

---

UDC 657.01

JEL classification: M20, M40

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.01.121>

**Григорій ЖУРАВЕЛЬ,**

кандидат економічних наук, професор,  
професор кафедри обліку і оподаткування,  
Західноукраїнський національний університет,  
вул. Львівська, 11а, м. Тернопіль, 46009, Україна,  
e-mail: zhuravelhp@gmail.com  
ORCID ID: 0000-0001-6521-346X

**Микола ШИНКАРИК,**

кандидат фізико-математичних наук, доцент,  
перший проректор,  
Західноукраїнський національний університет  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна,  
e-mail: shynkaryk\_m@ukr.net  
ORCID ID: 0000-0001-8191-8953

**Святослав ПИТЕЛЬ,**

кандидат економічних наук, доцент,  
директор Навчально-наукового інституту новітніх освітніх технологій,  
Західноукраїнський національний університет,  
вул. Львівська, 11а, м. Тернопіль, 46009, Україна,  
e-mail: s.pytel@wunu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0002-4114-7418

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК – СКЛАДОВА  
ПРАКТИЧНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ТЕОРІЇ**

Журавель Г., Шинкарик М., Питель С. Бухгалтерський облік – складова практичної економічної теорії. *Вісник економіки*. 2023. Вип. 1. С. 121–135. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.01.121>

Zhuravel, H., Shynkaryk, M., Pytel, S. (2023). Bukhhalterskyi oblik – skladova praktychnoi ekonomichnoi teorii [Accounting as an element of practical economic theory]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 1, 121–135. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.01.121>

**Анотація**

**Вступ.** Господарський облік як галузь людської діяльності пройшов багатомісячну історію свого розвитку. Розвиток обліку в напрямку формування

---

© Григорій Журавель, Микола Шинкарик, Святослав Питель, 2023.

саме бухгалтерського обліку – це результат розвитку виробничих відносин та продуктивних сил. Відповідно до цього, виникнення і формування бухгалтерської професії відбувалося протягом довготривалого природного розподілу суспільної праці. Очевидно, це обґрунтовується тим, що з допомогою бухгалтерського обліку забезпечуються потреби власників у достовірній та об'єктивній інформації про справедливую вартість доходів, витрат, активів, зобов'язань, капіталу і держави, про утворення та розподіл національного доходу, створеного суб'єктами господарювання, формування важливих мікро- і макроекономічних показників.

**Мета статті** – актуалізувати значення бухгалтерського обліку з огляду на історичну оцінку його впливу на розвиток світової економіки, уточнити теоретичні основи розвитку облікової науки із використанням положень економічної теорії.

**Методи дослідження.** Для досягнення визначеної мети використано методи, що базуються на теоретичному узагальненні, систематизації, діалектичному підході до наукового пізнання економічних явищ і процесів, що вивчаються економічною теорією, що дало змогу розкрити взаємозв'язок бухгалтерського обліку з економічною теорією й іншими науками, а також відобразити дію економічних законів на результати діяльності суб'єктів господарювання, визначити напрямки подальших досліджень.

**Результати.** Систематизовано та проаналізовано історичні підходи провідних вчених-економістів до ролі бухгалтерського обліку у розвитку продуктивних сил і виробничих відносин. Розглянуто методологічні складові розвитку бухгалтерського обліку, його зв'язок з економічною теорією, вимогами дії економічних законів, іншими фундаментальними та прикладними науками. Зазначено, що у зв'язку з широким використанням у бухгалтерському обліку цифрових інформаційних технологій важливе значення має використання загальноматематичних і природничих наук. Зроблено висновок про те, що бухгалтерський облік – це практична частина економічної теорії. Згідно з вимогами основного економічного закону запропоновано внести зміни до чинного порядку відображення доходів та ПДВ у системі бухгалтерського обліку. Впровадження вироблених рекомендацій забезпечить більш ефективну діяльність суб'єктів господарювання через покращення їхнього фінансового стану і підвищить наповнюваність Державного бюджету.

**Перспективи подальших досліджень.** Подальші дослідження важливо зосередити на поглибленні взаємозв'язків економічної теорії з методологією і чинною методикою бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** економічні закони, інформаційні технології, фундаментальні і прикладні науки, економічна політика, облікові процеси, податки, доходи та витрати, результати діяльності, суб'єкти господарювання.

**Формули:** 0, **рис.:** 1, **табл.:** 1, **бібл.:** 23.

**JEL classification:** M20, M40.

**Hryhoriy ZHURAVEL,**  
PhD (Economics), Professor,  
Professor of the Department of Accounting and Taxation,  
West Ukrainian National University,

---

11 Lvivska street, Ternopil, 46009, Ukraine,  
e-mail: zhuravelhp@gmail.com  
ORCID ID: 0000-0001-6521-346X

**Mykola SHYNKARYK,**  
PhD (Physical and Mathematical Sciences), Associate Professor,  
First Vice-Rector,  
West Ukrainian National University,  
11 Lvivska St., Ternopil 46009,  
email: shynkaryk\_m@ukr.net  
ORCID ID: 0000-0001-8191-8953

**Sviatoslav PYTEL,**  
PhD, Associate Professor,  
Director of the Education and Research Institute of  
Innovative Educational Technologies,  
West Ukrainian National University,  
11 Lvivska street, Ternopil, 46009, Ukraine,  
e-mail: s.pytel@wunu.edu.ua  
ORCID ID: 0000-0002-4114-7418

## **ACCOUNTING AS AN ELEMENT OF PRACTICAL ECONOMIC THEORY**

### **Abstract**

**Introduction.** *Business accounting as a branch of human activity has a centuries-old history of development. The development of forces and relations of production has resulted in bookkeeping's evolvement into accounting. Accordingly, the emergence and establishment of accountancy as a profession accompanied the long and natural process of labour division. This is due to the fact that accounting satisfies the business owners' need for reliable and objective information on the fair value of revenues, losses, assets, liabilities, equity and the state's need for data on creation and distribution of national income generated by business entities, composition of important micro and macro economic indicators.*

**Research goal** – *to update the meaning of accounting in accordance with the assessment of its historical influence on the development of the world economy, to refine the theoretical foundations of accounting's development as a science using the provisions of economic theory.*

**Research methods.** *The research goal is achieved through the use of methods based on theoretical generalization, systematization, dialectic approach to scientific cognition of economic phenomena and processes studied by economic theory and other sciences; these made it possible to examine the relationship between accounting and economic theory and other sciences, as well as to reflect the effect of economic laws on business performance and determine directions for future research.*

**Results.** *Historical approaches of renowned economists to the role accounting in the development of forces and relations of production are systemized and analyzed. The article*

*presents the methodological components of accounting's development, its relationship with economic theory, requirements of economic laws, and basic and fundamental sciences. The importance of using general mathematical and natural sciences is highlighted in view of the wide application of information computer technology in accounting. As a result, the author concludes that accounting is a practical element of economic theory. Consequently, the suggested changes to the current procedure for recording revenues and VAT in the system of accounting take into consideration the requirements of basic economic laws. Implementation of the proposed recommendations will ensure more efficient operation of business entities by improving their financial conditions and will increase state budget revenues.*

**Prospects.** *Future research should focus on deepening the connection between the economic theory and the methodology and current practices of accounting.*

**Keywords:** *economic laws, information technology, basic and applied sciences, economic policy, accounting operations, taxes, profits and expenses, performance, business entities.*

**Formulas: 0, fig.: 1, tabl.: 1, bibl: 23.**

**JEL classification: M20, M40.**

**Постановка проблеми.** Сьогодні економіка України перебуває в перехідному періоді до ринкових, міждержавних глобалізаційно-інтегрованих умов господарювання, військовому стані і затяжній соціально-економічній кризі. Основна проблема, що виникає в умовах глобалізації, – питання не тільки розвитку суспільства, а й подолання соціальної кризи в локальному та світовому масштабі. За таких умов необхідно об'єднати зусилля всіх наук, особливо суспільних, заради досягнення такої глобальної мети.

Нині економічна теорія синтезувала і систематизувала великий обсяг результатів досліджень науковців всього світу щодо впровадження економічних принципів у практичну економічну діяльність державних і приватних інституцій.

Економістка І. В. Жиглей стверджує, що «Бухгалтерський облік є прикладною наукою, яка розвивається в напрямку розвитку економіки і суспільства та залежить від тих запитів, які до неї ставляться. А ставитись ці питання повинні не лише власниками, а й вченими в галузі політекономії, оскільки прогноз на майбутнє буде тим точнішим, чим достовірнішою буде інформація про минуле і сьогодення» [1, с. 45]. Для подолання важкої соціально-економічної кризи необхідно розвивати нову парадигму економічних відносин між Українською державою, усіма суб'єктами підприємницької діяльності, зацікавленими інвесторами, що мають фінансові ресурси, які потенційно можна використовувати як внески. Треба зазначити, що побудову зазначених вище відносин доцільно базувати на інформаційних показниках системи бухгалтерського обліку, що забезпечує користувачів оперативною, достовірною і доречною інформацією.

Впродовж декількох останніх століть бухгалтерському обліку відводили головну роль у розвитку економічних відносин для різних систем виробництва. Американський економіст Р. Фаулкі зауважив, що «враховуючи його роль, облік вважався філософією усього бізнесу, його мовою» [2]. Знаний у світі швейцарський вчений констатував, що «бухгалтерський облік – безпомилковий суддя минулого, неодмінний керівник

---

теперішнього і постійний консультант майбутнього кожного підприємства» [2]. Провідний іспанський науковець, теоретик бухгалтерського обліку XVII ст. Бартоломео де Солозано писав так: «Бухгалтерський облік стоїть вище за всі науки і мистецтва, бо всі мають в ньому потребу, а він ні в кому не має потреби; без бухгалтерського обліку світ був би не керованим і люди не змогли б розуміти один одного» [3]. П'єр Прудон (1809–1865), французький філософ, економіст зазначав, що «бухгалтер – справжній економіст» [4]. Згодом італійські вчені Е. П. Леонте та А. Гільбо зробили такий висновок: «Майбутнє належить інженерам та бухгалтерам» [5, с. 9]. Дж. Фергесон, американський економіст (1797–1867), зазначав, що «... для оптимального вирішення економічних і фінансових проблем суб'єктів підприємництва потрібна своєчасна та об'єктивна інформація про перебіг та результати їхньої господарської діяльності. Основним джерелом такої інформації є бухгалтерський облік» [2]. Відомий французький науковець Жан Батіст Дюмарше (1874–1946), автор «позитивної теорії бухгалтерського обліку» на відміну від юридичної доктрини обліку, «створив міжнародний герб бухгалтерів, який складається з трьох фігур: сонця – бухгалтерський облік освітлює господарську діяльність; ваг – баланс; кривої Бернуллі, яка символізує те, що облік, який виник одного разу, буде існувати вічно, та девізу: «Наука, довіра, незалежність!»» [6].

Під час дослідження важливості ролі бухгалтерського обліку в економічному житті підприємств і держави деякі науковці переконували професійне середовище та суспільство, що для цього варто змінити назву бухгалтерського обліку на економічний облік. Проте така назва не прижилась, «...але ідеологічна установка спрацювала і аж до відмови у 1990-х роках від ідеологічного догматизму роль бухгалтерів, а звідти і їхня матеріальна винагорода були заниженими» [5, с. 87].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Наукові пошуки в напрямку історії розвитку бухгалтерського обліку вказують на те, що від Луки Пачолі та донині проблема розвитку теоретико-методологічних та практичних основ бухгалтерського обліку все ще актуальна для українських та зарубіжних вчених-економістів. Водночас у зв'язку з динамікою розвитку продуктивних сил та виробничих відносин необхідно вирішувати нові соціально-економічні проблеми, що потребують перманентних досліджень.

Проблеми бухгалтерського обліку у період переходу України до умов ринкової економіки та її інтеграції у світовий глобальний простір досліджували і досліджують багато економістів, зокрема М. Бондар [7], Ф. Бутинець [8], С. Голов [9], В. Дерій [10], В. Жук [3; 11], З-М. Задорожний [12], Г. Кірейцев [13], Я. Крупка [14], С. Легенчук [15], П. Хомин [5] та ін.

До світових рушійних сил, що впливають на динаміку змін методики і методології бухгалтерського обліку, належать такі чинники, як вплив конкуренції, міжнародна інтеграція та глобалізація бізнесу, удосконалення корпоративного управління й етики взаємовідносин в управлінні бізнесом, розвиток інформаційних і комунікаційних технологій.

**Мета статті** – актуалізувати значення бухгалтерського обліку з огляду на історичну оцінку його впливу на розвиток світової економіки, уточнити теоретичні основи розвитку облікової науки з використанням положень економічної теорії.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** За сьгоднішніх динамічних умов підприємницької діяльності роль бухгалтерського обліку як інформаційної системи відображається не лише у фіксації інформації про події, які відбулися в минулих періодах, а й у допомозі та сприянні системі управління підприємством щодо визначення поточної і стратегічної цілі діяльності та моделювання управлінських рішень на перспективу.

Згідно з Указом Президента України запроваджено щорічне професійне свято – 16 липня, «День бухгалтера», що вказує на те, що Українська держава визнає працю бухгалтерів, які послідовно і фахово роблять значний внесок у розбудову обліку, удосконалюють українську національну систему бухгалтерського обліку і звітності відповідно до вимог та запитів ринкової економіки і міжнародних стандартів фінансової звітності.

Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність тісно пов'язаний з великою сукупністю фундаментальних та прикладних дисциплін. Теорія обліку передусім опирається на філософію, що вивчає найбільш загальні закони розвитку суспільства та пізнання. Такі закони визначають розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку, для яких важливе значення мають онтологічні та гносеологічні напрямки філософських знань, що використовуються з метою пізнання суспільного буття, економічних взаємовідносин і побудови інтелектуальних моделей щодо таких взаємозв'язків. Бухгалтерський облік опирається на широку законодавчу базу, що регулює діяльність у підприємницькій сфері. Законодавчо-правова регламентація розглядається не тільки як метод, а й як принцип управління підприємством. Тому юридичні науки повною мірою використовують для формування правового поля бухгалтерського обліку підприємств та організацій.

Бухгалтерський облік тісно взаємопов'язаний з групою загальноматематичних і природничих наукових дисциплін. Його зв'язок з математикою сформувався історично. Ще автор першого трактату про рахунки та записи, італійський математик, монах Лука Пачолі розглядав бухгалтерський облік як окремий випадок прикладної математики. Таким чином, бухгалтерський облік і математика тісно пов'язані: бухгалтерський облік – це мова бізнесу, а математика – мова бухгалтерського обліку.

Наукові дослідження та практичний досвід показали, що математика потрібна бухгалтеру для опису різних облікових процедур, для моделювання господарських процесів, розробки та використання економіко-математичних методів аналізу. Також використовується теорія множин, математична логіка, диференціальне та інтегральне числення. Теорія ймовірностей і математична статистика дають змогу виміряти ступінь відповідності облікових даних реальному стану речей, оцінити ймовірність помилок, що виникають під час реєстрації фактів. Математика потрібна для алгоритмізації облікових процесів, особливо в сучасних умовах з широким впровадженням цифрових інформаційних технологій у бухгалтерський облік.

З праць знаменитого французького економіста, політика та публіциста П'єра Прудона дізнаємося, якого великого значення він надавав взаємозв'язку політекономії та бухгалтерського обліку: «... Рахівництво або, простіше, бухгалтерія і є дійсна політична економія, наука про загальноприйняті закони виникнення, збільшення, обміну і споживання багатств в суспільстві» [4].

Швейцарський вчений теоретик і практик бухгалтерського обліку Йоган Шер (1846–1924), звернувши увагу на роль загального грошового вимірника, зазначав: «найважливіший засіб яким послуговується бухгалтерія для досягнення своїх завдань, полягає в застосуванні загальної грошової міри до всіх господарських дій тобто в обчисленні їхньої вартості» [16, с. 26].

З розвитком і ускладненням економічного життя суспільства, виникають певні відгалуження економічної науки, які згодом перетворюються на самостійні її елементи. Ця система економічних наук, за висловом професора А. І. Щетиніна, трансформується у термін «Економічна теорія»: «Вона охоплює усі явища економічного життя суспільства. Економічна теорія представлена двома основними економічними напрямками: політекономія і економікс. Останній складається з двох частин: мікроекономіки і макроекономіки» [17].

Взаємозв'язок економічної теорії з іншими науками відображено на рис. 1.



Рис. 1. Взаємозв'язок економічної теорії з іншими науками\*

Джерело: розроблено авторами на основі [17; 18].

Бухгалтерський облік як важливий практичний і науковий напрямок у системі економічних наук можна віднести до Функціональних економічних, Інформаційно-аналітичних і Природничих наук.

Професор С. Голов зауважує, що «сьогодні вчені все частіше звертають увагу на необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку на основі використання економічних теорій» [9, с. 3].

Згідно з проведеними дослідженнями, «теоретико-економічний підхід у розвитку бухгалтерського обліку розділився на два напрямки: перший базується на класичній

політичній економії, другий – на неокласичній економічній теорії, зокрема, теорії інституціоналізму» [19].

Перший напрямок – це традиційний або класичний підхід, який базується на формулі кругообігу капіталу, що дає змогу у цілісності та взаємозв'язку пояснити порядок та послідовність відображення у системі бухгалтерського обліку процесу відтворення суспільного національного продукту на мікрорівні. Відображена в обліку формула кругообігу капіталу чітко показує вплив класичної політекономії на формування методологічних основ бухгалтерського обліку.

Другий напрямок – новітній теоретико-економічний (інституціональний) – базується на інституціональній економічній теорії, яка вивчає інститути (набір правил і норм) та інституції (організації), які впроваджують ці норми (інститути). Оскільки бухгалтерський облік є одним із механізмів значного впливу на економіку, то саме через нього вона регулюється законами та іншими державними нормативно-правовими актами.

На нашу думку, обидва підходи у дослідженні теоретичних основ розвитку бухгалтерського обліку мають об'єктивні підстави на існування. Однак важливо забезпечити випереджувальний розвиток методологічних основ бухгалтерського обліку над його практичною методикою.

Принципи побудови бухгалтерського обліку, його теоретичні основи мають враховувати постулати економічної теорії, вимоги до умов дії об'єктивних економічних законів з метою нівелювання впливу суб'єктивних чинників. Свідоме, цілеспрямоване використання економічних законів має домінувати. Держава не може скасувати економічні закони, але може створювати передумови для їх дії через зміну умов, вдосконаливши право власності, господарський механізм за допомогою державного управління. Економічні закони незалежні від свідомості, але залежні від свідомої діяльності людей. Механізм використання економічних законів передбачає передусім пізнання їхньої сутності, умов дії та вимог, на основі чого формується економічна політика, виробляється економічна програма. Механізм використання економічних законів – це прерогатива господарського механізму. Політика має бути концентрованим вираженням економіки, а не навпаки – економіка концентрований вираз політики.

Як одна із базових економічних категорій – категорія «економічний закон» відображає «... найбільш суттєві, внутрішні, сталі, глибинні, постійно повторювані, причинно-наслідкові зв'язки між економічними явищами та процесами. Економічні закони розкривають основні риси і найбільш важливі тенденції розвитку економічного життя суспільства» [17, с. 29]. Головну роль серед них відіграє основний економічний закон, що виявляється у глибинних зв'язках між продуктивними силами та виробничими відносинами, відносинами власності у взаємозв'язку із розвитком продуктивних сил. Механізм застосування економічних законів має на меті насамперед пізнання їхньої суті, умов дії і вимог, що дає змогу формувати економічну політику, виробляти економічну програму.

Економічні закони взаємопов'язані. Для того, щоб зрозуміти суть певного економічного закону, варто визначити його місце та роль у системі економічних законів. «Економічні закони відображають постійні суттєві причинно-наслідкові зв'язки. В економічному законі перехід від процесу-причини до процесу-наслідку – це особлива форма руху, де один економічний процес породжує інший, а внутрішнім імпульсом є



---

об'єктивна економічна суперечність. Кожна така суперечність має дві сторони (або протилежності). Однією з них є процес – причина, а другою – економічний процес, який виступає як чинник, що протидіє процесу – причині. Він виникає як наслідок розвитку продуктивних сил, кількісних змін у процесі виробництва» [20].

Протиріччя економічного закону вирішуються не автоматично, а через суспільні дії людей. Подолання таких протиріч (за сприятливих умов) завершує перехід до процесу-наслідку, який виявляється в різних формах.

Таким чином, форми вияву економічного закону є наслідком його причинно-наслідкового зв'язку. Таке можна відстежувати на поверхні розвитку економічних явищ.

Сучасні форми виявлення економічного закону суттєво впливають на багато економічних процесів, а отже, на розвиток економіки. Це однозначно виявляється в різних соціально-економічних результатах, що зумовлені умовами дії закону. Найкращі умови дії закону приводять до раціональних форм виявлення економічного закону. Однак економічний закон також може виявитись в умовах, що далекі від стандартних. У такому разі форми виявлення закону будуть далекими від стандартних і призведуть до поганих соціально-економічних результатів. Якщо виникають протиріччя між виробничими відносинами і продуктивними силами, тоді стримується їхній подальший розвиток, руйнуються тривалі та налагоджені зв'язки, стихійно формуються умови для зростання обсягів тіньової економіки.

Для успішного практичного застосування наукових результатів з економічної теорії потрібна точна математична їхня оцінка. «Зміст економічного закону містить його кількісне вираження, або, інакше кажучи, математичну модель закону. Економічні закони математично виявляються у різних формулах функціональної залежності. Визначення кількісного вираження економічного закону має дуже важливе значення. Воно дає змогу наочно побачити, як розвиваються економічні процеси, своєчасно виявити недоліки і вжити відповідних заходів щодо їх усунення» [20].

Чинна практика формування в обліку та звітності доходів і витрат суб'єктів підприємницької діяльності суперечить дії основного економічного закону, допускається переважання форми над суттю. Доходи і витрати фіксуються в системі обліку та звітності у момент їхнього виникнення, без урахування часу надходження та сплати коштів, що є підґрунтям для маніпулювань під час формування фінансових результатів не лише у фінансовій, а й у податковій звітності. Використовуючи метод нарахування, коли відвантажують продукцію покупцю, виконують запис: дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», кредит 70 «Доходи від реалізації», який є віртуальним відображенням очікуваної суми платежу за можливої втрати продукції. У такому разі, поки цінності не будуть оплачені, вони будуть в активі балансу рахуватись як дебіторська заборгованість, а в пасиві балансу виникає прибуток, але це тільки право на нього. Таким чином, відвантаження продукції як момент реалізації викривлює реальний фінансовий стан фірми.

З огляду на викладене вище, пропонуємо дещо змінити методологічний підхід до облікового забезпечення формування фінансових результатів та відображення їх у звітності, не порушуючи принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Відповідно, суму очікуваних доходів за відвантаженими покупцям продукцією чи

товарами, виконаними для замовників роботами й послугами, потрібно відобразити до моменту оплати їхньої вартості на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів». Система запропонованих записів у процесі формування фінансових результатів нижче відображена в табл. 1.

Таблиця 1

**Пропонована методика облікового забезпечення формування фінансових результатів підприємств**

№ запису	Економічний зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Відображено: – продукцію, відвантажену покупцям (за собівартістю); – вартість продукції, відвантаженої покупцям.	90	26	6000
		36	69	10000
2	Надійшла від покупців оплата за відвантажену продукцію	31	36	10000
3	Відображено доходи від реалізації продукції	69	70	10000
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	70	64	1667
5	Закрито рахунки з обліку доходів, собівартості реалізації та визначено фінансові результати.	79	90	6000
		70	79	8333
		79	44	2333

Джерело: розроблено авторами на основі [5].

Запропонована система заходів і бухгалтерських записів сприятиме справедливому врівноваженню активів і пасивів підприємства, достовірному визначенню його доходів і відповідно реальній винагороді працівників.

Не відповідає принципам економічної теорії чинна методика справляння податку на додану вартість (ПДВ). Проведені дослідження дають змогу дійти висновку, що ПДВ в Україні виконує фіскальну функцію і є основним джерелом надходжень до бюджету. Водночас він є дієвим інструментом регулювання економічних і соціальних відносин, збалансування галузевих диспропорцій, стимулювання чи стримування підприємницької ініціативи в окремих сферах господарської діяльності.

З огляду на те, що «ПДВ є одним із найдосконаліших непрямих податків, він не позбавлений його недоліків, характерних для непрямого оподаткування. Зокрема: стримує розвиток виробництва; негативно впливає на високотехнологічні та науково місткі виробництва; регресивний характер зумовлює соціальну несправедливість; створює можливість зловживань та корупціогенність; вимагає великих витрат на адміністрування; не протистоїть виникненню тіньової економіки» [21]. Проведені дослідження переваг і недоліків ПДВ відображені у попередніх матеріалах [21; 22].

Важливо зауважити, що, на жаль, у Податковому кодексі України відсутнє визначення такої економічної категорії, як «додана вартість». Через це нині немає єдиного погодженого між фахівцями підходу до тлумачення її змісту. З позиції економічної теорії, додана вартість формується в результаті застосування робочої сили. Відповідно, елементами доданої вартості вважають заробітну плату, єдиний соціальний внесок (ЄСВ) та прибуток. Думки про те, що заробітна плата і внески на

---

соціальні заходи, прибуток та амортизація, податки й збори, що належать до витрат, які виникли в результаті сплачених відсотків за кредит, є елементами доданої вартості, помилкові. Однак, згідно з класичною теорією вартості, амортизація фіксує затрати засобів праці, а вони не можуть вважатись доданою вартістю, адже створюють вартість товару та опосередковано впливають на суму доданої вартості, як певного чинника. Величину амортизації доцільно відносити до складу вартості закуплених матеріальних запасів.

З огляду на вищевикладене, чинна модель оподаткування ПДВ не досконала. Вона завуальовує економічну суть доданої вартості і вимагає альтернативного порядку обчислення податку на додану вартість. Водночас важливим є подвійне оподаткування, оскільки в складі доданої вартості є нарахування ЄСВ, податок на прибуток, податок на дохід працівників. Ці питання актуальні для подальших досліджень.

Потребує методологічного уточнення чинна система відображення сум нарахованого і відшкодуваного ПДВ, а також його адміністрування. У процесі реалізації продукції відображається податкове зобов'язання підприємства перед бюджетом, незважаючи на те, що гроші за продукцію ще не надійшли. Для отримання матеріальних цінностей на суму ПДВ у покупця виникає так званий податковий кредит, хоч зрозуміло, що нічого спільного з позичкою немає.

Чинний порядок адміністрування відшкодування ПДВ стримує розвиток продуктивних сил, вимиває обігові кошти підприємства, ускладнює розрахунки з бюджетом, сприяє тінізації виробництва.

Важливо, що за чинною методикою бухгалтерських записів під час нарахування і відшкодування ПДВ на синтетичному рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» унаслідок відкриття до нього активних і пасивних субрахунків завищуються суми обігів і сальдо, а їхні суми за аналітичними реєстрами й Головною книгою не узгоджуються з відображенням ні в податковій, ні у фінансовій звітності [5, с. 388].

Вважаємо, для того, щоб удосконалити економічний зміст вищезгаданого синтетичного рахунка відповідно до його призначення, для обліку розрахунків можна використовувати методику у податковому і фінансовому обліку: у покупця з використанням рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів», а у постачальника – рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

Вважаємо, що наведені пропозиції дадуть можливість використовувати за призначенням рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами», оскільки «...він став мішанкою віртуальних активів, неіснуючих, але відображуваних паралельно із заборгованістю за податком на додану вартість» [5, с. 391].

Дослідження показали, що проведені зміни облікової теорії в частині податкових платежів зумовлені нехтуванням принципами Бухгалтерського обліку у зв'язку з переважанням значущості фіскальних платежів, незважаючи на економічні наслідки такого нехтування. Такі дії приводять до виникнення протиріч між державними і приватними інституціями, що призводить до збитковості виробництва або пошуку тіньових схем діяльності.

Науковець В. М. Метелиця, досліджуючи вплив економічних теорій на формування професії бухгалтера, зазначив, що «історичний аналіз розвитку економічних теорій доводить, що під їхнім впливом формувалися окремі елементи бухгалтерської

професії. Проте, очевидно, що найбільше на професію бухгалтера впливають економічні теорії, що домінують у певний період історичного розвитку в економічно розвинутих країнах світу» [23].

**Висновки.** Бухгалтерський облік – це прикладна наука, розвиток якої можливий на ґрунті, що підготовлений економічною теорією, яка визначає основні тенденції розвитку суспільно-економічного життя. Водночас економічна теорія, яка базується на статистичній інформації для формулювання законів розвитку, може суттєво відірватись від реалій життя за умови, що статистична інформація в межах країни сформована на основі недостовірної інформації, отриманої із системи бухгалтерського обліку і звітності. Таким чином, бухгалтерський облік – це перший сигнал, який дає змогу вчасно відкоригувати соціально-економічну концепцію розвитку, реалізувати її та отримати позитивні для суспільства результати. Дискутувати про те, що головніше – економічна теорія чи бухгалтерський облік – немає перспективи. З одного боку, кожна з цих наук довела своє право на існування, а з іншого – вони не можуть існувати одна без іншої, водночас їх взаємозв'язок потребує подальших досліджень.

### **Література**

1. Жиглей І. В. Політична економія як методологічний фундамент бухгалтерського обліку на шляху подолання соціальної кризи. Вісник ЖДТУ: *Економіка, управління та адміністрування*. Серія : Економічні науки. № 4 (50). 2009. С. 45–47.
2. Словник бухгалтерських термінів. URL: [https://vlp.com.ua/files/120650\\_peredmov.pdf](https://vlp.com.ua/files/120650_peredmov.pdf).
3. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. URL: <https://magazine.faa.org.ua/naukova-gipoteza-traktuvannya-buhgalterskogo-obliku-yak-socialno-ekonomichnogo-institutu.html>
4. Історія економічних вчень : підруч.; за ред. В. Д. Базилевича. Київ : Знання, 2004. 1300 с.
5. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії : моногр. Журавель Г. П., Клевець В. Б., Олійничук В. М., Хомин П. Я.; [за наук. ред. д. е. н., проф. П. Я. Хомина]. Тернопіль : ТНЕУ. 2013. 474 с.
6. Всеукраїнський бухгалтерський клуб «Баланс». URL: <https://vbc.balance/photos/a.145984632116000/1109553255759128>
7. Бондар М. І. Обліково-аналітична інформація в управлінні інвестиційною діяльністю підприємства. *Формування ринкової економіки: зб. наук. праць КНЕУ*. 2017. Вип. 17. С. 363–375.
8. Бутинець Ф. Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 10. С. 20–29.
9. Голов С. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 8. С. 3–9.
10. Дерій В. А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. *Облік і фінанси*. 2013. № 4 (62). С. 20–23.
11. Жук В. М. Інституційна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8–9. С. 14–23.

- 
12. Задорожний З.-М. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз*. Тернопіль. 2010. Вип. 6. С. 163–169.
  13. Кірейцев Г. Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку. *Зб. наук. праць ВНАУ. Серія : Економічні науки*. 2013. № 3 (80). С. 91–103.
  14. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : моногр. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 302 с.
  15. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. Житомир : ЖДТУ. 2010. 652 с.
  16. Загородній А., Куньч З., Партин Г. Облік, аналіз, аудит: Словник афоризмів і цитат. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2020. 184 с.
  17. Щетинін А. І. Політична економія : підруч. Київ : Центр учбової літератури. 2011. 480 с.
  18. Економічні категорії, закони та принципи. Пізнання і використання економічних законів. URL: [https://pidru4niki.com/1529052739909/politekonomiya/ekonomichni\\_kategoriyi\\_zakoni\\_printsipi\\_piznannya\\_vikoristannya\\_ekonomichnih\\_zakoniv](https://pidru4niki.com/1529052739909/politekonomiya/ekonomichni_kategoriyi_zakoni_printsipi_piznannya_vikoristannya_ekonomichnih_zakoniv)
  19. Сльозко Т. М. Формування ринкової економіки. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf>
  20. Система економічних законів: механізм дії та механізм використання. URL: <http://referat-ok.com.ua/work/sistema-ekonomichnih-zakoniv-mehaniz/>
  21. Журавель Г., Питель С. Про формування податку на додану вартість. *Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. Тернопіль, 23 жовтня 2020 р.* 2020. 292 с.
  22. Журавель Г. П., Питель С. В. Податок на додану вартість: теорія і методика формування і облікового забезпечення. В кн.: Стан і перспективи розвитку бухгалтерського і управлінського обліку в умовах глобалізації : моногр. / [З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка та ін.]: за наук. ред. д. е. н., проф. З.-М. В. Задорожного. Тернопіль : ВПЦ «Університетська думка». 2020. 295 с.
  23. Метелиця В. М. Вплив економічних теорій на формування професії бухгалтера. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 4. С. 46–50.

### **References**

1. Zhyhlei, I. V. (2009). Politychna ekonomiiia yak metodolohichniy fundament bukhgalterskoho obliku na shliakhu podolannia sotsialnoi kryzy [Political economy as a methodological foundation of accounting on the way to overcome the social crisis]. *Visnyk ZhDTU: Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia. Serii: Ekonomichni nauky - Bulletin of ZhDTU: Economy, management and administration. Series: Economic Sciences*, 4 (50), 45-47 [in Ukrainian].
2. Slovnyk bukhgalterskykh terminiv [Dictionary of accounting terms]. Retrieved from: [https://vlp.com.ua/files/120650\\_peredmova.pdf](https://vlp.com.ua/files/120650_peredmova.pdf) [in Ukrainian].
3. Zhuk, V. M. Naukova hipoteza traktuvannia bukhgalterskoho obliku yak sotsialno-ekonomichnoho instytutu [Scientific hypothesis of the interpretation of accounting as a socio-economic institution.]. Retrieved from: <https://magazine>.

- faaf.org.ua/naukova-gipoteza-traktuvannya-buhgalterskogo-obliku-yak-socialno-ekonomichnogo-institutu.html [in Ukrainian].
4. Bazylevych, V. D. (Ed.). (2004). *Istoriia ekonomichnykh vchen* [History of economic thought]. Kyiv: Znannia - Knowledge [in Ukrainian].
  5. Zhuravel, H. P., Klevets, V. B., Oliinychuk, V. M. & Khomyn, P. Ya. (Ed.). (2013). *Ambivalentnist i mimikriia oblikovoi teorii* [Ambivalence and mimicry of accounting theory: monogr]. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].
  6. Vseukrainskyi bukhhaltenskyi klub «Balans» [All-Ukrainian Accounting Club «Balance»]. Retrieved from: <https://vbc.balance/photos/a.145984632116000/1109553255759128> [in Ukrainian].
  7. Bondar, M. I. (2017). *Oblikovo-analitychna informatsiia v upravlinni investytsiinoiu diialnistiu pidpriemstva. Formuvannia rynkovoï ekonomiky* [Accounting and analytical information in the management of investment activities of the enterprise. Formation of market economy]. KNEU, 363-375 [in Ukrainian].
  8. Butynets, F. F. (2005). *Shche raz pro bukhhaltenskyi oblik yak nauku* [Once again about accounting as a science]. *Bukhhalterskyi oblik i audit - Accounting and auditing*, 10, 20-29 [in Ukrainian].
  9. Holov, S. (2013). *Rol ekonomichnykh teorii u podalshomu rozvytku bukhhaltenskoho obliku* [The role of economic theories in the further development of accounting]. *Bukhhalterskyi oblik i audit - Accounting and auditing*, 8, 3-9 [in Ukrainian].
  10. Derii, V. A. (2013). *Vytraty na zbut u systemi obliku y analizu nevyrobnychykh vytrat* [Accounting and finance]. *Oblik i finansy - Accounting and finance*, 4 (62), 20-23 [in Ukrainian].
  11. Zhuk, V. M. (2015). *Instytsialna teoriia bukhhaltenskoho obliku: vidpovid na vyklyky suchasnosti* [Institutional accounting theory: a response to modern challenges]. *Bukhhalterskyi oblik i audit - Accounting and auditing*, 8-9, 14-23 [in Ukrainian].
  12. Zadorozhnyi, Z.-M. V. (2010). *Aktualni problemy bukhhaltenskoho obliku v Ukraini* [Actual problems of accounting in Ukraine]. *Ekonomichniy analiz - Economic analysis*, 6, 163-169 [in Ukrainian].
  13. Kireitsev, H. H. (2013). *Hlobalni protsesy i aktualizatsiia onovlennia metodolohii obliku* [Global processes and updating of the accounting methodology]. *Zbirnyk naukovykh prats VNAU. Serii: Ekonomichni nauky - Collection of Scientific Works of VNAU. Series: Economic Sciences*, 3 (80), 91-103 [in Ukrainian].
  14. Krupka, Ya. D. (2001). *Oblik investytsii* [Accounting of investment]. Ternopil: Ekonomichna dumka - Economic thought [in Ukrainian].
  15. Lehenchuk, S. F. (2010). *Teoriia i metodolohiia bukhhaltenskoho obliku v umovakh postindustrialnoi ekonomiky* [Theory and methodology of accounting in the post-industrial economy]. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
  16. Zahorodnii, A., Kunch, Z. & Partyn, H. (2020). *Oblik, analiz, audyt: Slovnyk aforyzmiv i tsytat* [Accounting, analysis, audit: Dictionary of aphorisms and quotes]. Lviv: Vydvo Lvivskoi politekhniki - From Lviv Polytechnic [in Ukrainian].
  17. Shchetynin, A. I. (2011). *Politychna ekonomiiia* [Political Economy]. K.: Tsentr uchbovoi literatury - Center of educational literature [in Ukrainian].

- 
18. Ekonomichni katehorii, zakony ta pryntsypy. Piznannia i vykorystannia ekonomichnykh zakoniv [Economic categories, laws and principles. Knowledge and use of economic laws]. Retrieved from: [https://pidru4niki.com/1529052739909/politekonomiya/ekonomichni\\_kategoriyi\\_zakoni\\_printsipy\\_piznannya\\_vikoristannya\\_ekonomichnih\\_zakoniv](https://pidru4niki.com/1529052739909/politekonomiya/ekonomichni_kategoriyi_zakoni_printsipy_piznannya_vikoristannya_ekonomichnih_zakoniv) [in Ukrainian].
  19. Slozko, T. M. Formuvannia rynkovoï ekonomiky [Formation of market economy]. Retrieved from: <https://core.ac.uk/download/pdf> [in Ukrainian].
  20. Systema ekonomichnykh zakoniv: mekhanizm dii ta mekhanizm vykorystannia [System of economic laws: mechanism of action and mechanism of use]. Retrieved from: <http://referat-ok.com.ua/work/sistema-ekonomichnih-zakoniv-mehaniz/> [in Ukrainian].
  21. Zhuravel, H. & Pytel S. (2020). Pro formuvannia podatku na dodanu vartist [About the formation of value added tax]. *Perspektyvy rozvytku osvity, nauky i biznesu v hlobalnomu seredovyshchi: materialy VIII Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii, Ternopil, 23 zhovtnia 2020 r. - Prospects for the development of education, science and business in a global environment: materials of the VIII International Scientific and Practical Conference, Ternopil, October 23, 2020* [in Ukrainian].
  22. Zhuravel, H. P., Pytel S. V. & et al. (2020). Podatok na dodanu vartist: teoriia i metodyka formuvannia i oblikovoho zabezpechennia [Value added tax: theory and methods of formation and accounting support]. In Krupka Ya. D. & Z.-M. V. Zadorozhnoh (Ed.), *Stan i perspektyvy rozvytku bukhhalterskoho i upravlinskoho obliku v umovakh hlobalizatsii* [The state and prospects of the development of accounting and management accounting in the conditions of globalization]. Ternopil: VPTs «Universytetska dumka» - «University opinion» VPC [in Ukrainian].
  23. Metelytsia, V. M. (2011). Vplyv ekonomichnykh teorii na formuvannia profesii bukhhaltera [The influence of economic theories on the formation of the accounting profession]. *Oblik i finansy APK - Accounting and finance of agriculture*, 4, 46-50 [in Ukrainian].

Статтю отримано 10 лютого 2023 р.  
Article received February 10, 2023.