

Н.А. КАНЦЕДАЛ*

(Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна)

Наукова інтерпретація методології обліку у працях корифеїв бухгалтерської думки

Усвідомлення та розуміння поняття «методологія науки» у поєднанні з практичним використанням методичних прийомів наукових досліджень є одним із найбільш ефективних інструментів для пошуку нових ідей та шляхів розв'язання актуальних наукових проблем. Метою статті є дослідження генезису наукової думки щодо інтерпретації поняття «методологія бухгалтерського обліку» та на цій основі виявлення основних індикаторів, що спричиняють її зміни й визначають відповідні вектори наукових пошуків з удосконалення методологічної складової вітчизняної облікової науки і практики. Систематизовано наукові підходи до трактування поняття «методологія бухгалтерського обліку» та на цій основі встановлено, що основні її положення формуються й модифікуються в межах предмета, методу, об'єктів та функцій бухгалтерського обліку. Доведено, що індикаторами змін методології бухгалтерського обліку є нові вимоги і умови існування суспільних формацій відповідного періоду, що обумовлюють потребу більш глибокого пізнання фактів господарського життя та невідкладного застосування удосконалених або раніше невідомих прийомів і способів їх облікового відображення. Глобалізаційні процеси, інституційні зміни та інші суспільні перетворення спричиняють появу принципово нових об'єктів обліку, або набуття вже існуючими об'єктами нових форм і властивостей, що потребують ідентифікації, оцінки та відображення в обліково-інформаційних системах. Зокрема, в сучасних умовах зростає потреба пошуку нових методологічних рішень щодо класифікації, оцінки та обліку об'єктів інтелектуального капіталу, об'єктів природно-ресурсного потенціалу, об'єктів синтетичної біології, об'єктів віртуальної економіки. Обґрунтовано, що методологія бухгалтерського обліку є динамічним поняттям, а її композиційний вміст не може розглядатися ізольовано – вона є складовою методології економічної науки, її операційне середовище взаємодіє та інтегрується з економічною теорією, інституційною теорією, економічним аналізом, екологічною та поведінковою економікою. Дослідження змін облікової методології необхідно здійснювати всебічно і постійно з метою забезпечення взаємозв'язку системи наукових знань з системами професійної діяльності. З цією метою сформульовано алгоритм наукового пошуку у розв'язанні методологічних проблем обліку, що має прикладне значення для активної наукової аудиторії та орієнтований на побудову ефективної моделі національних облікових систем.

Ключові слова: методологія бухгалтерського обліку, предмет бухгалтерського обліку, об'єкти бухгалтерського обліку, функції бухгалтерського обліку, метод бухгалтерського обліку, методологія наукових досліджень в обліку.

N.A. KANTSEDAL

(Poltava State Agrarian Academy, Poltava, Ukraine)

Scientific Interpretation of the Accounting Methodology in the Works of the Coryphaeans of Accounting

Understanding of the concept of “methodology of science” in combination with the practical use of methodical methods of scientific research is one of the most effective tools for searching for new ideas and solutions to current scientific problems. The purpose of the article is to investigate the genesis of scientific thought regarding the interpretation of the concept of “methodology of accounting” and to identify the main indicators that cause its changes and determine the corresponding vectors of scientific research on improving the methodology of domestic accounting science and practice. The scientific approaches to the interpretation of the concept of “accounting methodology” were systematized and on this basis it was established that the main provisions of accounting methodology are formed and modified within the subject, method, objects and functions of accounting. It was proved that the new requirements and conditions for the existence of public formations of the relevant period are indicators of changes in the accounting methodology. They necessitate a deeper understanding of the facts of economic life and the urgent application of improved or previously unknown methods of their accounting. Globalization processes, institutional changes and other

* Канцедал Наталія Анатоліївна, доцент кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії (м. Полтава), кандидат економічних наук, доцент.

social transformations lead to the appearance of fundamentally new accounting objects, or the acquisition by existing objects of new forms and properties that require identification, assessment and reflection in accounting and information systems. In particular, in modern conditions, the need to search for new methodological solutions for the classification, assessment and accounting of intellectual capital objects, objects of natural resource potential, objects of synthetic biology, objects of virtual economy is growing. It was substantiated that the accounting methodology is a dynamic concept, and its composition content cannot be considered in isolation. It is the component of methodology of economic science. The operating environment of accounting methodology interacts and integrates with economic theory, institutional theory, economic analysis, ecological and behavioral economics. The study of changes in accounting methodology should be carried out comprehensively and constantly with the aim of ensuring the interrelation of the system of scientific knowledge with the systems of professional activity. For this reason, the algorithm for scientific search has been formulated in order to solving methodological accounting problems. This algorithm has an applied value for an active audience and is oriented toward building an effective model of national accounting systems.

Keywords: *accounting methodology, subject of accounting, accounting objects, accounting functions, accounting method, methodology of scientific research in accounting.*

Постановка проблеми. Процес пізнання теорії та методології науки є невід'ємною складовою прогресивного наукового мислення, що дає можливість виявляти проблемні та перспективні напрями досліджень у відповідній галузі знань. Усвідомлення та розуміння власне поняття «методологія науки» у поєднанні з практичним використанням методичних прийомів наукових досліджень є одним із найбільш ефективних інструментів для пошуку нових ідей та шляхів розв'язання актуальних наукових проблем.

Пожвавлена дискусія навколо поняття «методологія науки», як правило, відбувається на «вищому» рівні, тобто є предметом дослідження провідних вчених, докторів, професорів та інших наукових та науково-педагогічних працівників і цей факт є абсолютно виправданим, оскільки розкриття глибинного змісту даного поняття не може ґрунтуватися на поверхневому підході, а потребує відповідної акумульованої бази знань, в основі якої – досвід та професійні компетенції науковця.

Водночас, це актуалізує питання щодо сфери поширення таких знань: методологія науки повинна бути не лише невід'ємним предметом досліджень у «вищих» наукових колах, а й безпосередньо скеровуватися в «молоду» аудиторію, задіяну у навчальному процесі. Це сприяє ранньому розкриттю потенціалу молодих науковців, дає можливість не лише отримувати універсальні знання з відповідної спеціальності, а й здійснювати наукові пошуки та публічні апробації одержаних нових наукових результатів.

Такий підхід є провідним напрямом проблемно-орієнтованого навчання як в Україні, так і за її межами. Зокрема, викладачі університету Halmstad University (Швеція) Anniqa Lagergren та Kristina Holmberg відмічають, що студенти сприймають курс «Теорія і методологія науки» як складний і абстрактний, тим самим виправдовуючи бажання (або можливість) його оминати (при умові вільного вибору) або «пройти нашвидку» (за рахунок запитів до викладача щодо пом'якшення чи зниження вимог) [19]. Однак, усвідомлюючи важливість даного курсу як основного підґрунтя для подальшої освіти, згадані вище автори вдаються до пошуку й застосування інноваційних педагогічних методик, що максимально

точно імітують реальні дослідницькі проекти, сприяють підвищенню мотиваційного інтересу студентів, створюють можливості для обміну знаннями та досвідом. Провідною ідеєю реалізації даного проекту є поєднання базових знань (філософської парадигми, теорії й методології) конкретної науки з безпосередньою участю у справжніх емпіричних дослідженнях цієї ж науки.

Подібний метод використовується у Полтавській державній аграрній академії. Зокрема, з 2013 року традиційний курс «Основи наукових досліджень» для студентів спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» (нині – 071 «Облік і оподаткування») трансформовано у дисципліну «Методологія наукових досліджень в обліку». Це сприяє забезпеченню належного рівня наукової грамотності при виконанні обов'язкових видів кваліфікаційних робіт; підвищенню якості підготовки презентацій студентських досліджень; розширенню кола молодих науковців – учасників стипендіальних програм і конкурсів наукових робіт, попередженню випадків академічного плагіату [5, с. 299-301].

Отже, дослідження семантики поняття «методологія обліку» у загальному розумінні та окремо у кожній галузі знань потрібне для того, щоб орієнтувати суб'єктів наукових досліджень на визначення актуального кола проблемних, нерозкритих та недостатньо розкритих питань, започаткувати шлях до ймовірного здійснення «прориву» в область невідомого конкретної науки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поняття «методологія науки» в традиційному розумінні переважно трактується як вчення про методи і процедури наукової діяльності, що мають безпосереднє відношення до загальної теорії наукового пізнання.

Проте, соціально-економічні перетворення та інші суспільні процеси у глобальному просторі спричиняють модифікацію існуючих теоретичних конструкцій й сучасна методологія не може бути обмежена лише вивченням методів. Вона є особливим типом усвідомлення науки, тому досліджує також основу, структуру та властивості наукового пізнання, його генезис та функціональні закономірності розвитку і трансформації. Підтвердженням тому є поява нових теоретичних

концепцій, створення системи критеріїв і оцінок наукової діяльності та її результатів, таких, як істинність, об'єктивність, раціональність, ефективність, прагматичність [1]. Відповідно, в сучасній методології науки на перший план висуваються питання, орієнтовані не лише на розвиток наукових знань, але й на їх реконструкцію.

Ще на початку реформи національної системи бухгалтерського обліку професор Г. Г. Кірейцев наголошував, що динамічність економічних відносин та потреба у вирішенні нових облікових задач призводить до наповнення поняття «методологія обліку» новим змістом і в науковому розумінні її слід розглядати як структуру, логіку організації, методи і засоби облікової діяльності [9, с. 2].

Пріоритетне значення методології підкреслюється виокремленням наукової складової предмета і об'єкта бухгалтерського обліку у дослідженнях О. М. Петрука, який відмічає, що об'єктом бухгалтерського обліку як функціональної науки є його методологія, а предметом – принципи, методи і прийоми; об'єктом бухгалтерського обліку як виду професійної діяльності є господарська діяльність окремого підприємства, а предметом – інформація, необхідна для управління [14, с. 10]. О. М. Петрук підкреслює, що бухгалтерський облік на кожному окремому підприємстві представляє собою відкриту систему, складові якої залежать від впливу зовнішніх факторів. Водночас, система здійснює зворотній вплив на зовнішнє середовище (інші системи, суспільство) та постійно пристосовується до його зростаючих потреб. Таке обґрунтування в черговий раз доводить, що бухгалтерський облік в процесі адаптації до нових суспільних викликів не може обійтися без змін його методологічної складової.

Динамічність змін облікової методології підтверджується наявністю відповідних науково-практичних розробок авторитетних наукових шкіл з бухгалтерського обліку, що сприяли її збагаченню та розвитку як в Україні, так і за її межами. Зокрема, слід відмітити науково-практичні надбання наукових бухгалтерських шкіл ННЦ «Інститут аграрної економіки», Національного університету біоресурсів і природокористування, Житомирського державного технологічного університету, Київського національного університету імені Вадима Гетьмана, Санкт-Петербурзького державного університету, ідейна спрямованість яких позитивно впливає на розширення світоглядної позиції науковців у пошуку нових методологічних рішень.

Вихідними положеннями, що сприяли формулюванню мети та завдань даного дослідження слугували наукові праці В. М. Жука, Г. Г. Кірейцева, П. П. Німчинова, Я. В. Соколова, а також відомих представників новітніх бухгалтерських наукових шкіл, здобутки яких стали логічним продовженням окреслених проблем і перспектив вітчизняного бухгалтерського обліку: І. В. Замули, Н. М. Малюги, О. М. Петрука, М. М. Шигун, І. А. Юхименко-Назарук та інших.

До основних чинників, що зумовлюють зміну

положень методології бухгалтерського обліку та його практики Г. Г. Кірейцев відносить: зміну та розвиток відносин власності на засоби виробництва, відносин і механізмів формування та розподілу доходів, організаційних форм виробництва товарів, їх продажу, а також процеси, пов'язані з глобалізацією світової економіки та міжнародних ринків капіталів [8, с. 92]. При цьому автор висловлює суттєве застереження про недопустимість формування методології вітчизняної науки під безпосереднім впливом міжнародних фінансових структур, оскільки необачна передача права на методологію національної системи обліку в майбутньому перетворить таке право на «чуже і монопольне» [8, с. 100].

Діяльність професора Я. Соколова окреслила самостійний напрям в науці, що вивчає та формує бухгалтерську методологію створення кількісної економічної інформації [15, с. 64]. У його працях особливої уваги заслуговують: розроблена теорія інформаційних прошарків фактів господарського життя та методологія їх облікової реконструкції; введення в науку категорії «парадокс бухгалтерського обліку»; авторський підхід до аналізу й інтерпретації облікових даних, що отримав назву «демістифікація бухгалтерського обліку» [16].

Переосмислення та пошук нових підходів до розуміння методології бухгалтерського обліку є предметом постійного інтересу вчених, оскільки її реальні можливості щодо відображення фактичного стану господарюючих суб'єктів завжди є значно ширшими, а тому періодично потребують структуризації й удосконалення бухгалтерських наукових знань.

Метою статті є дослідження генезису наукової думки щодо інтерпретації поняття «методологія бухгалтерського обліку» та на цій основі виявлення основних індикаторів, що спричиняють її зміни й визначають відповідні вектори наукових пошуків з удосконалення методологічної складової вітчизняної облікової науки і практики.

Виклад основного матеріалу. Однією з найактуальніших проблем сучасного стану розвитку методології науки є проблема виділення поряд з емпіричними та теоретичними рівнями наукового пізнання ще й метатеоретичного рівня. У сучасній філософії такі конструкції зустрічаються в методологічних концепціях Т. Куна, І. Лакатоса та інших філософів. Це, насамперед, поняття «парадигми», «стилю мислення», «картини світу», «архетипу наукового мислення» [1].

На думку М. М. Шигун, парадигми бухгалтерського обліку є відображенням об'єктивного історичного процесу його трансформації, що відбувається внаслідок зміни теоретичних та методологічних складових системи бухгалтерського обліку під впливом зовнішніх факторів. Формування нових облікових парадигм відбувається не лише відповідно до логічних критеріїв суворой наукової теорії, але й обумовлене впливом інституційного середовища з урахуванням соціально-психологічних, етичних норм і правил та

Бухгалтерський облік

філософських міркувань певної суспільної формації [17, с. 134].

Здійснивши систематизоване дослідження парадигм бухгалтерського обліку, таких як парадигма гармонійного розвитку, парадигма подвійної інформаційної динаміки, інтелектуальна система обліку, стратегічно орієнтована система обліку М. М. Шигун констатує, що усі вони актуальними, проте відображують локальні позиції облікової системи та не несуть всеохоплюючого характеру. Основним інструментом формування нової – «інтернаціональної» бухгалтерської парадигми вищезгадана авторка вважає міжнародні стандарти фінансової звітності та глобалізаційні процеси [17, с. 136-138].

Таким чином, парадигма бухгалтерського обліку як комплексне поняття являє собою систему наукових теорій та методологічних підходів, що відображують результати змін облікових систем у відповідний історичний період. Відповідно, парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку супроводжується змінами облікової методології.

У ході дослідження встановлено, що фундаментальну основу методології бухгалтерського обліку становлять: 1) предмет бухгалтерського обліку; 2) об'єкти бухгалтерського обліку; 3) функції бухгалтерського обліку; 4) метод бухгалтерського обліку та його елементи. Вони завжди знаходяться в методологічній площині та потребують періодичного переосмислення, орієнтованого на зміну ролі обліку у економічному та соціальному житті суспільства.

В існуючих підходах до трактування поняття «предмет бухгалтерського обліку» одним із найбільш влучних є визначення, сформульоване Г. Г. Кірейцевим: предмет бухгалтерського обліку слід розуміти як кількісну визначеність економічних відносин, що проявляються у фактах господарського життя і опосередковані господарськими відносинами [9, с. 4].

Розкриваючи зміст поняття «факт господарського життя», Я. Соколов характеризував його як «елементарний момент господарського процесу, що змінює чи підтверджує склад засобів або коштів підприємства або їх джерел одночасно». Відповідно, факти господарського життя – це ті факти, що відображуються у балансі. Проте, власне таке твердження дає підставу для висновку, що поза балансом бухгалтерського обліку не існує, оскільки за межами облікової методології залишаються факти отримання доходів та понесення витрат, не пов'язаних із реальними грошовими потоками на момент складання звітності. Тобто, бухгалтерська інтерпретація факту господарського життя здатна змінити думку заінтересованих осіб щодо фінансового стану суб'єкта господарювання [15, с. 65].

Багатоваріантність інформаційних характеристик фактів господарського життя у різних прошарках економічної системи обумовлює потребу постійного пошуку оптимального варіанту облікової методології, який би забезпечив найбільш повне розкриття інформації про такі факти. На цій основі ґрунтується наукова теза про невід'ємність економічного аналізу

від бухгалтерської системи, а отже, визнання його складовою облікової методології.

Роль бухгалтерського обліку в економіці визначається сприйняттям бухгалтерської інформації суб'єктами, що приймають економічні рішення стосовно розподілу й використання ресурсів. Розбіжності між змістом бухгалтерської звітності, сформованої на основі облікової методології та її сприйняттям створюють ситуації, що дістали назву «парадоксів бухгалтерського обліку». Парадокси виникають на межі між даними бухгалтерського обліку й методологією їх створення – з однієї сторони та сприйняттям цих даних користувачами бухгалтерської інформації – з іншої [15, с. 72].

Так, В. Б. Моссаковський, оцінюючи рівень розвитку реформованої національної облікової системи, розкриває причинно-наслідкові зв'язки наступних її парадоксів: 1) впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності не в повній мірі задовольняє інтереси зовнішніх користувачів (у Європі передбачено застосування МСФЗ, а у США – затверджених принципів бухгалтерського обліку, тому остаточні рішення щодо створення єдиної системи ведення обліку у глобальному просторі ще не досягнуті); 2) непрозорість банківської системи, відсутність громадського контролю, що створює умови для відтоку й тінізації капіталу; 3) неузгодженість окремих положень бухгалтерського обліку з вимогами податкового законодавства [13, с. 30-34].

Небажання та нездатність суб'єктів (в тому числі і держави), відповідальних за інформаційний сервіс розвитку обліково-аналітичної науки та її управлінської практики обачно здійснювати перегляд і оновлення основних принципів національної системи бухгалтерського обліку призвели до нав'язування безальтернативних і, водночас, неефективних інструментів для розв'язання проблем обліку, внаслідок чого нехтуються національні інтереси України.

Головний парадокс бухгалтерського обліку за Я. Соколовим полягає в тому, що факт господарського життя необхідно ідентифікувати у вигляді бухгалтерської проводки, при цьому він (факт) завжди більше або дорівнює своєму опису в інформаційному повідомленні. Тобто, обсяг пізнання вже зафіксованого в обліку факту господарського життя обмежується бухгалтерською проводкою (концептуальною реконструкцією), а повнота його висвітлення визначається змістом такої концептуальної реконструкції [15, с. 70].

Другим важливим індикатором, що безпосередньо впливає на облікову методологію є об'єкти бухгалтерського обліку.

Множинність та особливості об'єктів бухгалтерського обліку на різних етапах розвитку суспільства призводять до змін, внаслідок яких вже існуючі об'єкти можуть набувати нових форм і властивостей, або ж з'являються принципово нові об'єкти, що потребують ідентифікації, оцінки та відображення в обліковій системі відповідного періоду.

Так, наприклад, Г. Г. Кірейцев до таких об'єктів відносить біологічні активи, монетарні активи, трансакційні витрати та об'єкти віртуальної економіки [7, с. 4], Н. М. Малюга, І. В. Замула – складові природно-ресурсного потенціалу [12, с. 112], І. А. Юхменко-Назарук – мережеві активи [18, с. 21-23].

З розвитком високих технологій відбувається стрімке зростання об'єктів віртуальної економіки, що пояснюється, з одного боку, можливістю усунення негативних ознак корупційного тиску, фінансового тягаря органів контролю та ризиків свавільного рейдерства, з іншого – факторами реальної економії, прискорення оборотності та максимізації прибутку (відсутність потреби у офісі, вільний графік, прискорення розрахунків, можливість переходу від локальної до глобальної сфери діяльності) [11]. За таких умов, зважаючи на недосконалість (або навіть, відсутність) дозвільної та контролюючої систем, «тіньове» або законодавчо завуальоване середовище, об'єкти віртуальної економіки набувають характеру абсолютної незалежності від загальноприйнятих облікових правил і систем, тим самим віддаляючись від методології обліку.

Н. М. Малюга, І. В. Замула акцентують на необхідності визнання об'єктами обліку складових природно-ресурсного потенціалу з метою попередження й запобігання негативного антропогенного впливу на них. До них відносять земельні, водні, лісові, ресурси, надра та території видобування корисних копалин, об'єкти тваринного світу, права на користування природними ресурсами, право на забруднення повітря [12, с. 112-116]. Результатом бухгалтерського відображення складових природно-ресурсного потенціалу, на думку згаданих вище авторів, буде інформація про позитивний або негативний вплив діяльності підприємства на навколишнє середовище: якщо вплив був позитивним, то у підприємства виникають екологічні доходи, якщо негативним – екологічні зобов'язання та витрати, пов'язані з усуненням наслідків негативного впливу.

Третім важливим індикатором, що безпосередньо впливають на методологію бухгалтерського обліку є його функції: науково-пізнавальна, інформаційна, контрольна, регулююча, виховна, соціальна, прогностична та правового захисту суб'єктів господарювання. Вони завжди є первинними по відношенню до його методу та організаційних форм і реалізуються в площині організаційних, правових та економічних явищ.

В умовах наростання екодеструктивних явищ все більше проявляється екологічна функція обліку, що ґрунтується на необхідності обліку операцій діяльності підприємства щодо запобігання забруднення й неконтрольованого виснаження природно-ресурсного потенціалу.

Функціональна сутність обліку полягає у визначенні показників, що характеризують відображувані економічні процеси, тобто параметрів реальних соціально-трудових, економіко-правових та еколого-економічних відносин. Якщо об'єкти обліку

складають субстанціональну основу вартості, то власне категорія «вартість» становить методологічну базу бухгалтерської оцінки.

Таким чином, методологічну основу обліку як суспільної економічної науки становлять процедури виміру, тобто використання міри, яка має виконувати роль гармонізації методів оцінювання майна і зобов'язань, витрат і випуску продукції, ресурсів і капіталу, трансакцій, обміну і результатів діяльності [8, с. 98]. Використання міри на засадах наукової обґрунтованості, права, моралі і свобод сприятиме узгодженості функцій обліку з іншими функціями менеджменту та державним управлінням, орієнтованим на забезпечення і збереження національних інтересів України.

Глобалізація економіки в умовах обмеженості ресурсів, невизначеності, ризиків і загроз актуалізує потребу фізичної економії, екологічного виміру економічної діяльності, а також статистичного, облікового та аналітичного виміру фізичного капіталу. Поряд з тим, в інформаційному середовищі все більшої пріоритетності над іншими формами капіталу набуває інтелектуальний капітал, тому перспективним напрямком наукових досліджень є вирішення проблеми його кількісного вимірювання і оцінки [7, с. 4].

Метод бухгалтерського обліку є однією із найширших областей методологічного дослідження. Він розглядається не лише у контексті адитивного і процедурного пізнання взаємодії окремих його елементів, а включає в себе також нові якісні характеристики бухгалтера – сформовані і використовувані ним власні професійні знання, які забезпечують умови формування інтелектуального капіталу. У свою чергу, інтелектуальний капітал має вирішальне значення у забезпеченні високої результативності процесів економічного відтворення [8, с. 100].

Модифікація елементів методу бухгалтерського обліку обумовлена інфляційними процесами, підсиленням ролі індикаторів інвестиційної привабливості господарюючих суб'єктів, інтеграційними перетвореннями у світовому господарстві. Відповідно, бухгалтерська інформація розглядається центрами відповідальності як «інформаційний зріз об'єктів відображення на поверхні економічних явищ» [6, с. 9]. Саме тому найбільш придатною для узагальнюючих оцінок економічної діяльності є інформація рахунків, що вкотре підкреслює роль і значення методології бухгалтерського обліку як об'єкта функціональної науки.

Застосування методів бухгалтерського обліку не повинно суперечити науково обґрунтованим правилам та призводити до викривлення облікової інформації, оскільки ігнорування основних методологічних засад обліку, а також положень економічної теорії в ході реалізації економічних реформ призводить до погіршення якості обліково-аналітичних даних, і як наслідок, до суттєвих деформацій в управлінні процесами відтворення та інших соціально-економічних процесах.

Розробку нових облікових методик необхідно здійснювати з урахуванням особливостей визнання об'єкта обліку, кількісних та якісних параметрів, що мають суттєвий вплив на його оцінку.

Так, наприклад, основними ознаками земельних ресурсів, що суттєво відрізняють їх від інших активів, є те, що вони ніколи не можуть бути результатом процесу праці, а лише продуктом природи, а тому не можуть бути примножені, відтворені штучно чи замінені іншими ресурсами. Відповідно, унікальні властивості землі як основного засобу виробництва та об'єкта обліку викликають підвищені вимоги до бухгалтерської оцінки: основу вартості землі повинна становити її цінність [2].

Все це є підґрунтям для пошуку нових рішень щодо уточнення кількісних і якісних параметрів цінності активів природно-ресурсного потенціалу, що можуть бути відновлюваними (земля) та невідновлюваними (надра) і незалежно від цього, завжди мають обмежений характер використання.

В основу будь-яких економічних змін мають бути покладені досягнення економічної теорії з урахуванням переорієнтації поглядів і адаптації основних її положень до умов відповідного періоду суспільного життя, а також науково-технічні досягнення. Зокрема, для вимірювання і кількісного відображення нових економічних явищ необхідно спиратися не лише на положення неокласичної економічної теорії та монетаризму, а й неокласичного синтезу, інституційної та неінституційної теорій [10, с. 52-59]. Це сприятиме створенню належних умов для визначення стратегії поведінки господарюючих суб'єктів, розширенню можливостей управління економічними процесами з точки зору досягнення суспільного оптимуму й подолання несправедливого розподілу, за яким багатство накопичується в руках вузького кола осіб, а частку решти є бідність.

Одним з найбільш видатних послідовників інституційної ідеології бухгалтерського обліку слід визнати професора, академіка В. М. Жука. Зокрема, наукові праці В. М. Жука розкривають основні положення інституційної теорії [3], актуалізують важливість соціального впливу на облікову науку і практику. Автор неодноразово підкреслює, що облік більше не можна представляти в якості набору технічних прийомів для оцінки індивідуальних економічних величин – він є інструментом правлячих ідеологій та одночасно, частиною механізму управління міжнародною економікою і має соціальну значимість [4, с. 15-17].

Власне інституційний підхід до обліку господарської діяльності як в цілому, так і стосовно конкретних об'єктів базується на необхідності їх пізнання не лише в економічній, а й у соціальній, правовій, політичній площині та на цій основі пристосування облікової методології до нових вимог, що висуваються суспільством з урахуванням ролі і значення окремих інститутів, а також можливостей їх хорисної взаємодії.

Ігнорування проблем методології обліку унеможливує побудову ефективної моделі

національних облікових систем, і як наслідок, є одним із факторів свідомого наближення національних та глобальних суспільних загроз. На цьому тлі індикаторами змін методології бухгалтерського обліку є нові вимоги і умови існування суспільних формацій відповідного періоду, що проявляються у виявленні та глибинному пізнанні таких фактів господарського життя, які потребують невідкладного застосування удосконалених або раніше невідомих прийомів і способів облікового відображення.

Зазначені вище умови власне і є відправною точкою для активної наукової аудиторії у розв'язанні методологічних проблем обліку. Алгоритм наукового пошуку у здійсненні таких досліджень можна представити наступним чином:

- 1) обґрунтування умов, що спричиняють методологічну проблему;
- 2) уточнення відповідного об'єкта обліку;
- 3) ідентифікація особливостей визнання об'єкта обліку, а також кількісних та якісних параметрів, що мають суттєвий вплив на його оцінку;
- 4) дослідження актуальних законодавчих вимог, якими регламентується облік такого об'єкта;
- 5) дослідження інституційного середовища об'єкта обліку (економічної та соціальної значимості об'єкта з точки зору вимог, потреби у інформації й економічного інтересу окремих інститутів, ступеня впливу інститутів на об'єкт);
- 6) розробка нових науково обґрунтованих способів облікового відображення об'єкта та пов'язаних з ним фактів господарського життя з дотриманням принципу взаємодії та взаємозалежності елементів методу бухгалтерського обліку;
- 7) дослідження відповідності таких розробок законодавчим нормам та оцінка реальності їх практичного застосування;
- 8) систематизація пропозицій, обґрунтування ефективності пропонованих нововведень та їх практичної значимості.

Висновки. Методологія бухгалтерського обліку – це комплексне, динамічне поняття, основним компонентом якого є: предмет бухгалтерського обліку, об'єкти бухгалтерського обліку, функції бухгалтерського обліку, метод бухгалтерського обліку та його елементи.

Існуючі теоретичні конструкції, що відповідають компонентним складовим методології обліку завжди мають об'єктивні обмеження, обумовлені специфікою господарської діяльності підприємств, зовнішнім суспільно-економічним впливом, а також сприйняттям бухгалтерської інформації учасниками економічних відносин. Це створює потребу періодичної реконструкції наукових знань, пошуку маркерів змін парадигм бухгалтерського обліку, що модифікують його методологію.

Предмет бухгалтерського обліку являє собою кількісну визначеність економічних відносин, що проявляються у фактах господарського життя. Потреба у реєстрації фактів господарського життя обумовлюється регламентними нормами, запитами інформаційних управлінських систем впливом

інституційного середовища, а процедури такої реєстрації значною мірою залежать від компетенцій та професійного судження бухгалтера, тобто процесів особистісного характеру.

Методологічні особливості методу бухгалтерського обліку обумовлені модифікацією його елементів з урахуванням положень економічної теорії, інституційної, неінституційної теорій та професійного судження бухгалтера. На цій основі практична реалізація прийомів і способів облікового відображення фактів господарського життя забезпечуватиме повне висвітлення реальних економічних подій та їх наслідків.

Міра є концептуальною основою реального вартісного обліку, а її використання на засадах наукової обґрунтованості з дотриманням принципу взаємодії елементів методу бухгалтерського обліку сприятиме узгодженості його функцій, ефективному формуванню стратегічних напрямів суспільного регулювання господарських процесів.

Глобалізаційні процеси, інституційні зміни та інші суспільні перетворення спричиняють появу нових принципово об'єктів обліку, або набуття вже існуючими об'єктами нових форм і властивостей, що потребують ідентифікації, оцінки та відображення в обліково-інформаційних системах. Зокрема, в умовах наростаючих потенційних суспільних загроз, пов'язаних із обмеженістю ресурсів, зростає потреба пошуку нових методологічних рішень щодо класифікації, оцінки та обліку об'єктів інтелектуального капіталу, об'єктів природно-ресурсного потенціалу, об'єктів синтетичної біології, об'єктів віртуальної економіки. Відповідно, розширюється зміст функцій бухгалтерського обліку, націлених на визначення реальних параметрів соціально-трудоу, економіко-правових та еколого-економічних відносин.

Отже, методологія бухгалтерського обліку та її композиційний вміст не може розглядатися ізольовано, вона є складовою методології економічної науки, її операційне середовище взаємодіє та інтегрується з економічною теорією, інституційною теорією, економічним аналізом, екологічною та поведінковою економікою.

Дослідження змін облікової методології необхідно здійснювати всебічно і постійно з метою забезпечення взаємозв'язку системи наукових знань з системами професійної діяльності та переведення процесу пізнання на оптимальний, свідомо діалектичний шлях.

4 Список використаних джерел

1. Арутюнов В. Х., Мішин В. М., Свінціцький В. М. Методологія соціально-економічного пізнання [Електронний ресурс]. Навч. посібник. К.: КНЕУ, 2005. 353 с. (Розд. 2.2. Методологічний інструментарій сучасної науки). URL: <http://buklib.net/books/30240/>
2. Гудзинський О. Д., Кірейцев Г. Г., Савчук В. К. Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК. *Економічна теорія*. 2005. № 2. С. 80-95.

3. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: Монография. К.: «Аграрная наука», 2013. 408 с.

4. Жук В. М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8-9. С. 14-23.

5. Канцедал Н. А. Практические подходы к реализации элементов системы научной деятельности студентов направления подготовки «Учет и аудит» [Електронний ресурс]. «Україна – Бґларія – Європейський с'юз: с'временно с'стояние и перспективи». Сборник с доклади от международна научна конференция. Том 1. Варна – Херсон: Издательство «Наука и экономика», 2014. – С. 299-301. – Режим доступу: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/435>

6. Кірейцев Г. Г. Глобалізація економіки и унификация методологии бухгалтерского учета. *Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития*: 6-я Международная научная конференция, 2007 г.: научный доклад. Житомир. 68 с.

7. Кірейцев Г. Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2008. № 20 (221). С. 3-7.

8. Кірейцев Г. Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку [Електронний ресурс]. *Збірник наукових праць ВНАУ*. Серія: Економічні науки. 2013. № 3 (80). С. 91-103. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdf/2103.pdf>

9. Кірейцев Г. Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2000. № 8. С. 2-7.

10. Кірейцев Г. Г. Економічна теорія та її вплив на розвиток національних систем бухгалтерського обліку. *Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография*. Житомир-Краматорск: ЧП Рута, 2005. С. 44-63.

11. Кушнір І. Віртуальна економіка vs реальна економіка. 2012. [Електронний ресурс]. URL: <https://blog.ubr.ua/praktika-biznesa/virtualna-ekonomka-vs-realna-ekonomka-2168>

12. Малюга Н. М., Замула І. В. Методологічні засади бухгалтерського обліку складових природно-ресурсного потенціалу. *Вісник економічної науки України*. 2011. № 2. С. 112-118.

13. Моссаковский В. Б. Парадоксы бухгалтерского обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 9. С. 30-35.

14. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»; Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. Київ, 2006. 33 с.

15. Пятков М. Л. Теория и практика бухгалтерского учета: научная школа Я. В. Соколова. *Вестник Санкт-Петербургского университета*. 2011. Сер. 5. Вып. 2. С. 64-76.

16. Соколов Я. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика. М.: Экономика, 2010. 440 с.

17. Шигун М. М. Парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку. *Часопис економічних реформ*. 2013. № 3(11). С. 134-139.

18. Юхименко-Назарук І. А. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті неонституційної теорії: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»; Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України. Житомир, 2017. 41 с.

19. Lagergren A., Holmberg K. Learning «Theory and Methodology of Science» in Professional Education – A Case Study. *11th International Technology, Education and Development Conference: March 6th-8th, 2017 – Valencia, Spain: Conference Proceedings / [ed] L. Gómez Chova, A. López Martínez & I. Candel Torres, IATED, 2017, p. 6924-6929.* [Електронний ресурс]. URL: <http://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1108106&dswid=-2831>

4 References

1. Arutiunov, V. Kh., Mishyn, V. M., Svintsitskiy, V. M. (2005). Metodolohiia sotsialno-ekonomichnoho piznannia (Rozd. 2.2. Metodolohichni instrumentarii suchasnoi nauky) [Methodology of socio-economic knowledge (ch. 2.2. Methodological tools of modern science)] Kyiv: Kyivskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet. Retrieved from <http://buklib.net/books/30240/>

2. Hudzynskiy, O. D., Kireitsev, H. H., Savchuk, V. K. (2005). Ekonomichna teoriia ta realizatsiia yii polozhen v mekhanizmkh rozvytku APK [Economic theory and implementation of its provisions in the mechanisms of development of the agro-industrial complex]. *Ekonomichna teoriia*. (2). 80-95.

3. Zhuk, V. M. (2015). Instytutsionalna teoriia bukhgalterskoho obliku: vidpovid na vyklyky suchasnosti [Institutional Accounting Theory: The Answer to the Challenges of the Present]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt*. (8-9), 14-23.

4. Zhuk, V. N. (2013). Osnovy instytutsionalnoi teorii buhgalterskoho ucheta [Fundamentals of Institutional Theory of Accounting]. Kyiv. «Agrarnaya nauka».

5. Kantsedal, N. A. (2014). Prakticheskie podkhody k realizatsii elementov sistemy nauchnoi deiatelnosti studentov napravleniia podgotovki «Uchet i audit» [Practical approaches to the implementation of elements of the system of scientific activity of students in the field of training «Accounting and Audit»] In *Mezhdunarodnaia konferentsiia «Ukraina – Bolgariia – Evropeiskii Soiuz»* (pp. 299-301). University of Economics Varna. Retrieved from <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/435>

6. Kireitsev, G. G. (2007). Globalizatsiia ekonomiki i unifikatsiia metodologii buhgalterskoho ucheta [Globalization of economy and unification of accounting methodology] In *Nauchnye issledovaniya v sfere buhgalterskoho ucheta, kontrolya i analiza: teoretiko-prakticheskoe znachenie i napravleniya dalneyshego razvitiya*. Zhitomir: Zhitomirskiy gosudarstvennyiye tehnologicheskii universitet (pp. 1-68).

7. Kireitsev, H. H. (2008). Bukhhalterskiy oblik ta naukovtsi, shcho heneruiut idei yoho rozvytku [Accounting and scientists who generate ideas for its development]. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi*. (20(221)), 3-7.

8. Kireitsev, H. H. (2013). Hlobalni protsesy i aktualizatsiia onovlennia metodolohii obliku [Global processes and actualization of the updating of the accounting methodology] // *Zbirnyk naukovykh prats VNAU*. (3(80)), 91-103. Retrieved from <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/2103.pdf>

9. Kireitsev, H. H. (2000). Metodolohichni aspekty rozvytku bukhgalterskoho obliku. [Methodological aspects of accounting development] *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi*, (8), 2-7.

10. Kireitsev, H. H. (2005). Ekonomichna teoriia ta yii vplyv na rozvytok natsionalnykh system bukhgalterskoho obliku [Economic theory and its impact on the development of national accounting systems] *Razvitie buhgalterskogo ucheta i kontrolya v kontekste evropeyskoy integratsii [Development of accounting and control in the context of European integration]*. Zhytomyr-Kramatorsk: Ruta.

11. Kushnir, I. (2012). Virtualna ekonomika vs realna ekonomika [Virtual economy vs real economy]. Retrieved from <https://blog.ubr.ua/praktika-biznesa/virtualna-ekonomika-vs-realna-ekonomika-2168>

12. Maliuha, N. M., Zamula, I. V. (2011). Metodolohichni zasady bukhgalterskoho obliku skladovykh pryrodno-resursnoho potentsialu. [Methodological principles of accounting of components of natural resource potential] *Visnyk ekonomichnoi nauky Ukrainy*, (2), 112-118.

13. Mossakovskiy, V. B. (2011). Paradoksy bukhgalterskoho obliku v Ukraini [Paradoxes of accounting in Ukraine. Accounting and auditing]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt*. (9), 30-35.

14. Petruk, O. M. (2006). Rozvytok natsionalnoi systemy bukhgalterskoho obliku v Ukraini: stratehiia, harmonizatsiia, rehlamentatsiia [Development of the national accounting system in Ukraine: strategy, harmonization, regulation] (Dissertation abstract). Kyiv: Kyivskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet imeni Vadyma Hetmana.

15. Pyatov, M. L. (2011). Teoriya i praktika buhgalterskoho ucheta: nauchnaya shkola Ya. V. Sokolova [The theory and practice of accounting: the scientific school Ya. V. Sokolova]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta*. Ser. 5. Vol 2., 64-76.

16. Sokolov, Ya. (2010). Buhgalterskiy uchets i audit: sovremennaya teoriya i praktika [Accounting and audit: modern theory and practice]. Moskva: Ekonomika.

17. Shyhun, M. M. (2013). Paradyhmalnyi rozvytok systemy bukhgalterskoho obliku [Paradigmatic development of the accounting system. Journal of Economic Reforms] *Chasopys ekonomichnykh reform*. 2013. (3(11)), 134-139.

18. Yukhymenko-Nazaruk, I. A. (2017). Rozvytok teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku v konteksti neoinstytutsiinoi teorii [Development of the theory and methodology of accounting in the context of neoinstitutional theory] (Dissertation abstract). Zhytomyr: Zhytomirskiy derzhavnyi tekhnologichnyi universytet Ministerstva osvity i nauky Ukrainy.

19. Lagergren, A., Holmberg, K. (2017). Learning «Theory and Methodology of Science» in Professional Education – A Case Study. In *11th International Technology, Education and Development Conference: March 6th-8th, 2017* (pp. 6924-6929). Valencia. International Academy of Technology, Education and Development. Retrieved from <http://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1108106&dswid=-2831>