

# СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК ПАРАДИГМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© 2014 РЕТА М. В.

УДК 657.1.012.1

## Рета М. В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку

Метою статті є дослідження методологічних засад формування бухгалтерської інформації як основи для прийняття стратегічних управлінських рішень. У статті розглянуто та критично проаналізовано розвиток сучасних концепцій бухгалтерського обліку, які враховують вимоги глобалізаційних процесів і спрямовані на підвищення аналітичності, об'єктивності та прозорості бухгалтерської інформації. При цьому виявлено, що сучасному розвитку системи бухгалтерського обліку притаманні певні протиріччя, які не дають можливості на даному етапі сформувати єдиний теоретичний базис. У роботі доведено, що саме управлінські концепції визначають інформаційні вимоги сучасного бухгалтерського обліку, і тому розвиток парадигми бухгалтерського обліку має відбуватися в напрямку підвищення його сприяння розробці та реалізації ділової стратегії підприємства. Домінантою перетворень у сфері бухгалтерського обліку визначено необхідність розширення інформаційного простору обліку в напрямі забезпечення його стратегічної орієнтації.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, парадигма обліку, інформаційні вимоги, стратегія підприємства.

**Рис.:** 1. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 21.

**Рета Марина Володимирівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економічного аналізу та обліку, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» (вул. Фрунзе, 21, Харків, 61002, Україна)

**E-mail:** gimala@rambler.ru

УДК 657.1.012.1

**Рета М. В. Становление и развитие парадигмы бухгалтерского учета**  
Целью статьи является исследование методологических основ формирования бухгалтерской информации как основы для принятия стратегических управленческих решений. В статье рассмотрено и критически проанализировано развитие современных концепций бухгалтерского учета, учитывающих требования глобализационных процессов и направленных на повышение аналитичности, объективности и прозрачности бухгалтерской информации. При этом обнаружено, что современному развитию системы бухгалтерского учета присущи определенные противоречия, которые не дают возможности на данном этапе сформировать единый теоретический базис. В работе доказано, что управленческие концепции определяют информационные требования к системе современного бухгалтерского учета, и поэтому развитие парадигмы бухгалтерского учета должно быть направлено на повышение его содействия разработке и реализации деловой стратегии предприятия. Доминантой преобразований в сфере бухгалтерского учета определена необходимость расширения информационного пространства учета в направлении обеспечения его стратегической ориентации.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, парадигма учета, информационные требования, стратегия предприятия.

**Рис.:** 1. **Табл.:** 1. **Библ.:** 21.

**Рета Марина Владимировна** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры экономического анализа и учета, Национальный технический университет «Харьковский политехнический институт» (ул. Фрунзе, 21, Харьков, 61002, Украина)

**E-mail:** gimala@rambler.ru

UDC 657.1.012.1

## Reta M. V. The Formation and Development of the Accounting Paradigm

The article aims to study the methodological bases of formation of the accounting information as a basis for making the strategic management decisions. In the article the development of modern accounting concepts in view of the globalization processes demands and directed towards enhancing of the analytical, objective and transparent accounting information were reviewed and critically analyzed. It was found that the modern development of the accounting system had intrinsic contradictions that make it impossible at the present stage to form an unified theoretical basis. It was proven that the managerial concepts determine the information requirements of the modern accounting system and therefore the development of the accounting paradigm should be aimed at increasing of its support of the development and implementation of the business strategy of the enterprise. The dominant feature of the transformations in the field of accounting is defined as the necessity to expand the informational space of accounting in the direction of ensuring its strategic orientation.

**Key words:** accounting, accounting paradigm, information requirements, strategy of enterprise.

**Pic.:** 1. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 21.

**Reta Maryna V.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Economic Analysis and Accounting, National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute» (vul. Frunze, 21, Kharkiv, 61002, Ukraine)

**E-mail:** gimala@rambler.ru

Глобальний світовий розвиток зумовив перехід від «індустріальної економіки» до «економіки знань», характерною рисою якої є домінування інформаційного ресурсу. Відповідно успішне функціонування і розвиток підприємств у сучасних умовах потребує створення ефективних механізмів, алгоритмів і підходів до інформаційного забезпечення, які зможуть охоплювати усі рівні і напрями його діяльності. Бухгалтерський облік, як одна з ключових інформаційних систем підприємства, що забезпечує отримання, накопичення, обробку, аналіз, передачу та зберігання інформації про господарську діяльність підприємства, стає одним з пріоритетних об'єктів удосконалення як на рівні держави, так і на рівні окремих підприємств.

Не заважаючи на протиріччя, які притаманні сучасному розвитку бухгалтерської науки, пошуком відповідей на питання щодо напрямків удосконалення методологічних підходів бухгалтерського обліку займалася значна кількість науковців. Серед вітчизняних авторів слід відзначити роботи Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, С. Ф. Легенчука, В. М. Жука, Н. М. Малюги, М. М. Шигун, П. Я. Хомина, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко, А. М. Галаган та ін., а також надбання зарубіжних економістів: Х. Андерсона, А. Апчерча, І. М. Богатую, М. Ф. Ван Бреда, Р. В. Віла, Д. Друрі, Р. Каплана, В. Є. Керімова, Д. Колдуєла, М. Р. Метью, Б. Нідлза, О. Є. Ніколаєва, Д. Нортон, В. Ф. Палія, Я. В. Соколова, М. Х. Б. Перера, Б. Райана,

Е. С. Хендріксена, Ч. Т. Хорнгрена. Проте найбільшого опрацювання в роботах науковців отримали методологічні та організаційні аспекти бухгалтерського обліку з точки зору поточного управління, а питання розробки інформаційного підґрунтя для стратегічного управління підприємством у системі бухгалтерського обліку на сьогоднішній день не отримали належного висвітлення.

Отже, метою статті є дослідження методологічних засад формування бухгалтерської інформації як основи для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Питання щодо необхідності внесення змін до теорії бухгалтерського обліку назрівали поступово. Так, наприклад, у своїй роботі проф. В. Ф. Палій досить чітко визначив необхідність вдосконалення теорії бухгалтерського обліку: «Теорія бухгалтерського обліку відстає від об'єктивно виниклих на практиці проблем; за змістом вона мало відрізняється від сформованої в тридцять років. Теорія бухгалтерського обліку переважно пояснює техніку обліку. Суть і зміст бухгалтерського обліку майже не розглядаються...» [1]. Проф. П. Я. Хомин також наголошує, що сучасна парадигма бухгалтерського обліку та звітності була сформована ще у тридцять років минулого століття і потребує «формаційного переходу до нової парадигми у зв'язку з соціальною, культурною, політичною та економічною модернізацією суспільства» [2, с. 13]. Уявлення про напрямки розвитку західної бухгалтерської думки можливо зробити на основі положень концепції Американської асоціації бухгалтерів (AAA), яка вбачає ціль нової (або модифікованої) теорії бухгалтерського обліку в тому, щоб зробити непередбачуване передбачуваними, перетворити аномальні випадки у прогнозовані та пояснювані [3]. З. В. Гуцайлюк у своїй роботі, узагальнюючи проблеми бухгалтерського обліку, визначає три основні: надто повільний, спонтанний та безсистемний розвиток [21].

Бухгалтерський облік, виконуючи, з одного боку, інформаційну функцію, а з іншого – контрольно-аналітичну, знаходиться в жорстких рамках нормативно-законодавчої бази, наслідком чого є уніфікація форми подачі інформації та централізація самого процесу її підготовки. Це, звичайно, дозволяє накопичувати та аналізувати інформацію, але в цілому не завжди задовольняє потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів, нівелюючи їх специфічні інформаційні потреби.

Сучасний бухгалтерський облік зосереджений на представленні ретроспективної інформації і тому не відіграє впливової ролі серед інструментів прийняття рішень, у той час, як сучасні вимоги до якості, рівня деталізації та аналітичної обробки інформації визначаються саме метою процесу прийняття рішень. У свою чергу, інформаційні потреби процесу прийняття рішень зумовляються особливостями вітчизняної економіки, якій на сьогоднішній день притаманні відкритість, нестабільність, динамічність, відносність, що потребує відповідних підходів формування інформації. Проте існуючі законодавчі вимоги, обмеження в поєднанні з традиційними підходами до ведення обліку не дозволяють, наприклад, використовувати нефінансові показники, у той час, як більшість сучасних факторів не можна відо-

бразити в грошовому вимірнику, вони важко піддаються навіть кількісному виміру, що на практиці призводить до неможливості управляти витратами, які пов'язані з впливом цих факторів.

Таким чином, традиційний бухгалтерський облік на сучасному етапі розвитку не можна вважати стовідсотково придатним для відображення впливів різноманітних зовнішніх факторів на функціонування підприємства та ефективність виконання управлінських і контрольних функцій.

Удосконалення бухгалтерського обліку можливе за умови системного розвитку двох складових:

- ✦ теоретичного базису на рівні формування відповідної парадигми, концепції, теорії, які визначатимуть основний підхід до побудови системи обліку та звітності, що запроваджується на рівні держави;
- ✦ практичного підґрунтя для реалізації теоретичних розробок через систему нормативного регулювання процедур організації та ведення обліку господарської діяльності на національному, галузевому та локальному рівнях господарювання.

У зв'язку з цим останнім часом розгорнулася дискусія стосовно формування науково обґрунтованої парадигми, завдяки якій можливо буде розширити інформаційно-аналітичні можливості обліку.

Так, уперше поняття «парадигма бухгалтерського обліку» було запропоноване у 1985 р. В. Я. Соколовим [4], який виокремив три парадигми, що відповідали історичному розвитку бухгалтерського обліку: уніграфічна, камеральна та діграфічна. З того часу класифікація існуючих парадигм має вже досить значну історію і містить не один з класифікаційних підходів, перелік яких постійно розширюється.

У даній роботі не ставилося за мету провести повну класифікацію існуючих парадигм, але пропонуємо звернути увагу на наукові розробки сучасних вітчизняних науковців.

С. Ф. Голов сучасну парадигму бухгалтерського обліку в Україні характеризує як симбіоз трьох складових: адміністративних і ринкових концепцій; національних і міжнародних стандартів; юридичної та економічної моделі [5]. З його точки зору, нова облікова парадигма – це парадигма глобального обліку, яка базується на паритетності потреб користувачів, поєднуючи ідеї уніграфічної, камеральної, діграфічної парадигм, і враховує надбання суміжних галузей знань» [6, с. 453]. С. Ф. Голов вважає, що головним принципом глобальної системи обліку має бути збалансованість грошових і негрошових вимірників і пропонує виділяти стратегічно орієнтовану систему обліку на рівні підприємства та глобальну систему бухгалтерського обліку [6, с. 453]. Але розподіл бухгалтерського обліку на два рівні технічно ускладнює процес підготовки інформації, хоча поєднання фінансових і нефінансових показників дасть можливість всебічного аналізу інформації в процесі прийняття управлінських рішень.

Н. М. Малюга нову парадигму бухгалтерського обліку називає подвійною інформаційною динамікою та пояснює її суть з точки зору зміни способів вироб-

ництва, техніки обліку внаслідок використання нових інформаційних технологій та появи нових облікових об'єктів (зокрема, нематеріальних активів), що передбачає основою облікової парадигми визначення реальної ринкової вартості підприємства [7, с. 19]. Зміна підходу до оцінки в бухгалтерському обліку розширює його аналітичні можливості, проте з точки зору прийняття рішень цього недостатньо, бо це концентрує увагу на окремих складових інструментарію бухгалтерського обліку, але в цілому не змінює філософію обліку.

В. М. Жук пропонує парадигму бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку, що базується на ідеях фізичної економії, які, на думку автора, повинні забезпечуватися якісно новими Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ), в основі яких має визначатися пріоритет показників реальної економіки, природно-ресурсний та біологічний потенціал [8]. Головною особливістю запропонованої парадигми є акцентування уваги на революційному, а не еволюційному підході до зміни парадигми. Такий підхід також передбачає поєднання фінансових і нефінансових показників, але так само, як і попередній, висвітлює тільки частину удосконалення бухгалтерського обліку.

М. С. Пушкар зосереджує увагу на необхідності інтелектуалізації обліку, вважаючи, що інтелектуальна модель обліку – це реалізація ідеї, яка народжена у результаті пошуку засобів змусити організацію працювати і створювати додаткову вартість через знання [9, с. 49]. Говорячи про зміну парадигми обліку в економіці знань, М. С. Пушкар зауважує, що й «до цього часу залишається не до кінця з'ясованим генезис обліку, коли під ним розуміють лише техніку збору та обробки даних, що відриває сутність складного явища від теорії пізнання та піднімає проблему теорії науки другорядними питаннями практичної діяльності [9, с. 46].

Західні дослідники Д. Дж. Гоувс і А. Ревінкель [16] за допомогою використання трансдисциплінарних досліджень визначили субпарадигму бухгалтерського обліку, сутність якої полягає у формуванні цілісних перспектив змін парадигми відносно часової та інформаційної місткості, відповідно до чого вдосконалення обліку має відбуватися в напрямі розширення свободи і творчості, що дозволить розкривати у бухгалтерській звітності приховані фактори, що впливають на діяльність підприємств. Вітчизняний дослідник І. Й. Яремко також вважає, що сучасна концептуальна основа бухгалтерського обліку не відповідає потребам і вимогам сучасного суспільства та потребує змін у напрямку послаблення норм стандартизації, а в основі зміни парадигми обліку пропонує покласти принцип управлінського обліку – «різна інформація для різних цілей і користувачів» [17].

**К**реативний підхід до обліку містить суперечливі протиріччя: з одного боку, він може стовідсотково забезпечити врахування окремих вимог системи прийняття рішення, з іншого – призвести до викривлення методологічних основ обліку і маніпуляцій показниками та індикаторами фінансової звітності.

М. М. Шигун пропонує парадигму інтернаціонального бухгалтерського обліку, яка спрямована на забез-

печення інтересів інтернаціональних власників капіталу та інвестиційні процеси, оцінку спроможності підприємства сплачувати заробітну плату, забезпеченість позикових сум, визначення сум прибутку та дивідендів [10]. Такий підхід в умовах глобалізації є досить привабливим, проте він також спрямований здебільшого на забезпечення процесу підготовки інформації для обмеженого кола користувачів, що неодмінно призведе до зниження рівня об'єктивності облікової інформації.

А. Н. Кузьминський також наголошував, що обліку, як системі, мають бути притаманні такі змістовні ознаки, як організованість та синергізм [11, с. 14]. Продовжуючи ці думки, С. А. Кузнецова наголошує на тому, що формування нової парадигми бухгалтерського обліку має бути спрямоване на досягнення саме синергетичного ефекту [11] шляхом взаємодії трьох складових бухгалтерського обліку: теоретичної, організаційної та методологічної. Головні ознаки, які, на думку автора, повинен набути облік у процесі синергетичного розвитку, це: соціальний (екологічний), стратегічний (прогнозний), інтегрований, динамічний, креативний, актуарний, електронний, що дозволить сформувати облікову систему, яка за допомогою використання сучасної комп'ютерної техніки буде спроможна задовольняти інформаційні потреби користувачів як на рівні бухгалтерського обліку, так і на рівні загальної системи управління суб'єктами господарювання [12].

С. Ф. Бутинець досить критично ставиться до сучасних спроб визначення напрямків розвитку бухгалтерського обліку та стверджує, що застосовувати термін «парадигма» в обліку необхідно з обережністю. Він впевнений, що необхідно поєднання нових і вже існуючих парадигм бухгалтерського обліку, а теорію наукових революцій Т. Куна вважає «теорією катастроф» і пропонує обирати стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку на базі радянської школи шляхом поєднання традиційного обліку із застосуванням міжнародних стандартів [13].

**Т**аким чином, аналіз вищенаведених парадигм, на наш погляд, свідчить про існування значного інтересу науковців щодо доповнення і поступового розширення функції бухгалтерського обліку, переліку його об'єктів, впровадження інформаційних технологій та міжнародних стандартів у практику бухгалтерського обліку, проте не змінює концептуально основи бухгалтерського обліку. Крім того, наприклад, С. Ф. Легенчук, аналізуючи роботи вітчизняних і західних учених, доходить висновку, що «в бухгалтерському обліку відсутнє єдине трактування поняття «парадигма бухгалтерського обліку», і, зокрема, парадигма бухгалтерського обліку як науки» [14]. На думку С. Ф. Легенчука: «На сьогодні в обліку не існує єдиного методу (підходу) побудови бухгалтерських теорій. Існує значна кількість підходів, які об'єднано у дві групи: філософські (дедуктивний (гіпотетико-дедуктивний, аксіоматико-дедуктивний, генетичний), індуктивний, ідеографічний, еkleктичний) та бухгалтерські (соціологічний (етичний), економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний, підхід управлінських моделей, підхід інформаційної економіки, еkleктичний)» [15]. Він пропонує відійти від викорис-

тання теорії Т. С. Куна та застосовувати іншу модель розвитку науки: науково-дослідницьких програм І. Лакатоса, яка ґрунтується на виокремленні двох рівнів. Перший рівень – це «тверде ядро» (подвійний запис, рахунки, баланс і т. п.), яке залишається незмінним, і другий рівень – «захисний пояс» (фінансова звітність, системи калькулювання, методи оцінки та ін.), який має вдосконалюватися та змінюватися відповідно до вимог сьогодення.

Але бухгалтерський облік, виконуючи інформаційну функцію на мікрорівні, не ізольований, у першу чергу, саме від системи управління господарського суб'єкта, а це означає, що концепція бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на засадах управлінської парадигми, доповнюючи та розвиваючи її. Саме таку думку висловлюють А. А. Пилипенко, А. В. Шайкан, О. А. Лаговська та ін. Так, А. А. Пилипенко розглядає розвиток облікової парадигми з точки зору її обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту та процесу прийняття рішень, можливостей інтеграції в систему стратегічного управління підприємством [18]. О. А. Лаговська у своїх дослідженнях вказує на інформаційно-комунікативну роль бухгалтерського обліку в системі управління як одного з ключових елементів, що зумовлює ефективність

системи управління в цілому [19]. А. В. Шайкан стверджує, що «на сучасному підприємстві, яке бажає досягти успіхів у бізнесі, загальна система обліку повинна мати стратегічну орієнтацію. У цьому разі інформація, що надається системою обліку, буде сприяти процесу розробки та реалізації ділової стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку, як класичні, так і запозичені з менеджменту, будуть органічно вписані в процес стратегічного управління» [20].

На перший погляд, такий підхід відводить бухгалтерському обліку тільки додаткову, обслуговуючу роль, проте з іншого – саме в рамках цього підходу бухгалтерський облік найповніше може виконувати свої інформаційні завдання і бути найбільш придатним для використання в процесі прийняття рішень, як на стратегічному так і на тактичному рівнях управління. Аналіз існуючих концепцій управління та їх вплив на бухгалтерський облік узагальнено в табл. 1. Таким чином, кожна управлінська концепція висувала свої вимоги щодо змістовного наповнення бухгалтерського обліку, що дає можливість стверджувати: бухгалтерський облік саме під впливом управлінських теорій зазнав найбільших якісних змін:

Таблиця 1

Класифікація концепції менеджменту та їх вплив на облікову систему

Концепція менеджменту	Вимоги до облікової системи
Концепція управління знаннями	Збільшується перелік об'єктів обліку
Концепція динамічних компетенцій	Необхідне виокремлення видів компетенції, виникнення провесно-орієнтованих моделей обліку для фіксування витрат на реалізацію компетенцій, визначення доходів і результатів від такої реалізації
Збалансована система показників	Поєднання фінансових та не фінансових, кількісних та якісних показників, побудова стратегічних матриць
Теорія організації навчання	Облікова система має стати інтегруючим фактором, розробка облікових процедур на основі концептуальних карт, каталогів, онтологій
Консолідація інформації та конкурентна розвідка	Прогнозування, передбачення намірів конкурентів, вивчення основних тенденцій бізнесу, аналіз ризиків, збирання, накопичення та обробка інформації для прийняття управлінських рішень
Процесний підхід	Розширення складу облікової номенклатури, облік витрат за процесами та облік витрат за видами діяльності
Ситуаційний підхід	Формування ситуаційних сховищ даних. Порівняння поточної ситуації з еталоном
Архітектурний підхід	Орієнтація на створення процедур трансформування даних через інформацію у знання з їх розподілом у розрізі архітектурних проєкцій «ресурси – події – агенти»
Управління відносинами зі споживачем	Виникнення інтегрованих інформаційних систем
Інтеграційні теорії та концепція життєвого циклу	Підтримка логістичної взаємодії інтегрованих суб'єктів господарювання. Інтеграція до облікового процесу елементів стандарту ISO 15926
Управління вартістю	Є поштовхом до пошуку нових критеріїв оцінки результатів діяльності суб'єктів господарювання і зумовило зростання інтересу до показників нефінансового характеру
Системна динаміка	Форма балансу та принципи його побудови можуть бути реалізовані у термінах системної динаміки. Моделювання обліку відбувається через створення моделей реалізації функцій обліку
Інституціональна теорія	Відображення в обліку трансакційних витрат. Потребує розширення рахунків обліку такими, що не відображаються у сучасній системі.
Системна інженерія	Фіксування витрат, доходів та результатів в розрізі елементарних одиниць діяльності, сукупність яких утворює процеси ЖЦ
Соціальний капітал	Відображення у фінансовій звітності людського капіталу

Джерело: узагальнено автором на основі [18, 19, 20].

1) поєднання в обліку фінансових і нефінансових показників;

2) розширення об'єктів обліку: відображення в обліку нових видів витрат (екологічних, логістичних, трансакційних та ін.) і нових видів капіталу (людського, соціального та ін.);

3) підвищення технологічності процесу обліку (створення інтегрованих інформаційних систем, баз даних, інформаційних сховищ).

Саме інформаційні потреби менеджменту диктують інформаційні вимоги до бухгалтерського обліку (рис. 1).

Тобто сучасний бухгалтерський облік має представляти собою відкриту систему, яка забезпечує зворотній зв'язок у системі менеджменту і виконує одну з ключових інформаційних функцій.

Отже, підсумовуючи існуючі концепції і парадигми обліку, їх зміст і напрямки еволюції, можна відзначити, що рушійною силою цих перетворень є три ключові фактори:

1) зміни історичного періоду, які зумовлюють перехід від однієї економічної моделі до іншої;

2) інституціональні перетворення, які визначають систему регулювання бухгалтерського обліку та звітності;

3) зміни управлінських концепцій, які визначають перелік функцій та вимоги до деталізації бухгалтерської інформації.

Саме накопичення взаємопов'язаного впливу означених факторів зумовлюють перехід від однієї облікової парадигми до іншої. Але на сьогоднішній день запропоновані новації, розробки та дослідження щодо окремих об'єктів і процедур обліку фундаментально не вирішують головну проблему розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку – формування адаптованої до сучасної економіки методології.

### ВИСНОВКИ

Таким чином, сучасні умови господарювання висувають до бухгалтерського обліку нові вимоги:

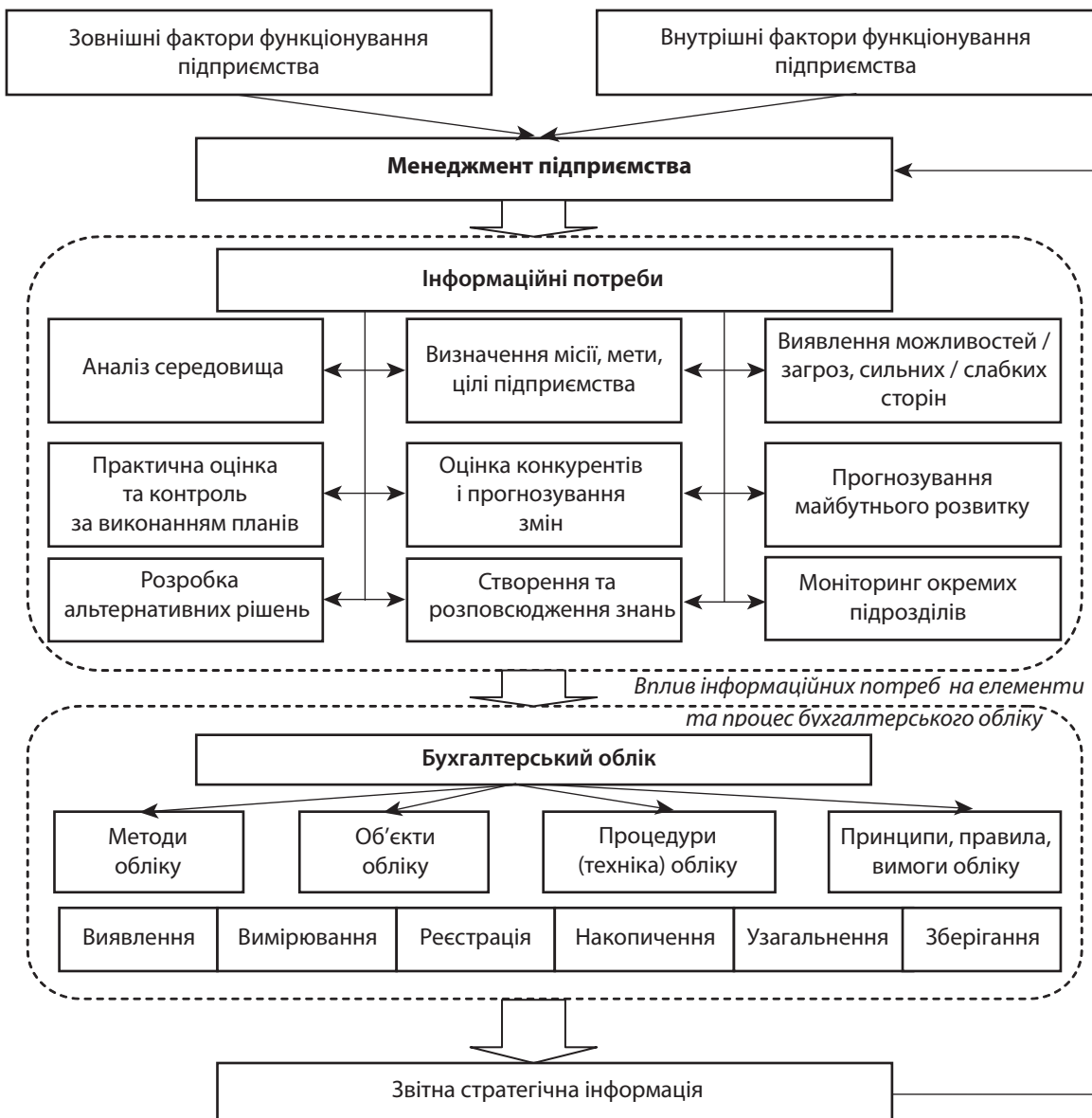


Рис. 1. Сучасні інформаційні потреби та їх вплив на складові бухгалтерського обліку

- ✦ *традиційні*: якість, надійність, своєчасність, безперервність інформації;
- ✦ *новітні*: можливість прогнозування витрат і доходів; можливість моделювання вартості господарського суб'єкта на основі бухгалтерської інформації; мінімізація ризиків впливу власників на результати фінансової звітності, виявлення та оцінка нефінансових факторів, які істотно впливають на вартість бізнесу.

Не зважаючи на численні розробки, достатньо науково обгрунтованої та задовільної з практичної точки зору парадигми сучасного обліку на сьогоднішній день не запропоновано. Узагальнюючи існуючі вимоги щодо інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень, сучасна парадигма обліку має містити елементи і поняття, що дають змогу на основі цілісної облікової інформації неупереджено і своєчасно задовольнити інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів, і зокрема готувати інформацію для прогнозування та аналізу розвитку можливих подій. Проте необхідно зауважити, що різноманітність діаметрально протилежних наукових розробок може призвести до неможливості поєднання їх у єдину теоретичну конструкцію для формування нової парадигми бухгалтерського обліку. ■

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Палій В. Ф. Актуальні питання теорії бухгалтерського обліку / В. Ф. Палій // Бухгалтерський облік. – 2005. – № 3. – С. 45 – 49.
2. Хомин П. Я. Парадигмы и контрверсии в бухгалтерском учете (попытка konsekventnogo analiza) : монографія / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль : Экономическая мысль, 2007. – 299 с.
3. American Accounting Association. Report of Committee on Accounting. Theory Construction and verification // The Accounting Review – 1971. – Supplement to Vol. XLVI. – P. 53 – 79.
4. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. / Я. В. Соколов – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
5. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє [Електронний ресурс] / С. Ф. Голов – Режим доступу : <http://www.probusiness.in.ua/publications/22/>
6. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С. Ф. Голов / Міжн. ін-т менеджменту (МІМ-Київ). – К. : ЦУЛ, 2007. – 522 с.
7. Малуго Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи : наук. доповідь / Н. М. Малуго. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 84 с.
8. Жук В. М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку / В. М. Жук : зб. наук. праць. – Луцьк : ЛНТУ, 2009. – Вип. 6(24). – С. 171 – 182.
9. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.
10. Шигун М. М. Парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку / М. М. Шигун // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 3 (11). – С. 134 – 139.
11. Кузьминський А. Н. Учетная и аналитическая информация в объединении / А. Н. Кузьминский. – Киев : Издательское объединение «Вища школа», Головное изд-во, 1979. – 96 с.
12. Кузнецова С. А. Теоретические предпосылки формирования парадигмы бухгалтерского учета в экономике знаний: синергетический эффект / С. А. Кузнецова // Основы экономики, управления и права. – 2013. – № 6 (12). – С. 42 – 46.
13. Бутинець С. Ф. Ревізія теорії бухгалтерського обліку або парадигма ТХОМ / С. Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 1 (43). – С. 6 – 17.

14. Легенчук С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті парадигмального методу Т. С. Куна: зарубіжний досвід / С. Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 2 (44). – С. 87 – 100.

15. Легенчук С. Ф. Класифікація теорій бухгалтерського обліку / С. Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Випуск 3(18). – С. 190 – 211.

16. Gouws D. G. Financial accounting and reporting: sustaining relevance in the present time paradigm / D. G. Gouws, A. Rehwinkel // Meditari Accountancy Research. – 2004. – Vol. 12. No. 1. – P. 77 – 99.

17. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії / І. Й. Яремко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10012/1/38.pdf>

18. Пилипенко А. А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань / А. А. Пилипенко, Д. Р. Пилипенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1396/1/48.pdf>

19. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік як інформаційно-комунікативна система: конструктивний підхід / О. А. Лаговська // Вісник ЖДТУ. 2011. – № 3(57). – С. 76 – 78.

20. Шайкан А. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструментарію стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі / А. В. Шайкан [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://npv.n-auditor.com.ua/ua/zmist-zhurnalua-npv-1/item/253-1-shajkan-a-v-rozvitok-bukhgalterskogo-obliku-yak-instrumentariyu-strategichnogo-upravlinnya-pidpriemstvom-u-konkurentnomu-seredovishchi>

21. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції : монографія / З. В. Гуцайлюк. – Тернопіль : Крок, 2013. – 176 с.

#### REFERENCES

- "American Accounting Association. Report of Committee on Accounting. Theory Construction and verification". The Accounting Review Supplement to Vol. XLVI (1971): 53-79.
- Butynets, S. F. "Reviziiia teorii bukhgalterskoho obliku abo paradyhma TKhOM" [Revision of accounting theory or paradigm THOM]. Visnyk ZhDTU, no. 1 (43) (2008): 6-17.
- Gouws, D. G., and Rehwinkel, A. "Financial accounting and reporting: sustaining relevance in the present time paradigm". Meditari Accountancy Research, vol. 12, no. 1 (2004): 77-99.
- Holov, S. F. "Bukhhalterskyi oblik: spohady pro maibutnie" [Accounting: A Memoir of the Future]. <http://www.probusiness.in.ua/publications/22/>
- Holov, S. F. Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: analysis and prospects for development]. Kyiv: TsUL, 2007.
- Hutsailiuk, Z. V. Oblik i kontrol u rynkovii ekonomitsi: elementy kontseptsii [Accounting and control in a market economy: elements of the concept]. Ternopil: Krok, 2013.
- Kuzminskiy, A. N. Uchetnaia i analiticheskaia informatsiia v obiedinenii [Accounting and analytical information in the union]. Kyiv: Vishcha shkola, 1979.
- Kuznetsova, S. A. "Teoreticheskie predposylki formirovaniia paradygmy bukhgalterskogo ucheta v ekonomike znaniy: sinergeticheskii effekt" [Theoretical background of forming paradigms of accounting in the knowledge economy: a synergistic effect]. Osnovy ekonomiki, upravleniia i prava, no. 6 (12) (2013): 42-46.
- Khomin, P. Ya., and Zhuravel, G. P. Paradigmy i kontrversii v bukhgalterskom uchete (popytka konsekventnogo analiza) [Paradigms and kontrversion in accounting (attempt consequent analysis)]. Ternopol: Ekonomicheskaiia mysl, 2007.
- Lehenchuk, S. F. "Rozvytok bukhgalterskoho obliku v konteksti paradyhmalnoho metodu T. S. Kuna: zarubizhnyi dosvid" [The development of accounting in the context of paradigmatic method T. S. Kuhn: international experience]. Visnyk ZhDTU, no. 2 (44) (2008): 87-100.
- Lehenchuk, S. F. "Klasyfikatsiia teorii bukhgalterskoho obliku" [Classification theories of accounting]. Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats, no. 3 (18) (2010): 190-211.
- Lahovska, O. A. "Bukhhalterskyi oblik iak informatsiino-komunikatyvna sistema: konstruktivnyi pidkhid" [Accounting as an infor-

mation and communication system: a constructive approach]. *Visnyk ZhDTU*, no. 3 (57) (2011): 76-78.

Maliuha, N. M. *Kontsepsiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini teoretyko-metodolohichni osnovy* [The concept of accounting in Ukraine theoretical and methodological foundations]. Zhytomyr: ZhDTU, 2006.

Pushkar, M. S. *Stvorennia intelektualnoi systemy obliku* [Creating intelligent system of accounting]. Ternopil: Kart-Blansh, 2007.

Palii, V. F. "Aktualni pytannia teorii bukhhalterskoho obliku" [Current issues of accounting theory]. *Bukhhalterskyi oblik*, no. 3 (2005): 45-49.

Pylypenko, A. A., and Pylypenko, D. R. "Rozvytok oblikovoi paradyhmy v konteksti suchasnykh teorii menedzhmentu ta protsesiv poshyrennia innovatsiinykh znan" [The development of accounting paradigm in the context of current theories of management and dissemination of innovative knowledge processes]. <http://eztuir.ztu.edu.ua/1396/1/48.pdf>

Shyhun, M. M. "Paradyhmalnyi rozvytok systemy bukhhalterskoho obliku" [Paradigmatic development accounting system]. *Chasopys ekonomichnykh reform*, no. 3 (11) (2013): 134-139.

Shaikan, A. V. "Rozvytok bukhhalterskoho obliku yak instrumentarii stratehichnoho upravlinnia pidpriemstvom u konkurentnomu seredovyshtchi" [The development of accounting as a tool of strategic management in a competitive environment]. <http://npv.n-auditor.com.ua/ua/zmist-zhurnalu-npv-1/item/253-1-shajkan-a-v-rozvytok-bukhhalter-skogo-obliku-yak-instrumentariyu-strategichnogo-upravlinnya-pidpriemstvom-u-konkurentnomu-seredovishchi>

Sokolov, Ya. V. *Bukhgalterskiy uchët: ot istokov do nashikh dney* [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow: Audit; YuNITI, 1996.

Yaremko, I. I. "Kontseptsii i paradyhmy bukhhalterskoho obliku yak systema naukovykh osnov teorii" [Concepts and paradigms of accounting as a system of scientific foundations of the theory]. <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10012/1/38.pdf>

Zhuk, V. M. "Paradyhma bukhhalterskoho obliku ekonomiky harmoniinoho rozvytku" [The paradigm of accounting economy harmonious development]. *Zbirnyk naukovykh prats LNTU*, no. 6 (24) (2009): 171-182.

УДК 657.633:657.3

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

© 2014 КАЛІНКІН Д. В.

УДК 657.633:657.3

### Калінкін Д. В. Теоретичні засади організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах

Метою статті є розкриття теоретичних засад організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах. Проаналізовано підходи до визначення терміна «організація» та надано власне бачення поняття «організація внутрішнього аудиту», яке дозволяє розглядати організацію внутрішнього аудиту як частину системи більш високого порядку – системи державного фінансового контролю України. Розглянуто елементи системи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ, до яких належать: суб'єкти та об'єкти, мета та принципи, рівні та етапи й забезпечення організації внутрішнього аудиту. Запропоновано схему організації внутрішнього аудиту на підставі системного підходу, в якій виділяються три етапи: планування внутрішнього аудиту; реалізація контрольних заходів у рамках проведення внутрішнього аудиту бюджетних установ і підбиття підсумків контрольної діяльності в рамках внутрішнього аудиту. Крім того, проаналізовано особливості та напрями адаптації зарубіжного досвіду організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах до національного середовища.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, державний фінансовий контроль, організація внутрішнього аудиту.

**Рис.:** 5. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 8.

*Калінкін Дмитро Володимирович* – аспірант, кафедра контролю та аудиту, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (пр. Леніна, 9а, Харків, 61166, Україна)

УДК 657.633:657.3

UDC 657.633:657.3

### Калінкін Д. В. Теоретические основы организации внутреннего аудита в бюджетных учреждениях

### Kalinkin D. V. Theoretical Bases of Organizing of the Internal Audit in the Budgetary Institutions

Целью статьи является раскрытие теоретических основ организации внутреннего аудита в бюджетных учреждениях. Проанализированы подходы к определению термина «организация» и представлено собственное видение понятия «организация внутреннего аудита», позволяющее рассматривать организацию внутреннего аудита как часть системы более высокого порядка – системы государственного финансового контроля Украины. Рассмотрены элементы системы организации внутреннего аудита бюджетных учреждений, к которым относятся: субъекты и объекты, цели и принципы, уровни и этапы и обеспечение организации внутреннего аудита. Предложена схема организации внутреннего аудита на основании системного подхода, в которой выделяются три этапа: планирование внутреннего аудита; реализация контрольных мероприятий в рамках проведения внутреннего аудита бюджетных учреждений и подведение итогов контрольной деятельности в рамках внутреннего аудита. Кроме того, проанализированы особенности и направления адаптации зарубежного опыта организации внутреннего аудита в бюджетных учреждениях к национальной среде.

The article is aimed at disclosure of the theoretical bases of the internal audit in the budgetary institutions. Approaches to the definition of the term «organizing» were analyzed and the author's own vision of the concept «organizing of the internal audit» was presented, allowing to consider the organizing of the internal audit as a part of the higher order system – the State financial control system of Ukraine. The elements of the organizing system of the internal audit in the budgetary institutions were reviewed, which are: subjects and objects, purposes and principles, levels and stages, as well as ensuring of organizing of the internal audit. The scheme of organizing of the internal audit on the basis of systematic approach was proposed in which three phases were allocated: internal audit planning; implementation of control measures in the framework of the internal audit in the budgetary institutions and summarizing of the control activities' results in the framework of the internal audit. In addition, peculiarities and directions of adaptation of the foreign experience as to the internal audit in the budgetary institutions towards the national environment were analyzed.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, государственный финансовый контроль, организация внутреннего аудита.

**Key words:** internal audit, State financial control, organizing of the internal audit.

**Рис.:** 5. **Табл.:** 1. **Библ.:** 8.

**Рис.:** 5. **Табл.:** 1. **Библ.:** 8.

*Калінкін Дмитрій Владимирович* – аспірант, кафедра контролю і аудиту, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (пр. Леніна, 9а, Харків, 61166, Україна)

*Kalinkin Dmitry V.* – Postgraduate Student, Department of Control and Audit, Kharkiv National Economic University named after S. Kuznets (pr. Lenina, 9a, Kharkiv, 61166, Ukraine)