів до розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку, можлива на основі розробки сучасних концепцій бухгалтерського обліку, в основі яких – програма реформування системи бухгалтерського обліку та звітності, а також міжнародний досвід у сфері бухгалтерського обліку.

#### Список використаної літератури

1. Баскаков А. Я. Методология научного исследования : уч. пособ. / А. Я. Баскаков, Н. В. Туленков. – Киев : МАУП, 2004. – 216 с.
2. Жук В. М. Інституційний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 105.
3. Корягін М. В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2015. – 239 с.
4. Кузьминський Ю. А. Методология бухгалтерського обліку в контексті реформування / Ю. А. Кузьминський // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 59.
5. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
6. Новиков А. М. Методология научного исследования / А. М. Новиков, Д. А. Новиков. – Москва : Либроком, 2010. – 280 с.
7. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 156 с.
8. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Любовь Александровна Чайковская. – Москва, 2007. – 57 с.

Стаття надійшла до редакції 01.03.2016.

#### Гнездилова Е. М. Взаимосвязь теории и методологии бухгалтерского учёта

*В статье исследованы и проанализированы основные направления развития современной теории и методологии бухгалтерского учета, связанные с определением основных особенностей норм и принципов, реализованных в международных стандартах учета и отчетности, знание и понимание которых в дальнейшем поможет осуществить их внедрение.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, взаимосвязь, теория, методология, принципы, методы.

#### Gnezdilova E. Interaction of Theory and Methodology of Accounting

*The rational organization of accounting, its development and improvement largely depend on the definition of conceptual frameworks on the relationship between theory and methodology of accounting. The complexity of this process is found in the continuous development of science and technology, the appearance of new objects of accounting and information processing tools, the use of new forms and methods of accounting, using different ways to achieve the intended results, increasing the number of system elements, and the emergence of new connections their ordering and consistency.*

*The dynamic nature of the management system provides continuous improvement and development of accounting, which requires the study of the relationship of theory and methodology of accounting as a complex, dynamic and integrated system to a comprehensive study of accounting in the current economic conditions and resolution sufficient theoretical and methodological level problems of accounting.*

*Accounting methodology is general concept that moves across national borders and determine the source of significant accounting system that reveal accounting principles, valuation methods, structure, financial reporting, communication of financial and tax accounting at the level of each country form a special system of accounting procedures processing.*

*Based on the overall system of methodological approaches in each country formed a specific set of methodological tools, which is the basis of the national accounting system. Considering the world's approach to the regulation of accounting in different countries formed a certain model of your system, determined by the nature of the development, approval and implementation methodology of calculation of economic activity.*

*The paper investigated and analyzed the main directions of development of the modern theory and methodology of accounting related to the definition of the main features of the rules and principles implemented in international accounting and reporting standards, knowledge and understanding that will help to further implement their implementation.*

**Key words:** *accounting, relationship, theory, methodology, principles, methods.*