

методологічні основи формування системи управління: розкрито основу методології; надано характеристику процесу побудови системи управління на основі формулювання принципів, особливостей і умов; пояснено логічну і часову структури системи стратегічного управління розвитком підприємства. Використання результатів дослідження дозволить системно вирішувати проблеми у сфері розвитку підприємства. Перспективами наукових здобутків є підбір необхідного інструментарію для забезпечення ефективного функціонування системи управління.

#### Список використаних джерел

1. Костирко, Л.А. Формування механізму фінансової стратегії сталого розвитку підприємства [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : 08.04.01 / Костирко Лідія Андріївна ; Ін-т економіки промисловості НАН України. – Донецьк, 2004. – 31 с.
2. Новиков, А.М. Методология научного исследования [Текст] / А.М. Новиков, Д.А. Новиков. – М. : Либроком, 2010. – 280 с.
3. Попова, О.Ю. Методологічні засади забезпечення екологічної спрямованості розвитку суб'єктів господарювання [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : 08.00.06 / Попова Ольга Юріївна, Донецький державний університет управління. – Донецьк, 2012. – 36 с.
4. Раєвнева, О.В. Управління розвитком підприємства: методологія, механізми, моделі [Текст]: монографія / О.В. Раєвнева. – Харків: ВД "ІНЖЕК", 2006. – 496 с.
5. Сердюк, В.Н. Концепция управления стратегическим развитием машиностроительных предприятий [Текст] / В.Н. Сердюк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.18. – С. 155–161.
6. Сущенко, О.А. Методологічний базис побудови системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств регіону [Текст] / О.А. Сущенко // Управління проектами та розвиток виробництва. – 2013. – №1. – С. 50–58.
7. Харченко, В.А. Принципи формування системи стратегічного управління розвитком промислового підприємства [Текст] / В.А. Харченко // Схід. – 2014. – №4. – С. 66–71.

*Научно обоснованы методологические основы формирования системы стратегического управления развитием промышленного предприятия: основа методологии; принципы, особенности и условия процесса формирования системы управления; логическая и временная структуры.*

*Ключевые слова: система управления, предприятие, методология, концепция.*

#### УДК 657.12

*P.Y. Khomyn, Doctor of Economics, Professor,  
Ternopil Ivan Pul'uj National Technical University  
N.S. Palyukh, Ph.D., Assistant professor  
Ternopil National Economic University*

#### PERMUTATIONS AND MODIFICATIONS IN THE THEORY OF ACCOUNTING

*Abstract. The article considers approaches to the modern understanding of the problem and practical solutions to demolish existing deviations in the methodology of financial and tax accounting of the expenses and revenues of the enterprise through the prism of the theory of accounting. In particular, the review of literature, in which, according to the authors, there are substitution of modern concepts, complicating the accounting methodology in practice, and resulted in to the distortion of accounting information in the financial statements of the company. The autior made an attempt of practical solution of problem.*

*Keywords: accounting, balance sheet, account, accounting, business transaction, changes in the balance sheet, management accounting, financial accounting, cost, profit, equity, financial results.*

*П.Я. Хомин, д.е.н., професор*

*Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя*

*М.С. Палюх, к.е.н., доцент*

*Тернопільський національний економічний університет*

## **ПЕРМУТАЦІЇ Й МОДИФІКАЦІЇ В ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*В статті обґрунтовані підходи до сучасного розуміння проблеми і шляхи практичного рішення щодо усунення існуючих розбіжностей у методології фінансового і податкового обліку витрат і прибутку підприємства крізь призму теорії бухгалтерського обліку.*

*Ключові слова: бухгалтерський облік, бухгалтерський баланс, рахунки бухгалтерського обліку, господарська операція, змінив бухгалтерському балансі, управлінський облік, фінансовий облік, податковий облік, затрати, прибуток, власний капітал, фінансові результати.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** В теорії бухгалтерського обліку ще з часів Дж. Чербоні (1873), автора вчення логісмографії (логос – розум, графія – опис) фігурують модифікації (видозміни) та пермутації (перестановки)\*, які помилково пов'язані з балансом підприємства, не зважаючи на те, що він є лише засобом перевірки правильності відображення операцій – фактів господарського життя підприємства. Оскільки ж метою бухгалтерського обліку є відображення колообігу його капіталу, то логічно вважати, що тут повинні фіксуватися лише ті факти господарської діяльності, які змінюють капітал\*\* підприємства.

Проте традиційним, яке кочує з одного підручника в інший, стало визначення: «Бухгалтерський облік ... засіб узагальнення всіх господарських операцій (підкр. наше – Авт.) у вартісному вираженні» [5, с. 21], що дисонує з його метою, зумовлюючи надмірну громіздкість і неекономічність як системи формування інформації.

Відтак наяву проблема, яка має вагоме практичне, отже й наукове значення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У вітчизняній літературі тепер сутність термінів модифікації та пермутації не розглядається. Водночас автори підручників не оминають формул т.зв. «чотирьох типів змін», скопійованих або скомпільованих із чотирьох «тестів» Г. Бахчисарайцева (1926), як і тривіальних повторень нібито «найрізноманітніші операції можуть змінювати баланс ... у чотирьох напрямках» (?! – Авт.) [1, с. 18], що є помилковим принаймні з таких міркувань.

По-перше, слово «напрямки» в українській мові означає навпростець.

А, по-друге, навіть коли цитований автор думає, що воно ідентичне зі словом «напрями», то і тут воно не може бути заміником усталеного в теорії бухгалтерського обліку словосполучення «чотири типи змін», бо чотири напрями можуть означати хіба що вперед, назад, управо, вліво чи південь, північ, схід, захід, отже стосовно впливу господарських операцій на валюту балансу, а тим паче суму капіталу недоречно.

По-третє, якщо враховувати, що «бухгалтерський облік є наука про сутність та структуру сутності фактів господарського життя» [10, с. 14], то доведеться визнати: з позицій меж бухгалтерського обліку – відображення колообігу капіталу – «найрізноманітніші операції» доведеться сепарувати, адже «неправильно вважати, що кожній господарській операції іманентно присутні позитивні й негативні сторони, наприклад, якщо у підприємства вкрали машину, то наяву тільки негативні зміни, а коли машину виділили йому безплатно, то тільки позитивні» [8, с. 474].

До чого можна додати, що класик облікової теорії О. Рудановський чітко зазначив: «Недопустимы, как правило, в балансе внутренние обороты всякого рода, вздувающие обороты баланса, каковы: обороты между кассою и текущими счетами в банке, между складами, между агентами, между дебиторами и между кредиторами, вообще обороты по

\*За іншими даними автором такої класифікації фактів господарського життя є Д. Москетті (1610) [8, с. 121].

\*\* В радянський період категорію „капітал” оминали, тому вживали ерзаци – замітники, як-от „кругооборот средств” [4, с. 10].

дебетованню якого-либo счeтa кредитованиeм тoгo жe сaмoгo счeтa<sup>2</sup>. Сaмoe лyчшee всe-тaки oбoрoтy мeжy сyбсчeтaми – пoдрaздeлeннyмi глaвнoгo счeтa – пpoизвoдить в книгaх aнaлитичeскoгo yчeтa и нe пpoвoдить в книгaх синтeтичeскoгo yчeтa» [8, с. 469].

**Фoрмyлювaння цiлeй стaттi (пoстaнoвкa зaвдaння).** З yрaхyвaнням цьoгo мeтoю стaттi є пpивeрнeння yвaги дo oкрeслeнoї пpoблeми, a зaвдaннями – oбгpунтyвaння влaснoгo poзyмiння шлyхiв її вiрiшeння.

**Виклaд oснoвнoгo мaтeрiялy дoслiджeння з пoвним oбгpунтyвaнням oтpимaних нaкoвих рeзyльтaтiв.** Нa пoчaткy тpoхи з iстoрiї пpoблeми. Твoрeць лoгiсмoгpафiї Дж. Чeрбoнi y свoємy «лoгiсмoгpафiчнoмy бaлaнci» poзглядaв лишe двa oснoвних рaхyнкy (рaхyнкy пepшoгo пoрядкy): 1) влaсникa i 2) aгeнтiв тa кoрeспoндeнтiв, a всi гoспoдapськi oпepaцiї дiлив нa тpи гpyпи: 1) влaснe юpидичнi, якi вiдoбpажaли poзрaхyнкy з кoрeспoндeнтaми; 2) стaтистичнi, щo пpизвoдять дo внyтpишнiх змiн y склaдi мaйнa; 3) eкoнoмiчнi, кoтpи змiнюють сyми poзрaхyнкiв iз влaсникoм ... Пpи цьoмy пepшa i тpeтя гpyпи нaзивaлись мoдифiкaцiями, oскiльки вoни змiнювaли пiдсyмoк бaлaнcy, дpyгa – пepмyтaцiями (вoни нe змiнювaли пiдсyмкy) [8, с. 121].

Пpoтe пiзнiшe (1925) Ж.-Б. Дюмapшe, вихoдячи зi свoєї тeopiї «тpьoх рядiв рaхyнкiв» – нa вiдмiнy вiд «двoх рядiв рaхyнкiв» К. вaн Гeзeлeя (1698), – пoбyдoвaнoї нa пepeстaнoвцi члeнiв рiвняння бaлaнcy (в кaпiтaльнoмy рiвняннi Й. Шepa  $A - P = K$ , в oснoвнoмy рiвняннi Ж.-Б. Дюмapшe  $A = P + K$ ), пepедбaчaв «пoтeнциaльнy кoрeспoндeнцiю, пpи якiй дoпyскaлись пpoвoдки всepeдинi oднoгo рaхyнкa ...», ствepджyючи, щo фaкти гoспoдapськoгo життя викликaють y бaлaнci чoтupи типи змiн, якi мoжнa oписaти нaстyпним чинoм:

aктивнi пepмyтaцiї  $A - a + a$ ,

пaсивнi пepмyтaцiї  $P - v + v$ ,

кoмпeнcaцiйнi мoдифiкaцiї  $A \pm c = P \pm c$

рeзyльтaтнi мoдифiкaцiї  $(A + \Delta)$  aбo  $(P - \Delta)$  – пpибyтки  $(A - \Delta)$  aбo  $(P + \Delta)$  – збиткy»

[8, с. 339].

Вiдпoвiднo poзшиpювaлaся кiлькiсть рaхyнкiв бyхгaлтepськoгo oблiкy, oскiльки Ж.-Б. Дюмapшe ввaжaв, щo «вчeний бyхгaлтep ... вiдкpивaє рaхyнкy пoдiбнo дo тoгo, як Кoлyмб вiдкpивaв Aмepикy ... , oписyє їх пoдiбнo дo тoгo, як зooлoг знaхoдить i oписyє тix aбo iнших твapин, мoлюскiв i т.д. Всi цi «живi oргaнiзмy» – рaхyнкy – вивoдяться з eлeмeнтapнoї «кiлтiнкy», пoчaткoвoгo рaхyнкoвiднoгo рaхyнкa, яким вистyпaє рaхyнoк Кaпiтaлy», пpoдeклapувaвши «aмнiстiю всiм рaхyнкaм» [8, с. 336].

Мaйжe oднoчaснo з ним P. Вeйцмaн (1929) y свoїх виснoвкaх, пoв'язaних iз типiзaцiєю гoспoдapських oпepaцiй ... , свiдoмo iгнoрyвaв iхню змiстoвнy стopoнy ...», a щe дo цьoгo O. Гaлaгaн (1928) «чoтupи тeстy» Г. Бaхчисapaйцeвa нaзвaв «чoтupмa типaми гoспoдapських oпepaцiй», i вoни як yкaзyє Я. Сoкoлoв, «стaнoвлять oснoвy бyдь-якoгo сyчaснoгo кypcy тeopiї oблiкy [8, с. 458].

Алe ж влaснe «змiстoвнa стopoнa» гoспoдapських oпepaцiй визнaчaє бyти чи нe бyти їм oб'єктoм бyхгaлтepськoгo oблiкy, aджe «кoжнoгo рaзy, кoли бyхгaлтep oтpимyє пepвинний дoкyмeнт i зaдyмyється, якими oблiкoвими зaписaми (пpoвoдeннями) вiдoбpазити фaкт гoспoдapськoгo життя, який стoїть зa цим дoкyмeнтoм, вiн зaстoсoвyє силoгiзм» [8, с. 473], тoбтo дeдyктивний yмoвивiд, щo пepш зa всe мaв би iз двoх сyджeнь – зaснoвкiв, oтpимyвaти тpeтє сyджeння – виснoвoк.

Кoнкpетизyючи пpoцитoвaнe твepджeння, мoжнa вiдpaзy ж зaстaнoвитися нa тoмy, щo тaкий силoгiзм нeминyчe пpивoдить дo витoкiв лoгiсмoгpафiї Дж. Чeрбoнi, oскiльки зaснoвoк «бyхгaлтepський oблiк ... зaсiб yзaгaльнeння всiх гoспoдapських oпepaцiй» встyпaє y

<sup>2</sup> Йoгo сyчaсник O. Гyлeв тeж бyв нa пiвдopoзi якщo й нe дo вiрiшeння пpoблeми вiдoбpажeння пepмyтaцiй, тo пpинaймi дo її пoстaнoвки, зaуваживши, щo „нe кoжнa гoспoдapськa oпepaцiя мoжe бyти звeдeнa дo мiни”, вiдтaк пiдлягaє пoдвiйнoмy зaписy, хiбa пpипyстити, щo „y всiх тix випaдкaх, дe нeмaє спpавжньoгo pyхy цiннoстeй, є yявний pyх” [9, с. 186-187]. Тa кaтeгopичнe нeпpийняття iхньoї пoзицiї глaвoю стoличнoї нa тoй чaс шкoли (С. Сiвepсoм), мoвляв „жoднoгo pyхy цiннoстeй, yявлювaнoгo в рaхiвництвi, нiкoли нeмaє, нe мoжe i нe пoвиннo бyти” [9, с. 187], пoклaлo кpай пoшyкaм y цьoмy нaпpямi, звaжaючи нe тiльки нa aвтopитeт yчeнoгo, aлe й тe, щo мiнoвa тeopiя пoдвiйнoгo зaписy стaлa пaнiвнoю нa дoвгi poки, включaючи й pадянський пepioд.

протиріччя з поділом їх на три групи, адже очевидно: статистичні операції (включені Дж. Чербоні до другої групи) не повинні входити у предмет бухгалтерського обліку.

Проте у вітчизняній обліковій теорії, замість осмислення сутності пермутацій, маємо кальки, де формули типів змін у балансі О. Галагана відрізняються лише заміною окремих букв та невідомо з якого дива переміщення в операціях другого типу активу – вправо, а пасиву – вліво (рис. 1).

У Галагана О.М. [8, 459]		У новочасного автора [1, 118]	
Типи змін	Формули	Типи змін	Формули
1	$A + a - a = П$	Перший	$A + C - C = П$
2	$A = П + в - в$	Другий	$П + C - C = A$
3	$A + c = П + c$	Третій	$A + C = П + C$
4	$A - d = П - d$	Четвертий	$A - C = П - C$

Рис. 1. Позначення типів змін балансу в різних джерелах

Можливо це підсвідома прив'язаність до згадуваних «чотирьох напрямків», яка спонукала таку плутанину? А може все простіше – це лише камуфляж, котрим намагаються приховати компліятивність викладу, що більш переконливе з урахуванням поділу Ж.-Б. Дюмарше пермутацій на активні й пасивні та наведенням останніх так:  $П - в + в$  [8, с. 339].

Але на відміну від О. Галагана, який «пробував розглядати господарську операцію з точки зору індукції й дедукції» та добре розумів: «Досліджуючи будь-яку операцію господарства, неважко встановити, що кожна без винятку операція завжди здійснює в один і той самий час позитивний і від'ємний вплив на окремі процеси, які виконуються в тому господарстві, де здійснена ця операція» [8, с. 473], для компіляторів це, звісно, нехарактерне. Тому й виходить у них подібний плутаний конгломерат із різних запозичень.

Правда, заодно остаточно заплутують «бухгалтера-початківця», заявляючи від імені «бухгалтера-професіонала» нібито вплив господарських операцій є таким:

– «Перший тип: актив і пасив збільшуються на рівну величину», хоча насправді це можна твердити щодо третього типу операцій.

– «Другий тип: актив і пасив зменшуються на рівну величину», помимо того, що це стосується четвертого типу операцій.

– «Третій тип: сума окремих статей активу збільшується або зменшується, а сума пасиву залишається без змін», і тут наявна плутанина не тільки щодо порядковості, але й сутності, бо сполучник «або» перетворює її в абсурд.

Адже досить заглянути у підручник Н. Грабової «Теорія бухгалтерського обліку», аби переконатися, що за операціями першого типу (підкр. наше – Авт.) може «відбуватись тільки переміщення активів з однієї статті на іншу» (в її прикладі без усіляких «або» кошти в касі збільшуються і водночас на Розрахунковому рахунку зменшуються, тому «рівність підсумків активу і пасиву балансу не порушилась» [2, с. 66]. Зрештою варто було хоча глянути на власну формулу і відразу стало би ясно, що тут щось не так не тільки щодо помилкового віднесення таких операцій до третього типу, адже мова йде про перший тип, але й стосовно їхнього тлумачення.

Проте, інерція компіляції призвела до такого ж хибного тлумачення четвертого типу впливу господарських операцій на бухгалтерський баланс, тому й стверджується: Четвертий тип: збільшується або (підкр. наше – Авт.) зменшується сума окремих статей пасиву, а сума активу залишається без змін» [1, с. 121].

Загалом же це наштовхує на думку, що видатний теоретик обліку Я. Соколов поквапився з висновком, що «простота й доступність зробили з часом балансову теорію, по суті, єдино визнаною, хоч у 30-х роках вона зазнавала нападок як нібито формалістична», зокрема з боку Я. Гальперіна [8, с. 459]. Бо виявляється, скопіювати написане ще не означає

зрозуміти його сутність!

Відтак зважаючи на висновок Я. Соколова: «Задача (бухгалтерського обліку – Авт.) – розкриття змісту господарських процесів і зв'язку між юридичними й економічними категоріями, за допомогою яких ці процеси пізнаються» [10, с. 14] очевидно, що визначений у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» принцип «превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми» [3, ст.4] має бути головним і першочерговим, а не сьомим чи дев'ятим, як він наведений у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6, ст.3].

Це означає, що на підприємствах не всі, без винятку, господарські операції мають відображатися у бухгалтерському обліку – як стверджується у вітчизняних підручниках, причому інколи всупереч своїм же заувагам.

Приміром, вказується: «В обліковій практиці використовують два закони (! – Авт.) реєстрації:

1) факти господарського життя підлягають реєстрації тільки в тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив (підкр. наше – Авт.) на господарські процеси;

2) витрати на реєстрацію фактів господарського життя ні за яких обставин не повинні перевищувати економічний ефект від управлінських рішень, отриманих на підставі нових даних» [1, с. 59], до речі, дослівно переписаних у Я. Соколова [10, с. 33], звісно, в перекладі з російської мови на українську, але без посилання на джерело запозичення.

Правда, невдовзі видно забувши сказане перед тим, стверджується вже інше, причому не в статусі законів, а тільки в контексті «принципу суцільності та безперервності: « ... Бухгалтерському обліку підлягають всі (підкр. наше – Авт.) господарські операції, що виникають зміни ресурсів, які мають грошовий вираз ...» [1, с. 21].

Про що тут «йдеться мова», як висловлюється цей компілятор, йому мабуть невтямки, бо жодної конкретики він не наводить. Хоча якби вдумався в наведене і ще в застереження О. Рудановського, то міг би прийти до висновку, який може стати основою розмежування бухгалтерського й так званого управлінського, а насправді внутрігосподарського обліку, адже за нинішнім змістом згаданого Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф.№1 це цілком можливе.

Зокрема перший, або фінансовий облік, має бути публічним так само, як і ця та інші форми звітності. На внутрішню звітність повинна розповсюджуватися комерційна таємниця, тому її облікове забезпечення якраз і має здійснюватися «в книгах аналітичного учета», тим самим роблячи «недопустимими ... в балансе внутренние обороты ...» – як писав О. Рудановський.

Та через те, що в методику синтетичного бухгалтерського обліку ввели пермутації, виникають непояснені з позицій типів змін у балансі чи то пак «чотирьох напрямків» методологічні невідповідності щодо впливу на нього господарських операцій. Так, стверджуючи: «Збільшення суми балансу підприємства обумовлене в основному надходженням зовнішніх коштів<sup>3</sup>, наприклад, надходженням основних засобів, придбання матеріальних цінностей, отримання позик банку тощо», відразу доводиться посилатися на винятки:

«Слід знати, що деякі операції, хоч і не пов'язані безпосередньо з надходженням зовнішніх коштів ... , одночасно відображаються в активі та пасиві, викликаючи загальну зміну підсумку балансу» [1, ст.120].

З урахуванням цього можна погодитися, що бухгалтерський облік є системою безперервного, суцільного, документально обґрунтованого запису господарських операцій, але тільки тих, які відображені у грошовому вимірнику, а їхня систематизація повинна будуватися за ознакою впливу – на капітал підприємства. При цьому помилково вважати, що

<sup>3</sup> Мабуть автор заплутався при перекладі російського „средства“, бо „надходження основних засобів“ чи „придбання матеріальних цінностей“ вважати „зовнішніми коштами“ не можна.

чотири типи змін стосуються не капіталу, а балансу.

Бо насправді – баланс вторинний, це лише метод перевірки впливу господарських операцій на капітал підприємства. Впливають же операції на останній у момент здійснення, коли до балансу ще далеко. А їхня систематизація вимагає розуміння впливу цих операцій на капітал підприємства саме в цей момент, а не тоді, коли буде підраховано баланс рахунків у Головній книзі.

Без цього розуміння ніякий подвійний запис не в змозі дати можливість визначити вплив цих операцій на баланс підприємства, в чому й слабкість подвійної бухгалтерії. До такого розуміння впритул наблизився класик облікової теорії Й. Шер, який вказував, що предметом подвійної бухгалтерії є колообіг індивідуального капіталу, водночас звертаючи увагу на недосконалість записів, оскільки при цьому не можуть бути виявлені помилки<sup>4</sup> в основних документах, у складанні журнальних статей і т.ін.» [11, с. 186].

І справді, переміщення, скажімо, якогось виду запасів з одного складу на інший, жодного впливу на капітал підприємства не справляє, тим не менше це розглядається в теорії бухгалтерського обліку як активні пермутації, й такі «перекидання» відразу призводять до «вздування внутрішніх оборотів», що виглядає нібито капітал підприємства змінюється. Насправді тут лише відбувається його метаморфози, а загальна сума залишається величиною константною.

Водночас цього роздвоєння чогось не виникає при виплаті заробітної плати, бо тут усе однозначно: її виплата працівникам є компенсаційною модифікацією (видозміною), яка позірно виглядає як зменшення валюти балансу.

Коли ж прийняти до уваги, що господарські операції впливають або не впливають на капітал підприємства, то пояснення наведеної суперечності очевидне – від того, що працівникам нараховано заробітну плату жодної зміни суми капіталу підприємства не відбувається, хоча валюта балансу і збільшується. Подібне відбувається при нарахуванні амортизації, створенні резервів, ба навіть формуванні капіталу підприємства – якщо мати на увазі баланс, про який класиками теорії бухгалтерського обліку велась мова у цьому контексті, тобто баланс рахунків Головної книги, а не про Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф.№1, де позаоблікова процедура переміщення сальдо рахунка 46 «Неоплачений капітал» у пасив нівелює зміну його валюти, яка виникає за господарською операцією, відображеною записом дебет 46 «Неоплачений капітал», кредит 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Інша річ, коли на підприємство надходять ще не оплачені постачальникам засоби (основні чи оборотні), тоді його капітал, хоча й тимчасово, зростає, однак і в цьому випадку за теорією бухгалтерського обліку маємо ті ж самі компенсаційні модифікації, що й за попередніми, які ніяк не можна віднести до «збільшення суми балансу підприємства, обумовленого ... надходженням зовнішніх коштів ...»

Таким чином очевидно, що віднесення пермутацій і модифікацій до балансу підприємства подібне до ситуації, якби віз поставити попереду коня. Можна повторити вслід за Я. Соколовим, що «... автори впадали в теорію причинно-наслідкових явищ, у варіанті вхід – вихід, а тому сплутували результат – валюту балансу – з причиною її зміни, яка зумовлена винятково станом капіталу підприємства в той чи інший момент часу [9, с. 296-297].

<sup>4</sup> Саме на цьому Ф. Єзерський побудував, як йому видавалось, нищівну критику подвійного запису, заявляючи: „Облік штучно ділиться на „мертвий” (синтетичний) та „живий” (аналітичний) ... і виявляється, що перші книги служать, так би мовити, тільки для параду: пиши в них правильно, пиши в них неправильно – все одно баланс вийде ... Співпадання обігів у реєстрах подвійної бухгалтерії створює ілюзію безпомилковості роботи рахівника, але найбільш суттєві помилки, пов’язані з віднесенням сум не на ті рахунки, а також помилки в натуральних одиницях не розкриваються через механізм подвійного запису. Тому подвійній бухгалтерії, на думку Ф. Єзерського, не можна дати іншого характеру, іншої назви, як системи злодійської” [8, с.246].

Водночас нагадаємо, що Л. Пачіолі так само вказував на можливість помилок: „Доброму квадэрн’єрі (тобто рахівникові – Авт.) необхідно також уміти анулювати, або, як кажуть у Флоренції, сторнувати статтю, яка через помилку була записана в дебет, а не в кредит, або навпаки; або ж вона записана на рахунок Мартіна, а не Джованні, чи навпаки.

Іноді таке трапляється, тому що неможливо бути завжди настільки уважним, щоби не помилитись. Як говориться в прислів’ї: „Хто нічого не робить, той не помиляється, а хто не помиляється, нічого не навчиться” [7, с. 93].

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.** Пануюче в теорії бухгалтерського обліку тлумачення пермутацій та модифікацій нібито господарські операції, які до них відносяться, призводять до зміни балансу підприємства є хибним, зумовленим оманливим позірним враженням. Бо дедуктивне осмислення процесу їхнього відображення цього не підтверджує, адже бухгалтер, складаючи проводки, перш за все обдумує «прихований, дійсний, а не формальний смисл» [10, с. 40] господарських операцій, яким безперечно є вплив на капітал підприємства<sup>5</sup>.

Думати, що при кожному проведенні бухгалтер уявляє баланс підприємства та подумки аналізує, як зміниться його актив чи пасив, або обидві сторони одночасно, є оманною, адже не про форму звітності взагалі-то йдеться, а про баланс Головної книги, де, як відомо, немає згрупованих сальдо в такому розрізі, як у «Балансі» ф.№1, фрагменти з якої наводять для ілюстрації чотирьох типів змін у ньому.

Якщо б і припустити, що при обдумуванні «прихованого, дійсного, а не формального смислу» господарських операцій виникає їхнє індуктивне поєднання з балансом, то в першу чергу це мав би бути баланс Головної книги, а не форма звітності, яка надто віддалена від моменту дедуктивного розуміння «прихованого смислу», адже складається не частіше, як один раз на квартал. Баланс рахунків Головної книги за сучасного технічного оснащення може бути підрахований після кожної операції, але чогось-то ніхто з авторів не пробує навести як ілюстрації пермутацій чи модифікацій витяг з неї, а повторює, зазвичай, столітньої давності методологічну помилку з використанням звітної форми балансу.

Очевидно, існуюча методика ведення бухгалтерського обліку має головну ваду – відсутність цілісності, яка власне є головною ознакою системи. Тому й маємо «бродіння в умах», яке проявляється у спробах виокремити з нього окремі підсистеми, що безуспішне без чіткого уявлення, як же розділити між ними успадковану конгломерацію об'єктів і процедур.

На наш погляд, ключем до вирішення проблеми може бути настанова класика облікової теорії О. Рудановського стосовно того, що «обіги між субрахунками – підрозділами головного рахунка – проводити в книгах аналітичного обліку і не проводити в книгах синтетичного обліку». Це можна конкретизувати щодо виокремлення з бухгалтерського обліку підсистем наступним чином:

- фінансовий облік своїм предметом має колообіг капіталу, відтак це може бути підсистема відображення господарських операцій, які за обліковою теорією відносяться до модифікацій (видозмін) майна підприємства, і для цього достатньо синтетичних рахунків;
- управлінський облік, який зараз зведено до управління витратами виробництва, повинен забезпечувати деталізацію обігів за аналітичними рахунками, включаючи перш за все господарські операції, що відносяться до пермутацій.

За сучасного технічного оснащення побоювання, що при цьому «втрачається можливість звірити обігову відомість із журналом хронологічного запису» [8, с. 469] можна відкинути, бо це доволі легко забезпечити, розробивши відповідну програму для комп'ютера.

Втім, це лише переконання авторів статті, які не претендують на непомильність, отождінші точки зору щодо вирішення окресленої проблеми мають перспективу для досліджень.

#### Список використаних джерел

1. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник для студентів / Вид. 2-е, доп. і перероб. // Бутинець Ф.Ф. — Житомир, ЖІТІ, 2000. — 640 с.
2. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / За ред. М.В. Кужельного. — 6-те вид. — К. : Видавництво А.С.К., 2007. — 266 с.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 15.10.2014 року] / Верховна Рада України; Закон від 16.07.1999 № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1999. — N 40.

<sup>5</sup> Навіть якщо це відбувається на підсвідомому рівні, або саму дефініцію „капітал” розуміється в дусі М. Кіпарісова як „окремих елементів процесу розширеного відтворення” – до такої схоластики змушений був він удатись після т.зв. „великої дискусії” 1933 року [8, с. 493].

- С.365. — Відомості доступні також з мережі Інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 05.11.14). — Назва з екрана.
4. Каракоз, И.И. Вопросы теории и практики оперативного учета [Текст] / Каракоз И.И., Савичев П.И. — М. : Финансы, 1972. — 208 с.
  5. Кужельний, М.В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Кужельний М.В., Лінник В.Г. — К. : КНЕУ, 2001. — 334 с.
  6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності : [офіц. текст] : за станом на 18.03.2014 р. / Мінфін України ; Наказ, Положення, Стандарт від 07.02.2013 № 73. — К. : МФУ, 2013. — Доступно також з Інтернету: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. — Назва з екрана. — Дата звернення: 03.11.14.
  7. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Под ред. проф. М.И. Кутера. — М.: Финансы и статистика; Краснодар : Просвещение. — ЮГ, 2009. — 308 с.
  8. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] / Я.В. Соколов. — М. : Аудит ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
  9. Соколов, Я.В. История развития бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 1985. — 367 с.
  10. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
  11. Шер, Й.Ф. Бухгалтерия и баланс [Текст] / Й.Ф.Шер ; пер. с 5-го нем. изд. С.И. Цедербаума ; под ред., дополн. и примеч. Н.С. Лунского. — [4-е изд.]. — М. : Экономическая жизнь, 1926. — 525 с.

*В статье обоснованы подходы к современному пониманию проблемы и пути практического решения по устранению существующих разногласий в методологии финансового и налогового учета затрат и прибыли предприятия сквозь призму теории бухгалтерского учета.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, бухгалтерский баланс, счета бухгалтерского учета, хозяйственная операция, изменения в бухгалтерском балансе, управленческий учет, финансовый учет, затраты, прибыль, собственный капитал, финансовые результаты.

## УДК 657

*O.A. Shevchuk, Ph.D., Senior lecturer  
Ternopil National Economic University*

### REFLECTION OF FINANCIAL ACTIVITIES OF THE REPORTING ENTERPRISE IN TERMS OF ITS HARMONIZATION WITH INTERNATIONAL REQUIREMENTS

**Abstract.** *The thesis is devoted to problems of improving the theoretical, methods of accounting and financial activities of enterprises.*

*It is worth noting that currently there are no agreed recommendations for names of indicators and their calculation in the financial statements as a whole and by type of activity in particular, to be coordinated by the governing bodies of Ukraine. This debatable may lead to incorrect conclusions regarding the financial risk and solvency of the company in Ukraine and its investment attractiveness.*

*Thesis is devoted the problems of perfection of theoretical positions, method and organization of record-keeping of financial activity of industry enterprises. Progress and problem of effective management financial resources trends are investigational by the methods of record-keeping. Economic essence of category is considered «financial activity» and certainly them constituents but certainly their constituents in industry production. Research of organization of registration policy is conducted in relation to financial charges for industry enterprises. On the basis of the conducted research on separate industry enterprises it is given recommendation in relation to the prospects of development of account of financial activity of industry.*

**Keywords:** *account, financial activity, enterprises, methods of account, financial charges, financial profits, managements, financings.*