

УДК 657.01

**Бурденко І.М.**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування  
Навчально-наукового інституту бізнес-технологій  
«Українська академія банківської справи»  
Сумського державного університету

**Джолос Т.В.**  
студентка  
Навчально-наукового інституту бізнес-технологій  
«Українська академія банківської справи»  
Сумського державного університету

## КОНЦЕПЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇХ РОЗВИТОК

### ACCOUNTING CONCEPTS AND THEIR DEVELOPMENT

#### АНОТАЦІЯ

У статті проаналізовано основні концепції бухгалтерського обліку, що історично склалися в процесі його розвитку. Узагальнено погляди щодо питання передумов виникнення концепцій обліку. Розглянуто сучасні концепції бухгалтерського обліку, що мають вагомий вплив на розвиток світових та національних систем обліку. Здійснено етапізацію процесу становлення концепцій обліку.

**Ключові слова:** концепція, концепції бухгалтерського обліку, вартісна оцінка об'єктів обліку, концепція справедливої вартості.

#### АННОТАЦИЯ

В статье проанализированы основные концепции бухгалтерского учета, исторически сложившиеся в процессе его развития. Обобщены взгляды ученых, касающиеся предпосылок возникновения концепций учета. Рассмотрены современные концепции бухгалтерского учета, оказывающие значительное влияние на развитие мировых и национальных систем учета. Осуществлена этапизация процесса становления концепций учета.

**Ключевые слова:** концепция, концепции бухгалтерского учета, стоимостная оценка объектов учета, концепция справедливой стоимости.

#### ANNOTATION

In the article the basic concepts of accounting that have historically been in the process of development, overview views on the issue of the prerequisites of accounting concepts and establishment of accounting concepts. The modern accounting concepts, which have a powerful influence on development of the world and national systems of accounting, have been considered. The main stages are carried out to process of formation of concepts of the account.

**Keywords:** concept, concepts of accounting, valuation accounting objects, the concept of fair value.

**Постановка проблеми.** Розвиток бухгалтерського обліку знаходиться під значним впливом господарського механізму, а теоретичні розробки у цій галузі визначаються потребами практики. В умовах загальної інформаційної та економічної глобалізації відбуваються зміни концептуальних положень бухгалтерського обліку, що проявляються в трансформації окремих облікових практик, коригуванні звітних форм, появі нових об'єктів обліку, та зміни нормативної бази. Глобалізація та інтеграція призвели до зростання ролі бухгалтерського обліку як наукової дисципліни і практичної реалізації її концепцій. При цьому трансформаційні процеси в бухгалтерському обліку вимагають

розробки та підняття на новий рівень теорії і методології оцінки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження сучасних концепцій бухгалтерського обліку, їх характерні риси, позитивні та негативні сторони здійснювала низка вітчизняних та зарубіжних учених: А.І. Нечитайло [4], Л.О. Чайковська [6], О.В. Іванова [2] та ін. Історію розвитку обліку та його концепцій вивчали Я.В. Соколов, М.Г. Чумаченко [7], Т.О. Пасько [5] тощо.

Проте для подальшого еволюціонування методології бухгалтерського обліку в умовах його трансформації та подальшого розвитку теорії оцінки потребують аналізу та узагальнення історичні етапи становлення концепцій бухгалтерського обліку та передумови їх розвитку.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** На сьогодні в бухгалтерському обліку не виділяють чіткої історичної періодизації появи та розвитку концепцій обліку. Серед актуальних питань – недостатня розробка механізму оцінки за справедливою вартістю об'єктів обліку та реалізація на її основі концепції справедливої вартості. Спірним залишаються значення та місце концепції історичної вартості в сучасних облікових концепціях.

**Мета статті** полягає у дослідженні та аналізі концепцій бухгалтерського обліку, розгляді передумов їх виникнення, а також визначенні місця історичної та справедливої вартості в сучасних концепціях.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для розуміння сутності концепції бухгалтерського обліку необхідно розглянути значення дефініції «концепція» в загальному значенні та в обліку. Відповідно до бухгалтерського словника, «концепція» – це конкретний підхід до вирішення проблеми із чітко визначеною метою і засобами її реалізації (досягнення). Під нею також розуміють сукупність загальноприйнятих теоретичних принципів, які є підґрунтям для різних галузей досліджень [3].

Під концепцією бухгалтерського обліку слід розуміти певний набір методологічних принципів і методичних правил, що є основою для здійснення обліку господарських процесів, їх оцінки та отримання необхідної інформації для користувачів фінансової звітності [3].

Щодо історичних аспектів становлення концепцій бухгалтерського обліку, то однозначної періодизації розвитку концепцій обліку не було здійснено, проте різні дослідники мають свої погляди щодо цього питання. Під час розгляду етапів розвитку концепцій обліку кожен автор зазначав окремі передумови, серед яких – зміна економічних формацій, форма обліку, облікова ідея тощо.

Серед концепцій обліку виділяють ранню концепцію [5], концепцію дорадянських часів, концепції ринково-орієнтованої звітності, інституціональну та освітню концепції, а також вартісні концепції обліку [2].

Зазначимо, що український дослідник М.Г. Чумаченко виділяв такі передумови та періоди становлення концепцій бухгалтерського обліку [7]:

1) кін. XVIII ст. – виникнення товарно-грошових відносин, що характеризувалися появою різних способів реєстрації фактів в облікових регістрах (систематичні та хронологічні записи), поширенням подвійного запису;

2) кін. XVIII – кін. XIX ст. – друк перших праць з обліку, початок формування облікових теорій, розвиток науки рахівництва;

3) кін. XIX – поч. XX ст. – відбувається становлення бухгалтерського обліку як галузі наукових знань;

4) поч. XX ст. – дотепер – створення основних принципів оцінки майнового стану суб'єкта господарювання у зовнішньому ринковому середовищі, галузевого напрямку в побудові системи обліку, існування державної регламентації національних систем і звітності.

Детальніше розглянемо основні етапи становлення вітчизняних концепцій обліку. Вважаємо, що заслуговує на увагу розгляд радянського періоду формування концепцій у бухгалтерському обліку, який вплинув на формування та особливості сучасної національної системи обліку.

Так, А.І. Нечитайло звернув увагу на основні концепції бухгалтерського обліку, які сформувалися під впливом зміни суспільно-політичних формацій починаючи з кінця 1940-х років минулого століття дотепер. Вони були характерні для основ господарювання, цілей, завдань управління радянського періоду (рис. 1).

Як виділяє А.І. Нечитайло, перша концепція сформувалася в роки планово-централізованих методів управління економікою. Можна зазначити, що розвиток системи рахунків промислового обліку переважно був пов'язаний зі станом калькуляційної справи та організацією фінансів промисловості. Відповідно до цього, в обліку існували показники, які були необхідні органам державного управління для контролю відповідності отриманих результатів – плановим завданням. При цьому сама ж облікова система мала односторонню спрямованість – надання інформації органам державного управління [4].

Таким чином, облік формувалася показники, націлені тільки на забезпечення інтересів дер-

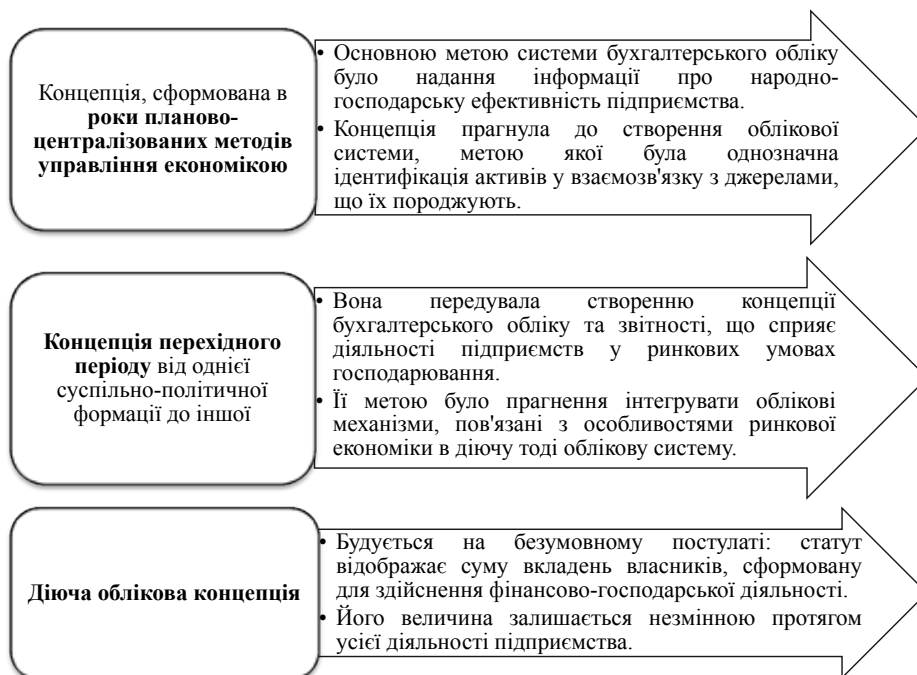


Рис. 1. Періодизація концепцій бухгалтерського обліку відповідно до умов господарювання

Джерело: складено авторами на основі [4]

жавних органів. При цьому значною мірою ігнорувалися інтереси самих підприємств, хоча за планової економіки інформації, яка формувалася в зазначений період, було достатньо для управління їх діяльністю.

А.І. Нечитайло вважає, що концепції бухгалтерського обліку та звітності, яка базується на ринкових відносинах, передувала концепція, яку можна назвати перехідною від однієї суспільно-політичної формації до іншої.

Створення сучасної вітчизняної облікової концепції пов'язано з відображенням у бухгалтерському обліку прибутку, який є основним генератором капіталу та отримання якого можливо за умови виявлення реальної вартості об'єктів бухгалтерського обліку [4].

Заслужують на увагу погляди Л.О. Чайковської на класифікацію та взаємозв'язок сучасних концепцій, яка при цьому класифікує концепції обліку на концептуальні основи, концепції розвитку, основоположні концепції та освітню (рис. 2).

Зауважимо, що Л.О. Чайковська розглядає окремі концепції обліку як основу концепції розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Вона звертає увагу на концепції ринково-орієнтованої звітності, інституціональну та освітню концепції, а також на концепцію справедливої вартості. Автор вважає, що

виникнення нових концепцій формує якісний стиль наукового дослідження бухгалтерського обліку як науки, що розглядається з позиції суцільного аналізу концепції розвитку обліку як невід'ємної складової частини інституціональної системи.

Щодо концепції ринково-орієнтованої звітності, то нині теоретичне обґрунтування спрямоване на правильне подання у звітності таких облікових категорій, як капітал і вартість об'єктів обліку. Зумовлюється це тим, що привертати увагу потенційних інвесторів і кредиторів для фінансування суб'єкта господарювання можливо лише шляхом об'єктивного інформування їх про результати фінансово-господарської діяльності. За ринкового підходу змінюються базисна цінність бізнесу (отримання прибутку), мета звітності, елементи звітності, вимоги до звітності. У даний час акцент зміщується в бік стратегічної вартості та майбутніх економічних вигід, що призводить до зміни цілей складання та подання звітності [6].

Як вважає Л.О. Чайковська, за останні роки істотно розширився розрив між вартістю підприємств, зафіксованої в їх бухгалтерській звітності, і реальною оцінкою цієї вартості з боку інвесторів. Фактичною основою ринкової оцінки організацій стають не тільки матеріальні чинники, а й інтелектуальний капітал [6].

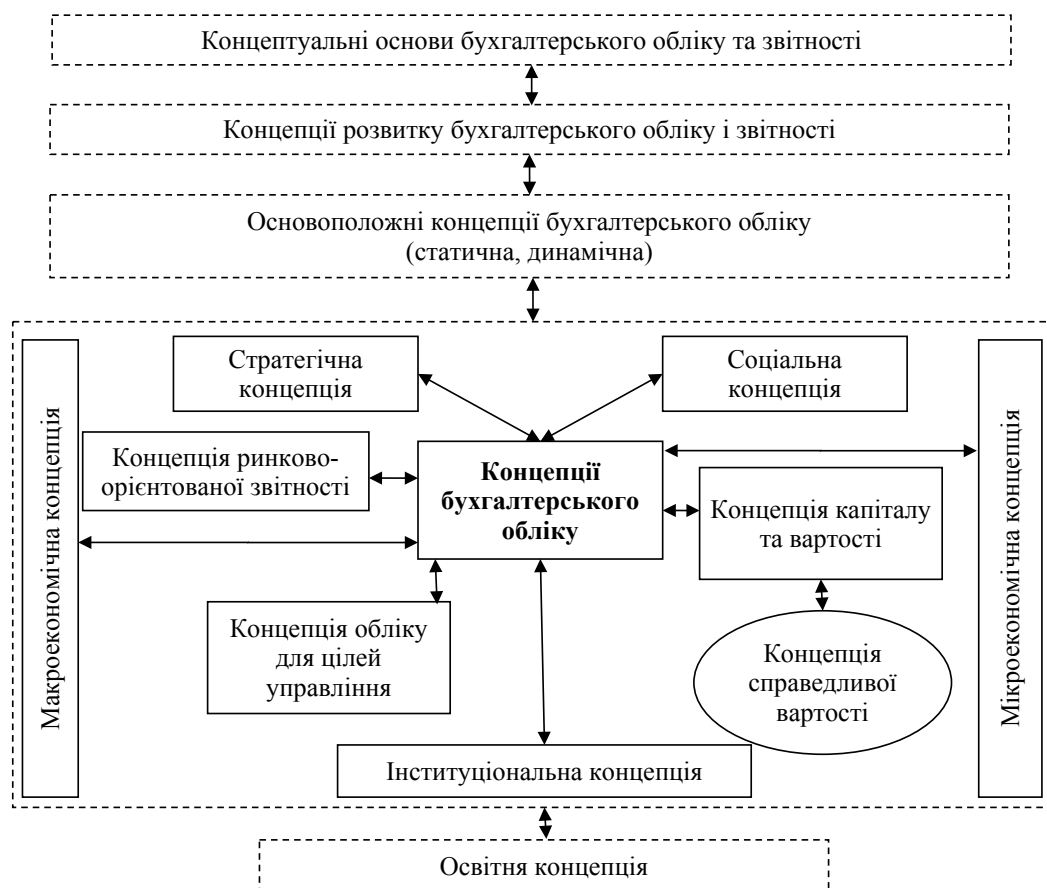


Рис. 2. Концепції бухгалтерського обліку

Джерело: складено авторами на основі [6]

Зазначимо, що Л.О. Чайковська з усіх концепцій бухгалтерського обліку виділяє інституціональну, оскільки вона вважає її основою сучасної концепції розвитку обліку та фінансової звітності. У цій концепції обліку описана можливість об'єднання наявних інституційних чинників із відповідними елементами системи бухгалтерського обліку, які входять до інституційного середовища: проблемне поле обліку (теорія, інтереси користувачів звітності та методологія бухгалтерського обліку), ризики, компоненти та нормативно-правова база [6]. В інституціональній моделі система понять сформована на основі принципів справедливої вартості та прозорості інформації, а також модель, пов'язана з такими дисциплінами, як право та економіка, історія, філософія, інституціональні економічні теорії [6].

Проте, на нашу думку, не зовсім доречно викремлювати бухгалтерський облік в окрему інституціональну концепцію, оскільки облік не можна ототожнювати з інститутом. Він є скоріше середовищем та інформаційним забезпеченням, яке впливає на економічні умови функціонування суб'єктів господарювання й яке формує корисну інформацію для користувачів.

Отже, аналіз поглядів науковців щодо становлення та різновидів концепцій обліку дав змогу виділити основні етапи розвитку концепцій бухгалтерського обліку (рис. 3).

Таким чином, сучасний етап розвитку концепцій бухгалтерського обліку характеризу-

ється все більшим використанням вартісних концепцій обліку, які викликають чимало дискусійних питань із приводу пріоритетності окремої вартості в оцінці об'єктів обліку. Зазначимо, що відокремлення радянського етапу від світового зумовлене тим, що в СРСР була сформована специфічна концепція обліку (відповідно до економічної формації). Тобто світовий та радянський етапи розвитку концепцій обліку відносимо до одного етапу, але вони мають зовсім інші основи господарювання та економічні системи (ринкова та планова економіка відповідно).

Слід зазначити, що зростання ролі справедливої вартості серед вартісних концепцій обліку пов'язане із суттєвими змінами на фондових біржах (II пол. XX ст.). Так, поява новітніх фінансового інжинірингу на ринку похідних фінансових, що значно розширює коло фінансових інструментів для формування сучасних стратегій ризик-менеджменту, стрімкий розвиток позабіржового ринку ПФІ та нестандартизованих (індивідуальних) контрактів призвели до різкого зростання обсягів торгів на біржовому та позабіржовому ринках. Світові біржі поширили ф'ючерсні контракти на фінансові інструменти, а також опціони на ф'ючерси [1]. Основою для оцінки біржових фінансових інструментів стала концепція справедливої вартості.

**Висновки.** Розглянувши погляди різних учених щодо розвитку концепцій бухгалтерському

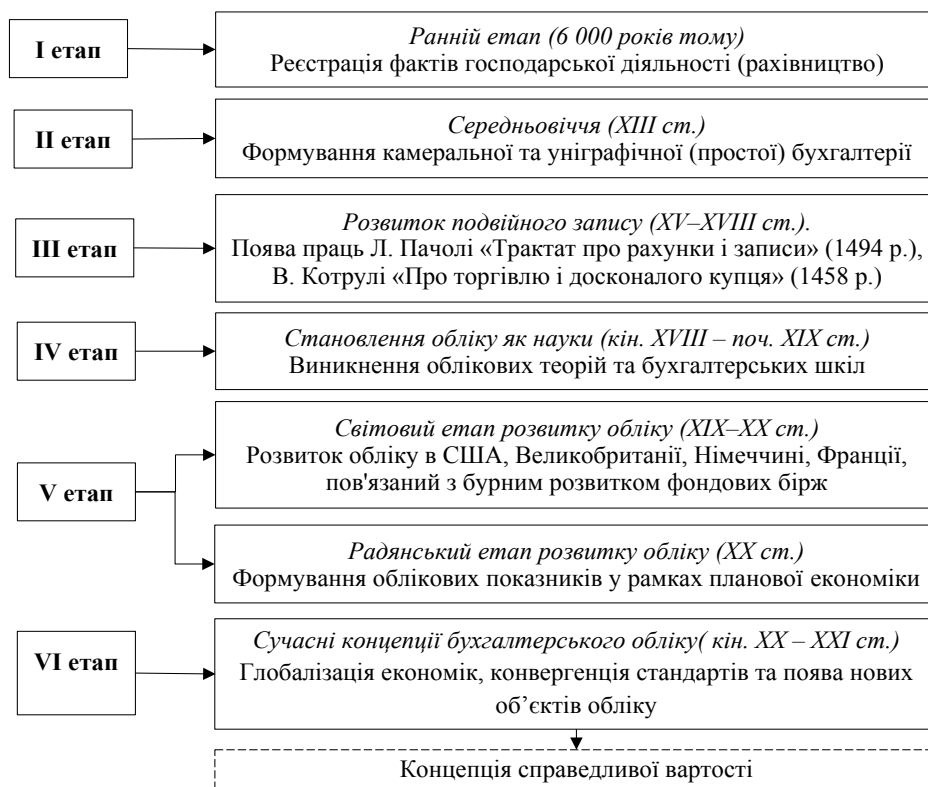


Рис. 3. Історичні етапи формування концепцій бухгалтерського обліку  
Джерело: складено авторами

обліку та їх реалізації, можна зауважити, що вагомим значенням набуває концепція справедливої вартості, яка нині вже виокремилася в окрему концепцію.

Сучасний стан оцінки у вітчизняній обліковій практиці потребує більше уваги щодо визначення місця і ролі концепції справедливої вартості та методики оцінки за справедливою вартістю. Обмежене застосування на національних теренах справедливої вартості під час оцінки об'єктів обліку пояснюється суб'єктивними та об'єктивними причинами, однією з яких є відсутність методологічних рекомендацій її застосування.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бурденко І.М. Основні етапи розвитку світового ринку похідних фінансових інструментів / І.М. Бурденко // Економічний форум. – 2012. – № 1. – С. 277–284.
2. Иванова О.В. Развитие методического обеспечения реализации концепции справедливой стоимости в системе учета и анализа организации : автореф. дис. ... канд. эконом. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / О.В. Иванова. – Ростов-на-Дону, 2014. – 25 с.
3. Концепция бухгалтерского учета. Большой бухгалтерский словарь / Ред. А.Н. Азрилян [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://vocabulary.ru/dictionary/98/word/koncepcija-buhgalterskogo-ucheta>.
4. Нечитайло А.И. Концепции бухгалтерского учета и отчетности и их анализ в практике хозяйствования Российской Федерации / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, И.А. Нечитайло // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 5 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.auditfin.com/fin/2011/5/2011\\_V\\_02\\_04.pdf](http://www.auditfin.com/fin/2011/5/2011_V_02_04.pdf).
5. Пасько Т.О. Історія бухгалтерського обліку : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Т.О. Пасько – Суми : Університетська книга, 2009. – 141 с.
6. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореф. дис. ... докт. эконом. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л.А. Чайковская. – Москва, 2007. – 46 с.
7. Чумаченко М.Г. Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні та міжнародні стандарти обліку / М.Г. Чумаченко. – К. : Інститут фінансових і банківських досліджень академії економічних наук України, 1997. – 300 с.