

УДК 657:001.891.54

DOI <https://doi.org/10.32851/2708-0366/2021.7.20>**Сақун А.Ж.**

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування,  
Херсонський державний аграрно-економічний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0910-4055>

**Юрченко А.Ю.**

здобувач другого (магістерського) рівня,  
Херсонський державний аграрно-економічний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5408-0216>

**Sakun Alina, Yurchenko Angelina**

Kherson State Agrarian and Economic University

## ПРОЦЕС І ТЕНДЕНЦІЇ МОДЕЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

### PROCESS AND TRENDS OF MODELING OF ACCOUNTING

*Актуальність теми статті характеризується тим, що нині кожна країна використовує власну модель ведення бухгалтерського обліку, яка формується, посилаючись на фінансові, політичні та соціальні умови життя даної країни. Мета даної статті полягає у тому, щоб зіставити моделі бухгалтерського обліку, виявити їхні характерні риси та особливості. Розглянуто методи моделювання бухгалтерського обліку, які є одними з основних способів управління бізнесом для досягнення дієвих рішень стосовно адаптації до сучасної економіки. Результати досліджень підтверджують, що старі моделі не дають бажаного ефекту зацікавленим суб'єктам, тому розроблення нових моделей призведе до поліпшення корисності, нормалізації та гармонізації бухгалтерського обліку, дасть можливість підвищити конкурентоспроможність підприємств на міжнародному та внутрішньому рівнях та задовольнить потреби користувачів бухгалтерської інформації.*

**Ключові слова:** моделі, бухгалтерський облік, право, регламентація, системи бухгалтерського обліку, інформація, чинники, глобалізація.

*Актуальность темы статьи характеризуется тем, что в настоящее время каждая страна использует собственную модель ведения бухгалтерского учета, формируется, ссылаясь на финансовые, политические и социальные условия жизни данной страны. Цель статьи состоит в том, чтобы сопоставить модели бухгалтерского учета, выявить их характерные черты и особенности. Рассмотрены методы моделирования бухгалтерского учета, которые являются одними из основных способов управления бизнесом для достижения эффективных решений по адаптации к современной экономике. Результаты исследований подтверждают, что старые модели не дают желаемого эффекта заинтересованным субъектам, поэтому разработка новых моделей приведет к улучшению полезности, нормализации и гармонизации бухгалтерского учета, позволит повысить конкурентоспособность предприятий на международном и внутреннем уровнях и удовлетворит потребности пользователей бухгалтерской информации.*

**Ключевые слова:** модели, бухгалтерский учет, право, регламентация, системы бухгалтерского учета, информация, факторы, глобализация.

*The relevance of the topic of the article is characterized by the fact that currently each country uses its own model of accounting, which is formed by referring to the financial, political and social living conditions of the country. Despite the fact that today there are many classifications of accounting models, a century ago we did not have to talk about them. This is a very interesting fact: despite the rich centuries-old history of accounting, the differentiation of accounting models, scientists began to study relatively recently, in the early XX century. Under these conditions, the reasons for differences in national accounting systems, such as sources of corporate financing, legal systems, taxation, the development of the accounting profession, the rate of inflation, could be destructive to the world community. There is a need to differentiate between different schools of accounting, to identify common features that can be used for global harmonization of accounting*

*The purpose of this article is to compare accounting models, identify their characteristics and features. Methods of accounting modeling are considered, which are one of the main ways of business management to achieve effective solutions for adaptation to the modern economy. Legal, economic, financial and social changes significantly affect the accounting model. Analysis of such changes is mandatory because accounting modeling is a dynamic process that has a major impact on the economic environment. The role of globalization in their formation is suggested: it is, among other things, the driving force of their comparison and the solution of important problems that can be solved by their use. Research confirms that the old models do not give the desired effect to stakeholders, so the development of new models will improve the usefulness, normalization and harmonization of accounting, will increase the competitiveness of enterprises internationally and domestically and meet the needs of users of accounting information. Although accounting information is extremely valuable for planning, decision-making, and control, users need to be aware of the assumptions and limitations of specific accounting methods and models. Comparison of different accounting models, search for pros and cons of each of them allow to take a step towards the formation of a single international accounting, change the conceptual approaches to regulatory regulation of accounting practices, which is especially relevant in the global economy.*

**Key words:** models, accounting, law, regulation, accounting systems, information, factors, globalization.

**Постановка проблеми.** На моделі обліку впливали і впливають зміни в економічній, фінансовій, політичній, юридичній, соціальній та культурній сферах на середовище, в якому вони працюють. Дослідження цього впливу необхідне, оскільки моделювання бухгалтерського обліку – це дуже динамічний процес, який має значний вплив на економічне середовище. Одна з основних концепцій міжнародного бухгалтерського обліку – гармонізація облікових процесів по всьому світу. Усвідомлення подібностей і відмінностей між системами бухгалтерського обліку є основою для створення різних класифікацій моделей обліку, які є предметом цього дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Деякі напрями створення та моделювання бухгалтерського обліку представлено у працях таких зарубіжних і вітчизняних учених-економістів, як: Ф. Хлої, С. Фрост, Г. Мік, С. Колліер, Дж. Бернс, Дж. Вайвіо, М. Глаум, У. Мандлер, Ф.Ф. Бутидень, Р.Ф. Бруханський, С. Дробязко, В.П. Завгородній, М.М. Коцупатрий, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, Л.П. Радецька. Водночас низка питань, пов'язаних із формуванням нових моделей обліку, вимагає більш детального розгляду.

**Формулювання цілей статті.** Мета статті полягає у виявленні чинників та фактичних тенденцій розвитку бухгалтерських моделей, установлення основної причини, яка вплинула на концепцію диференціювання бухгалтерських систем, а також у розкритті зв'язку між класифікаціями і глобалізацією моделей бухгалтерського обліку.

Дослідження засноване на загальнонаукових принципах і прийомах пізнання. Зокрема, у питанні про причини виникнення моделей бухгалтерського обліку та роль глобалізації був задіяний гіпотезо-дедуктивний метод: ознайомлення з фактичним матеріалом, висування припущення про роль глобалізації у формуванні облікових моделей, оцінка обґрунтованості припущень.

**Виклад основного матеріалу.** Бухгалтерський облік – це ключ до важливих моментів історії та одна з найважливіших професій в економіці та бізнесі. Професор П. Колліер (P. Collier) зауважив, що професія бухгалтера брала участь у «розвитку міста, торгівлі, поняття багатства та чисельності. Бухгалтери винайшли письмо, беручи участь у розробленні грошового обігу та банківської справи, винайдене подвійне ведення бухгалтерії врятувало багатьох інвесторів та кінцевих підприємців від банкрутства, під час промислової революції допомогло розвинути довіру до ринків капіталу, необхідних для капіталізму». Він також вважав бухгалтерію центром революції, яка трансформувала всю економіку. Моделі обліку мали важливий вплив на економічний розвиток; цей розвиток, серед інших чинників, вплинув на процес моделювання бухгалтерського обліку, а його результат відображається у стандартизованій моделі бухгалтерського обліку [1].

Моделювання бухгалтерського обліку є результатом змін та впливу низки чинників на інформацію бухгалтерського обліку. Модель – це представлення компанії, дане з погляду бухгалтерського обліку через баланс, звіт про фінансові результати, рух грошових коштів тощо. На моделі бухгалтерського обліку впливали і впливають зміни, що відбуваються в економічній, фінансовій, політичній, правовій, соціальній та культурній сферах. Бухгалтерський облік відрізняється своїм змістом та методами застосування в різних країнах, ґрунтуючись на чотирьох факторах: історичному записі, дескрипторі поточної економічної ситуації, реальності, інформаційній системі й як товар [2]. Низка науковців [3] виділяє модель бухгалтерського обліку «Облік на майбутнє» (AFTF). Ця модель розроблена як спеціальний інструмент для формування фінансової звітності про вартість підприємства на основі використання методів бюджетування підприємств. Модель обліку «Інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості» (VAIC) – це система показників для вимірювання доданої вартості, що генерується людським капіталом підприємства. Розвиток цієї моделі базується на гіпотезі, що додана вартість є головним показником трансформації нематеріальних активів у ринкові активи підприємства.

Нездатність системи бухгалтерського обліку об'єднати об'єкти людського капіталу та фінансову звітність сучасної стандартизації, щоб надати ринковим інститутам формалізовану оцінку цього і, разом з цим, гідний опис компанії, призводить до використання погано сформованої інформаційної моделі, що визначають С. Дроб'язко та співавтори [11]. У сучасній практиці використовуються *Balanced Scorecard* (Cuaregma J.C., 2017), *Enterprise Value Map* (Bilan Y. та ін., 2017), *Value Explorer* та сформульована до неї концепція (Hilorme T. та ін., 2019) [3].

Американська бухгалтерська асоціація визначила бухгалтерський облік як «процес ідентифікації, вимірювання та передачі економічної інформації, який дасть змогу обґрунтувати судження та рішення користувачів інформації» [4]. Це важливе визначення, оскільки:

- бухгалтерський облік визнається процесом, пов'язаним із фіксацією ділових подій, фінансових показників, ефектом, узагальненням та звітуванням про результат цих ефектів та інтерпретацією цих результатів;
- він стосується економічної інформації: хоча це переважно фінансова інформація, але містить і нефінансову;
- метою є підтримка «обґрунтованих суджень та рішень» користувачами: це підкреслює корисність бухгалтерської інформації та широкий спектр її «користувачів».

Бухгалтерський облік має дві основні функції: інформувати зовнішній світ (акціонерів та кредиторів) та посилити фінансове й оперативне управління шляхом внутрішнього відстеження підприємства, що підтверджує впровадження різних систем. Важливим є те, щоб модель бухгалтерського обліку була структурована відповідно до стандартів та цілей підприємства для задоволення потреб користувачів цієї інформації [5]. Інформація в системі бухгалтерського обліку і звітності становить один із видів загальної інформаційної сукупності. Її обсяг, як і сукупність усієї економічної інформації, стає дедалі більшим у зв'язку з постійною зміною й ускладненням зовнішнього середовища, в якому діє бізнес. Система бухгалтерського обліку – це сукупність прийомів і методів, за допомогою яких узагальнюються процеси виробництва, постачання й реалізації продукції, визначаються цілі, забезпечується керування підприємством на основі стратегічних і тактичних завдань [6]. Уважається, що бухгалтерський облік є інструментом розкриття інформації та є економічною мовою, яка перетворює інформацію або ідеї на коди, значення яких зрозумілі для членів спеціальної групи.

Таким чином, мова бухгалтерського обліку, розроблена на національному рівні, адаптована до місцевих цілей і забезпечує діалог між інвесторами, кредиторами або податковими органами.

Відомо, що відповідно до загально визнаного висновку бухгалтерський облік є соціальною конструкцією і як такий відображає суспільство, в якому відбувається розвиток. Національні норми бухгалтерського обліку є результатом різних подій і обставин.

Історія бухгалтерського обліку свідчить, що встановлені законодавством вимоги до бухгалтерського обліку часто є відповіддю на фінансові скандали, зловживання політичним, економічним та соціальним чи економічним тиском. Чинники, що впливають на розвиток національної моделі бухгалтерського обліку визначають різноманітність світових моделей бухгалтерського обліку.

Ф. Хлої, С. Фрост та Г. Мік визначили вісім можливих чинників, що мають значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку: джерело фінансування, правова система, оподаткування, політичні та економічні зв'язки, інфляція, рівень економічного розвитку, рівень освіти та культури [7]. Способи розвитку бухгалтерського обліку є корисними в очікуванні змін його напрямку. Деякі моделі бухгалтерського обліку можна зрозуміти, знаючи чинники, що вплинули на їхній розвиток.

Таким чином, історична еволюція бухгалтерського обліку ставить вирішальний відбиток на існуючі моделі бухгалтерського обліку.

Відомо, що корпоративне управління є основною системою бухгалтерського обліку, контролюється акціонерами з метою максимізації вартості компанії, адже облікові моделі тісно пов'язані та взаємодіють із ним, хоча «управління має домінуючий вплив на бухгалтерський облік». Облікові моделі залежать від оцінки, методів і застосування стандартів бухгалтерського обліку та надають керівництву впевненості, отримуючи інформацію про результати діяльності, що є більш ефективним для забезпечення належного корпоративного управління. Із теоретичного погляду використання справедливої вартості може помітно поліпшити актуальність публічної фінансової інформації для інвесторів. Водночас його використання є проблематичним, що пов'язано із цілями бухгалтерського обліку [8].

Фактичні моделі бухгалтерського обліку розглядали процес оцінки і, по суті, поняття вартості як важливої основи, яка спрямована на поліпшення корисності та сприйняття традиційної облікової моделі, заснованої на оцінці за історичною вартістю. Ці детермінанти моделей бухгалтерського обліку мають важливий вплив на результати діяльності бізнесу, на контроль менеджерів із боку акціонерів, а також на оцінку ризику через їхній вплив на бухгалтерську інформацію, що є доступною всім, хто бере участь у вищезазначених процесах [9].

Природно, що через безліч взаємозв'язків між обліковими культурами вони містять численні відмінності, а також численні схожості. Історичний аналіз дав змогу виділити кілька моделей, якими володіють країни зараз чи в інший історичний час та мали однакові особливості політичного, економічного, соціального та культурного середовища.

Із бухгалтерських моделей, які глибоко позначили обліковий розвиток в процесі гармонізації, необхідно виділити англосаксонську бухгалтерію (промоутери якої – Великобританія та США), а також континентальну модель (представлена Францією та Німеччиною). У табл. 1 згруповано основні чинники, що характеризують визнані моделі бухгалтерського обліку.

Дані таблиці свідчать, що правила та практика бухгалтерського обліку залежать від середовища, в якому вони функціонують. Тому слід очікувати, що інтернаціоналізація економічного та культурного середовища матиме ефект у розвитку бухгалтерського обліку, який повинен вирішити нову проблему способу спілкування через національні кордони.

Таблиця 1

## Фундаментальні характеристики бухгалтерських моделей

Чинники	Моделі бухгалтерського обліку	
	Континентально-європейська	Англо-саксонська
Соціально-економічне середовище		
Ринки капіталу	Капітал переважно забезпечується банківським сектором держави	Капітал переважно залучається за допомогою фондових ринків
Культура	Переважає кодифіковане законодавство	Переважають правила бухгалтерського обліку прецедентного права, розроблені приватними органами, що встановлюють стандарти
Правова система	Закон передбачає детальні правила бухгалтерського обліку	Податкові правила не впливають на практику фінансового обліку
Фіскальна система	Фінансовий облік та оподаткування тісно пов'язані	-
Цілі бухгалтерського обліку		
Первинні користувачі фінансової звітності	Кредитори, податкові органи, влада, інвестори	Виключно інвестори
Податкові принципи	Домінування принципу обережності та вплив оподаткування на фінансову звітність шкодять її корисності	Чесна презентація, справжній вигляд
Сфери розкриття	Тенденція до нижчого ступеню розкриття інформації	Тенденція до вищого розкриття
Сфера облікової політики	Значні варіанти відновлення та вимірювання	Майже немає опції розпізнавання та вимірювання

*Джерело: сформовано авторами за даними [10]*

У контексті явища міжнародної гармонізації якість інформації фінансового та бухгалтерського обліку значно покращилася за останні роки. Велика кількість інформації дає можливість підприємствам підвищити їхню конкурентоспроможність в інформаційному відношенні щодо конкурентів на внутрішньому та міжнародному ринках.

Нормалізація, гармонізація, конвергенція, відповідність та інтернаціоналізація бухгалтерського обліку діють окремо та разом. Нормалізація бухгалтерського обліку – це навмисне застосування правил бухгалтерського обліку з метою правильного вирішення проблем щодо виробництва та використання бухгалтерської інформації. Міжнародна облікова гармонізація – це процес, за допомогою якого правила або національні норми (які в різних країнах іноді різні) вдосконалено, щоб зробити порівняними [11].

Основною причиною цього явища є глобалізація країни на міжнародні ринки капіталу та національні економіки, які, як правило, формують унікальний механізм світового економічного розвитку в майбутньому. Цілі стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку визначаються економічними, соціальними та геополітичними умовами на національному, регіональному та глобальному рівнях. Через відмінності, які існують між поточними обліковими моделями, бажана нормалізація бухгалтерського обліку орієнтована на:

- створення відповідного «бухгалтерського довідника», зрозумілого для всіх користувачів бухгалтерської інформації;
- визначення узгоджених загально визначених принципів;
- виявлення інформації, що міститься у фінансовій звітності, яка оприлюднюється;
- методи подання фінансової звітності;
- розроблення бухгалтерського плану та правил використання з метою відображення різних категорій операцій.

**Висновки.** Нині бухгалтерія переживає кризу, тому що світ бухгалтерії шукає нові підходи, нові методи оцінки та вимірювання для досягнення нових цілей. Бухгалтерський облік як один з основних методів управління бізнесом шукає нових рішень для адаптації до ринкової економіки, але відокремлення старих моделей не є легким.

Ми не можемо сказати, що кожна модель обліку краща за іншу, але можна стверджувати, що кожна має свої обмеження, і завдяки процесам гармонізації та стандартизації розроблена бухгалтерська модель повинна бути такою, щоб задовольнити потреби осіб, що приймають рішення, на основі загальних правил.

#### Список використаних джерел:

1. Collier P. Accounting for Managers – Interpreting accounting information for decision-making, New Jersey: John Wiley and Sons. 2003. URL: [http://library.imtdubai.ac.ac/content/e\\_books/E0012.pdf](http://library.imtdubai.ac.ac/content/e_books/E0012.pdf).
2. Burns J., Vaivio J. Management accounting change. *Management Accounting Research*. 2001. № 12. 389–402.
3. Hilorme T., Perevozova I., Sakun A., Reznik O., Khaustova Ye. Accounting model of human capital assessment within the information space of the enterprise. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2020. Vol. 24. Issue 3. P. 1–7. URL: <https://www.abacademies.org/journals/month-june-year-2020-vol-24-issue-3-journal-aafsj-past-issue.html>.
4. Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Плахтій Т.Ф. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та наповнення фінансової звітності. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5. С. 102–113.
5. Davis S., Menon K., Morgan G. The images that have shaped accounting theory. *Accounting, Organizations and Society*. 1982. № 4. P. 307–318. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/036136828290007>.
6. Сакун А.Ж Вплив інформаційного фактора на розвиток системи бухгалтерського обліку. *Science, trends and perspectives : abstracts of XVII international scientific and practical conference*. Tokyo, Japan 2020. P. 341–343. URL: <http://isg-konf.com>.
7. Choi F., Frost C.A., Meek G. International Accounting, New Jersey: Pearson Education. 2002. URL: <https://www.pearson.com/us/higher-education/program/Choi-International-Accounting-7th-edition/PGM289935.html>.
8. Сакун А.Ж., Пристемський О.С. Роль управлінського обліку в інформаційному забезпеченні бізнес-процесів підприємств. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2020. Т. 25. № 1(80) С. 219–223.
9. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємства : монографія. Тернопіль : THEU, 2014. 384 с.
10. Glaum M., Mandler U. Accounting to global capital markets – HGB, IAS and U.S. GAAP. 1996.
11. Drobyazko S., Shapovalova A., Bielova O., Nazarenko O., Yunatskyi M. Formation of Hybrid Costing System Accounting Model at the Enterprise. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2019. Vol. 23. Issue 6. URL: <https://www.abacademies.org/articles/formation-of-hybrid-costing-system-accounting-model-at-the-enterprise-8796.html>.
12. Kotsupatriy M., Ksonzhyk I., Skrypnyk S., Shepel I., Koval S. Use of International Accounting and Financial Reporting Standards in Enterprise Management. *International Journal of Management*. 2020. № 11(5). P. 788–796. URL: <http://www.iaeme.com/IJM/issues.asp?JType=IJM&VType=11&IType=5>.

**References:**

1. Collier P. (2003) *Accounting for Managers – Interpreting accounting information for decision-making*, New Jersey: John Wiley and Sons. Available at: [http://library.imtdubai.ac.ac/content/e\\_books/E0012.pdf](http://library.imtdubai.ac.ac/content/e_books/E0012.pdf)
2. Burns J., Vaivio J. (2001) Management accounting change. *Management Accounting Research*, no. 12, pp. 389–402.
3. Hilorme T., Perevozova I., Sakun A., Reznik O., Khaustova Ye. (2020) Accounting model of human capital assessment within the information space of the enterprise. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, vol. 24, Issue 3, pp. 1–7. Available at: <https://www.abacademies.org/journals/month-june-year-2020-vol-24-issue-3-journal-aafsj-past-issue.html>.
4. Hudzenko N.M., Koval' N.I., Plakhtij T.F. (2018) Vplyv informatsijnykh potreb korystuvachiv na strukturu ta napovnennia finansovoi zvitnosti [The influence of information needs of users on the structure and filling of financial statements]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannia nauky i praktyky*, no. 5, pp. 102–113.
5. Davis S., Menon K., Morgan G. (1982) The images that have shaped accounting theory. *Accounting, Organizations and Society*, no. 4, pp. 307–318. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/036136828290007>.
6. Sakun A. (2020) Vplyv informacijnogo faktora na rozvytok systemy buxgalterskogo obliku [The influence of the information factor on the development of the accounting system]. *Proceedings of the Science, trends and perspectives: abstracts of XVII international scientific and practical conference (Tokyo, Japan)*, pp. 341–343. Available at: <http://isg-konf.com>.
7. Choi F., Frost C.A., Meek G. (2002) *International Accounting*, New Jersey: Pearson Education. Available at: <https://www.pearson.com/us/higher-education/program/Choi-International-Accounting-7th-edition/PGM289935.html>.
8. Sakun A., Prystemskyi O. (2020) The role of management accounting in the information support of business processes of enterprises. [Bulletin of Odessa National University]. *Economy*, tom 25 B, no. 1(80), pp. 219–223.
9. Brukhanskyi R.F. (2014) Oblik i analiz u systemi stratehichnoho menedzhmentu ahrarnoho pidpriemnytstva [Accounting and analysis in the system of strategic management of agricultural entrepreneurship]. Ternopil: TNEU.
10. Glaum M., Mandler U. (1996) Accounting to global capital markets – HGB, IAS and U.S. GAAP.
11. Drobyazko S., Shapovalova A., Bielova O., Nazarenko O., Yunatskyi M. (2019). Formation of Hybrid Costing System Accounting Model at the Enterprise. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. Volume 23, Issue 6, 2019. – URL: <https://www.abacademies.org/articles/formation-of-hybrid-costing-system-accounting-model-at-the-enterprise-8796.html>.
12. Kotsupatriy M., Ksonzhyk I., Skrypnyk S., Shepel I., Koval S. (2020) Use of International Accounting and Financial Reporting Standards in Enterprise Management. *International Journal of Management*, no. 11 (5), pp. 788–796. Available at: <http://www.iaeme.com/IJM/issues.asp?JType=IJM&VType=11&IType=5>.