

Державний вищий навчальний заклад
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

На здобуття освітнього рівня бакалавр
на тему **«Бухгалтерський облік як професійна діяльність»**

Виконав: студент 4 курсу, групи ОО-41

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Гаврилюк Олександр Олександрович

Керівник : д.е.н проф. Пилипів Н. І

Рецензент : к.е.н доц. Максимів Ю. В

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Факультет Економічний факультет

Кафедра Обліку і оподаткування

Освітній рівень Бакалавр

Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

(підпис)

проф. Баланюк І.Ф.

(прізвище, ініціали)

“ ____ ” _____ 20 ____ р.

ЗАВДАННЯ

НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Гаврилюку Олександр Олександровичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи “Бухгалтерський облік як професійна діяльність”

Керівник роботи Пилипів Надія Іванівна, доктор економічних наук, професор

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

2. Перелік питань, які потрібно розробити:

– теоретичні основи розвитку бухгалтерського обліку як професійної діяльності;

- значення бухгалтерського обліку як професійної діяльності;
- історія розвитку бухгалтерського обліку;
- нормативно – правове регулювання бухгалтерського обліку як професійної діяльності; методичні засади бухгалтерського обліку;
- основи методики бухгалтерського обліку;
- призначення методичних прийомів бухгалтерського обліку;
- перспективи розвитку бухгалтерського обліку як професійної діяльності; – аналіз стану розвитку бухгалтерського обліку;
- перспективи розвитку бухгалтерського обліку.

3. Дата видачі завдання 13 жовтня 2020 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Теоретичні основи розвитку бухгалтерського обліку як професійної діяльності	19.02.2021 р.	виконано
2.	Методичні засади бухгалтерського обліку	16.03.2021 р.	виконано
3.	Перспективи розвитку бухгалтерського обліку як професійної діяльності	16.04.2021 р.	виконано

Студент Гаврилюк О.О.

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Керівник роботи Пилипів Н.І.

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Державний вищий навчальний заклад

“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

ВІДГУК

на бакалаврську роботу

студента Гаврилюка Олександра Олександровича

(прізвище, ім'я, по батькові)

на тему “Бухгалтерський облік як професійна діяльність”

Актуальність теми. Розвиток економіки має забезпечувати розвиток суспільства в цілому, сприяти підвищенню рівня соціального забезпечення населення. У зв'язку з цим представники професії визнають необхідність проведення змін на нормативному рівні, щоб наблизити завдання бухгалтерського обліку до суспільних інтересів.

Сучасна бухгалтерія є продуктом постіндустріальної економіки, підтримуваним переважно приватним капіталом. Розвиток поглядів на сформульовані теми характеризується як широкими часовими рамками, так і ступенем розкриття пов'язаних з ними проблем. Систематичне вивчення наукової літератури з цієї проблеми показало, що безпосередньо в такій постановці вона потребує більш ґрунтового дослідження.

З огляду на важливість бухгалтерського обліку як для економіки загалом, так і для кожного підприємства, визначаємо актуальність дослідження вперш за все у тому, що бухгалтерська професія характеризується важливим значенням у забезпеченні стабільності національних і світової економік, з огляду на що потребує всебічного дослідження та висвітлення їх результатів. Окрім цього, не менш актуальною є потреба в переосмисленні функцій бухгалтерського обліку та змісту його професійної діяльності.

Метою роботи є визначення значення та особливостей бухгалтерського обліку як професійної діяльності; встановлення послідовності історичного

розвитку бухгалтерського обліку; дослідження нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку як професійної діяльності; обґрунтування методичних засад бухгалтерського обліку; аналіз стану розвитку бухгалтерського обліку; виявлення перспектив розвитку бухгалтерського обліку.

У першому розділі дипломної роботи розкрито теоретичні основи розвитку бухгалтерського обліку, його значення як професійної діяльності, вивчено історію розвитку, а також розглянуто нормативно – правове регулювання бухгалтерського обліку як професійної діяльності.

У другому розділі дипломної роботи розглянуто методичні засади бухгалтерського обліку, його методичні основи, а також призначення методичних прийомів до бухгалтерського обліку.

У третьому розділі дипломної роботи проведено аналіз стану розвитку бухгалтерського обліку, а також розглянуто перспективи розвитку бухгалтерського обліку..

Загальний висновок. Дипломна робота Гаврилюка Олександра Олександровича на тему “Бухгалтерський облік як професійна діяльність” є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, а її автор заслуговує на присвоєння кваліфікації “бакалавр” за спеціальністю “Облік і оподаткування”.

Рекомендується до захисту з високою позитивною оцінкою.

Науковий керівник доктор економічних наук, професор

(посада, місце роботи)



(підпис)

Н.І.Пилипів

(ініціали, прізвище)

“21” червня 2021р.

РЕЦЕНЗІЯ

на бакалаврську роботу студента 4 курсу групи ОО-41

Гаврилюка Олександра Олександровича

на тему: **“Бухгалтерський облік як професійна діяльність”**

Актуальність теми. Розвиток поглядів економістів на теми розвитку бухгалтерського обліку як професії характеризується як широкими часовими рамками, так і ступенем розкриття пов'язаних з ними проблем. З огляду на важливість бухгалтерського обліку для різних сфер господарської діяльності, актуальність дослідження вперш за все у тому, що ця професія характеризується важливим значенням у забезпеченні стабільності функціонування підприємств і організацій.

У роботі Гаврилюком О.О. досліджено бухгалтерський облік як професійну діяльність з теоретичної точки зору, окреслено етапи історичного розвитку професії, зроблені спроби окреслити перспективи розвитку бухгалтерського обліку як професії.

Узагальнення та систематизація отриманих результатів дослідження, дозволять удосконалити інформаційний процес та підвищать престиж бухгалтерської професії у суспільстві.

Серед низки зауважень необхідно звернути увагу на поверхневість проведеного дослідження; наявні необґрунтовані висновки; наявне дублювання матеріалу по тексту дипломної та непослідовне розкриття матеріалу; студент переважно використовує матеріал з навчальної літератури, наявні некоректні посилання, а також наявні орфографічні й стилістичні помилки.

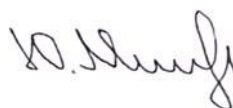
Дипломна робота Гаврилюка Олександра Олександровича на тему “Бухгалтерський облік як професійна діяльність” відповідає мінімальним вимогам, що ставляться до дипломних робіт, проведені дослідження можуть бути представлені до захисту з позитивною оцінкою, а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 “Облік і оподаткування”.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку і оподаткування

ДВНЗ “Прикарпатський національний

університет імені Василя Стефаника”



Ю.В. Максимів

ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	11
1.1. Значення бухгалтерського обліку як професійної діяльності.....	11
1.2. Історія розвитку бухгалтерського обліку.....	15
1.3. Нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку як професійної діяльності.....	19
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	27
2.1. Основи методики бухгалтерського обліку.....	27
2.2. Призначення методичних прийомів бухгалтерського обліку.....	33
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ.....	42
3.1. Аналіз стану розвитку бухгалтерського обліку.....	42
3.2. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку.....	48
ВИСНОВКИ.....	55
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	57
ДОДАТКИ.....	60

ВСТУП

Актуальність дослідження. Розвиток економіки має забезпечувати розвиток суспільства в цілому, сприяти підвищенню рівня соціального забезпечення населення. У зв'язку з цим представники професії визнають необхідність проведення змін на нормативному рівні, щоб наблизити завдання бухгалтерського обліку до суспільних інтересів.

Сучасна бухгалтерія є продуктом постіндустріальної економіки, підтримуваним переважно приватним капіталом. У той же час вона відчуває вплив всіх явищ, властивих економіці в цілому. Розвиток поглядів на сформульовані теми характеризується як широкими часовими рамками, так і ступенем розкриття пов'язаних з ними проблем. Систематичне вивчення наукової літератури з цієї проблеми показало, що безпосередньо в такій постановці вона потребує більш ґрунтовного дослідження.

З огляду на важливість бухгалтерського обліку як для економіки загалом, так і для кожного підприємства, визначаємо актуальність дослідження вперш за все у тому, що бухгалтерська професія характеризується важливим значенням у забезпеченні стабільності національних і світової економік, з огляду на що потребує всебічного дослідження та висвітлення його результатів. Окрім цього, не менш актуальною є і потреба і в переосмисленні функцій бухгалтерського обліку та змісту його професійної діяльності.

Об'єкт дослідження – бухгалтерський облік як професійна діяльність.

Предмет дослідження – особливості ведення бухгалтерського обліку.

Мета дослідження полягає у необхідності визначити значення та особливості бухгалтерського обліку як професійної діяльності. Відповідно до мети дослідження виникає необхідність у вирішенні таких **завдань**, як:

- визначення значення бухгалтерського обліку як професійної діяльності;
- встановлення послідовності історичного розвитку бухгалтерського обліку;

- дослідження нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку як професійної діяльності;
- обґрунтування методичних засад бухгалтерського обліку;
- аналіз стану розвитку бухгалтерського обліку;
- виявлення перспектив розвитку бухгалтерського обліку.

Стан наукової розробки. Вивчення наукової літератури з даної проблеми показало, що дане питання досліджували такі науковці, зокрема: Ф. Бутинець, Г. Кірейцев, В.Шевчук, Х. Андерсон, А. Апчерч, Е. Дж. Блек, Х. Гернон, Д. Кованічова, якій досліджували значення бухгалтерської професії в умовах глобалізації та постіндустріальної економіки. У працях Б. Валуєва, Н.Малюги, М.Пушкара, В.Сопко, М.Чумаченка, В.Палія, Я.Соколова на огляд виносились актуальні питання, які стосуються функцій бухгалтера та сфера його діяльності. С. Голов, С. Дж. Грей, Л. Радебог присвятили своє дослідження вивченню діяльності громадських професійних організацій. Регулювання бухгалтерської професійної діяльності та етика бухгалтера висвітлювали у своїх працях: Ю.Кузмінський, О.Петрик, О.Петрук, Д. Кондуелл, М.Метьюс, Г.Міік, Г.Мюллер, Б.Нідлз, М.Перера.

Методи дослідження. В основі дослідження лежать наукові методи та методи пізнання. У якості теоретичної і методологічної основи дослідження є діалектичний метод узагальнення досвіду бухгалтерського обліку та його конкретизації в діяльності підприємства. В ході досліджень діалектично поєднувалися теоретичний і емпіричний методи пізнання, в тому числі такі загальнонаукові методи, як аналіз, синтез, дедукція, індукція, економічний аналіз та ін.

Практичне значення роботи полягає в узагальненні та систематизації отриманих результатів дослідження, яке у підсумку вивчення бухгалтерського обліку як професійної діяльності дозволить удосконалити інформаційний процес на підприємстві та підвищить престиж бухгалтерської професії у суспільстві.

Апробація результатів.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, семи підрозділів, загальних висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 66 сторінка.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Значення бухгалтерського обліку як професійної діяльності

Невід’ємною частиною розвитку ринкових відносин є адекватне відображення (бухгалтерський облік) господарської діяльності господарюючих суб’єктів. Його зміст і завдання обумовлені характером виробництва, рівнем розвитку продуктивних сил і станом виробничих відносин. Керівництво підприємства вимагає систематичної інформації про економічні процеси, їх характер і масштаби, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку, систематизовані у звітності. Мета бухгалтерського обліку – надати користувачам інформацію для прийняття оптимальних управлінських рішень. Отже, бухгалтерський облік має як наукову (теоретичну), так і практичну (прикладну) сторону. Бухгалтерський облік – це і наука, і мистецтво, засноване на певних принципах і методах [19, с. 139].

Бухгалтерський облік є самостійною економічною наукою і певною сферою практичної суспільної діяльності. Без бухгалтерії як структурного підрозділу сьогодні не обходиться жодне підприємство, а це означає, що ця спеціальність входить до числа найбільш затребуваних.

Сучасний бухгалтер є фахівцем в області бухгалтерського обліку, без якого практично немає компанії. Використання принципів бухгалтерського обліку на практиці дозволило використовувати, наприклад, безготівкові форми оплати. Це був безсумнівний прорив на шляху розвитку ринкових відносин. За теперішніх часів жодне підприємство – мале, велике, державне або комерційне, – не може обійтися без бухгалтерії (рис. 1.1.) як способу документального ведення господарського обліку грошових коштів.

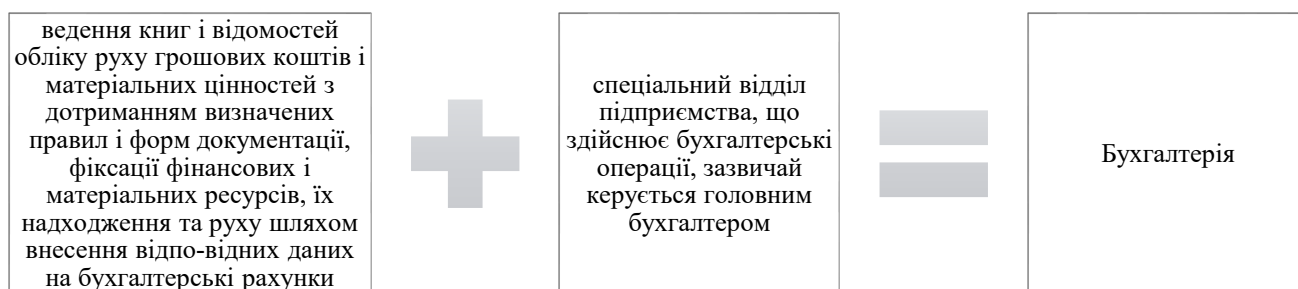


Рис. 1.1. Складові бухгалтерії [22, с.19]

Бухгалтерія, будучи відображенням господарської діяльності є активною інтелектуальною та фізичною діяльністю людей, яка характеризується своєю структурою. Умовно у ній виділяються наступні взаємопов'язані елементи: процес та результат відображення. Завдання бухгалтерського обліку як засобу забезпечення ефективного управління підприємством виникло наприкінці минулого століття і було зумовлена впровадженням систем інтенсивного використання робочої сили. Таким чином, бухгалтерія розробляє, з одного боку, завдання бухгалтерського обліку при забезпеченні майна підприємства; з іншого – спрямована на формування інформаційної бази для прийняття ефективних управлінських рішень. Тобто бухгалтерський облік розглядається як інформація зворотного зв'язку в управлінському колі компанії [22, с.19-20].

Основна функція бухгалтерського обліку полягає в організації та веденні бухгалтерського обліку. Але бухгалтерія, особливо в ринкових умовах, як показує досвід зарубіжних країн, також проводить контроль і аналіз, що відповідає за фінансові та правові питання, економіку і навіть прогнозування. Це особливо характерно для середнього та малого бізнесу, де адміністративним апаратом, за винятком керівників, часто є один або два бухгалтери, які призначають всі ці функції. З незапам'ятних часів вважалося, що бухгалтер за допомогою своєї основної категорії-балансу, про який ми поговоримо пізніше, описує стан коштів компанії і розкриває їх джерела. Тобто бухгалтер – «фотограф», який все бачить, і те, що він бачить, чітко відображає.

Прийнято вважати, що в бухгалтерському обліку з максимальною точністю відтворюється те, що являє собою реальне економічне життя компанії. Більшість бухгалтерів та користувачів бухгалтерського обліку погоджуються з цим розумінням ролі, місця та важливості бухгалтерського обліку. Якість бухгалтерської інформації багато в чому залежить від організації бухгалтерського обліку на підприємстві [22, с. 20-21].

Бухгалтерська професія в сучасних умовах характеризується такими особливостями, виділеними зарубіжними дослідниками М. Р. Метьюсом та М. Х. Перерою виділили ряд особливостей, що включають (рис. 1.2):

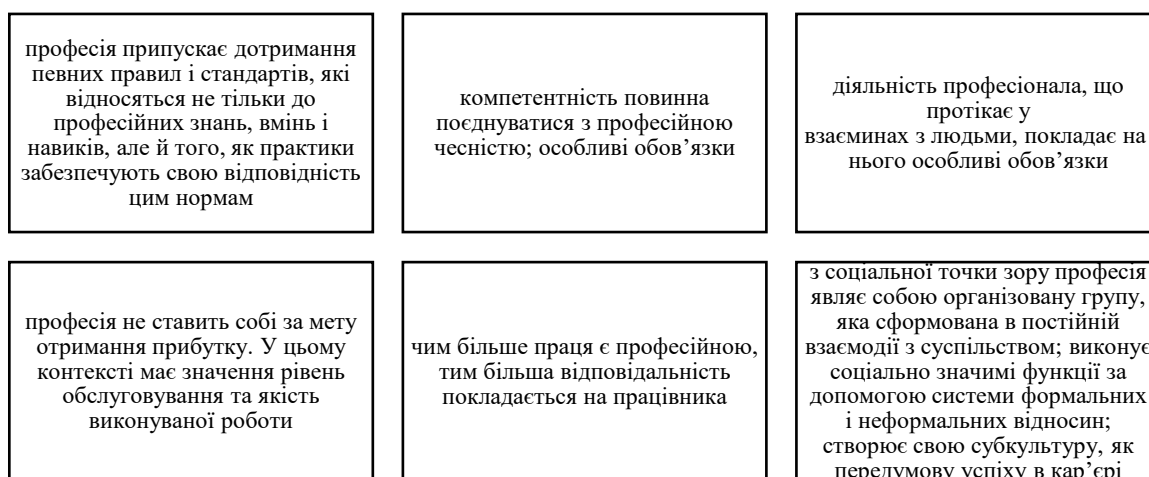


Рис. 1.2. Особливості сучасної бухгалтерської професії [22, с. 25]

Зміст бухгалтерського обліку визначається низкою притаманних йому властивостей, зокрема (рис. 1.3):

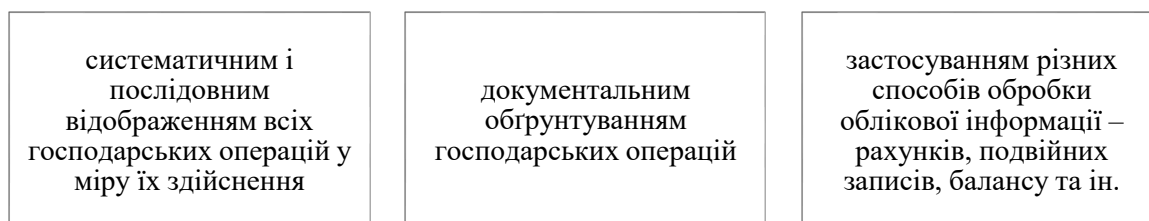


Рис. 1.3. Властивості бухгалтерського обліку [19, с. 140]

Сьогодні роль і можливості бухгалтерського обліку в суспільстві настільки зросли, що бухгалтер повинен бути не тільки рахівником, а й екваунтером, тобто не тільки формувати інформацію, а й активно її використовувати.

Бухгалтерський облік тісно пов'язаний з іншими економічними науками – аналізом економічної діяльності, статистикою, галузевими економіками, фінансами, податковим обліком, менеджментом, маркетингом тощо. Зважаючи на його значення, як зазначає Т. Пасько у своєму посібнику «Історія бухгалтерського обліку, І. Шер писав іще наприкінці XIX ст., що «Бухгалтерський облік – непогрішний суддя минулого, необхідний керівник сучасного і надійний консультант майбутнього кожного підприємства» [25].

1.2. Історія розвитку бухгалтерського обліку

Дати однозначну відповідь на питання що до того, коли виникла бухгалтерія неможливо. Зазвичай ця відповідь різниться між датами: 6000 років тому, 500 років тому, 100 років тому. Кожна із них є пов'язаною із певним етапом обліку: цілеспрямованою реєстрацією суб'єктами фактів господарської діяльності, виходом книги Луки Пачолі, поява якої поклала початок осмисленню обліку, появі перших теоретичних конструкцій у області бухгалтерського обліку.

Розвиток бухгалтерського обліку – це розвиток бухгалтерського мислення. Є бухгалтери, які переконані, що в нашому бізнесі практика є усім, а теорія – нічим. Сутність еволюції бухгалтерського мислення ми можемо уявити як послідовний підйом від конкретного до все більш абстрактного розуміння економіки, що дозволяє більш ефективно нею управляти. Методологія бухгалтерського обліку пройшла шість основних етапів, помножилася, ускладнилася і покращилася. При цьому досягнення попередніх ступенів органічно включаються до складу наступних ступенів, розчиняючись в них. Послідовність цих етапів наводимо на рис. 1.4.

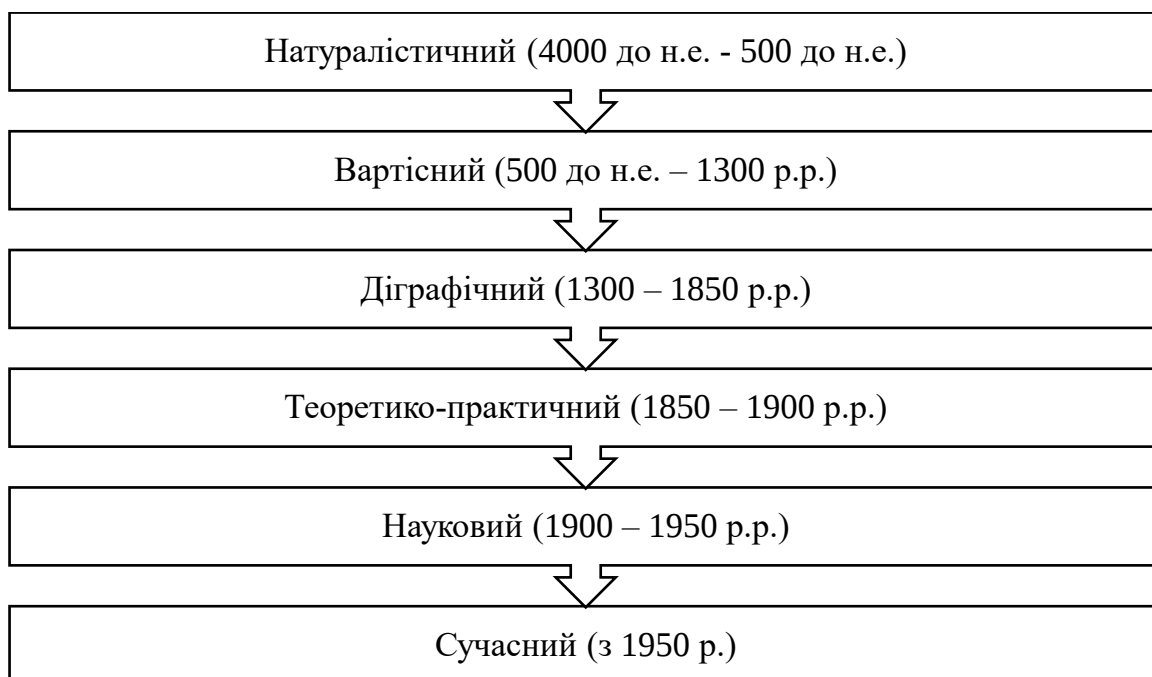


Рис. 1.4. Послідовність етапів становлення бухгалтерського обліку [14]

Здійснимо характеристику кожного із цих етапів.

Під час натуралістичного, етапу зародження бухгалтерії, думка бухгалтера відрізняється примітивністю, він здійснює спроби відобразити в обліку те, що бачить, з чим працює. На перших етапах ці дані просто відображаються, згодом здійснюється спроба точного віддзеркалення з подальшим перетворенням інформації на ідеал і чим краще вдається за допомогою обліку фіксувати господарські факти, тим краще. Саме у цей момент з'являється центральне поняття бухгалтерського обліку, яке є фактом господарського життя [14].

Починаючи іще з часів зародження бухгалтерського обліку в його основі завжди лежали, лежать і лежатимуть факти господарського життя – те, що повинен згідно програмі спостереження (інструкції) зареєструвати бухгалтер, тобто в обліку повинна бути зафіксована будь-яка одиниця майна, що знаходиться в організації. Саме цей процес кладе початок інвентаризації, а разом із нею і появі матеріальних (інвентарних) рахунків. Будь-який факт господарського життя, що породжує зобов'язання сторін, повинен бути відображений і в бухгалтерському обліку, а це призводить до такого способу бухгалтерського обліку, як колація (порівняння взаємних розрахунків), а в бухгалтерському обліку для їх фіксації виникають

розрахунки. Всі факти діляться на факти стану, дій і подій. Факти стану визначили і перші методи обліку – інвентаризацію – встановлення того, що є, і колацію – встановлення того, хто кому і що повинен. Факти дії (нормальна робота) і факти події (форс-мажорні обставини) були відображені в перших бухгалтерських відомостях в порядку встановлення. А для реєстрації фактів господарського життя з'явилися перші рахунки: інвентар (матеріал) і векселі (контокорентні). На цьому етапі дуже важливо розуміти, що спочатку факти визначають бухгалтерію, але з часом бухгалтерія створить факти економічного життя [14].

На другому етапі становлення бухгалтерського обліку, поява грошей (перші монети виникли в V в. до н.е.) привела до виникнення нового прийому – оцінки, яка проводилася у всіх випадках, коли гроші виступали у функції міри вартості. З цього моменту об'єкт бухгалтерського обліку – факт економічного життя – розколовся, тому що він відбився спочатку в природному вимірі, а потім (або одночасно) в грошовому. Грошова оцінка вносить в рахунок певну умовність, наприклад, надійшло на підприємство 300 кг зерна. Відразу виникає питання: Як можна уявити собі цю вагу в грошах? Можна за ціною покупки, або ж за поточною ринковою ціною, за ціною продажу чи за об'єктивною (або суб'єктивною) вартістю зерна для даного підприємства і т.д. Але поява грошей мала ще один наслідок: поділ бухгалтерії на патрімональну і камеральну. У першій акцент робився на бухгалтерському обліку майна, у другій – на відображенні приходу і розтрат грошей. На цьому етапі розвитку бухгалтерського обліку рахунки проводилися як в натуральному, так і в ціннісному вимірі [14].

Бажання і необхідність виявляти фінансовий результат господарської діяльності привели до розділення патрімонального обліку на уніграфічний (простий запис) і діграфічний (подвійний запис), що відбулось на третьому етапі становлення бухгалтерського обліку. Обидві галузі бухгалтерського обліку існують в наші дні, але в цілому діграфічний облік (заснований на дублікатах записів) зазнав набагато більшого розвитку. Тим не менш, поширення малих підприємств і поява комп'ютерної техніки значно пожвавлює можливості уніграфічного бухгалтерського обліку, заснованого на простому записі.

Дослідники оцінюють взаємозв'язок між цими двома видами бухгалтерського обліку по-різному. Більшість авторів вважають, що подвійна бухгалтерія народилася з простої. Однак деякі, що становлять явну меншість, вважають навпаки. На їхню думку, хтось просто викреслив із системи рахунків подвійну бухгалтерію рахунку власника і тим самим створив уніграфічну. Відносно рахунків відбулася революція, так як існували умовні рахунки (рахунки порядку і методу); рахунки власних коштів – рахунок капіталу і додатковий рахунок прибутків і збитків [14].

Протягом теоретико-практичного етапу становлення бухгалтерії, відбувався подальший розвиток діграфічного обліку, який ішов по двох напрямках. Одні бухгалтери намагалися інтерпретувати факти економічного життя з позицій юриспруденції, інші вважали їх економічними, в той час як виникало питання про пріоритет форми (права) над змістом або змісту (економіки) над формою. Інші бухгалтери, а їх була більшість, приділяли велику увагу бухгалтерського обліку, що призводило до диференціації рахунків, їх класифікації, розвитку різних форм бухгалтерського обліку. Прагнення дізнатися зміст розглянутих процесів і зробити бухгалтерський процес більш ефективним призвело до появи умовних категорій (баланс, прибуток, витрати, витрати на виробництво і обробку і т.п.), а практика бухгалтерського обліку ще далі відійшла від конкретної реальної дійсності, але для того, щоб краще зрозуміти її і ефективніше впливати на неї. Це відображено в новій диференціації рахунків. Тепер разом з рахунками «власними» (матеріальні, розрахунків), півуставними (рахунки власних засобів) з'явилися абсолютно умовні «метафізичні» рахунки (результатні і контрарні), і бухгалтерський облік став набувати вигляду вже не фотографії, а чогось подібного рентгенограмі [14].

Протягом багатьох століть бухгалтерський облік існував як практична діяльність (рахівництво). Вона включала набір процедур, вибір між якими робився методом проб і помилок. У середині XIX в. були закладені основи бухгалтерської науки (рахунковедення), сформульований і обґрунтований її категорійний апарат. До кінця XIX в. переважала юридична інтерпретація обліку, з початку XX в. одержало визнання економічне його розуміння. Обидва наукові напрямки

співіснували, час від часу вплив одного посилювався, іншого – слабшав, але жодна з доктрин не мала переважаючого значення, і жодна з них не зникла повністю. Таким чином, поява умовних категорій спочатку була спонтанним явищем. Істотного значення на цьому етапі набувають облік витрат і розрахунок витрат на роботи і послуги. При обчисленні витрат патримоніальний рахунок пов'язаний з рахунком палати. Останній фіксує вартість за оцінками, перший – в залежності від її виникнення. Теорія калькуляції витрат виникла на початку XX ст. Вона передбачала розрахунок загальної вартості, тобто включення як прямих, так і непрямих витрат. В середині 30-х років були сформульовані принципи методу прямих витрат, при якому витрати включали тільки прямі витрати, що дозволяло розширити обсяг виробництва, знизити відпускні ціни до розрахункових часткових витрат. На початку 50-х років був запропонований метод обліку витрат за центрами відповідальності, тобто обліку витрат за місцями їх фіксації. І нарешті, вже в кінці XX ст. виникає метод розрахунку вартості кожної контрольної функції. Надалі цей напрямок призвів до виникнення управлінського обліку. З середини XIX ст. поширення акціонерних товариств і зміни в оподаткуванні призвели до різкого підвищення податкового законодавства. У деяких європейських країнах (Німеччина, Франція, Швеція, Бельгія, Данія, Люксембург та ін.) введена сувора і дуже докладна схема обліку, яка породила в суспільстві очікування виникнення особливої галузі права – бухгалтерського обліку [14].

Сучасна стадія становлення бухгалтерського обліку призвела до розвитку динамічних і статичних інтерпретацій рівноваги і спроб перетворити їх, синтезуючи. Динамічна інтерпретація та розвиток методів калькуляції призвели до народження управлінського обліку, а статична інтерпретація призвела до виникнення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – МСБО та національного обліку. Обидві інтерпретації впливають на формування податкового обліку. В цілому вид рахунків змінюється, відбувається перехід від обліку підприємств до обліку всього народного господарства; рахунки перестають відображати досить точні юридичні явища і починають концентрувати рух інформації, кожен рахунок стає «чорним ящиком» з входом (дебетом) і виходом

(кредитом). На цьому етапі було визнано, що облік йде в інтересах різних груп, що беруть участь в економічних процесах, і єдиний облік з'являється в різних видах: податковий облік ведеться в інтересах держави, фінансовий – для існуючих і потенційних власників, адміністративний – в силу потреб адміністрації. Однак бухгалтерія одна у всіх людей. Його минуле ховається від нас, залишаючи лише розрізнені фрагменти, зв'язок з якими ми повинні простежити [14].

1.3. Нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку як професійної діяльності

Система обліку та господарського контролю витрат і доходів на сучасних підприємствах не може існувати в повному обсязі без їх належного нормативного забезпечення. Ця система забезпечення розвивалася протягом останніх двох десятиліть і знаходиться в постійній зміні, яка супроводжується політичними, економічними, інтегративними, соціальними та іншими факторами [12, с. 77].

Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це сукупність правових актів вищих гілок влади в державі (законодавчої, виконавчої і представницької), Міністерства фінансів, інших міністерств і відомств, а власне кожного підприємства, зокрема, діяльність яких спрямована на забезпечення повної працездатності та динамічного розвитку бухгалтерського обліку, фінансової звітності та економічного контролю в нашій державі [12, с. 82].

Бухгалтер – фахівець у галузі бухгалтерії. Він одночасно і друга особа на підприємстві після директора, на якій лежить відповідальність за фінансово-господарську діяльність. Значення бухгалтерської служби та облікової інформації в умовах ринкових перетворень та господарської самостійності підприємств останнім часом помітно зросло. Сьогодні до числа обов'язків бухгалтера входить не лише виконання облікових функцій, він одночасно повинен бути і кваліфікованим економістом, і фінансистом, а в певній мірі, навіть юристом,

оскільки бухгалтерський облік – чітко регламентований. Тому весь бухгалтерський облік є побудованим на тих або інших нормативних документах.

У відповідності до Постанови КМУ від 26 січня 2011 року №59, «Бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ бюджетної установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи, – департамент, управління, відділ, сектор або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов’язків бухгалтерської служби. Обов’язки бухгалтерської служби може виконувати централізована бухгалтерія бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи» [3]. У своїй діяльності вона керується (рис. 1.5):



Рис. 1.5. Перелік документів, якими керується бухгалтерська служба

Бухгалтер чи бухгалтерська служба безпосередньо підпорядковуються керівнику установи або його заступнику. Функціонування апарату бухгалтерії, як самостійного структурного підрозділу, відбувається на основі нормативних документів, які визначають сукупність правил стосовно порядку діяльності бухгалтерії, а, отже, регламентують її діяльність. Такі документи, в свою чергу, називаються організаційними регламентами (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Перелік бухгалтерських регламентів

Враховуючи численну кількість складових організаційних регламентів, вважаємо за необхідне класифікувати організаційні регламенти з бухгалтерського

обліку. Як бачимо на рис. 1.7, виокремлюється чотири основні класифікаційні ознаки та відповідні до них групи регламентів:

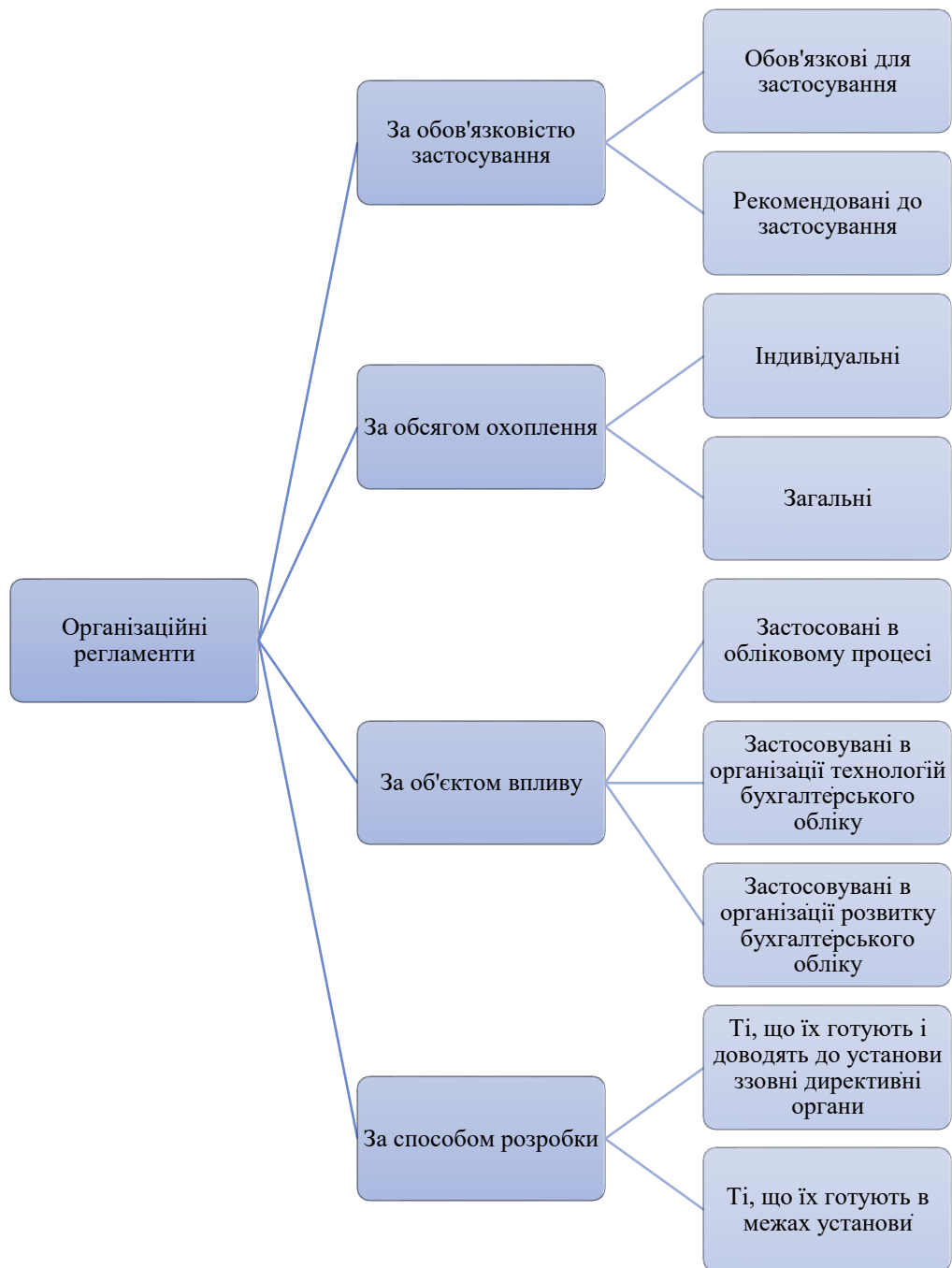


Рис. 1.7. Класифікація організаційних регламентів з бухгалтерського обліку [30, с. 218]

В процесі розробки регламентів, які формуються в установі, керуються рядом таких принципів: науковості, раціональності, чіткості, конкретності.

Система обліку та господарського контролю на сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без їх відповідного нормативно-правового забезпечення, яке найбільш активно розвивалася протягом останніх двох десятиліть та продовжує змінюватись, розвиваючись сьогодні під впливом політичних, економічних, інтегративних, соціальних та інших факторів. Оскільки дане питання є досить актуальним, то його дослідженням на теренах вітчизняної економіки займалась низка вчених, частка досліджень яких відобразилась і у розвитку ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [3], Міжнародних стандартів фінансової звітності [2], плану рахунків бухгалтерського обліку, системи національного регулювання бухгалтерським обліком, фінансовою звітністю та економічним контролем.

Врегулювання питань методики обліку та обліку балансів здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні правила (стандарти) бухгалтерського обліку, інші правила бухгалтерського обліку та бухгалтерського обліку.

Порядок бухгалтерського обліку та бухгалтерського обліку в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Порядок обліку та складання фінансових звітів про виконання бюджетних та бюджетних операцій бюджетних установ встановлюється державним фінансовим Міністерством України відповідно до законодавства.

Порядок обліку фінансово-господарської діяльності інвестора у зв'язку з виконанням робіт (послуг) Угодою про розподіл продукції визначається такою угодою відповідно до вимог законодавства України.

Сьогодні нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку складається із низки документів, які доцільно групувати за певними характеристиками у блоки. Наводимо пропоновану класифікацію на рис. 1.8.

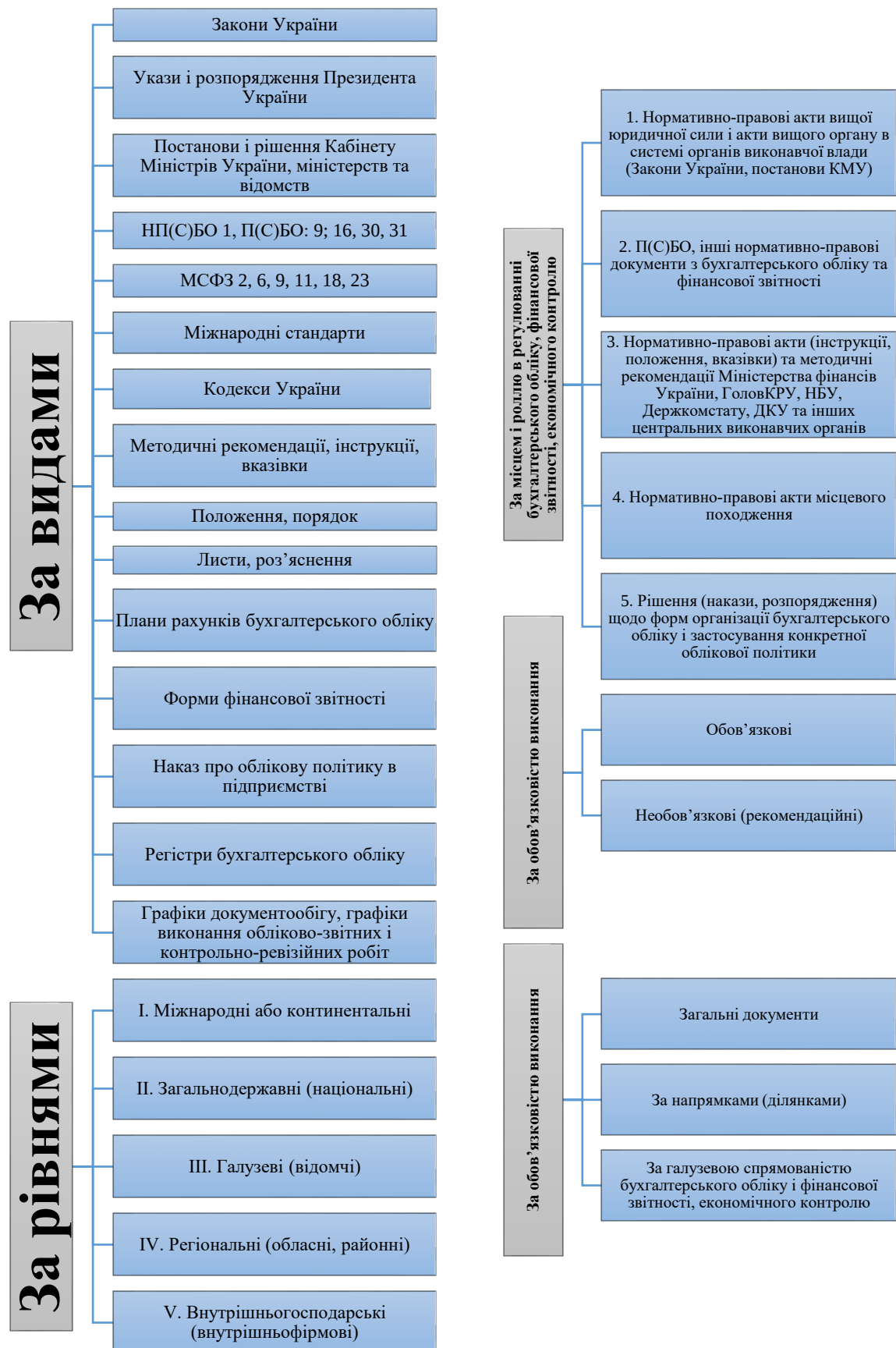


Рис. 1.8. Класифікація нормативно-правового забезпечення в сфері бухгалтерського обліку [27, с. 235-245]

Відповідно до рисунку 1.8, ми здійснили систематизацію різноманітних законодавчих актів, які задіюються у процесі регламентації ведення бухгалтерського обліку.

Відповідно до рівнів, першу групу нормативних актів складають міжнародні правові норми, у складі яких виокремлюємо Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) [2]. Зазначаємо, що даний стандарт носить лише рекомендаційний характер, а його розробка здійснена задля гармонізації стандартів бухгалтерського обліку (Додаток А) та облікових політик, існуючих у різних державах. МСБО, у 2001 році було перевидано і наразі нові стандарти отримали назву МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності [7, с. 280, 2011], які ґрунтуються не на правилах, а на принципах.

На другому, загальнодержавному рівні, основним нормативно-правовим документом, який відповідає за регулювання бухгалтерського обліку у нашій державі, а зокрема, концентрується на обліку витрат є ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Даний закон встановлює основоположний принцип формування облікової інформації щодо витрат, яка полягає у нарахуванні та відповідності доходів з витратами. Проте, орієнтуючись на чинну методику обліку витрат, дана відповідність вважається не підтвердженою. Разом із тим, до підприємств висувається ряд вимог щодо дотримання принципів у ході ведення бухгалтерського обліку, що, у свою чергу, передбачається згаданим вище законом.

На третьому рівні, зосереджуючи свою увагу на методологічних засадах формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності, зазначаємо, що у нашій державі дане питання перебуває під регулюючим впливом П(С)БО [2], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2] (в частині визначення терміну) (Додаток Б) та окремих інших нормативно-правових документів.

Четвертий рівень нормативно-правового регулювання представлений методичними вказівками щодо організації та ведення бухгалтерського обліку за

конкретними видами діяльності підприємства. У даній групі документації визначальними є Методичні рекомендації.

Внутрішньогосподарські нормативні документи, які представляються п'ятим рівнем ієрархії нормативно-правових актів в галузі бухгалтерського обліку є внутрішньофірмовими документами. Так, облікова політика підприємства обов'язково затверджується наказом керівника та є важливим орієнтиром у роботі бухгалтерського відділу підприємства.

При організації та веденні бухгалтерського обліку підприємства у своїй роботі також керуються положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які є затвердженими Мінфіном України та визначають принципи і методи бухгалтерського обліку, що не суперечать міжнародним стандартам (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Національні стандарти бухгалтерського обліку

№	Назва	№ наказу Мінфіну і дата затвердження
1.	Загальні вимоги до фінансової звітності	№73 від 07.02.2013 р.
2.	Баланс	№73 від 07.02.2013 р.
3.	Звіт про фінансові результати	№73 від 07.02.2013 р.
4.	Звіт про рух грошових коштів	№73 від 07.02.2013 р.
5.	Звіт про власний капітал	№73 від 07.02.2013 р.
6.	Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах	№137 від 28.05.1999 р.
7.	Основні засоби	№92 від 27.04.2000 р.
8.	Нематеріальні активи	№242 від 18.10.1999 р.
9.	Запаси	№246 від 20.10.1999 р.
10.	Дебіторська заборгованість	№237 від 08.10.1999 р.
11.	Зобов'язання	№20 від 31.01.2000 р.
12.	Фінансові інвестиції	№91 від 26.04.2000 р.
13.	Фінансові інструменти	№559 від 30.11.2001 р.
14.	Оренда	№181 від 28.07.2000 р.
15.	Дохід	№290 від 29.11.1999 р.
16.	Витрати	№318 від 31.12.1999 р.
17.	Податок на прибуток	№353 від 28.12.2000 р.

18.	Будівельні контракти	№205 від 28.04.2001 р.
19.	Об'єднання підприємств	№163 від 07.07.1999 р.
20.	Консолідована фінансова звітність	№73 від 07.02.2013 р.
21.	Вплив змін валютних курсів	№193 від 10.08.2000 р.
22.	Вплив інфляції	№147 від 28.02.2002 р.
23.	Розкриття інформації відносно пов'язаних сторін	№303 від 18.06.2001 р.
24.	Прибуток на акцію	№344 від 16.07.2001 р.
25.	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	№39 від 25.02.2000 р.
26.	Виплати працівникам	№601 від 28.10.2003 р.
27.	Необоротні активи, утримані для продажу, та припинена діяльність	№617 від 07.11.2003 р.
28.	Зменшення корисності активів	№817 від 24.12.2004 р.
29.	Фінансова звітність за сегментами	№412 від 19.05.2005 р.
30.	Біологічні активи	№790 від 18.11.2005 р.
31.	Фінансові витрати	№415 від 28.04.2006 р.
32.	Інвестиційна нерухомість	№779 від 02.07.2007 р.

Підсумовуючи, зазначаємо, що враховуючи постійне вдосконалення та введення нових норм до законодавчих актів, питання нормативного регулювання досліджуваної тематики переживає етап активізації.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Основи методики бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік, як і будь-яка наука, характеризується своїми методами. Слово метод (від гр. *methodos* – дослідження) означає спосіб вивчення явищ, підхід до вивчення явищ, систематичний шлях до пошуку істини, загалом – прийом, спосіб дії. За своєю суттю метод є інструментом вирішення головної проблеми науки – пізнання об'єктивних законів реальності з метою їх використання в практичній діяльності людей. Таким чином, методологія – це вчення про методи, за допомогою яких можна познайомитися з об'єктом дослідження або об'єктом науки, який є для нас бухгалтерським обліком [11, с. 21-24].

З огляду на вище викладене, вбачаємо різницю у поняттях «метод» та «метод бухгалтерського обліку».

«Метод – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають предмет. Метод бухгалтерського обліку повинен забезпечити повне, суцільне та об'єктивне відображення усіх господарських процесів, які відбуваються на підприємстві. Основою побудови методу бухгалтерського обліку є подвійне відображення господарських фактів, яке впливає з їх подвійної характеристики (за складом і призначенням - з одного боку, і джерелами їх формування - з іншого). Застосування методу двоїстості (подвійного запису) дає можливість отримати дані про наявність і стан господарських засобів підприємства, забезпечити постійне порівняння господарських засобів підприємства і джерел їх утворення на конкретний момент, оцінити результати ведення господарської діяльності підприємства, забезпечити постійне порівняння господарських засобів та їх джерел» [29, с. 76-85].

«Метод бухгалтерського обліку - це система прийомів, яка забезпечує суцільне, безперервне, взаємопов'язане та об'єктивне відображення (в узагальненому вигляді, у грошових вимірниках) об'єктів бухгалтерського обліку, що має на меті отримання інформації для управління ними» [29, с. 76-85].

У структурі вивчення сутності бухгалтерського обліку, найбільш важливими є такі методи вивчення, як діалектичний, історичний та системний підходи, метод індукції і дедукції, які відносяться до групи загальнонаукових.

Разом із тим зазначаємо, що діалектичний метод дозволяє вивчати бухгалтерію в ряді процесів, які можуть змінюватися і бути взаємозалежними. Історичний підхід розглядає бухгалтерський облік як продукт історичного формування і розвитку потреб людини і суспільства. Системний підхід визначає бухгалтерський облік як внутрішньо структурований і організований об'єкт. При відображенні господарської діяльності господарського суб'єкта використовуються методи індукції (від приватного до загального, від окремих фактів до узагальнень) і дедукції (від загального до приватного, від загальних суджень до окремих чи інших висновків). У практиці бухгалтерського обліку більше прикладів індукції, так як економічні операції спочатку розкривають зміст мікропроцесів і тільки потім відбувається їх угруповання і узагальнення в звітності. В цілому методи індукції і дедукції тісно пов'язані з методичними прийомами, такими як: синтез і аналіз, які безпосередньо проявляються в синтетичному і аналітичному обліку.

Теоретична основа бухгалтерського обліку – економічна теорія з її політичною економікою, мікро- і макроекономікою, історією економічної думки. Економічні факти (явища і процеси) вивчаються в бухгалтерському обліку за економічними законами і категоріями.

Поряд з методами і теоретичними основами бухгалтерський облік – самостійна прикладна економічна наука і має свої специфічні методи (прийоми), які обумовлені сутністю самого предмета, технологією обліку, завданнями та вимогами.

Метод бухгалтерського обліку – це набір спеціальних методів, за допомогою яких ми вивчатимемо його предмет. Свій предмет бухгалтерський облік вивчає за допомогою таких методів (рис. 2.1):

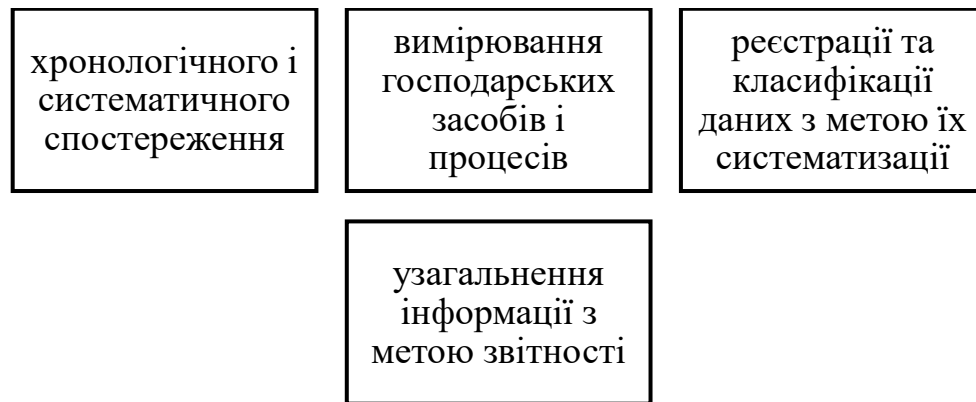


Рис. 2.1. Методи вивчення предмету бухгалтерського обліку

Ці, перелічені вище, методи дозволяють створювати бухгалтерську інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Облікові дані створюються за допомогою наступних інструментів, які слугують у якості елементів методу (рис. 2.2):

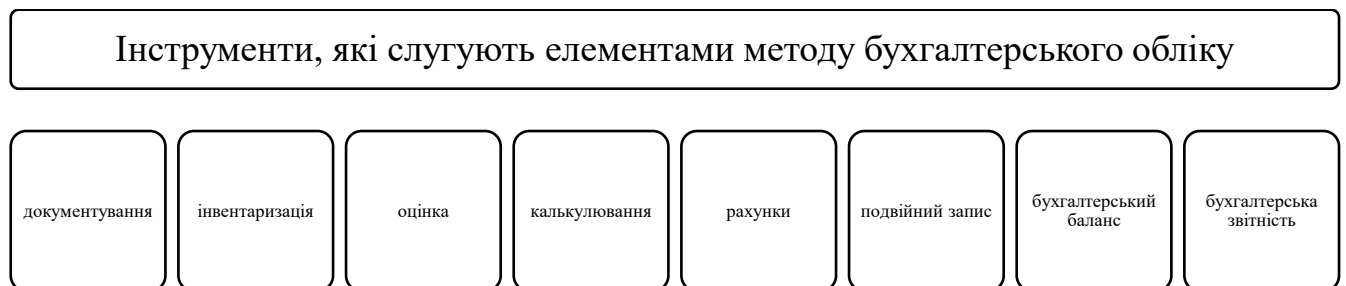


Рис. 2.2. Інструментарій – елементи методу

Відповідно до наведеної вище класифікації, наведемо характеристику основних із перелічених інструментів управління бухгалтерським обліком, які забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію даних про окремі господарські операції в різноманітну інформацію для управління.

Документування – метод первинного моніторингу та відображення економічних операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо). Це початок і основа бухгалтерського процесу, без якого бухгалтерський облік неможливий. Будь-яка економічна операція фіксується

документом, який заповнюється з дотриманням певних вимог, що надають йому юридичну силу [13].

Інвентаризація – це метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Здійснюється шляхом опису, розрахунку, вимірювання, зважування та оцінки всіх залишків в натурі, визначення фактичної наявності та стану залишків активів підприємства та порівняння їх з даними бухгалтерського обліку. Це метод контролю наявності та переміщення майна, заборгованості, роботи матеріально-відповідальних осіб [32].

Оцінка – метод грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки у вартісній перераховуються натуральні та трудові вимірники (властивості) господарських засобів. У бухгалтерському обліку оцінка його об'єктів основною заснована на показнику фактичних витрат на їх створення або придбання (історичної собівартості). Майнові та господарські операції оцінюються в національній валюті України шляхом підсумовування проведених витрат.

Розрахунок або калькулювання – це метод розрахунку витрат на виробництво продукції або виконаних робіт, наданих послуг. Суть методу полягає в тому, що вони обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, що відносяться до того чи іншого об'єкта калькуляції (продукції, способу, замовлення тощо). Облік обігу капіталу заснований на трьох розрахунках: вартості придбання (поставки, закупівлі), собівартості виробництва і загальної вартості проданої продукції [10].

Бухгалтерські рахунки – спосіб поточного угруповання в установленому порядку. Рахунок – це локальна інформаційна система для угруповання економічно однорідних об'єктів бухгалтерського обліку. Рахунок відображає стан і рух коштів, їх джерела та економічні процеси [5].

Подвійний запис – метод відображення господарської операції на рахунках; методика бухгалтерського обліку. Подвійний запис – це продукт кругообігу економічних засобів, відображає подвійність економічних процесів. Його зміст полягає в подвійному відображенні в бухгалтерському обліку кожної господарської операції: за дебетом одного і кредитом іншого рахунку в тій же сумі.

Таким чином, подвійний прийом запису – це не тільки важливий технічний, але і контрольний метод [5].

Балансовий баланс – це метод узагальнення даних про рахунки та дублювати записів. Баланс показує склад майна суб'єкта діяльності за видами (складом і використанням) і джерелами формування в певний момент часу в узагальненому ціннісному вираженні. Містить дані для аналізу фінансового становища своїх активів і ліквідності компанії. Баланс показує баланси на рахунках, які характеризують, з одного боку, власність підприємства, а з іншого – його власний і залучений капітал. Бухгалтерський облік є однією з основних форм бухгалтерського обліку [6, с. 160].

Бухгалтерський облік – метод зведеного узагальнення та отримання зведених показників за звітний період. Це впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників господарської діяльності підприємства за звітний період. Звітність складається відповідно до визначених правил і стандартів на основі даних бухгалтерського обліку з певною системою їх угруповання [28, с. 47].

Охарактеризувавши перелічені вище елементи методу бухгалтерського обліку, зауважуємо, що вони перебувають у тісному взаємозв'язку один з одним. Цю залежність відображаємо на рис. 2.3.

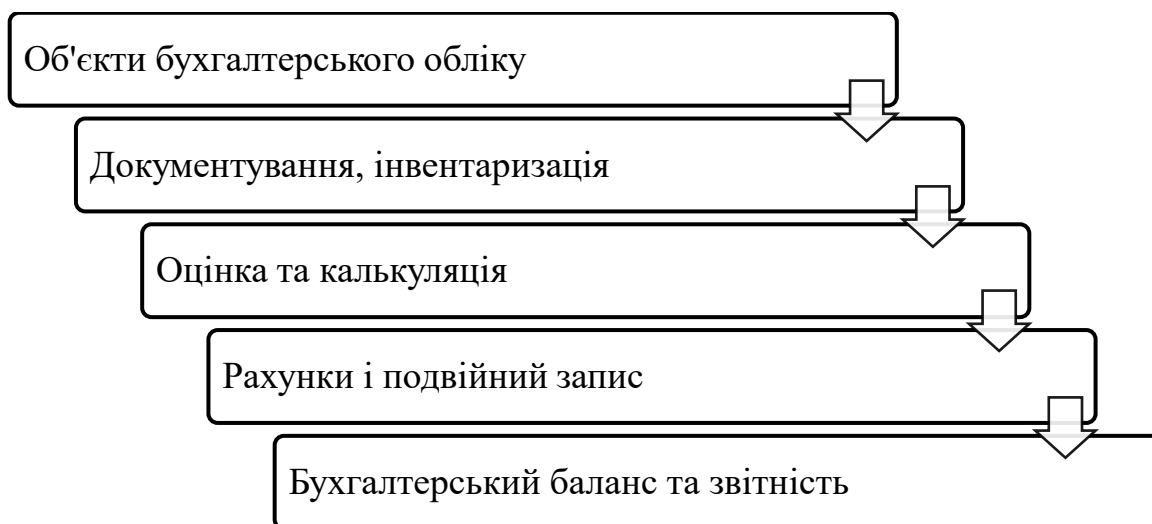


Рис. 2.3. Взаємозв'язок між елементами методу бухгалтерського обліку

Отож, як бачимо із рисунка 2.3. методичні прийоми дійсно є взаємопов'язаними, окрім цього вони доповнюють один одного, в сукупності становлячи одне ціле – метод бухгалтерського обліку.

Методика бухгалтерського обліку серйозний та складний процес, який провадиться строго до поставлених вимог, зокрема: порівняння показників; своєчасності, точності і об'єктивності; повноти; економічності і раціональності.

Порівнянність показників бухгалтерського обліку досягається за допомогою використання одного грошового вимірювальника.

Актуальність (своєчасність) бухгалтерського обліку має особливе значення в сучасних умовах експлуатації підприємства. Для прийняття правильних управлінських рішень в динамічних ринкових ситуаціях менеджменту необхідна своєчасна, оперативна та аналітична інформація про витрати, доходи та результати діяльності суб'єкта господарювання. Своєчасність ведення бухгалтерського обліку забезпечується раціональною організацією бухгалтерського процесу, максимальним використанням сучасної обчислювальної техніки для обробки бухгалтерської та аналітичної інформації.

Іще одна неодмінна умова обліку – точність і об'єктивність його показників.

Вимога повноти означає, що бухгалтерський облік повинен охоплювати всі сторони господарської діяльності, надавати необхідну інформацію для контролю та оперативного управління, але без надмірної деталізації показників.

Вимога економічної ефективності та раціональності бухгалтерського обліку означає, що при достатній повноті і своєчасності бухгалтерський облік повинен здійснюватися при мінімальних витратах.

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша економічна наука, характеризується своїм предметом, об'єктом, суб'єктом, методами (методологією) та прийомами.

2.2. Призначення методичних прийомів бухгалтерського обліку

Як нам вдалось встановити, для отримання необхідної інформації про стан і використання активів, зобов'язань і капіталу в бухгалтерському обліку використовуються різні методичні методи відображення економічних операцій, які являють собою систему засобів, що забезпечує безперервне, суцільне і взаємопов'язане відображення (у грошовій оцінці) об'єктів обліку з метою збереження власності, контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів і управління підприємством.

Більшість методичних засобів бухгалтерського обліку реалізується для здійснення фахівцями бухгалтерського ведення його контрольної функції і у цьому полягає їх основне значення. Методичні прийоми (рис. 2.4) і методи бухгалтерського обліку діляться на дві групи: загальні та часткові методи наукових досліджень, чим визначається їх призначення у системі бухгалтерського обліку.

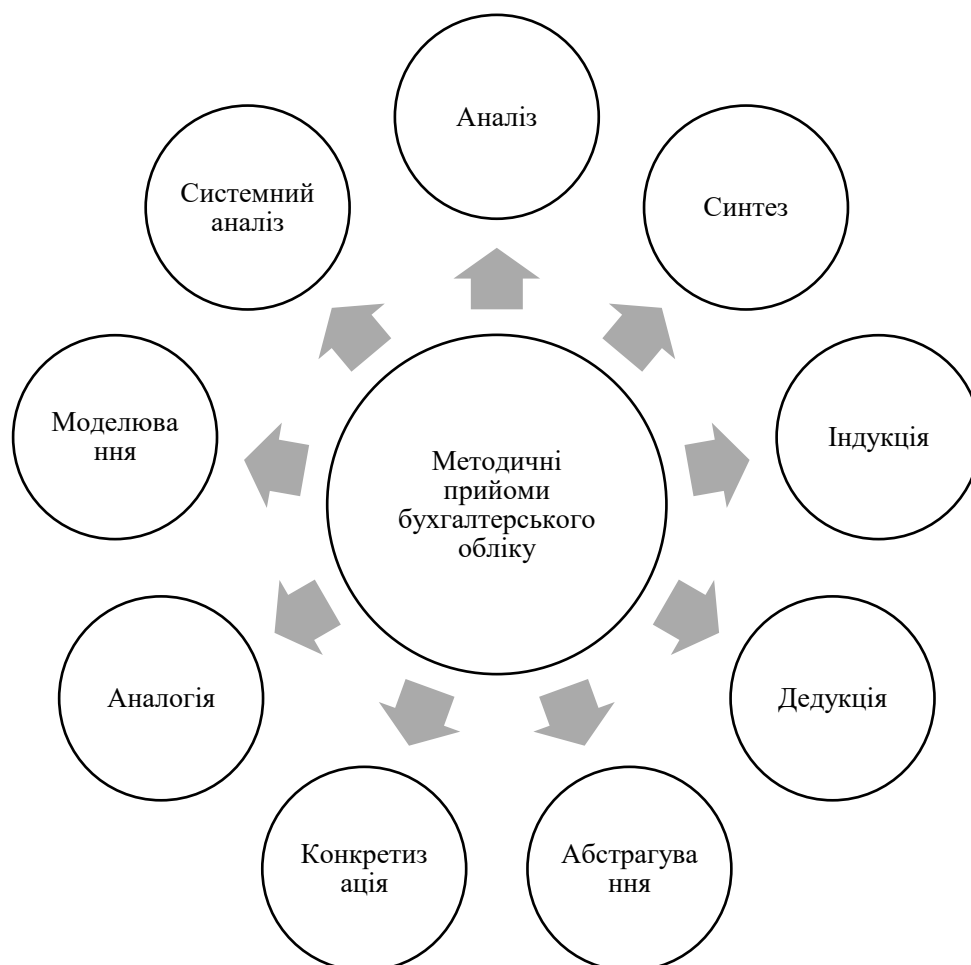


Рис. 2.4. Методичні прийоми бухгалтерського обліку

Загальнонаукові методи є сукупністю принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання. Вони засновані на використанні таких методів, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстракція і конкретизація, аналогія і моделювання, системний і функціональний аналіз витрат. З метою встановлення об'єктивного висвітлення призначення кожного із цих методичних прийомів, здійснимо їх характеристику.

Аналіз – прийом дослідження, що включає вивчення предмета дослідження, способу розумового або практичного розкладання його на складові частини. Кожна з обраних частин аналізується незалежно в рамках єдиного цілого [10, с. 128].

Синтез – прийом вивчення об'єкта в його цілісності, єдності і взаємозв'язку його частин. На практиці необхідно поєднувати синтез з аналізом, так як він дозволяє з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їх взаємозв'язок і пізнати предмет як єдине ціле.

Індукція – це прийом дослідження, при якому загальний висновок про особливості численних елементів об'єкта складається на основі дослідження тільки однієї його частини, тобто від однієї людини до іншої [20].

Дедукція – прийом, який досліджує стан об'єкта дослідження в цілому, а потім – за його компонентами, тобто висновок складається від загального до індивідуального [20].

Абстракція – прийом, що дозволяє шляхом абстракції від конкретних об'єктів перейти до загальних понять і законів розвитку.

Конкретизація – це всебічне дослідження об'єктів у якісній універсальності реального існування. При використанні в бухгалтерському обліку такого прийому, вивчається стан об'єктів у зв'язку з певними умовами існування та їх історичним розвитком.

Аналогія – це прийом наукового дослідження, згідно з яким пізнання одних об'єктів досягається на основі їх схожості з іншими. Прийом аналогії заснований на подібності декількох сторін різних об'єктів.

Моделювання – прийом наукового пізнання, заснований на заміні явища його аналогом, моделлю, що містить риси оригіналу. До прикладу, у разі втрати або

знищення документів на підприємстві застосовується процедура моделювання. Відновлення втрачених документів досягається побудовою моделі, при цьому відновлюються не самі документи, а відображені в них господарські операції. Інформація, отримана в результаті моделювання, оцінюється на основі взаємної відповідності бухгалтерських документів по відношенню до певної форми бухгалтерського обліку [31, с.293-301].

Системний аналіз – полягає у вивченні об'єкта дослідження як сукупності елементів, що складають систему. На практиці він використовується для оцінки поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування [26, с.209-217].

Функціонально-ціннісний аналіз як прийом досліджує об'єкти на етапі підготовки виробництва, включаючи проектування та експлуатацію складних систем з оцінкою їх вартості (наприклад, витрат на встановлення виробничих дефектів).

Окрім перелічених та проаналізованих нами прийомів, виділяємо іще одну групу – частково наукові методи дослідження, які одночасно є практично виробленими прийомами, що використовуються на основі досягнень економічної науки. Число таких прийомів включає (рис. 2.5):



Рис. 2.5. Перелік прийомів, які входять до числа частково наукових

Здійснивши такий поділ за групами, дамо характеристику кожній із них, виділяючи складові кожної із груп прийомів бухгалтерського обліку.

Так, до числа із першої групи, розрахунково-аналітичних прийомів прийнято відносити: економічний аналіз; статистичні розрахунки; економіко-математичні методи.

Поряд із тим, до другої групи – документальних прийомів відноситься більш широкий перелік, який включає (рис. 2.5):

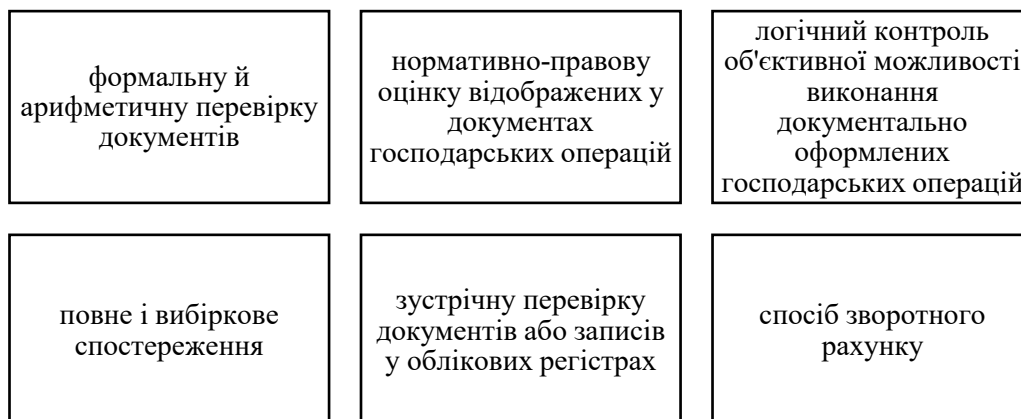


Рис. 2.5. Характеристика групи документальних прийомів

Також звертаємо увагу на те, що зустрічна перевірка документів або записів у облікових регістрах здійснюється через порівняння їх з однойменними чи взаємозв'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство має господарські зв'язки. Щодо способу зворотного рахунку то, для нього характерним є обґрунтування на основі попередньої експертної оцінки матеріальних витрат, з метою подальшого визначення величини безпідставних списувань сировини та матеріалів на виробництво окремих видів продукції.

Документальна експертиза передбачає встановлення відповідності операції, відображеної в документах, нормативних актах, а також арифметичну експертизу документів, визначення правильності їх оформлення. Основними елементами документальної перевірки є:

- уточнення правильності первинної документації господарських операцій та обґрунтованості операцій на рахунках і в реєстрах бухгалтерського обліку методом подвійного обліку;
- зазначені ціни, тарифи, а також таксування;
- відображення господарських операцій у підсумковому документі – бухгалтерському балансі та звітності.

При перевірці бухгалтерських записів порівнюють записи, в бухгалтерському обліку з відповідними первинними бухгалтерськими

документами і зведеними братами, які є основою для записів. При цьому перевіряється арифметична відповідність сум, зазначених у бухгалтерських реєстрах (Додаток В). Це дозволяє виявити неналежні первинні документи, встановити не перерахування сум на відповідні рахунки, що виключає можливість приховування розкрадань.

В межах документування виокремлюємо методологічну групу, яка складає основу дослідження облікової інформації та розділяємо її на підгрупи, які сформовані прийомами (рис. 2.6).

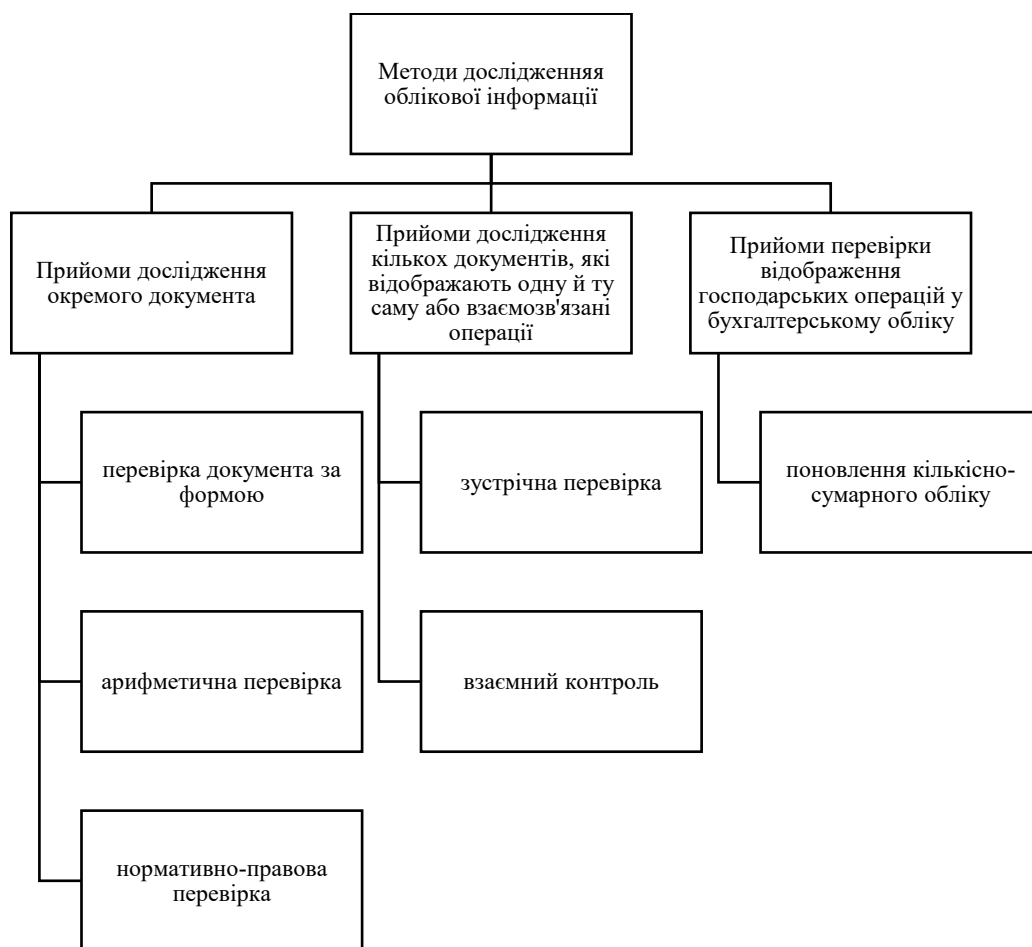


Рис. 2.6. Структурна схема методів дослідження облікової інформації

Класифікуючи першу групу прийомів, зауважуємо, що при перевірці документа за формою особлива увага звертається наявність всіх обов'язкових реквізитів. При арифметичній перевірці обов'язково встановлюється правильність підсумкових показників, нарахованих як за горизонтальними, так і за вертикальними графами. Нормативно-правовий моніторинг включає перевірку

здійснених операцій на відповідність чинному законодавству і нормативно-правовим актам.

Якщо говорити про другу групу методів дослідження (декількох документів), то відзначимо, що в цьому випадку при зустрічній перевірці встановлюються ідентичності даних, що містяться у всіх копіях відповідного документа. Зустрічна перевірка документів полягає в зіставленні окремих копій одного і того ж документа, що знаходяться в різних організаціях, а також документів, пов'язаних один з одним операцією. Характер запису зіставлення документів – це також порівняння аналітичних даних бухгалтерського обліку з синтетичними даними бухгалтерського обліку для визначення можливих розбіжностей між ними.

У разі взаємного контролю присвоюються різні документи (додаток Д) і облікові дані, в яких прямо або побічно відображається чи перевіряється операція. Можуть бути зіставлені дані фінансового, адміністративного та операційного обліку). Призначення документів – прийняття взаємного контролю – використовується при перевірці двох або декількох документів, пов'язаних єдністю операцій. Наприклад, відпускні витрати можна зіставити з планами поїздок або іншими транспортними документами, що підтверджують перевезення цих товарів.

Зміст актуалізації сумарного кількісного обліку, що відноситься до групи методів перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, полягає в тому, що на підставі первинних документів повністю припиняється кількісний облік. Це дає можливість оцінити законність і обґрунтованість економічних операцій кореспонденції бухгалтерських рахунків.

Звертаючись до характеристики органолептичних прийомів, звертаємо увагу на те, що до них відносяться (рис. 2.7):

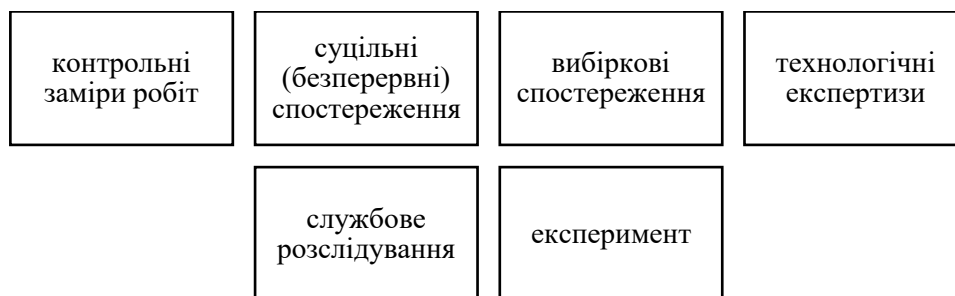


Рис. 2.7. Перелік прийомів, які входять до групи органолептичних

Характеризуючи кожен з органолептичних прийомів, відзначимо, що контрольні вимірювання робіт використовуються для перевірки наявності будівельно-монтажних робіт, обсягів виробництва, робіт і послуг. Прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта полягає у суцільних (безперервних) спостереженнях, а прийом статистичного дослідження якісних характеристик об'єкта, коли суцільний контроль технічно неможливий (наприклад, для визначення дефектів товарів, які надходять у торгівлю) – у вибіркових. Серед технологічних досліджень в цьому випадку позначається прийом з контролем інженерної та технічної підготовки продукції, а також якості продукції. Усередині кожного підприємства може і повинна проводитися службова експертиза, яка визначається як сукупність методів перевірки дотримання посадовими особами та іншими співробітниками нормативних правових актів, що визначають виробничі відносини в різних галузях народного господарства. Останнім з групи органолептичних методів обліку є експеримент, що представляє собою науково організований досвід з метою експертного дослідження результатів проведених процесів.

Оцінюючи призначення та зміст методичних прийомів узагальнення, оцінювання і реалізації результатів, зазначаємо, що число прийомів цієї підгрупи включає прийоми загальної методології, ідентичні для всіх видів контролю (методи економічного аналізу, методи документального дослідження і методи фактичного контролю) і прийоми часткової методології, використовувані в конкретному підприємстві.

На основі сформульованої характеристики, візуалізуємо ієрархічну модель прийомів, які входять до числа частково наукових з зазначенням усіх їх складових (рис. 2.8).

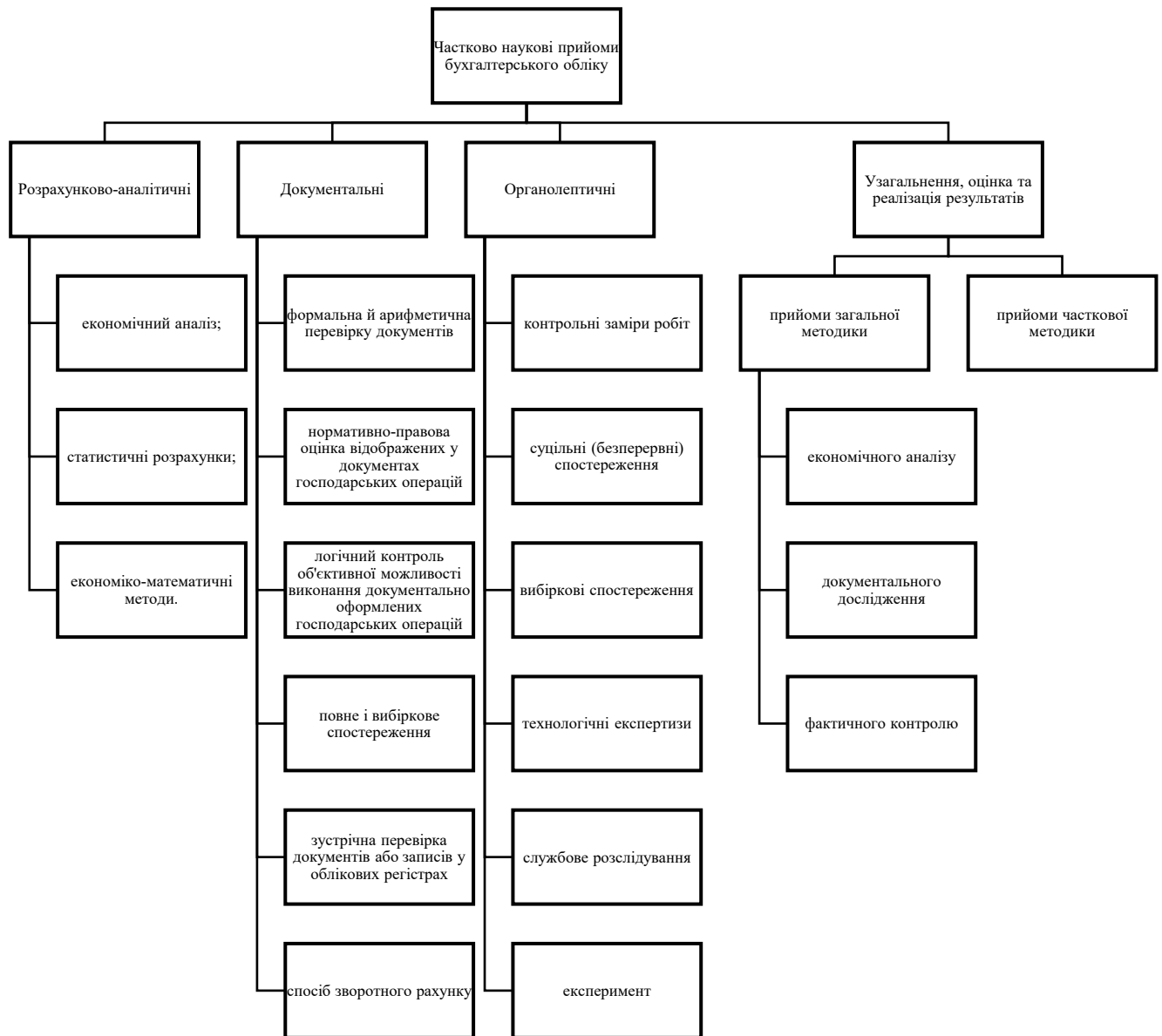


Рис. 2.8. Модель прийомів, які входять до числа частково наукових

Отже, методичні методи бухгалтерського обліку взаємопов'язані, доповнюють один одного і разом утворюють єдине ціле – метод бухгалтерського обліку. Методичні прийоми (методи), використовувані для вивчення об'єктів бухгалтерського обліку на всіх етапах бухгалтерського процесу, утворюють систему взаємопов'язаних елементів бухгалтерського методу.

В результаті проведеного аналізу методичних прийомів, які використовуються при здійсненні бухгалтерського обліку у нашій державі, можемо підсумувати, що кожен із них має окреме значення для будь-якого підприємства чи суб'єкта господарської діяльності. Характеристика цих прийомів дає нам сконцентоване уявлення навколо кожного із них, а у результаті змістовної характеристики груп методологічних прийомів можемо здійснити обґрунтований висновок, що без існування хоча б одного із цих важливих елементів бухгалтерський облік вважався б неповноцінним.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

3.1. Аналіз стану розвитку бухгалтерського обліку

Коріння розвитку бухгалтерського обліку в Україні тісно пов'язані і переплітаються з його розвитком в державах, до яких належали українські землі. Оскільки територія України свого часу входила до складу Російської держави, розвиток науки про бухгалтерський облік на цих землях наклало свій відбиток. Аналогічний процес відбувався на Західній Україні, що знаходилася в Польщі, а потім в Австрії.

Вивчення розвитку бухгалтерського обліку доцільно починати з поділу цього часового відрізка на періоди, для яких будуть характерні більш-менш сформовані умови розвитку економіки в рамках державної структури.

Розвиток бухгалтерського обліку в західноукраїнських країнах у першій половині ХХ століття відбувався за участю РСУК за допомогою перекладу видань німецької школи; періодичних професійних друкованих органів, а згодом випускали підручники українських вчених економістів як теоретиків і практиків [14].

До часів незалежної України бухгалтерський облік перебував у різних умовах, відрізнявся своїми особливостями, а за історичною хронологією категоризувався на:

1. Бухгалтерський облік в споживчій кооперації.
2. Бухгалтерський облік в Українській радянській соціалістичній республіці (НЕП)
3. Бухгалтерський облік в незалежній Україні

Протягом усього цього часу, бухгалтерський облік трансформувався, зазнаючи змін, а, отже, і розвивався.

Так, на початку 90-х років у Україні відбулися серйозні перетворення в економіко-правовому забезпеченні підприємницької діяльності, реформуванні власності та переході до ринкової економіки. Вперше країна самостійно здійснила формування цілісної національної системи обліку. У зв'язку з цими змінами бухгалтерський облік об'єктивно перебуває на стадії реорганізації та потребує методичного вдосконалення відповідно до нових вимог до національної системи бухгалтерського обліку.

Перший етап реформи бухгалтерського обліку полягав у використанні існуючих методів, заснованих на загальноприйнятих позиціях, таких як дублювання записів і документування, безперервність і баланс, рахунки-фактури та інвентаризація.

Створення нової системи обліку нерозривно пов'язане з регулюванням її принципів, методів і функцій. За радянських часів регулювання бухгалтерського обліку здійснювалося шляхом затвердження державними органами строгих правил, приписів, розпоряджень та інструкцій з бухгалтерського обліку та звітності.

На нинішньому етапі реалізації регулювання бухгалтерського обліку в нашій країні доцільно залишити за державними керуючими структурами, але здійснювати це необхідно, забезпечуючи активність об'єднань фахівців.

Наразі система регулювання бухгалтерського обліку в сучасній Україні, за формальними ознаками, орієнтована і копіюється проамериканськими стандартами і підходами. Система обліку найуспішнішої і агресивної економіки світу впроваджена в національне інституційне середовище. Це нормальна практика, проте труднощі стосовно даного питання полягають лише у тому, як успішно освоїти таку систему. Наукова дискусія на цю тему повинна проходити в першу чергу на рівні проблем адаптації або реалізації даного компонента інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Саме тому, наразі ми стоїмо на межі коригування бухгалтерського обліку та адаптування до цієї системи.

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку у нашій країні, його державне регулювання відбувається на основі чинного законодавства та

визначається у положеннях Розділу II ЗУ «Про бухгалтерський облік» [1]. Так, найбільш вагомим джерелом інформації про те, яке місце має бухгалтерський облік та якими нормативами керується сьогодні, слугує ст. 6 цього ж закону. Переслідуючи необхідність визначення сучасного стану розвитку бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне здійснити огляду пунктів 1-6 ст.6 ЗУ «Про бухгалтерський облік» з метою оцінки рівня розвитку бухгалтерського обліку в Україні на сучасному етапі.

Так, зазначаємо, що відповідно до п.1 ст. 6 в Україні державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності провадиться з метою, яка полягає у:

- створенні єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконаленні бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Разом із цим, зважаючи на необхідність подальшого розвитку та вдосконалення системи бухгалтерського обліку, навіть на сучасному етапі, держава створює єдині правила бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, і реалізація цих єдиних правил обов'язкова для всіх підприємств. Також зазначаємо, що виконання встановлених правил бухгалтерського обліку дає користувачам звітності можливість осмислити інформацію, зазначену у фінансових звітах різних підприємств, без додаткового вивчення особливостей підприємства.

Відповідно до п. 2 ст. 6 ЗУ «Про бухгалтерський облік», врегулювання питань методики обліку та обліку балансів здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні нормативи (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативи обліку та складання фінансової звітності [1].

Затверджені П(С)БО постійно оновлюються, а Мінфін вносить до своїх доручень зміни та доповнення до положень про регулювання бухгалтерського обліку та звітності, які сприяють їх удосконаленню.

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку, важливим кроком є створення Управління методології бухгалтерського обліку, що є структурним підрозділом Міністерства фінансів України. Йому належить виконання функцій із

забезпечення розробки та впровадження єдиних методичних основ бухгалтерського обліку на підприємствах, організаціях усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) та об'єднаннях підприємств.

Щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках, то він визначається п. 3. ст. 6 та встановлюється Національним банком України відповідно до Закону та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Методологічні засади відображення в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати, та порядок застосування банками основних принципів бухгалтерського обліку під час визнання та обліку доходів і витрат визначається та затверджується Національним банком [1].

На сьогодні Державне казначейство України відповідно до законодавства, виступає у якості відповідального органу за встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ.

У п. 5 ст. 6 ЗУ По бухгалтерський облік описується «порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, визначається такою угодою відповідно до вимог законодавства України. Бухгалтерський облік фінансово-господарської діяльності інвестора, пов'язаної з виконанням робіт (послуг), передбачених угодою про розподіл продукції, провадиться окремо від обліку інших видів діяльності. У разі коли за угодою про розподіл продукції роботи проводяться на декількох ділянках надр, інвестор здійснює консолідований облік своєї господарської діяльності» [1].

У п. 6 т. 6 зазначається, що Міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, у межах їх компетенції, відповідно до галузевих особливостей належить розробка на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування [1].

Незважаючи на постійні зміни в економіці, зміни в інформаційному просторі і зростаюче значення бухгалтерського обліку для компанії, ця тема вимагає постійних досліджень.

Сучасний стан організації бухгалтерського обліку в Україні не можна вважати ідеальним, так як воно вимагає значної модернізації.

Зважаючи на те, що бухгалтерський облік охоплює всю господарську і фінансову діяльність підприємств; забезпечує контроль за виробництвом і розподілом матеріальних благ, рухом і збереженням майна підприємства; відображає весь виробничий процес і дозволяє відстежувати зміни, які відбуваються, звертаємо увагу, що серед основних проблем організації бухгалтерського обліку у сьогоденні можна виділити наступні (рис. 3.1):

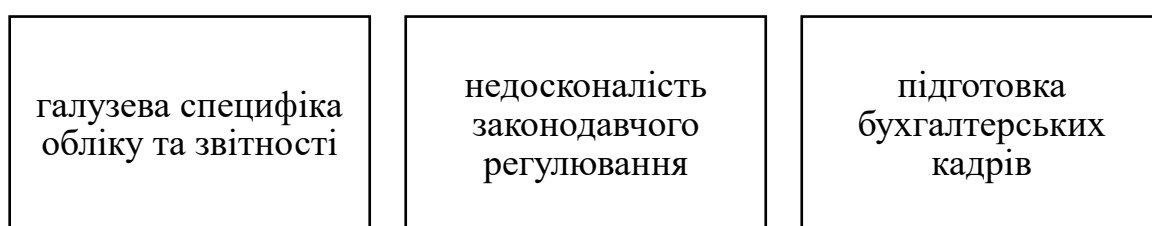


Рис. 3.1. Основні проблеми бухгалтерського обліку на сучасному етапі його розвитку

Щодо першої із перелічених проблем, звертаємо увагу на те, що у застосуванні вимог національних стандартів підприємствами різних галузей існують ґрунтовні відмінності, тому, у даному випадку хоч з боку держави, в особі Міністерства фінансів, встановлюються певні вимоги і стандарти фінансової звітності, контроль за виконанням цих вимог наразі перебуває на неприйнятно низькому рівні.

Інша проблема полягає у недосконалості законодавчого регулювання, тому питання визначення переваг ведення бухгалтерського обліку за національними чи міжнародними стандартами є досить вагомим. ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначається перелік суб'єктів господарювання, які за тим чи іншим критерієм повинні вести бухгалтерський облік за МСФЗ, проте така умова стосується переважної меншості підприємств [17, с. 89-92].

Окреме питання стосується створення у нашій країні системи постійного підвищення бухгалтерських кадрів, яка б відповідала міжнародним вимогам, а саме

стандартам освіти Міжнародної федерації бухгалтерів. Сприяти такій меті необхідно з огляду на те, що на сьогодні кваліфікаційний рівень нашого професійного бухгалтера як загальноприйнятий у міжнародній практиці має відповідати європейському [16, с. 20-25, с. 59-60].

Сьогодні, враховуючи той факт, що розвиток недержавних форм власності та різних організаційних форм бізнесу відбувається досить активно існує необхідність у розвитку і пристосовуванні до реалій економіки.

Враховуючи проаналізовану ситуацію із станом розвитку бухгалтерського обліку як предмету дослідження нашої теми, зазначаємо що бухгалтерський облік вимагає реформування та видозміни, проте цей процес стане можливим лише за умов створення нормального підґрунтя для подальшого розвитку. До числа таких передумов відносять (рис. 3.2):

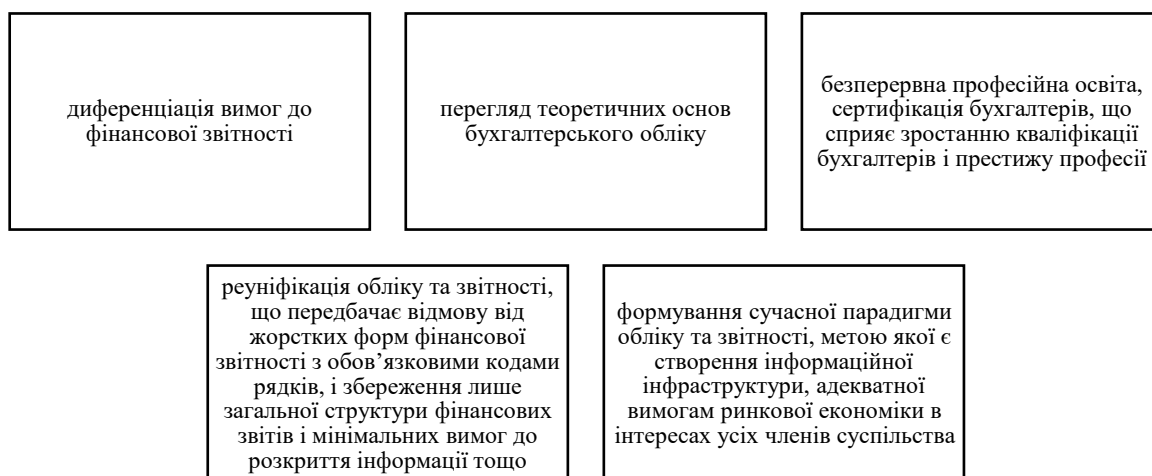


Рис. 3.2. Умови, що створюють підґрунтя для подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні

Відповідно до диференціації вимог до фінансової звітності, суб'єкти господарської діяльності повинні застосовувати єдині принципи оцінки та розкриття інформації, але обсяг інформації визначається винятково потребами користувачів.

З точки зору перегляду теоретичних основ бухгалтерського обліку, враховуючи ускладнення в управлінні, зростання ролі інтелектуального капіталу як

ключового чинника конкурентоспроможності, сучасних інформаційних технологій зростає роль вивчення сучасних теорій, перегляду предмета й методу бухгалтерського обліку [21, с. 18-19].

Таким чином, щоб знизити всі існуючі ризики, рішення про зміни в бухгалтерському обліку має прийматися з урахуванням його ролі в суспільному житті країни і поточних і майбутніх завдань, історичних, соціальних і економічних особливостей розвитку України. Сьогодні, з врахуванням сучасного стану розвитку бухгалтерського обліку, необхідною інституційна реструктуризація системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, де держава буде відігравати провідну роль в активній участі професійних громадських бухгалтерських організацій. Тому актуальним питанням є визначення сучасних перспектив розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

3.2. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку

Дослідження особливостей розвитку технологічних шляхів і сучасних процесів глобалізації дає можливість визначити стан бухгалтерського обліку та тенденції його розвитку. Обробка даних в процесі бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою комп'ютерних програм, що володіють аналітичними здібностями. Враховуючи успіхи в розвитку програмного забезпечення, пов'язані з новими можливостями використання обчислювальної техніки та інтернет-технологій, необхідно підкреслити відсутність якісного прориву в розвитку технологій штучного інтелекту. Незважаючи на вагомий і потужний розвиток з точки зору програмного забезпечення автоматизованої системи бухгалтерського обліку (далі ASBO), світові тенденції вимагають впровадження нових, більш ефективних технологій. Тому вивчення основних перспектив розвитку бухгалтерського обліку є адекватним і природним питанням для висвітлення можливостей впровадження в бухгалтерію з подальшою розробкою єдиних

методичних принципів побудови для її ефективного функціонування в умовах шостого і сьомого технологічних стилів.

Важливим напрямком реформування бухгалтерського обліку в Україні є гармонізація фінансової звітності вітчизняних підприємств з міжнародними стандартами. Практика говорить про існування теоретичних і практичних проблем вдосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні, які зумовлені (рис. 3.3):

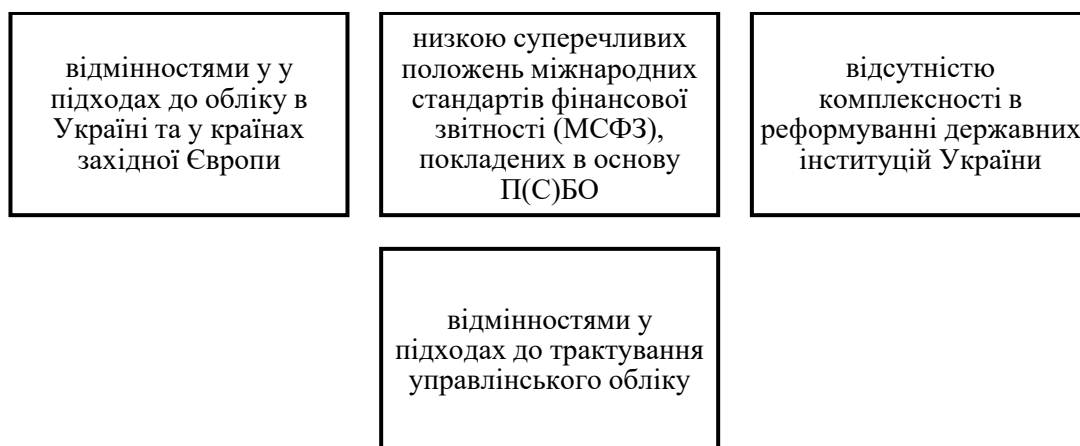


Рис. 3.3. Першопричини виникнення практичних проблем бухгалтерського обліку

Наявність цих та інших проблем підтверджує актуальність пошуку шляхів їх вирішення та прогнозування напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Саме тому, вважаємо, що у якості передумови для удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності у нашій державі слугує система наявного державного регулювання, яка окрім цього здійснюється і з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерською обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів.

Методи сучасного бухгалтерського обліку все ще залишаються адміністративними, запозиченими із часів існування планової економіки. Зрозуміло, що сьогодні ці питання потребують нагального реформування. Проте, низка дослідників вважає, що навіть такий підхід не дозволив би сприяти ефективній зміні в системі бухгалтерського обліку, а все через проблематичність, яка насправді прихована в інститутах регулювання. До прикладу, навіть беручи до

уваги ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», відповідно до його положень, у нашій країні чітке визначення суб'єкта не встановлене, відповідно і відповідальність за стан бухгалтерського обліку за його відсутності встановити неможливо. Збором та обробкою фінансової звітності займається Державна служба статистики України, визначенням методології бухгалтерського обліку і звітності – Міністерство фінансів України. Хоча у межах правового поля ці обмеження визначаються ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], вважаємо такий поділ не вельми зручним. Навіть у такому простому прикладі бачимо, окреслену нами проблематику, що уже, навіть в результаті поверхневого огляду, свідчить про реальну наявність проблем та необхідність їх вирішення.

Ще одна проблема в регулюванні бухгалтерського обліку – відсутність досвіду професійних бухгалтерських організацій. Незважаючи на те, що вони беруть участь у регулюванні бухгалтерського обліку. Серед українських вчених немає єдиної думки щодо наповнення концепції розвитку бухгалтерського обліку, що в якійсь мірі уповільнює її розвиток.

З огляду на вище викладене, зазначаємо, що рішення про зміни в бухгалтерському обліку має прийматися з урахуванням його ролі в суспільному житті країни, поточних і перспективних проблем. Враховуючи історичні, соціальні та економічні особливості розвитку України, доцільним є запровадження державного регулювання та встановлення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку. Водночас такі заходи мають будуватися на оновлених підставах – для точного дотримання всіма суб'єктами правозастосування вимог нормативних актів, що формують українську систему бухгалтерського законодавства. Саме тому, вважаємо, що сьогодні необхідна інституційна реструктуризація системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, де держава буде відігравати провідну роль в активній участі професійних громадських бухгалтерських організацій.

Істотною умовою ефективного функціонування кожного господарського суб'єкта є якісно побудована, цілісна система обліку, що передбачає формування і прийняття чіткої облікової політики як специфічного елемента регулювання

бухгалтерського обліку та звітності в довгостроковій перспективі. Встановлення нормативних меж, в яких здійснюється облік і складання фінансової звітності, їх закріплення в законодавчих документах є проявом бухгалтерської політики певного рівня у сфері бухгалтерського обліку. На тлі стандартизації бухгалтерського обліку була створена Міжнародна стандартизація, яка має наближені особливості бухгалтерської політики, які створюють свої перспективи для її розвитку.

Бухгалтерська політика повинна розумітися як сфера діяльності державних органів або установ, утворених державними та міжнародними асоціаціями бухгалтерів, спрямованими на нормалізацію або стандартизацію бухгалтерського обліку.

Перспективним результатом змін у середовищі функціонування вітчизняних підприємств є необхідність виникнення політики рахункового зв'язку як інструменту стандартизації та координації комунікаційного процесу та забезпечення інформаційної безпеки в частині бухгалтерського обліку.

Комунікаційна бухгалтерська політика в системі бухгалтерського регулювання, зокрема, і система нормативного регулювання в цілому має дуалістичне значення, як елемент централізованого регулювання комунікаційної взаємодії підприємства з інститутами зовнішнього середовища, так і засіб децентралізації комунікаційних відносин підприємства. Основою для розвитку комунікаційної політики підприємства є положення України вищих ієрархічних рівнів щодо суб'єктного рівня [18, с.55-58].

Економічний розвиток, природно, пов'язаний з послідовною зміною домінуючої системи обліку, що втілює фундаментальний підхід до визначення облікових даних, її функціональних комунікаційних можливостей, принципів побудови і концептуально-методичних основ сучасної системи обліку та аналізу в бухгалтерській сфері. Для управління економічними об'єктами необхідна систематизована, підготовлена інформація. Різноманітність сфер економічної діяльності призводить до збільшення інформаційних систем економічного характеру, так як в них містяться всі особливості структури управління, схеми

цілей управління і тематичних технологій. Ускладнення системи управління стимулює розвиток інформаційних систем, в даному випадку системи обліку компанії.

Облікова політика компанії є важливим інструментом, завдяки якому з'являється можливість оптимального поєднання державного регулювання та власної ініціативи підприємств у питаннях організації та бухгалтерського обліку.

Так, в якості нової перспективної можливості можемо вважати нову стратегію економічного та соціального розвитку, яка передбачає формування інституційного середовища, яке б сприяло стимуляції, з одного боку, підприємницької активності, економічного зростання на основі структурно-інноваційних перетворень, утвердженню сучасної соціальної інфраструктури, механізмів соціально-ринкової економіки, а з іншого – подоланню нагромадження суперечностей між економікою та суспільством.

Європейська інтеграція та державна політика України щодо адаптації національного законодавства до європейських стандартів, світовий досвід гармонізації бухгалтерського обліку в країнах ЄС є надзвичайно важливими, адже на їх основі ми маємо можливість визначити список пріоритетних завдань наближення поточного та майбутнього законодавства України до законодавства ЄС, яке є важливою умовою зміцнення економічних зв'язків між Україною та ЄС у найближчому майбутньому. Вважаємо таку умову іще одним перспективним кроком до удосконалення бухгалтерського обліку нашої держави.

Також зауважимо, що ми вбачаємо перспективи реформування бухгалтерського обліку та його ведення у сталому розвитку. Інтерпретацію цього судження наводимо у додатку Е. Таким чином, спостерігаємо, що формування та впровадження в діяльність суб'єкта господарювання інтегрованої облікової системи потребує грамотної її організації та напрацювання відповідного термінологічного та обліково-аналітичного забезпечення для кожної її складової [15, с. 262-263].

Процеси гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному та регіональному рівнях багато в чому визначають напрямки реформування

вітчизняної системи обліку, що складається з управлінської (системи регулювання бухгалтерського обліку на державному рівні) і керованої (системи бухгалтерського обліку підприємства) і підсистем, з огляду на що визначається суть трансформації керівної підсистеми бухгалтерського обліку в Україні на концептуальному, структурному та технологічному рівнях.

Враховуючи особливості розвитку економіки, суспільства, технологічного прогресу, а разом із тим змін у бухгалтерському обліку підприємств, вважаємо за доцільне підкреслити значення системи електронного документообігу у бухгалтерському обліку.

Активне впровадження комп'ютерних технологій в практику бухгалтерської праці потребує розробки нових теоретичних підходів і обґрунтувань проектних рішень для відповідних програмних продуктів, формування цілісної науково обґрунтованої концепції моделювання обліку при проектуванні відповідно ПЗ АСБО, заснованої на узагальненні накопиченого досвіду побудови програмних систем з позицій сучасних інформаційних технологій. Хоча цей процес все ще триває і вимагає більш докладного вивчення, початок покладено, а це означає, що паралель між перспективою і можливістю буде подолана.

У статті Осмятченка В.О., говориться: «Револьюційні перетворення, що відбулися останніми роками у сфері інформаційних технологій, і привели до масового впровадження в практику управління персональних комп'ютерів та пов'язаних з ними інтерактивних технологій, розподіленої обробки даних, заснованих на діалозі клієнт/сервер, вимагають подальшого розвитку теоретичних і методологічних концепцій побудови програмного забезпечення для автоматизованої системи економічного аналізу із урахуванням перспектив впровадження штучного інтелекту. З огляду на це виникає необхідність подальших розробок у сфері не вузькоспеціальних, а універсальних програм із урахуванням світових технологічних проривів та використанням у практичній діяльності новітніх технологій бухгалтерського обліку. На перспективність саме такого підходу вказує достатньо високий ступінь диверсифікації господарської діяльності багатьох вітчизняних підприємств, велика кількість інформаційних потоків, що, в

свою чергу, викликано необхідністю забезпечення досить стійкої роботи в складних умовах конкуренції і ринкової економіки» [23, с. 135].

Система обліку має теоретичні, методологічні та нормативні обмеження. Основні обмеження системи обліку обумовлені тим, що вона (3.4):

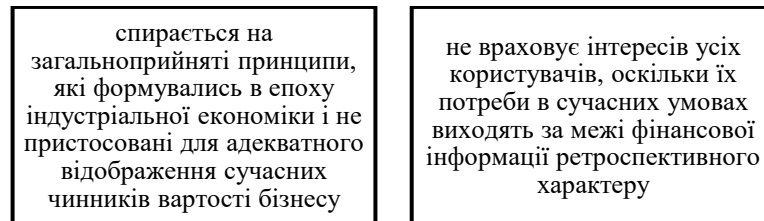


Рис. 3.4. Причини основних обмежень системи обліку

Подолання цих обмежень вимагає переходу від концепції фінансової звітності до концепції корпоративної звітності, в якій (рис. 3.5):

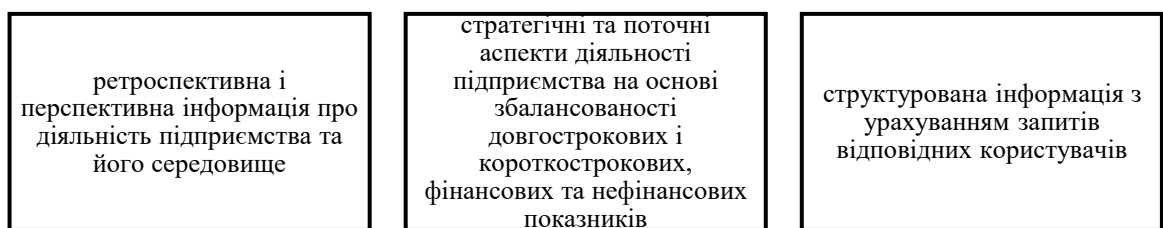


Рис. 3.5. Напрями подолання обмежень у бухгалтерському обліку

Враховуючи усі перелічені вище особливості перспективних змін бухгалтерського обліку, зростаючі вимоги до бухгалтерського обліку в умовах глобалізації і постіндустріального суспільства вимагають перегляду його теоретичних основ, перш за все теми, методу і принципів. Необхідно забезпечити паритетне (пропорційне) представництво всіх учасників цього органу: органів бухгалтерського обліку та звітності; користувачів інформації; професійних бухгалтерів, аудиторів, викладачів і вчених. Фінансування діяльності методологічної ради має бути передбачено в бюджеті, а керівник повинен обиратися з числа його членів. Це зробить можливим залучення в процес розробки стандартів всіх зацікавлених сторін буде враховувати досвід фахівців різних галузей, щоб зробити цей процес більш прозорим і послідовним.

ВИСНОВКИ

У відповідності до поставлених завдань нами здійснено опрацювання всіх пунктів у межах дослідження:

1. В результаті визначення значення бухгалтерського обліку як професійної діяльності, нам вдалось встановити, що адекватне відображення (бухгалтерський облік) господарської діяльності господарюючих суб'єктів є невід'ємною частиною розвитку ринкових відносин. Відповідно, така діяльність не може провадитись без відображення інформації про економічні процеси, їх характер і масштаби, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Мета бухгалтерського обліку – надати користувачам інформацію для прийняття оптимальних управлінських рішень. Отже, бухгалтерський облік має як наукову (теоретичну), так і практичну (прикладну) сторону і є відображенням господарської діяльності є активною інтелектуальною та фізичною діяльністю людей, яка характеризується своєю структурою.

2. Ми встановили послідовність історичного розвитку бухгалтерського обліку, яка утворена шістьма етапами: натуралістичним, вартісним, діаграфічним, теоретико-практичним, науковим, сучасним, які охоплювали проміжок часу від 4000 до н.е. та до наших днів. З огляду на це, вважаємо, що процес бухгалтерського обліку є досить давнім та протягом усіх етапів його становлення розвивався, зазнаючи змін та в результаті набув сучасного вигляду.

3. Здійснивши дослідження нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку як професійної діяльності, нам вдалось встановити перелік документів, якими керується бухгалтерська служба, перелік бухгалтерських регламентів, класифікацію організаційних регламентів з бухгалтерського обліку, нормативно-правового забезпечення в сфері бухгалтерського обліку, національні стандарти бухгалтерського обліку, які ми відобразили візуально у рисунках та таблицях.

4. Обґрунтування методичних засад бухгалтерського обліку дозволило отримати уявлення про метод, метод бухгалтерського обліку та відмінність між ними, методологію обліку в бухгалтерському обліку. В результаті дослідження ми відобразили методи вивчення предмету бухгалтерського обліку, визначили набір інструментів, які слугують елементами методу бухгалтерського обліку, а також встановили взаємозв'язок між його елементами. В контексті визначення призначення методичних прийомів бухгалтерського обліку нами було охарактеризовано кожен із груп та підгруп прийомів, а у результаті на основі авторського бачення сформульовано модель прийомів, які входять до числа частково наукових.

5. Проведений аналіз стану розвитку бухгалтерського обліку дав можливість встановити поетапність розвитку бухгалтерського обліку в Україні, а також умови його розвитку на сьогодні. Враховуючи проаналізовану ситуацію із станом розвитку бухгалтерського обліку як предмету дослідження нашої теми, зазначаємо що бухгалтерський облік вимагає реформування та видозміни, проте цей процес стане можливим лише за умов створення нормального підґрунтя для подальшого розвитку.

6. Виявлені нами перспективи розвитку бухгалтерського обліку полягають у гармонізації фінансової звітності вітчизняних підприємств з міжнародними стандартами, реформуванні системи наявного державного регулювання, бухгалтерської політики, облікової політики підприємств, використання нової стратегії економічного та соціального розвитку, курс на європейську інтеграції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text
3. Постанова «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу установи» від 26 січня 2011 р. N 59. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>
4. Наказ МінФіну Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
5. Арбузов С. Г., Колобов Ю. В., Міщенко В. І., Науменкова С. В. Позабалансові рахунки. Банківська енциклопедія. Київ : Центр наукових досліджень Національного банку України : Знання, 2011. 504 с.
6. Бакаев, А. С. Бухгалтерские термины и определения. М.: Бухгалтерский учёт, 2002. С. 160.
7. Банківська енциклопедія. Київ : Центр наукових досліджень Національного банку України : Знання, 2011. 504 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 370 «Облік і аудит»». Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с
9. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772 с.
10. Бухгалтерський облік. Основи теорії та практики: підручник. Львів. політех. 3-тє вид., доопрац. і доп. Львів: Львівська політехніка, 2012. 340 с.
11. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Теорія бухгалтерського обліку. Ужгород 2001. 102 с.

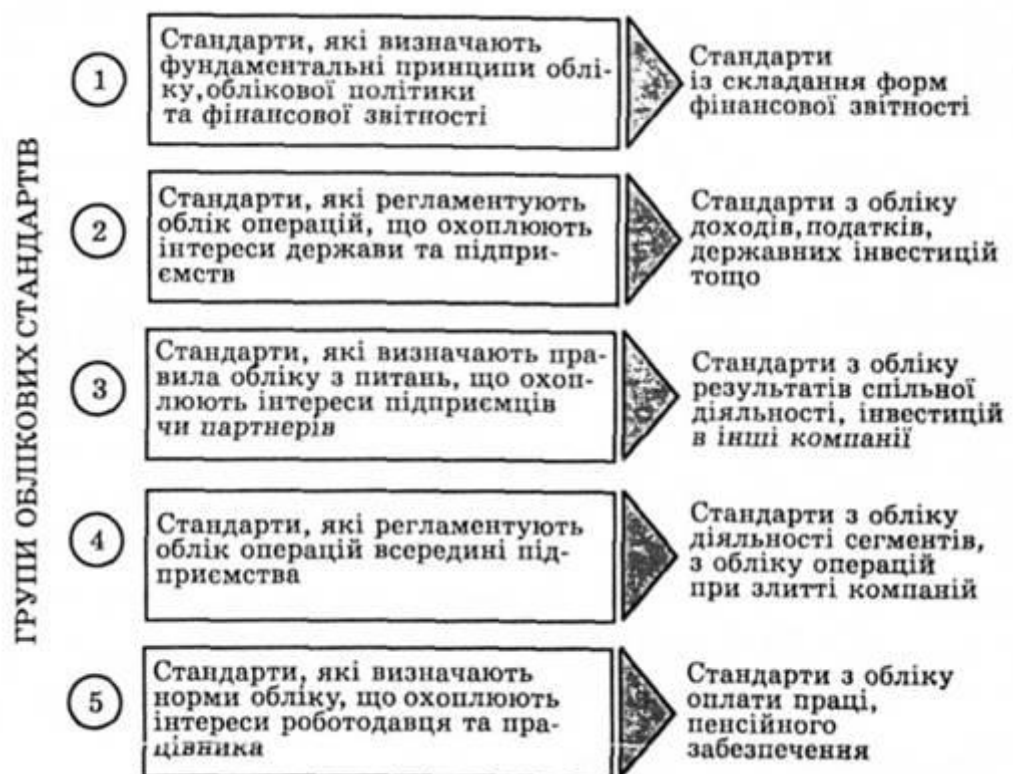
12. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. 2010. С. 77-83.
13. Деякі питання документування управлінської діяльності. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-2018-%D0%BF#Text>
14. Історія виникнення бухгалтерського обліку. URL: https://arm.naiu.kiev.ua/books/sud_buh/files/Tema_1.pdf
15. Крутова А. С. Перспективи розвитку облікової системи підприємств України. *Бізнес Інформ*. 2018. № 4. С. 261-266.
16. Кузьмінський Р. Реформування бухгалтерського обліку. *Актуальні проблеми бухгалтерського обліку. Фінанси України*. 2006. №8. С.59-63
17. Куслій І. П. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку в Україні. *Юність науки – 2016*. Чернігів: Черніг. нац. технол. ун-т, 2016. Ч.3. 212 с.
18. Лаговська О.А. Стандартизація процедури формування та функціонування бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи: адаптаційний підхід до сучасних умов господарювання. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2011. № 4 (58). С. 55-58.
19. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Сутність та значення бухгалтерського обліку. Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування» 11-12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль). 2017. С.139-141.
20. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання. URL: <http://dcmaup.com.ua/assets/files/pitannya-audit-kf-3-kurs-tema-1-2.pdf>
21. Моссаковський В. Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. №10. С. 18-25
22. Опорний конспект лекцій з дисципліни «Загальні основи організації бухгалтерського обліку» для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Х. : ХДУХТ, 2019. 113с.

23. Осмятченко В. О., Олійник В. С. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в контексті зміни технологічних укладі. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2018. Вип. 2. С. 131-138.
24. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. К.: УБС НБУ, 2008. 219с.
25. Пасько Т. О. Історія бухгалтерського обліку : посіб. Суми : ВТД «Університетська книга», 2009. 141 с.
26. Пілевич Д.С. Застосування системного підходу до дослідження бухгалтерського обліку. *Економіка та управління підприємствами*. 2015. №1. С. 209-217.
27. Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції / Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. 2014. № 2. С. 235-245. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Znphktei/2011_2/statti_2/sekirina/sekirina.htm
28. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової. 2-е вид., переробл. і доповн. К.: Алерта, 2011. 558 с.
29. Тігова Т.М., Селіверстова Л.С. Процюк Т.Б. Аналіз фінансової звітності. Київ. Центр учбової літератури. 2012. 268 с.
30. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 528 с.
31. Шигун М.М. Моделювання в наукових публікаціях з бухгалтерського обліку. Суми. 2009. С. 293-301.
32. Юридична енциклопедія / ред. кол. Ю. С. Шемшученко (відп. ред.). К. : Українська енциклопедія ім. М. П. Бажана. Т. 2. 744 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

Принципи бухгалтерського обліку



НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”

НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов’язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

НП(С)БО 1 дає визначення наступним термінам:

- Активи;
- Баланс (звіт про фінансовий стан);
- Бухгалтерська звітність;
- Витрати;
- Власний капітал;
- Грошові кошти;
- Доходи;
- Еквіваленти грошових коштів (грошей);
- Збиток;
- Звичайна діяльність;
- Звіт про власний капітал;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- Зобов’язання;
- Інвестиційна діяльність;
- Інший сукупний дохід;
- Консолідована фінансова звітність;

- Користувачі звітності;
- Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
- Негрошові операції;
- Необоротні активи;
- Облікова політика;
- Оборотні активи;
- Операційна діяльність;
- Операційний цикл;
- Основна діяльність;
- Прибуток;
- Примітки до фінансової звітності;
- Принцип бухгалтерського обліку;
- Розкриття;
- Рух грошових коштів (грошей);
- Стаття;
- Сукупний дохід;
- Суттєва інформація;
- Фінансова діяльність;
- Фінансова звітність;
- Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

НП(С)БО 1 має наступну структуру:

I. Загальні положення

II. Склад та елементи фінансової звітності

III. Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її складання

IV. Розкриття інформації у фінансовій звітності

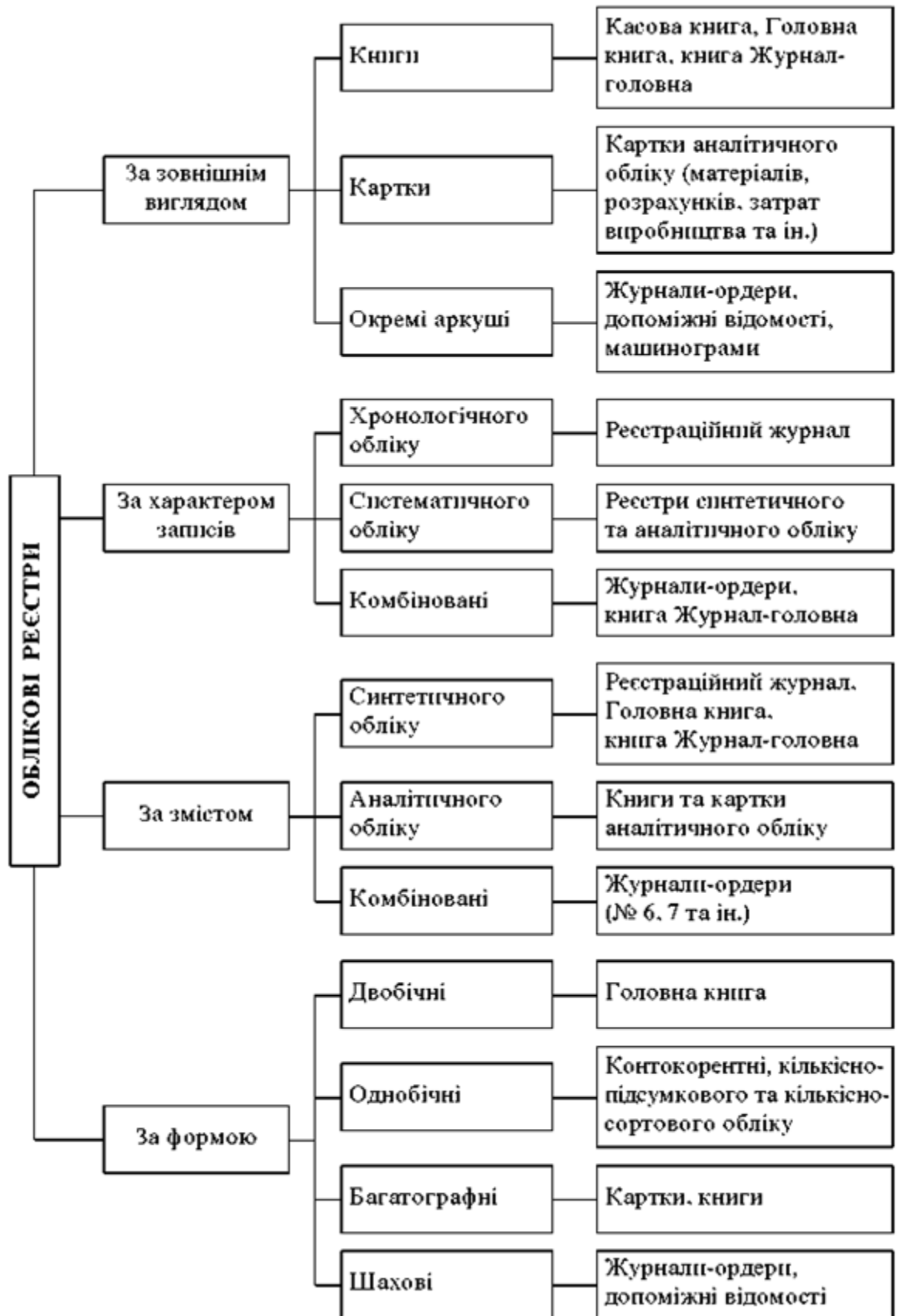
НП(С)БО 1 також містить наступні додатки:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);

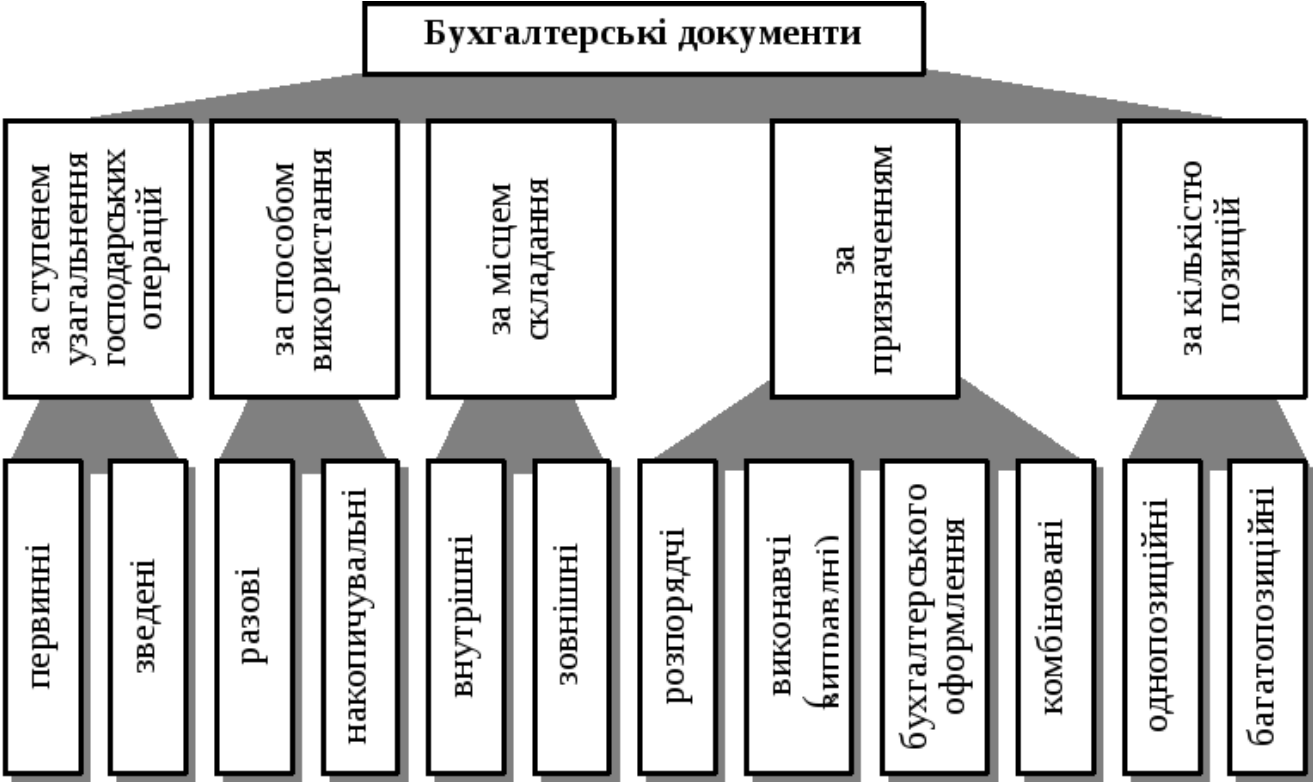
Продовження додатку Б

-
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);
- Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом);
- Звіт про власний капітал;
- Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);
- Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом);
- Консолідований звіт про власний капітал;
- Перелік додаткових статей фінансової звітності.

Облікові реєстри в бухгалтерському обліку



Класифікація бухгалтерських документів



Облікові складові ведення економічної діяльності підприємств, включаючи бухгалтерський облік

