УДК 657.1
JEL Classification M41
DOI https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-22-31

Serhii LEHENCHUK[1]
Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, Ukraine

The Necessity of Clarification of Basic Accounting Concepts and Development of Ukrainian Accounting Theory

Abstract. *In recent years, a systemic crisis has been observed in Ukraine in accounting theory. It manifests itself in the absence of deep scientific research and the development of new teaching aids for the course "Theory of accounting", which would meet the requirements of the time and consider the current state of development of the national accounting system. The purpose of the article is to analyze the differences in basic accounting concepts in different models of accounting theory, and identify problems and directions for the development of accounting theory in Ukraine. The role of legislative documents in the formation of theoretical foundations of accounting has been disclosed. Three main models of understanding accounting theory in Ukraine (national normative; normative according to IFRS; educational accounting theory) have been allocated. Peculiarities of origin and content characteristics of each of the selected models have been analyzed. Three areas of research conducted by scientists in the field of accounting theory have been allocated. The lack of clearly defined conceptual proposals among scientists for further development of accounting theory in Ukraine has been grounded. Based on the analysis of normative legislation, the problem of lack of common understanding of basic accounting concepts (business transactions; actions; events) has been identified. Three options for the relation between basic accounting concepts have been allocated. Two main problems have been formulated, which arise due to the existence of a multivariate understanding of the essence and correlation between basic accounting concepts (content-classification problem; the problem of content-time interpretation). Examples of incorrect interpretations of basic accounting concepts by national and foreign scientists have been given. The peculiarities of the relation between basic accounting concepts in the Conceptual Framework for the Financial Reporting and IFRS have been analyzed. The peculiarities of the interpretation of basic accounting concepts according to SFAC no. 6 "Elements of financial statements" have been grounded. The necessity of making changes in the national accounting legislation to clarify the content and correlation between basic accounting concepts has been grounded. In response to modern changes in the economic reality of enterprises and the system of accounting regulation, it has been proposed to develop the national accounting theory by increasing the number of elements of the accounting method, in particular, by including the object identification to the elements of accounting method.*

Keywords: *accounting theory, transactions, events, accounting reflection, accounting reality.*

Suggested Citation
Lehenchuk, S. (2022). The Necessity of Clarification of Basic Accounting Concepts and Development of Ukrainian Accounting Theory. *Oblìk ì finansi, 1(95),* 22-31. https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-22-31

Сергій ЛЕГЕНЧУК
Державний університет «Житомирська політехніка», м. Житомир, Україна

Щодо необхідності уточнення базових облікових понять та розвитку вітчизняної теорії обліку

Анотація. *В останні роки в Україні у сфері теорії бухгалтерського обліку спостерігається системна криза, що проявляється у відсутності глибоких наукових досліджень та розробок нових навчальних посібників з курсу «Теорія (основи) бухгалтерського обліку», які б відповідали вимогам часу та враховували б сучасний стан розвитку національної системи обліку. Метою статті є аналіз відмінностей в базових облікових поняттях в різних моделях теорії обліку, а також виявлення проблем і обґрунтування напрямів розвитку теорії обліку в Україні. Розглянуто особливості формування вітчизняної теорії обліку. Розкрито роль нормативних документів в формуванні теоретичних основ обліку. Виділено три основні моделі розуміння теорії бухгалтерського обліку в Україні (вітчизняна нормативна; нормативна за МСФЗ; навчальна теорія обліку). Проаналізовано особливості виникнення та змістовні характеристики кожної з виділених моделей. Виділено три напрями наукових досліджень, які проводяться вченими в сфері теорії бухгалтерського обліку. Обґрунтовано відсутність серед вчених чітко визначених концептуальних пропозицій щодо подальшого*

[1] **Serhii LEHENCHUK**, Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, Ukraine.
ORCID 0000-0002-3975-1210
E-mail: legenchyk2014@gmail.com (*Corresponding author*)

розвитку теорії бухгалтерського обліку в Україні. На основі аналізу вітчизняного законодавства виявлено проблему відсутності єдиного розуміння базових облікових понять (господарська операція; дія; подія). Виділено три варіанти співвідношення базових облікових понять. Сформульовано дві основні проблеми, які виникають внаслідок існування багатоваріантного розуміння сутності та співвідношення базових облікових понять (змістовно-класифікаційна проблема; проблема змістовно-часової інтерпретації). Наведено приклади неправильної інтерпретації базових облікових понять вітчизняними і зарубіжними вченими. Проаналізовано особливості співвідношення базових облікових понять в Концептуальній основі фінансової звітності та МСФЗ. Розкрито особливості трактування базових облікових понять згідно SFAC № 6 «Елементи фінансових звітів». Обґрунтовано необхідність внесення змін в національне облікове законодавство з метою уточнення змісту та співвідношення базових облікових понять. У відповідь на сучасні зміни в економічній реальності підприємств та в системі регулювання бухгалтерського обліку запропоновано розвивати українську теорію бухгалтерського обліку шляхом збільшення кількості елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема, шляхом включення до складу елементів методу об'єктної ідентифікації.

Ключові слова: *теорія обліку, операції, події, бухгалтерське відображення, бухгалтерська реальність.*

Постановка проблеми. В останні роки чітко прослідковуються симптоми системної кризи в сфері теорії бухгалтерського обліку, що проявляється у відсутності глибоких наукових досліджень в даному напрямі та у відсутності розробок сучасних навчальних посібників з курсу «Теорія (основи) бухгалтерського обліку», які б відповідали вимогам часу та враховували б стан розвитку національної системи обліку. Існуюча криза все більше поглиблюється зі зміною поколінь у вітчизняному бухгалтерському науковому співтоваристві, що супроводжується втратою національних наукових традицій, норм та ідеалів, і поступовим забуттям внеску вчених-попередників. Сучасні наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку поступово перетворюються на хаотичний кон'юнктурний процес, оскільки майже зовсім не регулюються національними ідеалами і нормами бухгалтерського наукового пізнання, в яких виражені уявлення про цілі бухгалтерської наукової діяльності та способи їх досягнення.

Внаслідок цього проблеми розвитку теоретичних основ обліку та дослідження аналізу динаміки бухгалтерського наукового знання відходять на другий плану порівнянні з більш трендовими напрямами бухгалтерських наукових досліджень. При цьому,значна кількість проблем в сфері теорії бухгалтерського обліку, які виникли на тлі гармонізації національної облікової системи з МСФЗ, зокрема, в частині розуміння і співвідношення базових облікових понять, досі залишається невирішеною. В свою чергу, це породжує виникнення ще більшої кількості похідних проблем, які в цілому піддають сумніву можливість визнання бухгалтерського обліку повноцінною системою наукових знань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розвитку теорії бухгалтерського обліку в своїх дослідженнях розглядали С.В. Бардаш, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Д.О. Грицишен. З.В. Гуцайлюк, В.В. Євдокимов, В.М. Жук, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, П.О. Куцик, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, Т.П. Остапчук, О.М. Петрук, В.Я. Плаксієнко, М.С. Пушкар, С.В. Свірко, В.З. Семанюк, М.М. Шигун, І.Й. Яремко та ін.

Співвідношення базових облікових понять висвітлені в навчальних виданнях з теорії бухгалтерського обліку вченими радянського періоду – П.Н. Василенко, Б.І. Гавриловим, М.В. Дембінським, А.М. Кузьмінським, В.Г. Макаровим, І.В. Малишевим, П.В. Мезенцевим, Г.І. Моісеєнко, П.П. Німчиновим, В.Ф. Палієм, Я.В. Соколовим, А.І. Сумцовим та ін. Однак, дана проблема майже не піднімається сучасними українськими дослідниками, свідченням чого є незмінність використання базових облікових понять в національному законодавстві починаючи з 1999 року.

На сьогодні в Україні практично відсутні комплексні наукові дослідження, в яких би було здійснено синтез напрацювань радянської теорії обліку з тією обліковою практикою, яка сформувалась в Україні протягом останніх двадцяти років в результаті гармонізації національної системи обліку з МСФЗ.

Метою статті є аналіз відмінностей в базових облікових поняттях в різних моделях теорії обліку, а також у виявлення проблем і напрямів розвитку теорії обліку в Україні.

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, графічний та гіпотетико-дедуктивний метод.

Виклад основного матеріалу. В українській обліковій науці, починаючи з 1990-х років, враховуючи її радянські корені, наукові ідеали та традиції, поступово сформувалась власна теорія бухгалтерського обліку, яка на сьогодні описується у навчальних посібниках та підручниках з такою ж назвою, де висвітлюються теоретичні засади або основи бухгалтерського обліку. З введенням в дію у 1999 році Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» до їх складу були внесені коригування та виправлення, однак її базова структура залишилась майже без змін. Зокрема, в кожному з таких посібників або підручників детально розкриваються поняття «об'єкт», «предмет» та

«метод» бухгалтерського обліку, реалізується 8-ми елементний підхід до висвітлення методології бухгалтерського обліку, а також використовується ряд теоретичних конструкцій, які є результатом напрацювань вчених радянської облікової школи («господарська операція», «факт господарського життя (діяльності)», «елемент методу бухгалтерського обліку» тощо).

Разом з тим, на сьогодні система бухгалтерського обліку в Україні фактично побудована на основі використання НП(С)БО, які визначають принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами, і які переважною мірою розроблені (шляхом прямого копіювання або скорочення) на основі МСФЗ. Теоретичну основу МСФЗ складає Концептуальна основа фінансової звітності, яка пройшла через публікацію декількох своїх версій (1989 р., 2010 р., 2018 р.), однак яка не є елементом системи стандартів, хоча і розробляється IASB. Теоретичну основу системи НП(С)БО в Україні складає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який регулярно уточнюється з деяким часовим лагом у відповідь на зміни, що відбулись в МСФЗ або в концептуальній основі. При цьому, даний закон, незважаючи на його логічний взаємозв'язок із системою НП(С)БО, також увібрав в себе деякі радянські напрацювання в сфері теорії бухгалтерського обліку, зокрема, поняття «господарська операція», «дія» та «подія»,які вступають в суперечність із теоретичними конструктами, викладеними в концептуальній основі.

В результаті на сьогодні в Україні виникла ситуація, коли при формуванні загального розуміння поняття «теорія бухгалтерського обліку», можуть використовуватись та аналізуватись три моделі, які мають значну сферу перетину та взаємозв'язки між собою, однак, які мають цілий ряд відмінностей, що не дозволяє забезпечити формування у вчених єдиної позиції щодо теоретичних засад бухгалтерського обліку (рис. 1).

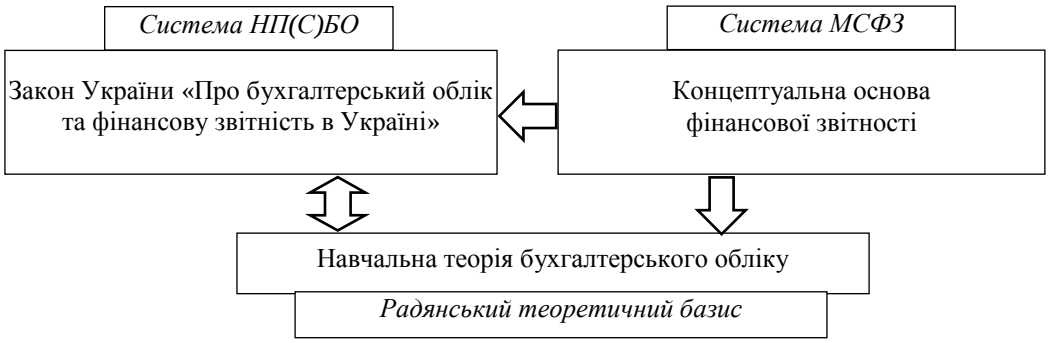

Рис. 1. **Моделі розуміння теорії бухгалтерського обліку в Україні**
Джерело: побудовано автором.

Перша модель – це теоретичні положення бухгалтерського обліку, висвітлені в Концептуальній основі фінансової звітності. Дана модель є достатньо складною для розуміння, оскільки вона пройшла тривалий період трансформації та розвитку, а в її основу покладена значна кількість понять, детальне розуміння яких залишилось поза її межами, однак ґрунтовно висвітлено в концептуальній основі GAAP US (SFAC), дослідницьких бюлетенях APB та AAA. Періодична поява нових версій концептуальної основи та регулярне уточнення її окремих частин є свідченням відсутності її сталої структури, ускладнюючи її системне розуміння. Друга модель – це Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де ще в більш стислому вигляді у порівнянні з концептуальною основою подано розуміння законодавцем базових теоретичних засад бухгалтерського обліку, доповнених специфікою (обмеженнями або розширеннями) вітчизняного законодавства. Третя модель – це так звана навчальна теорія бухгалтерського обліку, яка на сьогодні викладена вченими та «авторами-компіляторами»* в навчальних посібниках та підручниках, на основі активного використання радянської облікової моделі, частково адаптованої до сучасних нормативних вимог. В ній розкриваються всі теоретичні засади, виділені в першій моделі, однак також і надаються значні її розширення та авторські інтерпретації, виходячи із теоретичних розробок вчених радянської школи. Окрім цього, порядок викладення матеріалу в таких виданнях передбачає обов'язкове акцентування уваги на наступних додаткових елементах теорії обліку: функції; завдання; предмет та об'єкт; елементи методу бухгалтерського обліку; види обліку тощо. Підтвердженням доцільності та правомірності виокремлення третьої моделі є дослідження проф. В.Ф. Палія, який відмічав, що основні теоретичні

*Використання даного поняття зумовлено наявністю значної кількості навчальних видань з теорії бухгалтерського обліку, автори яких не написали протягом свого життя жодної наукової статті або монографії, присвяченої проблематиці теорії бухгалтерського обліку, однак продукують «нове» бухгалтерське наукове знання для вивчення студентами.

положення бухгалтерського обліку узагальнені в навчальному курсі «Теорія бухгалтерського обліку» і в аналогічних підручниках для студентів [6, с. 3].

Як наслідок, виходячи з визначених моделей (рис. 1), на сьогодні можна виділити три переважною мірою незалежних напрями наукових досліджень, які проводяться вченими в сфері теорії бухгалтерського обліку. Перша група вчених займається удосконаленням положень висвітлених в Концептуальній основі фінансової звітності. Представники другої групи уточнюють вітчизняне облікове законодавство як з позиції змін в регулюванні МСФЗ та в концептуальній основі, так і з позиції змін інших національних та зарубіжних нормативних актів, зокрема, директив ЄС. Представники третьої групи займаються розвитком теоретичних конструктів, відсутніх в концептуальній основі та обліковому законодавстві, наприклад, про предмет бухгалтерського обліку як практичної діяльності, і які не впливають на методологічні аспекти його ведення, а більше виконують роз'яснювальну функцію та одночасно забезпечують посилення наукового статусу бухгалтерського обліку.

При цьому, значна кількість українських вчених, наголошуючи про необхідність розвитку теорії бухгалтерського обліку (С.В. Бардаш, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.М. Жук, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, В.З. Семанюк, П.Я. Хомин та ін.), чітко не зазначають, а що ж саме слід розвивати, або яку саме з виділених вище моделей? Зокрема, окрема група сучасних дослідників застосовує інструментарій інституційної теорії для розвитку теоретичних основ обліку (В.М. Жук, О.О. Канцуров, І.Б. Садовська, І.А. Юхименко-Назарук та ін.), однак не зовсім зрозуміло, на удосконалення якої з виділених моделей вони спрямовані, чи взагалі – на удосконалення загальної теорії обліку, яка також включає метатеоретичні, організаційні, технологічні та інші аспекти розвитку бухгалтерського обліку. Саме тому до кінця незрозумілими залишаються кінцеві пропозиції, до яких закликають дослідники – змінити загальні концептуальні засади облікового відображення економічної реальності підприємства, змінити базові положення теорії обліку в Україні, чи змінити навчальну теорію обліку, яка викладається студентам?

Внаслідок існування подібної ситуації в Україні, що характеризується існуванням трьох моделей теорії бухгалтерського обліку, які вивчаються та розвиваються вченими, можна констатувати існування значної проблеми в сфері теорії бухгалтерського обліку, що проявляється у відсутності єдиного розуміння базових облікових понять, що тягне за собою виникнення цілої низки інших проблем другого порядку, які стосуються розуміння характеристик облікової інформації (якості, об'єктивності, достовірності тощо) та в цілому пов'язані зі встановленням ролі бухгалтерського обліку як засобу генерування інформації для прийняття рішень різними групами стейкхолдерів. Зокрема, це особливо чітко проявляється щодо використання концепції фактів господарського життя, яка на сьогодні укорінилась в навчальній теорії бухгалтерського обліку і в наукових публікаціях вітчизняних дослідників, та через яку здійснюється інтерпретація окремих понять з Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та з Концептуальної основи фінансової звітності. Однак, її застосування призводить до виникнення невідповідності у розумінні таких базових облікових понять, як дії та події, і як наслідок, до не зовсім точної ідентифікації предмету бухгалтерського обліку як практичної діяльності, тобто того, що безпосередньо підлягає відображенню в системі обліку.

На сьогодні у вітчизняному обліковому законодавстві відсутня єдність стосовно того, як між собою розмежовуються базові облікові поняття – дії та події, що під ними слід розуміти, і як вони співвідносяться з елементами вищого порядку. Так, в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8] наводиться поняття «господарська операція» як дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства (ст. 1). Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи (ст. 9) [8], відповідно, первинні документи фіксують дії та події, формуючи масив бухгалтерських даних підприємства. Поняття «господарська операція» має радянське походження, яке, скоріше за все, було адаптоване законодавцем під нові елементи фінансової звітності на момент створення нового закону з бухгалтерського обліку. В вітчизняних посібниках з теорії обліку радянської доби воно мало наступне трактування: «господарська операція – це факти господарського життя (дії та події), що викликають зміни в господарських засобах та джерелах їх утворення» [3, с. 29].

За таким підходом в обліку відображаються дії та події, що викликають зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, які в сукупності утворюють господарські операції підприємства (варіант 1). При цьому, в законодавстві відсутнє розуміння дій та подій, що створює широкий простір для їх інтерпретації науковцями та авторами навчальних видань. При цьому, в обліковому законодавстві, тобто в самому законі та в НП(С)БО, також наявні інші варіанти їх співвідношення. Так, в ст. 4 даного закону [8] зазначено, що фінансова звітність, виходячи з принципу повного висвітлення повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [8]. Тобто згідно варіанту 2 в обліку відображаються не самі дії або події, а фактичні або потенційні наслідки господарських операцій та подій, виходячи з чого перші прирівнюються до дій і протиставляються подіям. Вищенаведена класифікація залишає під питанням порядок облікового відображення подій, оскільки первинні

документи згідно ст. 9, п. 1 даного закону є підставою для відображення лише господарських операцій, а за даним підходом події не включаються до їх складу.

Варіант 3 того, що має відображатись в системі обліку, можна виділити виходячи з поняття «сукупний дохід», що визначається в ст. 3, роз. І НП(С)БО 1 як зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [1]. Виходячи з даного трактування можна встановити, що господарські операції є подіями, окрім яких можуть ще існувати певні інші події. На нашу думку така класифікація операцій та інших подій (варіант 3) «прорвалась» у вітчизняне облікове законодавство разом із новими обліковими поняттями, які були пізніше включені до його складу, зокрема, з включенням до тексту НП(С)БО 1 поняття «сукупний дохід». На підтвердження даного варіанту, що в обліку відображаються лише різні види подій, також можна додати наведені в ст. 3., роз. І НП(С)БО 1 визначення активів та зобов'язань, які контролюються (активи) або виникають (зобов'язання) в результаті минулих подій, тобто лише подій, а не здійснених підприємством господарських операцій, внаслідок чого останні також слід вважати одним із видів подій.

Варіанти співвідношення базових облікових понять, стосовно яких відсутня єдність у вітчизняному обліковому законодавстві, у формалізованому вигляді наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Варіанти співвідношення базових облікових понять

Варіанти співвідношення елементів, що відображаються в обліку		
Варіант 1	*Варіант 2*	*Варіант 3*
ГО = Д + П	НГО + НП	П = ГО + ІП

Примітка: ГО – господарська операція; Д – дія; П – подія; ІП – інша подія; Н – наслідок.
Джерело: побудовано автором.

Виходячи з виявленої невідповідності базових облікових понять внаслідок існування різних варіантів їх співвідношення (табл. 1), можна констатувати наявність двох основних проблем стосовно того, що відображається в системі бухгалтерського обліку: 1) Відсутність єдиного розуміння змісту понять «господарська операція», «дія» та «подія», незважаючи на наявність визначення поняття «господарська операція» в обліковому законодавстві (змістовно-класифікаційна проблема); 2) Відсутність визначеності стосовно того, які саме характеристики дій та подій відображаються в системі бухгалтерського обліку, факт їх виникнення або їх наслідки (проблема змістовно-часової інтерпретації). Внаслідок цього вітчизняне облікове законодавство потребує удосконалення через забезпечення єдності в розумінні базових облікових понять на основі глибокого вивчення теоретичних засад бухгалтерського обліку, закладених в Концептуальну основу фінансової звітності, зокрема, на основі яких були побудовані SFAC – концептуальні основи GAAP US.

Подібну ситуацію також можна спостерігати і серед авторів, які надають власну інтерпретацію базових облікових понять в підручниках та навчальних посібниках з теорії або основ бухгалтерського обліку. Провівши аналіз підходів до розуміння предмету бухгалтерського обліку, структури базових облікових понять, які розкриваються представниками навчальної теорії бухгалтерського обліку, було виявлено повну відсутність єдності в даному напрямі, а їх погляди можна об'єднати в декілька груп. Перша група авторів взагалі уникає використання понять «дія» та «подія», визначаючи первинними об'єктами облікового спостереження засоби господарства за видами та джерелами їх утворення (Н.М. Грабова, В.В. Деречин та М.М. Кізім, М.В. Кужельний та В.Г. Лінник, В.К. Орлова). Друга група авторів (Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко та В.М. Пархоменко, В.В. Сопко) використовує поняття «факт господарського життя (діяльності)» в контексті його розуміння проф. Я.В. Соколовим, виділяючи у його складі різні види елементів (дії, події та стани; дії та події). Третя група авторів (В.С. Білоуськo та М.І. Беленкова, В.О. Осмятченко та ін., Ю.Д. Чацкіс, В.Г. Швець), дотримуючись еклектичного підходу, відносять до складу об'єктів обліку одночасно господарські засоби та джерела їх утворення, господарські операції (дії) та події, явища, доходи, витрати і фінансові результати, не проводячи розмежування між елементами фінансової звітності та базовими обліковими поняттями.

При цьому також виявлено, що ті з авторів, які використовують в своїх виданнях поняття «факт господарського життя (діяльності)» як сукупність дій та подій, розуміють два даних базових облікових поняття з позиції підходу В.Ф. Палія та Я.В. Соколова [7, с. 48] як навмисні (організовані та цілеспрямовані) дії працівників підприємства (операції) та випадкові ситуації, які настають незалежно від працівників підприємства (події). Наприклад, в підручнику В.Г. Швеця «Теорія бухгалтерського обліку», який пройшов ряд перевидань, зазначається, що «більшість господарських операцій є наслідком вольових дій юридичних та фізичних осіб, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції. Разом із тим господарські операції можуть мати місце в результаті певних подій, скажімо явищ реальної дійсності, що трапляються незалежно від волі людини (стихійне лихо, моральний знос, інфляційний вплив тощо)» [10, с. 42]. За допомогою даного прикладу можна побачити, що в навчальній теорії обліку здійснюється синтез нормативно визначених понять та напрацювань радянської облікової теорії, внаслідок

чого з'являються авторські інтерпретації базових облікових понять. Тобто, дії визначаються як операції, здійснені за волею юридичних та фізичних осіб, а події – як незалежні від волі таких осіб випадки, які безпосередньо або наслідки яких необхідно відображати в системі обліку. В той же час, залишається незрозумілим, на яких засадах базується такий підхід, або як він співвідноситься з існуючими базовими поняттями, визначеними НП(С)БО, оскільки навіть виходячи з наявних визначень понять «активи» і «зобов'язання» стає зрозумілим, що події в контексті вітчизняного облікового законодавства не слід розглядати так звужено, тобто лише як певні випадкові та екстраординарні ситуації, які підлягають обліковому відображенню.

Подібна практика авторської інтерпретації базових облікових понять в дусі радянської теорії обліку притаманна для багатьох вчених, які виходячи з національних облікових традицій неправильно трактують концепції, що мають зарубіжне походження через усталену в вітчизняному науковому співтоваристві термінологію, зокрема, застосовуючи теоретичний конструкт «факт господарського життя» та його елементи – дії та події. Зокрема, проф. Я.В. Соколов при розгляді теоретичних концепцій зарубіжних авторів, наприклад, підходу на основі подій (eventsapproach) Дж. Сортера [9, с. 380-381], інтерпретує розглядувані автором події (events) як факти господарського життя, що суперечить їх змістовному розумінню, оскільки вони є набагато ширшим поняттям. Такий же підхід можна спостерігати і під час перекладу зарубіжних навчальних видань. Наприклад, в відомій праці Б. Нідлза, Х. Андерсона та Д. Колдуелла «Принципи бухгалтерського обліку», яка була перекладена під редакцією проф. Я.В. Соколова, господарські операції є предметом бухгалтерського обліку, якими визнаються факти господарського життя, що впливають на фінансовий стан підприємства або організації [5, с. 30]. А в оригіналі даної праці перші називаються «бізнес операції», а другі – «економічні події» [12, с. 50]. Проте, виходячи з підходу В.Ф. Палія та Я.В. Соколова, що господарські операції є прикладом дій, як складової факту господарського життя [7, с. 48], такий переклад оригінальних понять англомовних авторів вносить ще більше непорозуміння в запропоновану ними концепцію, яка передбачала розгляд бізнес операцій лише як тих видів економічних подій, що впливають на фінансовий стан підприємства або організації. Однак, ще далі йдуть вітчизняні послідовники такого підходу, використовуючи чітко визначені проф. Я.В. Соколовим складові факту господарського життя (дії та події) як аналоги понять, що є співзвучними та використовуються в НП(С)БО, але які виділені на основі використання зовсім інших класифікаційних ознак.

В результаті проведеного аналізу можна констатувати існування «яскравого різнобарв'я» поглядів представників навчальної теорії обліку щодо трактування базових облікових понять. Переважна більшість з авторів намагається привнести щось своє в теорію обліку, намагаючись уникнути плагіату, цим самим сприяючи подальшій хаотизації системи бухгалтерських наукових знань і готуючи за такими посібниками студентів, у яких формуватиметься відмінне розуміння (в залежності від використовуваного посібника) щодо бухгалтерського відображення економічної реальності підприємства за допомогою базових облікових понять.

Виділено два основні варіанти вирішення існуючої проблеми: 1) Відкинути існуючі напрацювання радянської теорії обліку (об'єкт, предмет, методи, функції, види обліку тощо) та побудувати базові теоретичні основи обліку, виходячи з існуючої системи національного та міжнародного нормативного регулювання бухгалтерського обліку, тобто використовуючи лише теоретичні моделі, категорії та поняття, закладені в їх основу; 2) Трансформувати та розширити існуючі напрацювання радянської теорії обліку під сучасні нормативні вимоги, зокрема, шляхом усунення невідповідностей та суперечностей в частині базових облікових понять. Обрання першого варіанту свідчитиме про необхідність повного та цілісного переходу до теорії бухгалтерського обліку, викладеної в Концептуальній основі фінансової звітності, та зумовлюватиме докорінну переробку переважної більшості вітчизняних навчальних видань, де висвітлюються базові облікові поняття. Обрання другого варіанту вирішення проблеми дозволить залишити «національний колорит» в частині інтерпретації базових облікових понять та інших теоретичних конструктів в навчальних виданнях з теорії бухгалтерського обліку, інтегрувавши вітчизняні напрацювання з сучасною обліковою моделлю, реалізованою в НП(С)БО.

Провівши аналіз Концептуальної основи фінансової звітності (версії 2010 та 2018 років) щодо використання в ній базових облікових понять, було встановлено, що у порівнянні з вітчизняним обліковим законодавством, в ній використовується варіант 3 щодо розуміння співвідношення базових облікових понять. Зокрема, по тексту даного документу постійно використовується формулювання «операції та інші події», наприклад, в п. 3.7 зазначається, що фінансова звітність включає у себе інформацію про операції та інші події, що настали на кінець звітного періоду, якщо надання такої інформації є необхідним для досягнення мети фінансової звітності [2]. За таким підходом в бухгалтерському обліку відображаються різні варіанти подій – операції та інші події, які впливають на зміну економічних ресурсів та вимог підприємства. Внаслідок чого стає повністю зрозумілою логіка розробників МСФЗ при трактуванні понять «актив» і «зобов'язання», які можуть виникати в обох випадках, тобто в результаті здійснення минулих операцій як подій, та в результаті настання інших минулих подій.

При цьому розробники Концептуальної основи фінансової звітності також відмічають, що фінансова звітність надає інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує, та впливи операцій та інших подій і умов, що змінюють ці ресурси та вимоги (п. 2.2) [2]. Тобто, окрім операцій та інших подій на зміну ресурсів та вимог можуть впливати ще й умови, які взагалі не відносяться до подій, однак які здійснюють вплив на облікове відображення. Умови є додатковим засобом конкретизації господарських операцій та інших подій, настання або ненастання яких визначає кінцевий варіант їх (операцій або подій) облікового відображення [4, с. 16]. Однак, в Концептуальній основі фінансової звітності не наведено визначення та розширеної класифікації подій, зокрема, за якою ознакою у її складі виділяються операції та інші події. Відповідь на дане запитання слід шукати в нормативних документах, що були покладені в основу розробки Конвергованої концептуальної основи, а зокрема, в SFAC № 1 «Цілі фінансової звітності бізнес-підприємств», який вперше було опубліковано у 1978 р., та в інших подібних документах, випущених FASB, зокрема, в SFAC № 6 «Елементи фінансових звітів».

Проведений аналіз SFAC № 1 дозволив виявити використання в ній конструкції «операції, інші події та умови», що на сьогодні реалізована в Концептуальній основі фінансової звітності, зокрема, при визначенні цілей фінансової звітності, яка «повинна надавати інформацію про економічні ресурси підприємства, вимоги до цих ресурсів (зобов'язання підприємства передати ресурси іншим суб'єктам господарювання та власний капітал), а також наслідки операцій, подій та обставин, які змінюють його ресурси та претензій на ці ресурси» (ст. 40) [13, с. 12]. Вищенаведене дозволяє встановити, що дана конструкція була залучена в концептуальну основу саме зі SFAC № 1, яке було опубліковане набагато раніше, і також знайшла свій розвиток в інших положеннях SFAC. Так, в SFAC № 6 (1985 р.), яке замінило SFAC № 3 «Елементи фінансових звітів бізнес-підприємств» (1980 р.), детально розкривається взаємозв'язок між поняттями операції, події та умови (рис. 2), які є базовими обліковими поняттями і розглядаються значною кількістю вчених в якості предмету бухгалтерського обліку як практичної діяльності.

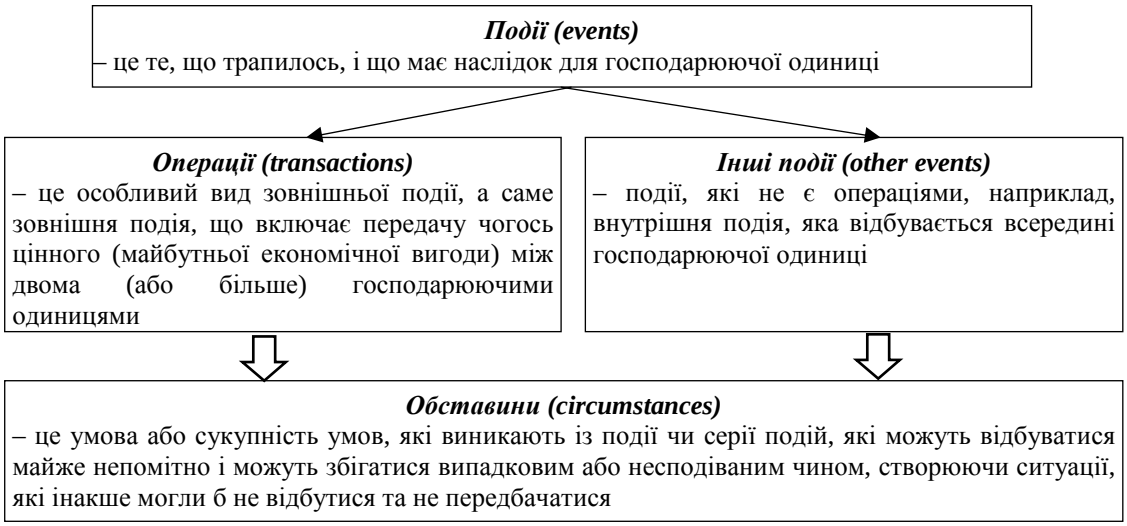

Рис. 2. **Базові облікові поняття згідно SFAC № 6 «Елементи фінансових звітів» (ст. 135-138)**
Джерело: [11, с. 33].

Наведена в SFAC № 6 «Елементи фінансових звітів» класифікація базових облікових понять (рис. 2) не лише виходячи з назви, а і за змістовним наповненням її елементів, відрізняється від радянського підходу, який найчастіше використовується вітчизняними авторами для інтерпретації дій та подій, які в сукупності складають господарські операції. Виходячи з виявленої сутності даного підходу визначено, що у вітчизняному законодавстві порушено субординацію між поняттями «господарська операція» та «подія», що спричиняє незрозуміле трактування окремих положень НП(С)БО, де використовуються базові облікові поняття.

Згідно SFAC № 6 операції є лише окремим видом зовнішніх подій, які стосуються взаємних обмінів (наприклад, купівля або продаж товарів) та невзаємних трансфертів (наприклад, здійснення інвестицій або сплата податків), що відбуваються між двома господарюючими одиницями. Зокрема, крадіжка цінностей господарюючої одиниці за таким підходом теж розглядається як операція. Всі інші види подій є іншими подіями, наприклад, внутрішня передача сировини зі складу у виробництво, оскільки вона відбувається в межах однієї господарюючої одиниці, а також і різні зовнішні події, наприклад, зміна ціни товару чи послуги, повені, землетруси тощо. Наслідками подій є обставини (умови або сукупність умов), від настання або виконання яких залежить порядок облікового відображення елементів фінансової звітності. Це дозволяє встановити, що даний підхід, незважаючи на його зовнішню схожість

з традиційною класифікацією фактів господарського життя, в своїй основі має зовсім інший критерій класифікації, а не рівень контрольованості подій (операцій та інших подій) з позиції господарюючої одиниці.

Висновки. За результатами проведених досліджень особливостей формування базових теоретичних засад бухгалтерського обліку виявлено відсутність серед українських вчених єдиного розуміння теорії бухгалтерського обліку, що дозволило виділити три основні моделі її розуміння: 1) Вітчизняна нормативна; 2) Нормативна за МСФЗ; 3) Навчальна теорія обліку. Вищенаведене зумовлює існування в поглядах дослідників та авторів неузгодженості щодо розуміння базових облікових понять, що в свою чергу породжує виникнення значної кількості інших проблем нижчого порядку в сфері бухгалтерського обліку.

Встановлено існування у вітчизняному обліковому законодавстві неузгодженості щодо розмежування господарських операцій, дій та подій. При цьому останні переважно інтерпретуються представниками навчальної теорії обліку в контексті підходу В.Ф. Палія та Я.В. Соколова як навмисні дії працівників підприємства (операції) та випадкові ситуації, які настають незалежно від працівників підприємства (події), що вступає в суперечність із підходом, викладеним в Концептуальній основі фінансової звітності, де використовується конструкція «операції та інші події». На основі аналізу документів FASB (SFAC № 1 та SFAC № 6), які використовувались при розробці конвергованої концептуальної основи, встановлено, що операції та інші події в сукупності утворюють події, які відображаються в бухгалтерському обліку. При цьому операції є лише особливим видом зовнішніх подій господарюючої одиниці. Такий зміст закладено в основні концепції та поняття, що використовуються в Концептуальній основі фінансової звітності та в самих МСФЗ, на основі яких побудовані НП(С)БО.

Враховуючи існування виявленої неузгодженості для формування єдності у визначенні базових облікових понять в національному обліковому законодавстві та для забезпечення правильного розуміння інших облікових концепцій і понять, що залежать від точного розуміння базових облікових понять, необхідним є:

1) Виключення зі складу Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поняття «господарська операція» та його доповнення новими поняттями – «події», «операції», «інші події» та «обставини (умови)», а також використання цих нових понять замість поняття «господарська операція» або «операція» в правильному контексті, в залежності від їх змістовного розуміння. Це дозволить внести ясність і зробити більш зрозумілими існуючі формулювання понять в НП(С)БО, де замість поняття «операція», що використано в МСФЗ та в концептуальній основі, в багатьох випадках використовується поняття «господарська операція», наявність якого у словосполученні «господарські операції та інші події» переконливо свідчить про існування термінологічної неузгодженості, оскільки перша вже включає в себе дії та події;

2) Застосування підходу до розуміння співвідношення між базовими обліковими поняття, викладеного в SFAC № 6 і використовуваного в Концептуальній основі фінансової звітності, в навчальних виданнях з теорії бухгалтерського обліку з метою заміни його неточних інтерпретацій авторами, які здійснювались виходячи з напрацювань радянської теорії обліку. Це дозволить забезпечити більш точне розуміння студентами облікових понять і концепцій, які покладені в основу функціонування національної системи обліку;

3) Переглянути існуюче розуміння предмету бухгалтерського обліку як практичної діяльності в контексті класифікації базових облікових понять, що використовується в Концептуальній основі фінансової звітності.

Окрім необхідності здійснення наведених вище дій, спрямованих на удосконалення теоретичних засад бухгалтерського обліку в Україні, залишається невирішеною проблема змістовно-часової інтерпретації операцій та інших подій, тобто, що відображається в системі обліку, факт їх виникнення / настання, чи їх наслідки? Оскільки це питання до кінця також не вирішено і розробниками Концептуальної основи фінансової звітності (в її тексті одночасно визначається як про відображення операцій та інших подій, так і про відображення їх наслідків), необхідною є розробка комплексної теорії бухгалтерського відображення, яка б дозволила встановити, яким чином облікова система господарюючої одиниці на основі використання існуючої системи регулювання забезпечує відображення та симулювання її економічної реальності.

Ще однією невирішеною проблемою в даному напрямі є співвідношення економічної реальності підприємства з системою бухгалтерського обліку, або яким саме чином відбувається ідентифікація та визнання в системі бухгалтерського обліку її елементів. Виходячи з традиційної радянської 8-елементної методології обліку безпосередньо облік починається з документування фактів господарського життя. Однак, на сьогодні бухгалтером також здійснюється робота і до складання первинного документу, яка стосується процесу встановлення того, які саме об'єкти обліку були задіяні в процесі настання подій, що стосуються діяльності підприємства, і чи можуть вони визнаватись такими об'єктами. Виникнення об'єктної ідентифікації та реідентифікації в обліку пов'язано з трансформацією підходу до побудови плану рахунків та його співвідношення з елементами економічної реальності підприємства, коли один і той же її елемент в залежності від стану та контексту використання на підприємстві може бути визнаний різним об'єктом обліку, наприклад, витратами або активами, або різними видами активів [4, с. 14]. Тому виходячи з

позиції необхідності трансформації та розширення радянської теорії обліку у відповідь на сучасні зміни в економічній реальності підприємств та в системі регулювання бухгалтерського обліку можна розглянути можливість виділення 9-го елементу методу бухгалтерського обліку – об'єктної ідентифікації, яка може здійснюватися як на етапі первинного визнання, так і на етапі використання об'єктів в діяльності підприємства, коли змінюються їх стани та контексти використання.

4 Список використаних джерел

1. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text
2. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf
3. Кузьминский А. М. Теория бухгалтерского учета: Учебник. К.: Выща школа, 1990. 311 с.
4. Легенчук С. Ф. Предмет бухгалтерського обліку: незавершена дискусія. *Облік і фінанси*. 2021. № 3(93). С. 11-18.
5. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 2004. 396 с.
6. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М. Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. 88 с.
7. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета. Изд. 2-е, перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1988. 279 с.
8. 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
9. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
10. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. 535 с.
11. Elements of Financial Statements. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. FASB. 2008. 57 p.
12. Needles B. E., Powers M., Crosson S. V. Principles of Accounting. 11th ed. Cengage Learning, 2011. 1295 p.
13. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. FASB. 2008. 17 p.
14. Pasko, O., Chen, F., Birchenko, N., & Ryzhikova, N. Corporate Governance Attributes and Accounting Conservatism: Evidence from China. *Studies in Business and Economics.* 2021. No. 16(3). pp. 173–189. https://doi.org/10.2478/sbe-2021-0053
15. Sysoieva, I., Balaziuk, O., Pylypenko, L. Modeling of Enterprise's Accounting Policy: Theoretical Aspect. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2019. Vol. 5. No. 1. pp. 188-193. DOI: 10.30525/2256-0742/2019-5-1-188-193

4 References

1. Ministry of Finance of Ukraine. (2013). Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti:Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 [General requirements for financial reporting: National accounting statement (standard)]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text
2. IASB (2016). Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti [Financial reporting conceptual framework]. Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf
3. Kuzminskiy, A. M. (1990). Teoriia bukhhalterskogo ucheta [Accounting theory]. Kyiv: Vushcha shkola.
4. Lehenchuk, S. F. (2021). Predmet bukhhalterskoho obliku: nezavershena dyskusiia [Accounting subject: unfinished discussion]. *Oblik i finansi, 3(93)*, 11-18. DOI: https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-3(93)-11-18
5. Nidlz, B., Anderson, H. & Kolduell, D. (2004). Printsupu bukhgalterskogo ucheta [Principles of Accounting] (ed. by Ya.V. Sokolov). Moskva: Finansu i statistika.
6. Paliy, V. F. (2007). Teoriia bukhhalterskogo ucheta: sovremennue problemu [Accounting theory: modern problems]. Moskva: Bukhhalterskiy uchet.
7. Paliy, V. F. & Sokolov, Ya. V. (1988). Teoriia bukhhalterskogo ucheta [Accounting theory] (2nd edition). Moskva: Finansu i statistika.
8. Verkhovna Rada Ukrainy (1999). Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [About accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text
9. Sokolov, Ya. V. (1996). Bukhhalterskiy uchet ot istokov do nashikh dnei [Accounting from the beginnings to the present day]. Moskva: Finansu i statistika.
10. Shvets, V. G. (2008). Teoriia bukhhalterskoho obliku [Accounting theory] Kyiv: Znannya.
11. Financial Accounting Standards Board (2008). Elements of Financial Statements. Statement of Financial: Accounting Concepts No. 6.
12. Needles, B. E., Powers, M. & Crosson, S. V. (2011). Principles of Accounting. 11th ed. Cengage Learning.
13. Financial Accounting Standards Board (2008). Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises: Statement of Financial Accounting Concepts No 1.

14. Pasko, O., Chen, F., Birchenko, N., & Ryzhikova, N. (2021). Corporate Governance Attributes and Accounting Conservatism: Evidence from China. *Studies in Business and Economics*, 16(3), 173–189. https://doi.org/10.2478/sbe-2021-0053
15. Sysoieva, I., Balaziuk, O., Pylypenko, L. (2019). Modeling of Enterprise's Accounting Policy: Theoretical Aspect. *Baltic Journal of Economic Studies,* 5(1), 188-193. DOI: 10.30525/2256-0742/2019-5-1-188-193