

С. В. Фімяр,
к. е. н., доцент, доцент кафедри економіки, фінансів, обліку,
ПВНЗ "Європейський університет"
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0432-2587>
А. О. Козинець,
старший викладач кафедри економіки, фінансів та обліку,
ПВНЗ "Європейський університет"
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3926-4981>

DOI: 10.32702/2306-6814.2025.10.130

ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОСНОВИ, ЗНАЧЕННЯ ТА ПРОБЛЕМИ ПОДАЛЬШОГО РОЗВИТКУ

S. Fimyar,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Economics, Finance,
Accounting, Private Higher Educational Establishment "European University"
A. Kozynets,
Senior Lecturer, Department of Economics, Finance and Accounting,
Private Higher Educational Establishment "European University"

ACCOUNTING THEORY: FOUNDATIONS, SIGNIFICANCE AND PROBLEMS OF FURTHER DEVELOPMENT

У статті досліджено еволюцію теоретичних основ бухгалтерського обліку, починаючи з XIX століття. Виокремлено два головні напрями — юридичний та економічний — які вплинули на формування сучасної облікової науки. Розглянуто концепції провідних дослідників: Н. д'Анастасіо, Коффі, Дж. Демскі, М. Гафкіна, Р. Маттесіча та інших. Особливу увагу приділено проблемам науковості обліку, зокрема відсутності єдиного методологічного підходу, складності узгодження практичних задач з теоретичними основами, а також необхідності адаптації обліку до викликів інформаційної економіки. Підкреслюється важливість врахування соціального контексту та використання міждисциплінарних методів дослідження. Робота обґрунтовує необхідність оновлення облікової теорії відповідно до сучасних економічних і технологічних умов.

This article presents a comprehensive study of the theoretical foundations of accounting in the context of modern economic challenges and the ongoing transformation of Ukraine's financial and legal systems. The relevance of the research is conditioned by the need to strengthen the role of accounting in ensuring effective management, strategic planning, and sustainable development of enterprises under conditions of economic instability, post-crisis recovery, and integration with the European Union. The study defines the conceptual basis of accounting, including its categories, functions, and fundamental principles, and provides a detailed analysis of how these components evolve in response to technological, regulatory, and global economic changes. The paper discusses the interrelation between theory and practice in accounting, demonstrating how well-developed theoretical models contribute to more accurate, transparent, and objective reflection of economic reality in financial reporting. Special attention is given to the need for harmonization of Ukrainian accounting standards with International Financial Reporting Standards (IFRS) and the role of

accounting in increasing the transparency and trustworthiness of financial information for a wide range of users, including investors, regulatory authorities, and the public. The importance of digital transformation and the application of innovative technologies such as cloud-based accounting systems, artificial intelligence, and blockchain is emphasized as a critical factor in modernizing accounting processes. In addition, the article considers the institutional aspects that influence the formation and development of accounting theory, such as legislative changes, educational reform, and professional ethics. The authors conclude that an updated theoretical framework is essential for improving financial control, strengthening corporate governance, and enhancing the competitiveness of the national economy in the global market. The results of this research are of practical value for academics, accounting professionals, and policymakers seeking to align Ukraine's accounting system with international best practices and ensure its relevance in the modern information economy.

Ключові слова: теорія бухгалтерського обліку, методологія бухгалтерського обліку, концепція організації наукового знання.

Key words: accounting theory, accounting methodology, concept of organizing scientific knowledge.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

В останні роки у професійній літературі розширюється дискусія про те, чи є бухгалтерський облік наукою. Практика критики наукових основ обліку не є новою: ще автори кінця XIX — початку XX ст. писали про те, що рахівництво — це зведення правил про ведення справ підприємства, яке не має власних законів [2, с. 16]. Поточний етап розвитку теорії бухгалтерського обліку характеризується її методологічною роз'єднаністю, слабкою пов'язаністю з розвитком громадських наук, невідповідністю викликам сучасної економіки, що створює підстави для заперечення наукових основ теорії обліку. Метою роботи був системний аналіз робіт сучасних авторів, присвячених проблемам розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку, і формування на цим основі структурно-логічної моделі розвитку рівня його приватних теоретичних схем. У статті зроблено спробу провести системний аналіз сучасної літератури, присвяченої проблемам теорії і методології бухгалтерського обліку, і виділити пріоритетні напрямки розвитку обліку як науки.

АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання теоретичних засад бухгалтерського обліку здавна привертають увагу багатьох науковців як вітчизняного, так і зарубіжного наукового середовища. Значна кількість дослідників присвятила свої праці глибокому вивченню проблем формування та розвитку облікової теорії. Зокрема, Р.А. Алборов та Я.В. Соколов акцентували увагу на значенні бухгалтерського обліку як ключового елементу системи управління виробництвом та необхідність глибокого засвоєння теоретичних основ обліку бухгалтерами-практиками, підкреслюючи зв'язок між теорією та практикою.

В свою чергу професор В.Ф. Палій у своїх працях аналізував фундаментальні положення бухгалтерського обліку, приділяючи особливу увагу актуальним теоретичним аспектам та їх трансформації в умовах сучасної економіки. Відомі зарубіжні вчені Е.С. Хендриксен і М.Ф. Ван Бред здійснили узагальнення ключових положень загальної теорії бухгалтерського обліку, що дало змогу закласти фундамент для подальших досліджень у цій сфері.

На особливу увагу заслуговують праці В.Г. Широбокова, у яких обгрунтовано концептуальні засади створення активно-адаптивної облікової системи, орієнтованої на потреби сільського господарства. М.Я. Яструбський досліджував теоретичні основи бухгалтерського обліку в умовах цифровізації економічних процесів, що актуалізує проблематику адаптації традиційної облікової системи до цифрової трансформації [5, с. 188]. У свою чергу, В.Ф. Яценко розглядав вплив еволюційних змін у соціально-економічній системі на трансформацію теорії бухгалтерського обліку, підкреслюючи необхідність її модернізації відповідно до нових глобальних викликів [6, с. 84].

Незважаючи на суттєві наукові здобутки зазначених авторів, актуальним залишається питання відповідності сучасних теоретичних підходів у сфері бухгалтерського обліку вимогам глобалізованої економіки, а також пошук нових векторів розвитку облікової науки в умовах динамічних змін і цифрових технологій.

ФОРМУВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

У роботі використані такі способи наукового дослідження, як аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, узагальнення, а також системний підхід. Здійснено аналіз і систематизацію актуальних проблем теорії бухгалтерського обліку. Розглянуто особливості трансформації методології обліку як соціальної та прикладної науки. Запропоновано організацію наукових досліджень у сфері теорії обліку відповідно до концепції

структури наукового знання академіка Я.Д. Крупка. Сформульовано авторську структурно-логічну модель розвитку концепцій у теорії обліку як сукупності рівнів приватних теоретичних схем.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Починаючи з XIX століття, у теоретичних засадах бухгалтерського обліку сформувалися два ключові напрями. Перший — юридичний — розглядав облік як інструмент відображення правовідносин, що виникають у процесі руху та зберігання матеріальних цінностей. Другий — економічний — ґрунтувався на трактуванні обліку як засобу фіксації економічної сутності цих цінностей. Подальша еволюція облікової науки проходила під впливом постійного протистояння та взаємодії цих підходів.

У залежності від підходу до пояснення принципів реєстрації господарських операцій у системі бухгалтерських рахунків, теоретичні концепції різних дослідників поділяються на юридичні, економічні та балансові теорії [4, с. 84].

Формування юридичного напрямку нерозривно пов'язане з іменем італійського рахівника Ніколло д'Анастасіо. Він сформулював дві фундаментальні ідеї:

1. бухгалтерський облік слід розглядати як фіксацію прав і обов'язків власника;
2. у центрі облікової системи повинен знаходитися рахунок капіталу.

На його думку, всі господарські події повинні відображатися через рахунок капіталу. Запропонована ним модель обліку забезпечувала суворий контроль за рухом грошових ресурсів: кожна операція вимагала щонайменше чотири бухгалтерські записи, у зв'язку з чим систему іноді називали "четверною". Однак її складність та громіздкість унеможливили широке застосування в практичній діяльності.

Юридичні теорії двох рядів рахунків, у свою чергу, базуються на розумінні обліку як системи взаємодії між суб'єктами господарювання. Баланс у такому підході конструється з двох протиставлених рядів рахунків, а методика облікових записів визначається характером кожної групи. І в межах цього напрямку науковці виокремлювали суб'єктивні теорії (ведення обліку від імені власника) та господарські (ведення від імені підприємства як самостійного суб'єкта права) [2, с. 56].

На протиставі юридичному підходу, італійський дослідник Коффі сформулював економічне бачення обліку, яке базується на матеріальній, об'єктивній природі облікових категорій. Він пропонував пов'язувати кожен тип матеріальних ресурсів з окремим рахунком, що зумовило поділ рахунків на реальні та раціональні (фіктивні). Запропонована Коффі система класифікації рахунків суттєво вплинула на розвиток сучасних економічних підходів у теорії бухгалтерського обліку. У межах економічного напрямку облік розглядається як частина політичної економії, де основним завданням рахункознавства є вимірювання ефективності господарської діяльності через співвідношення вигод і витрат — тобто, прибутків і збитків. Базовим принципом тут є правило "дебет — прихід, кредит — витрата", що базується на концепції обміну вартостями.

Дж. Демскі (J. Demski), професор Університету Флориди, у 2007 р. сформулював перелік індикаторів, що визначають проблеми розвитку обліку як науки і академічної дисципліни, серед яких: суттєва невідповідність концептуальних основ обліку і економічним теоріям; відсутність зв'язку сучасного обліку з розвитком інформаційно-технологічних наук; слабкий зв'язок існуючих досліджень і академічних програм з історією і фундаментальними підставами обліку; переважна орієнтація віком — слідувань на "літературні огляди", а не роботу з фактичними масивами даних та загальна тенденція до спрощення моделей обліку, не відбивають всю складність практичних завдань та теоретичних можливостей.

Австралійський вчений М. Гафкін (M. Gaffikin) в середині 2000-х мм. спробував-ся обґрунтувати науковість обліку через аналіз його природи як самостійною науки, як "технічного" напрямку економічної теорії, акцентованої на фінансових дослідженнях як правової дисципліни, як соціальної науки. В результаті автор прийшов до висновку, що до групи соціальних наук — еволюційного напрямку, вивчає аспекти людського суспільства, розвивається на принципах позитивізму із застосуванням методів природничих наук.

Професор Р. Маттесіч (R. Mattessich) розглядав як основну перешкоду на шляхи зізнання науковості обліку широке застосування в його теоретичних основах оціночних думок, що неприпустимо в "чистих" наук. У той час, зазначає Маттесіч, облік є прикладною наукою, а "основна суть прикладної науки полягає — ється у підготовці "завчасних" теоретичних рішень для всього набору альтернативних цілей" [2, с. 66]:

— облік не знаходить фундаментальні підстави, а застосовує їх до практичних цілей;

— емпірично виведені зовнішнім виглядом закони і постулати є справжніми і відповідають саме цій галузі знань, а не економіці в цілому;

— оціночні судження, які використовуються врахуванням, задають рамки норм, правил, приписів. ній, що загалом відповідає умовно-нормативній методології.

Дискусійні питання про науковість бухгалтерського обліку посилюється тим, що будь-яку галузь науки характеризують наявності власного категоріального апарату, предмета і методу, і тут єдина точка зору поки що не сформовано. На думку М.Я. Яструбського, "...бухгалтерський облік, можливий, як ніяка інша прикладна економічна наука... з очевидністю вчиняється вже багато століть, має свій специфічний категорійний апарат (проводка, подвійний запис, дебет, кредит, сторно та ін.), метод (подвійний запис, інвентаризація, інвентар) сукупність фактів господарського життя" [5, с. 190].

Проте сучасні автори зазначають, що теорія бухгалтерського обліку, її предмет і метод потребують в активному оновленні відповідно до їх невідповідності запитам години. В одній зі своїх останніх робіт професор В.Ф. Палій писав: "Теорія бухгалтерського обліку ... в її сучасному вигляді сформувалася в 20-30-х роках минулого століття на основі наукових розробок західних та вітчизняних вчених XIX в.", які "...відстають від об'єктивно практичних проблем, що виникають". Цю ідею підтримує професор Я.Д. Крупка. Поточні проблеми методології обліку, на думку професора Соколова, лежати біля її обмеженості "...кількісно-описовими моде-

лями, не відповідають вимогам оптимального планування і не дозволяють зробити висновок, навіть ретроспективний, щодо ефективності різних варіантів вирішення господарських завдань" [1].

Зміни в наукових засадах обліку повинні відображати потреби сучасного етапу розвитку: "Інформаційна економіка змінює не тільки характер виробництва, а й економічні відносини, що набагато важливіше для бухгалтерського обліку, для концепцій, що лежать в основі його теорії. З'явилися принципово нові елементи бухгалтерського обліку — інтелектуальні знання, інформація, інтелектуальна власність". В.Ф. Яценко погоджується з тим фактом, що розвиток соціальних і економічних наук, як і технологічні зміни діяльності людини, ведуть до суттєвих перетворень у сфері наукових інтересів обліку: на початку ХХІ ст. цими факторами стали кількісні методи дослідження, неокласична економічна теорія, розвиток теорії фінансів, поява нових технологій обробки інформації, у тому числі на фінансовому ринку. Аналогічно облік як соціальна наука повинен відображати зміни онтологічних і методологічних припущень, які відбулися в інших соціальних науках [6, с. 90].

Однак поки що у сфері бухгалтерського обліку не досягнуто навіть залишкового розуміння того, що складає його метод: так, професор М.Я. Яструбський вважає, що теорія бухгалтерського обліку оперує двома групами методів — рахівництва та рахунництва, де перші поєднують інструментарій практичної діяльності бухгалтера (подвійний запис, рахунки, баланс), по-іншому — методи дослідження в науці, що виробляє правила обліку господарських операцій та процесів [5, с. 190]. При цьому основною особливістю елементів методу рахівництва є використання загальнонаукових методів (індукції, дедукції, аналізу, синтезу, системного підходу), але з урахуванням їх меж (застосовності) у дослідженні предмета: так, обережно слід застосовувати системний підхід, спочатку розроблений для вивчення організмів і машин, а також діалектику як метод вивчення природи. Аналогічним чином критиці автора піддається недостатня обґрунтованість використання в обліку методів індукції та дедукції у трактуванні А. М. Галагана. Останній 1928р. стверджував, що "...з'ясування і встановлення властивостей господарських операцій може і повинно бути виконано за такими ж методами, за якими проводився встановлення та виявлення взагалі будь-яких законів природи", оскільки об'єкти обліку — господарські операції, складові частини активу та пасиву господарства "...не залежати від волі людини... є певними явищами навколишнього чоло століття зовнішнього світу... норми, що визначають властивості господарських операцій, є законами природи".

Аналогічної точки зору про неприпустимість необачного запозичення з урахуванням методів природних наук дотримується і М. Гафкін. Він зазначає, що облік, тісно пов'язаний з економікою (оскільки вивчає економічні явища), активно оперує економічними теоріями та методами, але все ж таки досліджує економічні явища з іншого боку, з позицій людського співтовариства, соціуму; тому в обліку має бути задіяний інструментарій соціальних (суспільних) наук, альтернативні методи, спрямовані на розуміння мови, культури та соціальних

факторів, які раніше не бралися до уваги у розвитку теорій [2, с. 123]. Специфічними особливостями розширення або зміни уявлення про методи обліку як соціальної науки стають:

- використання ним не лише строго верифікованих кількісних, а й "м'яких" якісних методів дослідження, які, зокрема, здатні систематизувати основні риси процесів чи поведінки людей. дій в динамічно що змінюється світі;

- прийняття як допущення як об'єктивної (у кількісних дослідженнях масивів даних), так і суб'єктивної реальності (у якісних дослідженнях, пов'язаних із впливом на бізнес та його показники фактору) обмеженою раціональністю);

- використання пов'язаних з обмеженою раціональністю критичних припущень, спрямованих на викриття прихованих інтересів осіб, які мають на меті несправедливе розподіл обмежених ресурсів;

- конструкції (методи, прийоми, інструментарій, результати), що використовуються у вигляді, повинні досліджуватися з урахуванням їхньої інтерпретації — у відповідному психологічному, культурологічному, тимчасовому та іншому контексті;

- дослідження логіки обліку як наукової дисципліни має спиратися на його базу — лінгвістичні структури, що виражають структурні відносини між концептуальними елементами, такими як актив, пасив, баланс, дохід тощо.;

- розгляд обліку як соціального явища, розвиток якого визначається безліччю факторів: історичною перспективою, громадським устроєм, економічними системами, розвитком держави;

- необхідність брати до уваги суб'єктивний аспект розвитку обліку як риторики, основи майстерної комунікації, спосіб переконання користувачів інформації, засоби обґрунтування правильності ідеології, що діє в державі.

Як будь-яка наука, яка має власний предмет, спиратися і на специфічні прийоми пізнання Так, Я.Д. Крупка висловила думку: "Методом рахівництва слід визнати моделювання, яке виступає у вигляді системи рахунків, балансу". Професор М.Я. Яструбський зазначає несуперечність цього підходу: "У моделюванні втілені всі основні риси діалектики — єдність аналізу і синтезу, вивчення показників в їх взаємозв'язку, розвитку" [5]. Ще в 1982 м. професор А. А. Шапошніков писав про моделювання як засоби досягнення методологічного єдності обліку, відзначаючи, що загальна логіка бухгалтерської науки рухається від дедуктивного принципом організації знання як системи одночасних елементів до моделювання, яке є "...складнішим методом наукового пізнання... дозволяє знайти точки дотик різних галузей знання, оскільки модель може братися з однієї науки, а її об'єкт з іншої".

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШОГО РОЗВИТКУ У ДАНОМУ НАПРЯМІ

У результаті проведеного дослідження теоретичних засад бухгалтерського обліку в сучасних умовах можна стверджувати, що бухгалтерський облік продовжує залишатися одним із найважливіших елементів інфор-

маційної системи підприємства та всієї економіки. Його роль у забезпеченні прозорості, достовірності, обґрунтованості та ефективності управлінських рішень як на мікро-, так і на макrorівнях є визначальною. Сучасні виклики, пов'язані з цифровізацією економіки, глобалізаційними процесами, динамічними змінами у нормативно-правовій базі, потребують трансформації не лише практичних аспектів обліку, а й його теоретичних основ.

Предмет, метод, функції та принципи бухгалтерського обліку повинні постійно переглядатися й адаптуватися відповідно до змін зовнішнього середовища, потреб зацікавлених користувачів та вимог ринку. Удосконалення теоретичних підходів дозволить підвищити релевантність, своєчасність і надійність облікової інформації, зробити її більш придатною для прийняття стратегічних і тактичних рішень. Важливе значення має подальша гармонізація національних облікових стандартів з міжнародними, що створить умови для підвищення інвестиційної привабливості українських підприємств, розвитку корпоративного управління та інтеграції країни у світове економічне середовище.

Таким чином, розвиток і поглиблення теоретичних засад бухгалтерського обліку є ключовою передумовою забезпечення сталого економічного зростання, ефективного управління ресурсами та підвищення загальної конкурентоспроможності держави.

Література:

1. Бухгалтерський облік: підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 460 с. ISBN 978-966-654-499-8
2. Бухгалтерський облік як наука: від основ до наукової картини світу: колект. монографія / ред. В. Я. Плаксієнка. Київ: Центр учб. літ., 2021. 320 с. ISBN 978-611-01-2277-1
3. Парфентій Л. А., Капоріна Т. С. Актуальні проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні та шляхи їх вирішення. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2019. Т. 21, № 4. С. 568—572.
4. Кононенко, Л., Юрченко, О. і Гай, О. (2021) "Теорія бухгалтерського обліку в умовах становлення глобальної економіки та інформатизації суспільства", Економічний простір, (170). С. 83—87. doi: 10.32782/2224-6282/170-14.
5. Яструбський М.Я. Теорія і практика бухгалтерського обліку в період цифрової економіки. Сучасні питання економіки і права. 2020. Вип. 1. С. 187—193. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Spep_2020_1_23
6. Яценко В.Ф. Що таке "традиційна" теорія бухгалтерського обліку та чому її критикують? Економіка харчової промисловості. 2020. Т. 12. Вип. 2. С. 82—90. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2020_12_2_12

References:

1. Krupka, Y.D., Zadorozhnyi, Z.V. and Hudz, N.V. (2018), *Bukhhalters'kyj oblik [Accounting]*, TNEU, Ternopil, Ukraine.
2. Plaksiyenko, V. Y. (2021), *Bukhhalters'kyj oblik iak nauka: vid osnov do naukovoї kartyny svitu [Accounting as a Science: From Basics to the Scientific Worldview]*, Center for Educational Literature, Kyiv, Ukraine.

3. Parfenti, L. A. & Kaporina, T. S. (2019), "Current Issues in the Development of Accounting in Ukraine and Ways to Address Them", *Eastern Europe: Economics, Business, and Management*, Vol. 21, No. 4, pp. 568—572.

4. Kononenko, L., Yurchenko, O., & Hai, O. (2021), "The Theory of Accounting in the Context of the Formation of the Global Economy and the Informatization of Society", *Economic Space*, (170), pp. 83—87. doi: 10.32782/2224-6282/170-14.

5. Yastrubskiy, M. Y. (2020), "The Theory and Practice of Accounting in the Era of the Digital Economy", *Current Issues of Economics and Law*, vol. 1, pp. 187—193, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Spep_2020_1_23 (Accessed 25 Apr 2025).

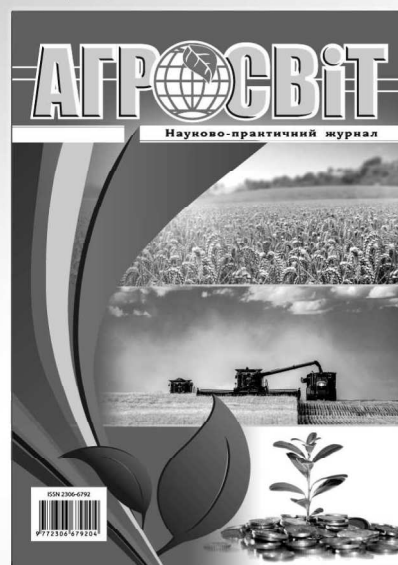
6. Yatsenko, V. F. (2020), "What is the 'Traditional' Theory of Accounting and Why is it Criticized?", *Economics of the Food Industry*, Vol. 12, No. 2, pp. 82-90, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2020_12_2_12 (Accessed 25 Apr 2025).

Стаття надійшла до редакції 09.05.2025 р.

АГРОСВІТ

<https://nauka.com.ua>

Передплатний індекс: 23847



Виходить 24 рази на рік

**Журнал включено до переліку
наукових фахових видань України
з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)**

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292