

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК  
СОЦІАЛЬНА ПРАКТИКА,  
БУХГАЛТЕРСЬКА ПРОФЕСІЯ**



**ACCOUNTING AS A SOCIAL  
PRACTICE, ACCOUNTING  
PROFESSION**

**УДК 657.01**  
JEL Classification M41

**Петренко Світлана**

д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку  
Донецький національний університет економіки і торгівлі імені М.Туган-Барановського,  
м. Донецьк, Україна  
E-mail: Petrenko777@yandex.ru

## **ДО ПИТАННЯ ПРО РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОЗИЦІЇ СОЦІОЛОГІЧНОГО ПІДХОДУ**

Petrenko Svitlana

Doctor of Economics, Professor, Department of accounting  
Donetsk National University of Economics and Trade named after M. Tugan-Baranovsky,  
Donetsk, Ukraine  
E-mail: Petrenko777@yandex.ru

## **TO THE QUESTION OF THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING POSITION WITH A SOCIOLOGICAL APPROACH**

### **Анотація**

**Актуальність.** Саме соціальний фактор формує цінність облікової науки. Споконвічна потреба будь-якого суспільства у вимірюванні та здійсненні ділових операцій і їх запису на матеріальних носіях була визначальною, як засіб відображення тих чи інших подій, які цікавили окремі групи соціуму.

**Методи.** Проаналізовано підходи до вивчення сутності бухгалтерського обліку. Досліджено аспекти розвитку бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання. Систематизовано фактори внутрішнього і зовнішнього середовища та досліджено їх впливу на розвиток бухгалтерського обліку.

**Результати.** Доведено, що дослідження питань розвитку бухгалтерського обліку з позицій соціологічного підходу дозволяє сконцентруватися на дослідженні соціального фактору – потребі окремих груп соціуму у відображенні та певній оцінці результатів діяльності.

**Перспективи.** Наголошено на необхідності пошуку та реалізації підходів щодо узгодженості бухгалтерського обліку та фінансової звітності у контексті соціалізації бізнесу.

**Ключові слова:** соціологічний підхід, бухгалтерський облік, соціалізація бізнесу.

### Abstract

*Introduction, Purpose.* It is the social factor creates value accounting research. The eternal need of any society in the measured and implementation of business operations and their recordings on physical media was critical, as a means of display of certain events that were interested in individual groups of society.

*Methods.* Approaches to the study of the essence of accounting. Investigated aspects of accounting through the interaction of society and systematized scientific knowledge. Systematic factors internal and external environment, and examines their influence on the development of accounting.

*Results.* It is proved that the study of development issues in accounting from the standpoint of sociological approach allows you to concentrate on the study of social factors - the needs of particular groups of society in the reflection and specific performance assessment.

*Discussion.* The necessity of identifying and implementing approaches for consistency of accounting and financial reporting in the context of the socialization of business.

*Keywords:* sociological approach, accounting, business socialization.

### Аннотация

**Актуальность.** Именно социальный фактор формирует ценность учетной науки. Извечная потребность любого общества в измерении и осуществлении деловых операций и их записи на материальных носителях была определяющей, как средство отражения тех или иных событий, которые интересовали отдельные группы социума.

**Методы.** Проанализированы подходы к изучению сущности бухгалтерского учета. Исследованы аспекты развития бухгалтерского учета через взаимодействие социума и систематизированного научного знания. Систематизированы факторы внутренней и внешней среды и изучено их влияние на развитие бухгалтерского учета.

**Результаты.** Доказано, что исследование вопросов развития бухгалтерского учета с позиций социологического подхода позволяет сконцентрироваться на исследовании социального фактора - потребности отдельных групп социума в отражении и оценке результатов деятельности.

**Перспективы.** Обозначена необходимость поиска и реализации подходов по согласованности бухгалтерского учета и финансовой отчетности в контексте социализации бизнеса.

**Ключевые слова:** социологический подход, бухгалтерский учет, социализация бизнеса.

**Актуальність.** Протягом усього процесу розвитку бухгалтерського обліку вченими використовувалися різні підходи до визначення сутності та призначення обліку. Акцент науковців робився виключно на методологічній площині досліджень [1, 2, 3, 4, 5]. Проте не можна стверджувати, що саме питання методології формують цінність облікової науки. Поява давніх цивілізацій (Єгипет, Шумерія, Вавилон, Китай) дала поштовх розвитку обліку, який ґрунтувався як на тогочасних досягненнях наукових пізнань (писемність, математика, астрономія, землеробство тощо) так і на досвіді людей про економічні процеси та явища в цілому. Саме соціальний фактор формує цінність облікової науки – споконвічна потреба будь-якого суспільства у вимірюванні та здійсненні ділових операцій і їх запису на матеріальних речах (в Єгипті на папірусі, в Шумерії на глиняних табличках тощо) була визначальною, як засобу відображення тих чи інших подій, які цікавили окремі групи соціуму. Методологію необхідно розглядати як один із факторів впливу на облік задля правильного відображення подій, що викликають інтерес окремих груп соціуму, адже спосіб пізнання об'єктів обліку повністю залежить від ступеня розвитку цього соціуму та культурного середовища.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню питань вивчення бухгалтерського обліку з позицій соціальних явищ та соціальних відносин присвячені

роботи таких вчених, як: А.Раппапорта, А. Белкаойя, Ф.Бімса, П.Ферта, О.Літтлтона, В.Циммермана, Н.Бедфорда, Г.Г. Кірейцева, С.Ф. Голова, О.М. Петрука, І.В. Жиглей, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченко, Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Чижевської [6, 7, 8, 9, 10, 11, 12] і ін.

Проте, враховуючи дослідження вчених, слід зазначити, що вивченню проблем бухгалтерського обліку з позиції, яка дозволяє сконцентруватися на дослідженні соціального фактору – потребі окремих груп соціуму у відображенні та певній оцінці результатів діяльності, приділяється недостатньо уваги. Це зумовлює пошук та реалізацію підходів у напрямку забезпечення узгодженості як бухгалтерського обліку так і фінансової звітності, котра виступає як засіб міжнародної комунікації у контексті соціалізації бізнесу.

**Метою** статті є дослідження сутності та філософії бухгалтерського обліку з позиції соціологічного підходу.

Досягнення зазначеної мети передбачає реалізацію наступних завдань.

- 1) Проаналізувати існуючі підходи до вивчення сутності бухгалтерського обліку.
- 2) Визначення особливостей організації соціологічного підходу у дослідженні сутності бухгалтерського обліку.
- 3) Дослідження основних аспектів розвитку бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання.
- 4) Визначення факторів внутрішнього і зовнішнього середовища та дослідження їх впливу на розвиток бухгалтерського обліку (патримоніальний та камеральний облік).

**Методи.** Проаналізовано підходи до вивчення сутності бухгалтерського обліку. Досліджено аспекти розвитку бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання. Систематизовано фактори внутрішнього і зовнішнього середовища та досліджено їх впливу на розвиток бухгалтерського обліку.

**Результати.** Аналіз наукових праць з історії розвитку науки про бухгалтерський облік, дозволяє стверджувати, що тривалий час дослідження питань становлення та розвитку обліку проводилися без врахування соціальних явищ та у відриві від загальносвітового середовища (як економічного так і культурного, і політичного). Ґрунтовні столітні надбання вчених умовно можна звести до чотирьох підходів з вивчення сутності бухгалтерського обліку, основні положення яких представлено в таблиці 1.

Завдяки наведеним підходам наука про облік стала розвиватися на методологічній основі у відриві від реальних запитів економіки та потреб суспільства, адже науковці зосередилися виключно на питаннях другорядних: що є предметом і методом; класифікація рахунків та типів змін у балансі внаслідок господарських операцій тощо. Такий вузько спрямований підхід негативно позначився на іміджі науки про бухгалтерський облік, тому що не враховував потреби зацікавлених користувачів, а відтак не мав зв'язку із суспільством.

Результати дослідження сутності підходів з вивчення бухгалтерського обліку (його історії) свідчать про те, що розвиток суспільства постійно обумовлював ускладнення обліку та, як наслідок, виникнення нових підходів, які найбільш точно відповідали тогочасному розвитку як наукових знань, так і суспільства в цілому.

Певною мірою не один з окреслених підходів не відображає те, яким чином,

спеціалізовані знання про бухгалтерський облік залежать (або залежали) від соціальних і культурних умов, в яких вони створювалися та модифікувалися. Враховуючи той факт, що поява обліку пов'язана із необхідністю задовольнити інформаційні потреби окремої групи соціуму, виникає необхідність у вивченні бухгалтерського обліку через соціологічний підхід, який би гармонічно поєднував теоретичні наукові знання із досвідом, цінностями суспільства.

Таблиця 1

**Підходи до вивчення сутності бухгалтерського обліку\***

Підхід до вивчення бухгалтерського обліку	Основні положення	Представники
Філософський підхід	Вчені намагалися осмислити хід історичного розвитку і з'ясувати, які закони управляють цим розвитком. Вони вибудовували свої схеми, в які закладали деякі факти з історії обліку, але самі схеми були потрібні авторам тільки для доказу своїх теорій обліку.	Ф.В. Єзерський, Я.М. Гальперін, А. Хаар.
Документальний підхід	Вчені поєднували історичні факти з їх документальним підтвердженням. Даний підхід ґрунтується на збиранні та опрацюванні документів, що давало можливість встановити історичні аспекти розвитку обліку. Автори викладали факти, вони видавали тексти старовинних книг з обліку, утримуючись від коментарів.	В.Ф. Широкий, Б. Пенндорф, Ф. Меліс, Е. Стевелінк.
Синтетичний підхід	Автори узагальнили фактичний матеріал за допомогою філософської концепції, тому цей напрям об'єднав два попередніх. Його прихильники на підставі історичного досвіду намагалися узагальнити розвиток обліку в рамках філософських концепцій.	А.І. Галаган, Н.С. Помазков, А.І. Лозінський, К.П. Кейлі, Г.Д. Елдрідж.
Аналітичний підхід	Автори вивчали не загальний процес обліку, а окремі його категорії та специфічні моменти. Підхід характеризується вивченням окремих елементів методу бухгалтерського обліку, а не бухгалтерського обліку і його розвитку в цілому.	О.Ч. Літтлтон, Б.С. Ямей, Н.Р. Вейцман.

\* Систематизовано автором

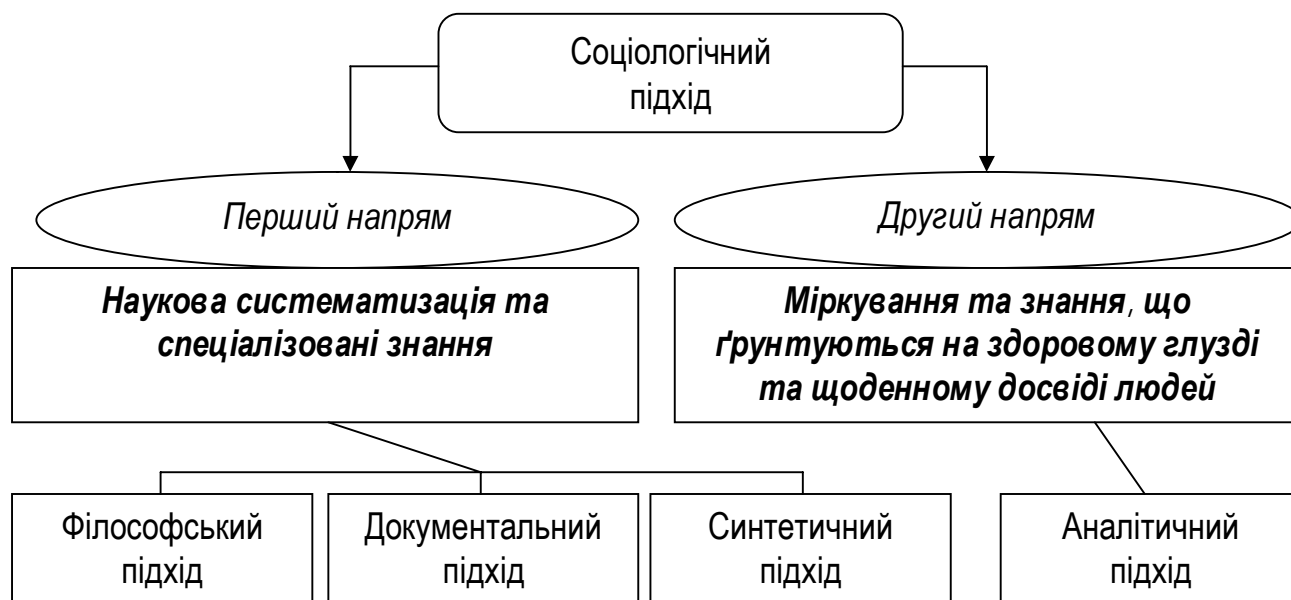
Цілком погоджуючись з М.С. Пушкарем та М.Г. Чумаченко, можна виділити два напрями соціологічного підходу:

- перший – пов'язаний із тривіальними міркуваннями та знаннями, що ґрунтуються на здоровому глузді та щоденному досвіді людей;
- другий – пов'язаний із науковою систематизацією та спеціалізованими знаннями [12, с. 11].

Окреслені напрями дозволяють розділити наявні підходи з вивчення бухгалтерського обліку на такі, які безпосередньо створюють спеціалізовані наукові знання (йдеться про філософський, документальний, синтетичний підходи) та які модифікують та підкріплюють ці знання досвідом практичної діяльності (йдеться про аналітичний підхід) (рис. 1).

Бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення,

узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень передбачає виконання відповідними особами комплексу певних дій. У випадку бездіяльності таких осіб бухгалтерський облік припиняє існування за визначенням.



**Рис. 1. Соціологічний підхід у дослідженні сутності бухгалтерського обліку\***

\* Розробка автора

Отже, основною властивістю бухгалтерського обліку є його належність людині – суб'єкту, без якого він не може існувати. Тобто бухгалтерський облік не може існувати завдяки, виключно, методу бухгалтерського обліку, а існує завдяки особам, які використовують та реалізують цей метод. Саме тому розглянемо розвиток бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання.

Аналіз облікових процесів, які відбувалися в Стародавньому світі, дозволяє зробити висновок про те, що облік раннього періоду становлення спирається на три науки: писемність, математику та економіку [12, с. 24]. І це цілком зрозуміло, адже облік не міг виникнути раніше ніж писемність та математичні знання.

Писемності в еволюції суспільства надано велике значення, оскільки вона здавна служила засобом спілкування, матеріального втілення мислення. За допомогою письма здійснюється комунікація між будь-якими суб'єктами будь-якого процесу. Саме з появою писемності виникає необхідність фіксації процесів ділового життя на певних носіях інформації. В обліку передавалися не всі повідомлення, а лише ті, які представляли собою інтерес для певної групи осіб, та мали виключно економічну (майнову), правову, договірну природу. Дані, які не зафіксовані на таких носіях, навіть якщо вони відбулися, для обліку не мали ніякого значення.

Значення математики, в загальному її визначенні, полягає в досягненні впорядкованості та порядку. Для реалізації мети господарювання необхідна інформація, яка б фіксувала факти і події та визначала відхилення фактичних значень параметрів від бажаних. Роль засобу отримання таких даних виконувала система обліку, яка

ґрунтувалася на математичних досягненнях тогочасної науки [12, с. 25].

Економічні стосунки в суспільстві (розподіл землі, оренда майна, торгівля, формування ціни, сплата податків та боргових зобов'язань) потребують письмових свідчень, вартісної оцінки, хронології та, врешті-решт, систематизації інформації з метою підтримання порядку та правосуддя. Головне полягало в тому, що в суспільстві сформувалася уява про ті речі, явища чи процеси, без знання яких неможливо обходитися. Суспільство не могло існувати без системи обліку, оскільки вона є засобом вимірювання й упорядкування економічного базису і відносин між членами суспільства, а з іншого боку, методологія обліку з плином часу починає підпорядковуватися державі, яка регламентувала способи його ведення, форму, звітність, основні показники тощо [12, с. 24].

У кожній із цивілізацій відбувався процес становлення та розвитку обліку, який виник з банальних потреб матеріального виробництва та досяг рівня наукового знання. Історично на розвиток процесу обліку впливали фактори зображені на рис. 2.



**Рис. 2. Фактори впливу на розвиток бухгалтерського обліку\***

\* Розробка автора

Поява грошей (перші монети виникли в V ст. до н.е.) призвела до виникнення нового прийому – оцінки, яка проводилася у випадках, коли гроші виступали функцією міри вартості.

Відбувається розподіл обліку на патрімональний та камеральний. У першому - акцент робився на облік майна, у другому – на відображення обліку грошей. У патрімональному обліку гроші виступають, як функція міри вартості, в камеральному обліку – як засіб платежу. Бажання і необхідність виявляти фінансовий результат господарської діяльності призвели до розділення патрімонального обліку на уніграфічний (простий запис) і диграфічний (подвійний запис).

Подальший розвиток диграфічного обліку відбувався за двома напрямками. Перший засновувався на тлумаченні фактів господарського життя з позицій юриспруденції, другий розглядав їх як економічні категорії, при цьому виникало питання про пріоритет форми (право) над змістом або змісту (економіки) над формою.

Бажання пізнати зміст процесів і зробити бухгалтерську процедуру більш ефективною призвело до виникнення умовних категорій (баланс, прибуток, собівартість, витрати виробництва та обігу тощо). Як наслідок досвід людей, які займалися обліковою справою, ще більш віддалився від конкретної реальної дійсності, а наукові знання вже остаточно сконцентрувалися виключно на методичних питаннях обліку.

Тим не менше, розвиток економіки поступово змінював завдання суб'єктів бухгалтерського обліку. Так у середині XIX ст. Е. Леоте та А. Гільбо визначили та обґрунтували такі завдання суб'єктів обліку:

- рахункові, які пов'язані з розробкою спеціальної логіки, класифікації об'єктів, рахунків, сутності фактів господарської діяльності, оцінки тощо;
- соціальні, які повинні відображати інтереси сторін, зацікавлених в обліковій інформації;
- економічні, які повинні дозволяти за допомогою обліку здійснити управління господарськими процесами підприємства [5, с. 91].

Багато століть бухгалтерський облік існував як практична діяльність (рахівництво), що складалася з набору процедур, вибір між якими робився методом проб і помилок.

Бухгалтерський облік тривалий час був суто внутрішньою справою купця і вся облікова інформація була конфіденційною. Генезис таких наук, як арифметики, права, політичної економії слугував фундаментом для розвитку бухгалтерського обліку.

У середині XIX ст. були закладені основи бухгалтерської науки, сформульований і обґрунтований її категорійний апарат. Якщо до кінця XIX ст. переважала юридична інтерпретація обліку, то з початку XX ст. отримало визнання економічне його розуміння. Обидва наукових напрями співіснували, час від часу вплив одного посилювався, іншого слабшав, але жодна з доктрин не мала панівного становища, і жодна з них не зникла.

У XX ст. в цілому змінилася та трансформувалася природа рахунків, вони перестали відображати досить точні юридичні явища і почали концентрувати рух інформації. Кожен рахунок є, так званою, «чорною скринькою», який має вхід (дебет) і вихід (кредит).

На сучасному етапі усвідомлено, що облік ведеться в інтересах різних груп суспільства, які приймають участь у господарських процесах, та як наслідок, інформація бухгалтерського обліку постає в різних видах: так званий податковий облік (податкові розрахунки) ведеться в інтересах держави, фінансовий облік – в інтересах різних зацікавлених користувачів (власників, інвесторів, кредиторів), управлінський облік – для

потреб адміністративного персоналу.

**Висновки і перспективи.** Отже аналіз історичного розвитку бухгалтерського обліку з позицій соціологічного підходу дозволяє більш детально сконцентруватися на дослідженні соціального фактору – потребі окремих груп соціуму у відображенні та певній оцінці результатів діяльності. Як наслідок окреслюється необхідність пошук та реалізації підходів у напрямку забезпечення узгодженості бухгалтерського обліку та фінансової звітності у контексті соціалізації бізнесу.

#### Список використаних джерел

1. Littleton, A.C., Zimmerman, V.K. Accounting Theory: Continuity and Change. – N.Y., 1962. – p. 261-262.
2. Nickols, F. The Accountability Scorecard: A Framework for Reconciling & Integrating Stakeholder Needs & Requirements. – Robbinsville, NJ: The Distance Consulting Company, 2000. – p. 48-67.
3. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.Р. Мэтьюс, М.Х. Перера; [перевод с англ. под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
4. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; [пер. с фр. / под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
5. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
6. Rappaport, A. Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Reports // The Accounting Review. – 1964. – October. – p. 954.
7. Кірейцев, Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
8. Петрук, О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
9. Бухгалтерський облік соціально-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: монографія / І. В. Жиглей ; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир : ЖДТУ, 2010. - 495с.
10. Пушкар, М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 152 с.
11. Пушкар, М.С. Філософія обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
12. Пушкар, М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

#### Refernces

1. Littleton, A.C., Zimmerman, V.K. (1962). Accounting Theory: Continuity and Change. N.Y., 261-262.
2. Nickols, F. (2000). The Accountability Scorecard: A Framework for Reconciling & Integrating Stakeholder Needs & Requirements. Robbinsville, NJ: The Distance Consulting Company, 48-67.
3. Mət'jus, M.R. (1999). Teoryja buhgalterskogo ucheta [Accounting Theory] / M.R. Mət'jus, M.H. Perera; [perevod s ang. pod red. Sokolova Ja.V., Smyrnovoj Y.A]. Moskow : Audyт, JuNYTY, 663. [in Russian]
4. Ryshar, Zh.(2000). Buhgalterskyj uchet: teoryja y praktyka [Accounting: Theory and Practice]. Moskow : Fynansy y statystyka, 160. [in Russian]
5. Sokolov, Ja.V. (2004). Ystoryja buhgalterskogo ucheta [History of Accounting]. Moskow: Fynansy y statystyka, 272. [in Russian]
6. Rappaport, A. (1964). Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Reports. The Accounting Review. 954 p. [in English]
7. Kirejcev, G.G. (2007). Rozvytok buhgalters'kogo obliku: teorija, profesija, mizhpredmetni zv'jazky : monografija [The development of accounting theory, profession, interdisciplinary communication]. Zhytomyr,



Ukraine : ZhDTU, 236. . [in Ukrainian].

8. Petruk, O.M. (2006). Reguljuvannja buhgalters'kogo obliku v Ukrai'ni: teorija, metodologija, praktyka: monografija [The regulation of accounting in Ukraine: theory, methodology, practice]. Zhytomyr, Ukraine : ZhDTU, 152 p. [in Ukrainian].

9. Zhyglej, I. V. (2010). Buhgalters'kyj oblik social'no-vidpovidal'noi' dijal'nosti sub'ektiv gospodarjuvannja: neobhidnist' ta orijentyry rozvytku: monografija [Accounting socially responsible business entities: the need for and the development of guidelines]. Zhytomyr. derzh. tehnol. un-t. Zhytomyr : ZhDTU, 495 p. [in Ukrainian].

10. Pushkar, M.S. (2007). Stvorennja intelektual'noi' systemy obliku: monografija [Creating intellectual accounting system]. Ternopil': Kart-blansh, 152 p. [in Ukrainian].

11. Pushkar, M.S. (2002). Filosofija obliku [Philosophy accounting]. Ternopil': Kart-blansh, 157 p. [in Ukrainian].

12. Pushkar, M. S. Chumachenko, M.G. (2011). Ideal'na systema obliku: koncepcija, arhitektura, informacija [The ideal accounting system: concept, architecture, information]. Ternopil': Kart-blansh, 336 p. [in Ukrainian].

