

Предмет бухгалтерського обліку: незавершена дискусія

Анотація. В умовах сьогодення для забезпечення прогресивного розвитку бухгалтерського обліку необхідним є удосконалення його базових основ, одним з елементів яких є предмет бухгалтерського обліку. Враховуючи відсутність єдності в поглядах серед вчених щодо даного поняття та вагомій зміні, що відбулись протягом останніх років в національній системі обліку, потребує удосконалення підхід до розуміння даного поняття та уточнення його змісту. Метою статті є проведення опису предмету бухгалтерського обліку згідно вітчизняного законодавства та МСФЗ і визначення напрямів розвитку базових основ бухгалтерського обліку. Обґрунтовано основні причини відсутності єдності в поглядах вчених стосовно розуміння сутності предмету бухгалтерського обліку. Наголошено на необхідності розмежування предмету бухгалтерського обліку як практичної діяльності та як науки. Предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є те, що підлягає обліковому відображенню (операції, події та умови). Предметом бухгалтерського обліку як науки є практичні, теоретичні, метатеоретичні, методологічні та організаційні аспекти функціонування облікової системи та впливу облікової інформації на її користувачів. Проаналізовано існуючі підходи вчених до виділення предмету бухгалтерського обліку та констатовано відсутність їх застосування на рівні національного облікового законодавства. Розкрито порядок формування предмету бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку національної системи обліку. Описано предмет бухгалтерського обліку виходячи з положень вітчизняного облікового законодавства. Описано предмет бухгалтерського обліку виходячи з положень міжнародних стандартів фінансової звітності. Обґрунтовано необхідність включення умов як одного з елементів предмету бухгалтерського обліку. Наведено причини необхідності більш глибокого дослідження предмету бухгалтерського обліку на основі розробки теорії бухгалтерського відображення. Результатом таких досліджень має стати не винайдення ще одного поняття предмету бухгалтерського обліку, а його більш детальний та науковий опис на основі застосування нових теоретичних конструктів, як елементів теорії бухгалтерського відображення.

Ключові слова: предмет бухгалтерського обліку, операції, події, умови, бухгалтерське відображення, бухгалтерська реальність.

Serhii LEHENCHUK

Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, Ukraine

Subject of Accounting: Unfinished Discussion

Abstract. In modern conditions, to ensure the progressive development of accounting, it is necessary to improve its basic foundations, one of the elements of which is the concept of «subject of accounting». Taking into account the lack of unity in views among scientists on this concept and the significant changes that have occurred in recent years in the national accounting system, it is necessary to improve the position regarding the understanding of this concept and its clarification. The purpose of the article is to describe the subject of accounting in accordance with national legislation and IFRS and determine the directions for the development of the basic foundations of accounting. The main reasons for the lack of unity in the views of scientists regarding the understanding of the essence of the subject of accounting have been grounded. The need to differentiate the subject of accounting as a practical activity and as a science has been noted. The subject of accounting as a practical activity is what is accounted for (transactions, events and conditions). The subject of accounting as a science is practical, theoretical, meta-theoretical, methodological and organizational aspects of the functioning of the accounting system and the impact of accounting information on users. The existing approaches of scientists to the selection of the subject of accounting have been analyzed and the absence of their application at the level of national accounting legislation has been identified. The procedure for the formation of the subject of accounting at the present stage of the development of the national accounting system has been disclosed. The subject of accounting has been described based on the provisions of national accounting legislation. The subject of accounting has been described based on the provisions of international financial reporting standards. The necessity of including conditions as one of the elements of the accounting subject has been grounded. The reasons for the need for a deeper study of the subject of accounting based on the development of the theory of accounting reflection has been

¹ Сергій Федорович ЛЕГЕНЧУК, завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка» (м. Житомир), доктор економічних наук, професор.
ORCID 0000-0002-3975-1210

disclosed. The result of such research should not be the invention of another concept of the subject of accounting, but it should be more detailed and scientific description based on the application of new theoretical constructs as elements of the theory of accounting reflection.

Keywords: *subject of accounting, operations, events, conditions, accounting reflection, accounting reality.*

Постановка проблеми. Вже традиційно появу корпоративних скандалів, що стосуються розкриття фінансової звітності, застосування інструментів та технік креативного обліку або прямих фальсифікацій в процесі підготовки фінансової звітності, представники бухгалтерської наукової спільноти напряму асоціюють з недостатньою розвиненістю бухгалтерського обліку як науки, недостатнім рівнем теоретизації облікової методології та відсутністю чіткого зв'язку з практичною діяльністю підприємств, яка значно змінилась в умовах глобалізації світової економіки, її постіндустріалізації та інформатизації. Попри те, що система обліку є об'єктом постійного удосконалення протягом багатьох років та не зважаючи на наявність окремих революційних пропозицій вчених щодо розвитку базових основ бухгалтерського обліку (Р. Герц, Б. Лев, Р. Маттессіч, С. Пенман, Дж. Сортер, Р. Дж. Чемберс та ін.), будучи продуктом діяльності міжнародних та національних регуляторів, вони залишаються без відчутних змін, що також можна і сказати про підготовку студентів, яка в окремих випадках копіює шаблони та традиції формування фахівців з бухгалтерського обліку ще з радянських часів. Одним з таких елементів базових основ є предмет обліку, стосовно розуміння сутності якого до цього часу серед вчених точаться наукові дискусії та існує його неоднозначне трактування в контексті змін, що відбуваються з національною системою бухгалтерського обліку в останні десятиліття.

За таких умов необхідним є проведення глибокої концептуалізації базових основ бухгалтерського обліку (теоретичної організації знань і схематизації зв'язку понять) шляхом формування сучасної «теорії бухгалтерського відображення», яка б дозволила обґрунтувати існуючу облікову методологію (систему П(С)БО та МСФЗ) та пояснити виникнення облікових парадоксів, а також перегляд існуючих досягнень в сфері теорії бухгалтерського обліку та наукових традицій, які подаються в навчальних виданнях у вигляді аксіом та непорушних наукових ідеалів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці уточнення предмету бухгалтерського обліку в останні роки приділяли свою увагу такі вітчизняні та зарубіжні вчені як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, М.Л. Пятов, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.І. Стражев, П.Я. Хомин та ін. Даний напрям досліджень є виключним надбанням представників та спадкоємців радянської школи обліку і майже не вивчається зарубіжними вченими.

Питання ідентифікації предмету бухгалтерського обліку регулярно розглядаються в наукових монографіях, присвячених розвитку теорії бухгалтерського обліку, виступаючи невід'ємним

елементом таких досліджень. При цьому, серед вчених відсутня єдина позиція як щодо сфери використання даного поняття, так і щодо його змістовного наповнення й трактування, внаслідок чого на сьогодні в науковій та навчальній літературі використовується безліч визначень поняття «предмет бухгалтерського обліку», не дозволяючи сформувати науково сувору систему бухгалтерських наукових знань.

Метою статті є опис предмету бухгалтерського обліку згідно вітчизняного законодавства та МСФЗ та визначення напрямів розвитку базових основ бухгалтерського обліку.

Методика дослідження. Для досягнення поставленої мети автором використано такі методи і прийоми теорії пізнання як аналіз і синтез, порівняння та абстрагування, методи аналогії та моделювання, історичний та графічний метод.

Виклад основного матеріалу. Одним із найбільш поширених шляхів, яким чином можна посилити науковий статус бухгалтерського обліку, є уточнення його предмету, про що свідчить наявність значної кількості наукових публікацій, в яких вчені змагаються в формулюванні найбільш точного та унікального визначення, яке враховуватиме особливості розвитку економіки на сучасному етапі, а також базуватиметься на наукових розробках провідних дослідників-обліковців. В той же час, серед вчених можна спостерігати чітку тенденцію щодо змішування предмету бухгалтерського обліку як науки та як практичної діяльності, що призводить до появи ще більшої кількості інтерпретацій даного поняття та виникнення категорійно-понятійної плутанини із залученням «чужорідних» відносно бухгалтерського обліку категорій та понять. Окремі дослідники, однозначно та однобоко трактуючи тезу проф. Я.В. Соколова, що «предметом рахунковедення та рахункознавства є факти господарського життя» [10, с. 85], наголошують на рівності між цими поняттями. Хоча для більшості вчених на сьогодні вже чітко зрозуміло, що предмет бухгалтерського обліку як науки є значно ширшим ніж предмет обліку як практичної діяльності, оскільки увага бухгалтера-науковця як дослідника спрямовується не лише на те, що знаходить своє відображення в системі бухгалтерського обліку (певні об'єкти або елементи, як складові предмету обліку), а й на методи обліку, метаметодологічні інструменти (парадигми, науково-дослідницькі програми тощо), діяльність вчених в сфері обліку, а також на аналіз впливу облікової інформації на різні групи її користувачів та суспільство в цілому (детальніше див. [4, с. 47-50; 5, с. 261-279]).

Необхідність виділення предмету бухгалтерського обліку та його обов'язкове розкриття в підручниках з «Теорії бухгалтерського обліку» є радянською

традицією, яка укорінилась серед вітчизняних вчених, і не зникає навіть внаслідок гармонізації національної системи бухгалтерського обліку з МСФЗ. Вже з 1999 року в Україні бухгалтерський облік будується на основі зовсім інших методологічних принципів та правил, внаслідок чого відбулось його значне предметне та методологічне розширення, що майже не враховується вітчизняними вченими при формулюванні предмету бухгалтерського обліку. Зокрема, в багатьох наукових працях до цього часу використовуються такі поняття як «майно», «господарські засоби», «господарські процеси», «господарський облік» та ін., які не відповідають теоретичним засадам, закладеним в основу МСФЗ.

Більшість з вчених або авторів підручників не враховують виділення на рівні законодавства у складі системи обліку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, який значно розширює предмет класичного бухгалтерського обліку, не маючи чітко визначених (концептуально та законодавчо) теоретико-методологічних засад, внаслідок чого стає достатньо складно розмежувати його з управлінськими інструментами та методами прогнозування діяльності підприємства. Винятком в даному випадку є спроба проф. С.Ф. Голова сформулювати предмет бухгалтерського обліку як практичної діяльності в його широкому розумінні [2, с. 453]. При цьому подібної практики щодо виділення предмету бухгалтерського обліку в зарубіжних посібниках з основ бухгалтерського обліку майже немає, замість чого є обґрунтування того, що підлягає відображенню в системі фінансового або управлінського обліку, із застосуванням суто облікової нормативно визначеної термінології.

Окрім цього, серед вчених відсутнє єдине розуміння того, а що ж слід розуміти під предметом певної практичної діяльності, зокрема, бухгалтерського обліку. Це те (сукупність елементів), на що спрямовується діяльність бухгалтера, тобто що підлягає його вивченню та відображенню на рахунках обліку, чи це те, що використовує бухгалтер в процесі своєї діяльності (методологічний інструментарій) для створення облікової інформації, чи це є сам продукт діяльності бухгалтера, тобто бухгалтерська звітність підприємства. Можливо, саме внаслідок цього окремі вчені приходили до висновку про неможливість визначення єдиного поняття предмету бухгалтерського обліку, оскільки воно виходить як за межі нормативного регулювання системи обліку, так і за межі конвенційного бухгалтерського понятійно-категорійного апарату.

Як наслідок, на сьогодні ми маємо ситуацію, коли в більшості навчальних видань з бухгалтерського обліку, слідуючи радянській традиції, розкривається з одного боку традиційна, а з іншого боку – достатньо ефемерна категорія «предмет бухгалтерського обліку», яка не має чіткої узгодженості з вітчизняною системою регулювання бухгалтерського обліку та досить часто до її складу включаються елементи, які характеризують бухгалтерський облік не лише як

практичну, а й як наукову діяльність, що в свою чергу не має прямого відношення до подібних навчальних видань, в яких висвітлюються основи бухгалтерського обліку. Внаслідок цього відбувається введення в оману студентів, які навчаються за такими навчальними виданнями, та їх перевантаження непотрібною з позиції облікової практики інформацією, що в цілому призводить до хаотизації та перенасичення системи бухгалтерських наукових знань.

Існування подібної «радянської традиції» виділення предмету бухгалтерського обліку на сьогодні призвело до появи окремого напрямку наукових досліджень, де вчені намагаються надати «максимально точне» визначення предмету бухгалтерського обліку, застосовуючи досить часто для цього нові необлікові категорії та поняття (капітал, ресурси, господарські засоби, економічні відносини, параметри господарської діяльності тощо), або намагаються «поглибити та розширити» його сутність шляхом використання нових методологічних інструментів та теорій до розуміння сутності обліку. Для досягнення сутності таких пропозицій щодо розуміння предмету бухгалтерського обліку необхідне додаткове вивчення таких інструментів або теорій та встановлення їх взаємозв'язку з традиційними обліковими категоріями, поняттями та концепціями. Існування такої ситуації було притаманне як для радянського періоду розвитку бухгалтерського обліку, так і для сучасного періоду, коли не лише в наукових публікаціях, а і в навчальних виданнях (наприклад, див. [1, с. 44-45]) надається перелік підходів до розуміння предмету бухгалтерського обліку, неузгоджених між собою та з національною системою бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз дозволяє встановити, що в цілому існує три основних недоліки в існуючих пропозиціях вчених щодо уточнення предмету бухгалтерського обліку: 1) Намагання привнесення до складу понятійно-категорійного апарату бухгалтерського обліку «неконвенційних» понять, стосовно яких відсутнє чітке і загальноприйняте розуміння у вчених, можливо лише окрім авторів таких підходів; 2) Змішування бухгалтерського обліку як практичної та наукової діяльності з метою вирішення проблеми посилення наукового статусу бухгалтерського обліку; 3) Невраховання змін, які відбулись в системі регулювання бухгалтерського обліку в Україні за останні 30 років.

Виходячи з аналізу існуючих підходів вчених до виділення предмету бухгалтерського обліку їх можна об'єднати в дві основні групи:

1) Представники першої групи розуміють під предметом бухгалтерського обліку сукупність його складових – об'єктів, виходячи з різних рівнів їх агрегації. Найвищим з яких є капітал підприємства, з одного боку як сукупність всіх наявних у нього ресурсів (капітал-власність), а з іншого боку – як капітал-функція, що є сукупністю взаємовідносин з приводу того, кому такі ресурси належать, власникам

або є залученими ззовні. За таким підходом предметом обліку є конкретні явища матеріального світу, окремі елементи господарської (економічної) реальності, які в сукупності складають господарську діяльність підприємства або його господарські (бізнес) процеси.

2) Представники другої групи розуміють під предметом обліку певні процеси, що напряму або опосередковано стосуються господарської діяльності підприємства, тобто об'єктів бухгалтерського обліку, і проявляються в фактах господарського життя підприємства. Такий підхід є більш глибоким, оскільки передбачає орієнтацію на більш аналітичні ознаки, які характеризують не лише економічні, а й юридичні аспекти діяльності підприємства, що проявляються в процесі настання фактів господарського життя. На відміну від попереднього, розробка даного підходу має своїх авторів – В.Ф. Палія та Я.В. Соколова (1981 р.), які розуміли під даним поняттям дії та події, що призводять до змін у складі господарських засобів, що

характеризують господарські процеси, які призводять до змін господарсько-правових відносин [8, с. 48].

В той же час, жоден з двох вищенаведених підходів на сьогодні не реалізований в законодавстві, що регулює бухгалтерський облік в Україні, на відміну від інших окремих пострадянських країн, де поняття «факт господарського життя» знайшло чітке юридичне закріплення. При цьому, в національному законодавстві використовуються інші поняття, ніж у двох наведених вище підходах, виходячи з яких можна встановити, що саме підлягає обліковому відображенню, тобто є предметом обліку. Тому предмет бухгалтерського обліку визначається регулятором національної системи обліку, і на нього накладаються обмеження, виходячи з можливостей використовуваного методологічного інструментарію обліку. Зокрема, в стандартах бухгалтерського обліку закладені концепції, що лежать в основі оцінок, моделей та суджень, використаних їх розробниками, які обмежуються принципами бухгалтерського обліку та якісними характеристиками корисної фінансової інформації (рис. 1).



Рис. 1. Порядок формування предмету обліку

Джерело: складено автором.

План рахунків, побудований на основі облікових стандартів, в цілому слід розглядати як «сітку», за допомогою якої суб'єктами ведення обліку здійснюється «виловлення» елементів економічної реальності підприємства (внутрішнього та зовнішнього середовища), які в контексті врахування наявних обмежень можуть бути відображені в фінансовій звітності. В залежності від того, яким чином будується така «сітка», тобто який набір об'єктів обліку буде включено до складу плану рахунків, то саме за такою структурою буде подана облікова інформація користувачам для прийняття рішень. Тому ще одним з завдань, яке на сьогодні залишається невирішеним науковцями, є опис системи правил та логіки, за якими відбувається виділення нових об'єктів регуляторами, оскільки їх структура вже давно напряму не відповідає структурі

економічної реальності підприємства, а має більш складну будову, оскільки один і той же елемент економічної реальності може бути по-різному відображений в бухгалтерському обліку. Визначальну роль для цього мають стани об'єкта або контексти його використання на підприємстві. Наприклад, будівля підприємства на різних етапах її використання на підприємстві (виходячи з різних станів та контекстів використання) може бути основним засобом, інвестиційною нерухомістю або товаром (необоротним активом, утримуваним для продажу).

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9] наводиться поняття «господарська операція», що характеризує предмет бухгалтерського обліку. Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів

та зобов'язань, власному капіталі підприємства (ст. 1). Виходячи з даного основоположного поняття також визначаються й інші складові бухгалтерської діяльності, зокрема, поняття «первинний документ», як документ, який містить відомості про господарську операцію (ст. 1). Таким чином, згідно вітчизняного законодавства предметом бухгалтерського обліку є сукупність господарських операцій, які можуть бути діями або подіями (рис. 2).

Хоча при цьому не роз'яснено відмінність між ними, однак які багатьма вітчизняними вченими розуміються в світлі теорії фактів господарського життя В.Ф. Палія та Я.В. Соколова [8, с. 34] як навмисні (організовані та цілеспрямовані) дії працівників підприємства (операції) та випадкові ситуації, які настають незалежно від працівників підприємства (події).

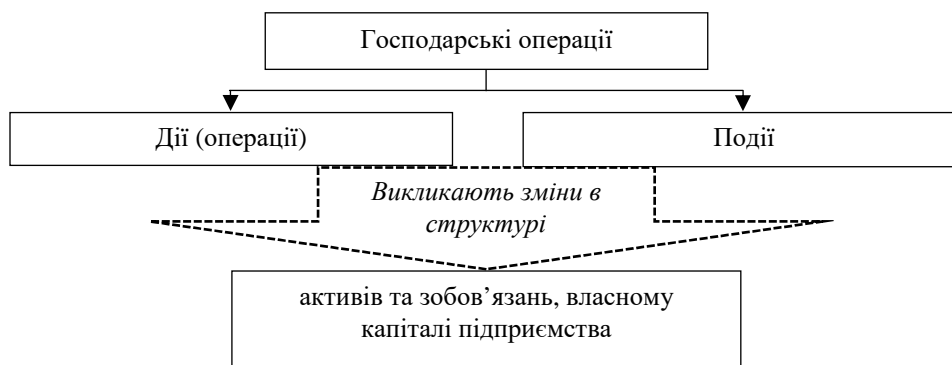


Рис. 2. Предмет обліку згідно вітчизняного законодавства

Джерело: складено автором.

Згідно вітчизняного законодавства в бухгалтерському обліку на основі первинних документів відображаються господарські операції, а не елементи капіталу або факти господарського життя підприємства. Надалі, в ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9] при обґрунтуванні принципу повного висвітлення зазначено, що згідно нього фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [9]. Виходячи з даного визначення виникає нове розуміння структури предмету бухгалтерського обліку, оскільки в даному випадку події виділяються незалежно від господарських операцій, тобто розглядаються відокремлено і разом з останніми утворюють предмет обліку. Існуюча ситуація є свідченням неузгодженості між окремими статтями основного нормативного документу, який регулює питання бухгалтерського обліку в Україні, що є загальним наслідком нерозробленості теорії бухгалтерського обліку в даній сфері. Проведений аналіз підручників та навчальних посібників з теорії бухгалтерського обліку також підтверджує дану тезу, оскільки в них існує значна неузгодженість стосовно того, що має відображатися в бухгалтерському обліку, не зважаючи на існуючі законодавчі норми, однак слідуючи «радянським» обліковим традиціям.

Виходячи із запропонованого у вітчизняному законодавстві визначення до складу предмету бухгалтерського обліку, тобто того, що підлягає відображенню в обліковій системі, включаються лише ті господарські операції, які здійснюють вплив на структуру складових балансового рівняння, що відображається в фінансовій звітності. Такий підхід

одразу відкидає можливість облікового відображення будь-яких господарських операцій на позабалансових рахунках, які не призводять до таких змін, вступаючи в суперечність щодо можливості відображення потенційних наслідків таких операцій в фінансовій звітності, наприклад, виникнення умовних активів. Зміст та структура фінансової звітності також встановлюється національним регулятором облікової системи, тому саме ним накладаються обмеження на розуміння предмету бухгалтерського обліку. Зокрема, у складі операцій та подій за допомогою плану рахунків ідентифікуються лише ті об'єкти, які визначені обліковим регулятором і які можуть забезпечити наповнення відповідних елементів фінансової звітності.

Оскільки вітчизняне законодавство в сфері бухгалтерського обліку гармонізоване з МСФЗ, і національні П(С)БО, розроблені на основі МСФЗ (ст. 1) [9], то для визначення предмету бухгалтерського обліку також слід проаналізувати положення Концептуальної основи фінансової звітності. В даному документі також безпосередньо не йдеться про предмет бухгалтерського обліку чи фінансової звітності, однак використовується подібна до вітчизняного законодавства термінологія. Виходячи зі ст. М11-М.16 до складу предмету бухгалтерського (фінансового) обліку, що забезпечує формування фінансових звітів, відносяться: 1) Економічні ресурси суб'єкта господарювання; 2) Вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує; 3) Наслідки операцій та інших подій, що змінюють економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до нього [3].

Проведений аналіз самих МСФЗ та МСБО також дозволив встановити, що зміни в ресурсах та вимогах відбуваються внаслідок здійснення операцій, інших

подій та виконання умов. Наприклад, згідно МСБО 1 (п. 15) достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій (transactions), інших подій (other events) та умов (conditions) відповідно до визначень та критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у Концептуальній основі [3]. Існує окремий стандарт – МСБО 10, присвячений обліку подій, що настають після звітного періоду, тобто таких ситуацій та обставин, через які необхідно коригувати фінансову звітність, зокрема, інформацію про ресурси та вимоги. Окрім цього, поняття «операції та події» використовуються в інших МСФЗ при формулюванні таких понять, як «принцип нарахування в обліку», «принцип превалювання сутності над формою», «об'єднання бізнесу», «гіперінфляція», «загальний сукупний дохід» тощо. При цьому загального поняття стосовно того, що безпосередньо слід розуміти під подіями, чим вони відрізняються від операцій та які

їх існують види, розробниками МСФЗ не наведено. Зокрема, незрозуміло, чи включаються до них події після дати балансу, чи лише події в розумінні теорії фактів господарського життя В.Ф.Палія та Я.В. Соколова, чи можливо якийсь інший варіант розуміння їх сутності.

Подібний підхід, який ілюструє, що зміни в ресурсах та вимогах відбуваються внаслідок операцій та подій, також можна побачити і безпосередньо в Концептуальній основі, де в ст. 4.2 зазначається, що фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками (елементами фінансових звітів) [3]. А в ст. ЯХ2 вже також безпосередньо визначено, що окрім операцій та інших подій, на зміни ресурсів та вимог впливають і умови. Вищенаведене дозволяє визначити предмет обліку за МСФЗ наступним чином (рис. 3).

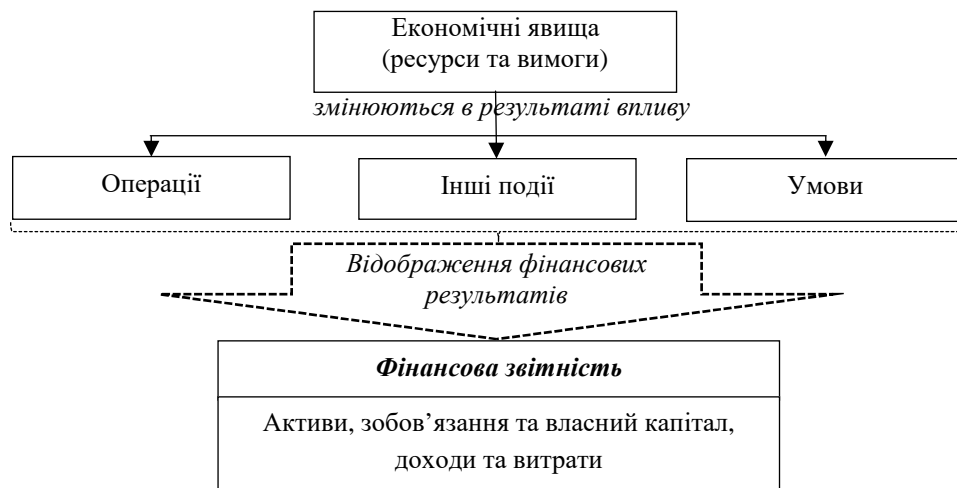


Рис. 3. Предмет обліку за МСФЗ

Джерело: складено автором.

Порівнюючи визначений предмет бухгалтерського обліку згідно вітчизняного законодавства та за МСФЗ, можна констатувати, що вони майже повністю співпадають за винятком включення до складу предмету за МСФЗ як окремого елемента «умов». Як показав проведений аналіз МСФЗ, прикладами таких умов є наступні: «умови надання умовної компенсації та умови її повернення» (МСФЗ 3); «умови визначення розбавлення» (МСФЗ 33); «умови, які визначають виникнення подій після звітного періоду» (МСБО 10); «умови визнання фінансового активу як контрактного права та фінансового зобов'язання як контрактного зобов'язання» (МСФЗ 32); «умови визнання безповоротних позик, державних грантів та грантів, пов'язаних з активами» (МСБО 20) тощо.

Одним з зрозумілих прикладів ролі умов в відображенні економічних ресурсів та вимог до них є порядок визнання безповоротних позик, до яких згідно МСБО 20 відносяться позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними

умовами [6]. Наприклад, для працівників приватної лікарні, яка має важливе значення для розвитку регіону, надається безповоротна позика для підвищення їх кваліфікації шляхом додаткового навчання. Умовою надання такої позики є згода лікарів працювати в даному регіоні на відповідній посаді протягом визначеного періоду часу. Таким чином, приватна лікарня може визнавати дану позичку за методом капіталу або методом доходу як державний грант у випадку виконання встановлених при її наданні умов. Якщо ж такі умови не виконуються, безповоротна позика повинна бути визнана і погашена, і як правило з виплатою відсотків за весь період її використання. Тому для того, щоб відобразити в обліку факт одержання безповоротної позички (як гранту або як безпосередньо позички з відсотками за її використання) бухгалтером має бути оцінене виконання умов її надання.

Умови є додатковим засобом конкретизації господарських операцій та інших подій, настання або ненастання яких визначає кінцевий варіант їх (операцій або подій) облікового відображення.

Оскільки такі умови також визначаються і в національних П(С)БО, то доцільним також є їх включення до складу предмету бухгалтерського обліку, подібно до предмету обліку за МСФЗ.

Виділення умов, як додаткової (другорядної) складової предмету бухгалтерського обліку, поряд з операціями та подіями, є свідченням того, що предмет обліку має більш складну (глибшу) структуру у порівнянні з сучасним розумінням вітчизняних вчених, і навіть не може бути повністю обґрунтованим таким теоретичним конструктом як «факт господарського життя» (за В.Ф. Палієм та Я.В. Соколовим), який на сьогодні широко укорінився у вітчизняній науковій та навчальній літературі. У складових предмету обліку таких елементів щонайменше два, перший – це певні обставини в економічному житті підприємства, а другий – це певні бухгалтерські наслідки, які призводять до змін в ресурсах та вимогах. Свідченням цього є зміст поняття принципу повного висвітлення, який зводиться до необхідності розкриття в фінансовій звітності інформації про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій [9]. Тобто для обліку важливе не лише настання складових предмету (операцій, подій або умов), а й бухгалтерські наслідки (реальні або потенційні), до яких вони призводять. Без бухгалтерських наслідків елементи економічної реальності підприємства не включаються до складу предмету обліку.

В одних (класичних) випадках такі обставини відбуваються одночасно (або майже одночасно) з наслідками, а в інших випадках між ними може існувати часовий розрив, що характеризується визначеністю або невизначеністю настання наслідків та, наприклад, залежить від виконання певних умов. Такі обставини, що мають бухгалтерські наслідки, можуть бути результатом діяльності менеджменту підприємства (економічні операції), результатом випадкових подій (надзвичайні ситуації) або взагалі можуть штучно здійснюватися суб'єктами ведення бухгалтерського обліку для симуляції економічних процесів (нарахування амортизації, створення резервів тощо) або для технічного закриття рахунків. Останні види обставин взагалі не підпадають під поняття «відображення економічної реальності підприємства», оскільки в даному випадку суб'єкт ведення обліку симулює або доповнює економічну реальність підприємства, яка відображається в фінансовій звітності. Тобто на сьогодні в бухгалтерському обліку існують такі об'єкти – симулятори, які не мають копії в економічній реальності підприємства, внаслідок чого процес бухгалтерського відображення характеризується частковою втратою зв'язку між дійсністю і знаками (за Ж. Бодрійяром). Тому розуміння користувачами облікової інформації особливостей діяльності підприємства через його фінансову звітність виявляється частково нерелевантним існуючій економічній реальності підприємства.

Для формулювання загального і більш зрозумілого поняття предмету бухгалтерського обліку, необхідною є розробка «теорії бухгалтерського відображення» для тієї моделі бухгалтерського обліку, яка на сьогодні реалізована в Україні і гармонізована з МСФЗ. Це в цілому дозволить забезпечити зв'язок теорії бухгалтерського обліку з обліковою практикою, а також дозволить побудувати нові теоретичні засади, що можуть бути реалізовані в підручниках та навчальних посібниках з теорії бухгалтерського обліку, забезпечуючи студентів більш точними та релевантними знаннями про функціонування системи бухгалтерського обліку.

Висновки. В результаті проведеного дослідження серед вчених виявлено незавершеність дискусії щодо обґрунтування предмету бухгалтерського обліку. З метою удосконалення системи бухгалтерських наукових знань необхідно чітко розмежовувати предмет бухгалтерського обліку як практичної діяльності та сфери наукових досліджень, беручи за основу суб'єктний підхід. Предметом бухгалтерського обліку для суб'єкта його ведення є те, що підлягає обліковому відображенню (операції, події та умови), а для дослідника в сфері обліку – практичні, теоретичні, метатеоретичні, методологічні та організаційні аспекти функціонування облікової системи та впливу облікової інформації на її користувачів.

Виходячи з попередніх досліджень та на основі аналізу праць вчених-сучасників залишається незрозумілим, для чого необхідно надалі проводити наукові пошуки предмету бухгалтерського обліку як практичної діяльності, створювати нові «ефемерні» поняття, розширювати його, якщо він не існує «сам по собі» (задається інтересами осіб, що беруть участь в господарських процесах), як зазначає в слід за проф. Я.В. Соколовим [10, с. 41] ціла група вітчизняних вчених, а задається регулятором національної системи бухгалтерського обліку. Єдиною не вирішеною задачею для дослідників в цьому напрямі є не винайдення, а виявлення та детальний опис предмету бухгалтерського обліку виходячи з наявних нормативних вимог та методологічних обмежень системи обліку, що є правильним виходячи з положень позитивної теорії обліку.

В той же час, виходячи з існуючих протиріч та суперечностей між законодавчою та концептуальною базою бухгалтерського обліку і системою облікових стандартів, для здійснення кваліфікованого опису предмету бухгалтерського обліку необхідним є залучення існуючих теоретичних напрацювань в даній сфері, глибоке застосування інформаційної та комунікаційної теорії, теорії відображення. Це дозволить не лише чітко окреслити за допомогою науково-обґрунтованих понять те, що на сьогодні підлягає відображенню та симулюється в системі обліку, а й розробити загальні теоретичні засади бухгалтерського відображення, які розкриватимуть відмінності між обліковою інформацією та економічною реальністю підприємства, дозволяючи більш чітко обґрунтувати роль бухгалтерського

обліку в суспільстві як окремого соціально-економічного інституту.

Концептуалізація базових основ бухгалтерського обліку має відбуватись на основі розробки «теорії бухгалтерського відображення», яка б дозволила надати відповіді на наступні питання: Що слід розуміти під бухгалтерським відображенням?; Що підлягає бухгалтерському відображенню?; Чи всі господарські операції, що здійснюються в системі обліку, є відображенням економічної реальності

підприємства?; Бухгалтерський облік забезпечує відображення економічної реальності, чи її формування?; Чи може бути система обліку об'єктивною, достовірною, справедливою та чи може вона забезпечувати правдиве представлення фінансового стану та результатів діяльності підприємства в бухгалтерській звітності?; Якими ж є функції бухгалтера в контексті відображення економічної та створення соціальної реальності підприємства?

4 Список використаних джерел

1. Бухгалтерський облік / Осмятченко В. О. та ін. Київ: Простобук, 2017. 552 с.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
3. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009?#Text (дата звернення: 28.30.2021).
4. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 336 с.
5. Легенчук С. Ф. Розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики: місце в сучасній бухгалтерській науковій картині світу. *Бухгалтерський облік як наука: від основ до наукової картини світу* [колективна монографія] / за заг. ред. В. Я. Плаксінка. Київ: «ЦУЛ», 2021. С. 261-279.
6. МСБО 20. Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text
7. Палий В. Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.
8. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета. Изд. 2-е, перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1988. 279 с.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 28.30.2021).
10. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

4 References

1. Osmiatchenko, V. O. et al. (2017). *Bukhhalterskyi oblik* [Accounting]. Kyiv: Prostobuk.
2. Holov, S. F. (2007). *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis of its position and perspectives of the development]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury.
3. IASB. (2010). *Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti* [Financial reporting conceptual framework]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009?#Text
4. Lehenchuk, S. F. (2012). *Bukhhalterske teoretychne znannia: vid teorii do metateorii* [Accounting theoretical knowledge: from theory to metatheory]. Zhytomyr: ZhDTU.
5. Lehenchuk, S. F. (2021). *Rozuminnia bukhalterskoho obliku yak sotsialnoi ta instytutsiinoi praktyky: mistse v suchasni bukhalterskii naukovi kartyni svitu* [Understanding of accounting as social and institutional practice: the place in modern accounting scientific world picture] (pp. 261-279). In *Bukhhalterskyi oblik yak nauka: vid osnov do naukovoї kartyny svitu* [Accounting as a science: from basis to scientific world picture] / ed. by. V. Ia. Plaksiienko. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury.
6. IASB. (2009). *MSBO 20. Oblik derzhavnykh hrantiv i rozkryttia informatsii pro derzhavnu dopomohu* [IAS 20. Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text
7. Palyi, V. F., & Sokolov, Ya. V. (1981). *ASU i problemu teorii bukhalterskoho ucheta* [AMS and problems of accounting theory]. Moskva: Finansu i statystyka.
8. Palyi, V. F., & Sokolov, Ya. V. (1988). *Teoriia bukhalterskoho ucheta* [Accounting theory] (2nd edition). Moskva: Finansu i statystyka.
9. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). *Pro bukhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini* [About accounting and financial reporting in Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
10. Sokolov, Ya. V. (2000). *Osnovu teorii bukhalterskoho ucheta* [Basis of accounting theory]. Moskva: Finansu i statystyka.