

## ДОКУМЕНТУВАННЯ ЧИ ДОКАЗОВІСТЬ? (ДО ПИТАННЯ ПРО ОСНОВНИЙ ПРИНЦИП ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ)

©2019 БЕЗРУЧУК С. Л.

УДК 657: 336.71

JEL: H83; M41

### Безручук С. Л. Документування чи доказовість? (До питання про основний принцип забезпечення якості облікової інформації)

Бухгалтерський облік як процес починається з виявлення, вимірювання та реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне та безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування – одного із основних методів бухгалтерського обліку, який водночас виступає інформаційною основою бухгалтерського обліку, його доказовою базою. Незважаючи на широку дослідженість даного питання, сьогодні змінюються вимоги до облікової інформації, виникають нові підходи до обґрунтування основних принципів і підходів обліку, у тому числі й до документування. Документування визначається або як принцип, або як вимога, або як правило бухгалтерського обліку (одностайної думки вчені не дійшли). Інша позиція полягає в тому, що документи – головний, але не єдиний доказ, що підтверджує здійснення господарської операції. Таку позицію доводить і світова практика, зокрема норми, прийняті в Польщі в законодавстві про бухгалтерський облік. Тому вчені почали все частіше говорити про принцип не документування, а доказовості в бухгалтерському обліку. У статті висвітлено спробу відокремлення таких понять, як «принцип» і «правило»; визначено, що документування є основним правилом бухгалтерського обліку. Воно не може виступати принципом, виходячи з того, що визначається як процес фіксації господарських фактів у документах. Зазначено, що саме принцип доказовості має бути закріплено на законодавчому рівні, оскільки на сучасному етапі розвитку обліку підставою є не безпосередньо документальна форма, а доказовість тих господарських операцій, фактів або економічних подій, що відбуваються на підприємстві та мають бути зафіксовані в обліку. Це забезпечить підвищення якості облікової інформації, що надається зацікавленим користувачам.

**Ключові слова:** документування, первинний документ, принцип доказовості, принцип документування.

DOI:

Бібл.: 15.

**Безручук Світлана Леонідівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Державний університет «Житомирська політехніка» (вул. Чуднівська, 103, Житомир, 10005, Україна)

E-mail: bezruchuksl@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7374-7875>

УДК 657: 336.71

JEL: H83; M41

UDC 657: 336.71

JEL: H83; M41

### Безручук С. Л. Документирование или доказательность? (К вопросу об основном принципе обеспечения качества учетной информации)

Бухгалтерский учет как процесс начинается с выявления, измерения и регистрации фактов, действий и событий с целью получения информации о хозяйственных операциях. Сплошное и непрерывное наблюдение за всеми хозяйственными операциями на предприятии осуществляется с помощью документирования – одного из основных методов бухгалтерского учета, который одновременно выступает информационной основой бухгалтерского учета, его доказательной базой. Несмотря на широкую исследованность данного вопроса, сегодня изменяются требования к учетной информации, возникают новые подходы к обоснованию основных принципов и подходов учета, в том числе и к документированию. Документирование определяется или как принцип, или как требование, или как правило бухгалтерского учета (к единому мнению ученые не пришли). Другая позиция заключается в том, что документы – главное, но не единственное доказательство, подтверждающее осуществление хозяйственной операции. Такую позицию доказывает и мировая практика, в частности нормы, принятые в Польше в законодательстве о бухгалтерском учете. Поэтому ученые стали все чаще говорить о принципе не документирования, а доказательности в бухгалтерском учете. В статье освещена попытка разделения таких понятий, как «принцип» и «правило»; определено, что документирование является основным правилом бухгалтерского учета. Оно не может выступать принципом, исходя из того, что определяется как процесс фиксации хозяйственных фактов в документах. Указано, что именно принцип доказательности должен быть закреплён на законодательном уровне, поскольку на современном этапе развития учета основанием является не непосредственно документальная форма, а доказательность тех хозяйственных операций, фактов или экономических событий, которые происходят на предприятии и должны быть зафиксированы в учете. Это обеспечит повышение качества учетной информации, предоставляемой заинтересованным пользователям.

### Bezruchuk S. L. Documentation or Evidentiality? (On the Issue of the Basic Principle of Ensuring the Quality of Accounting Information)

Accountance as a process begins with identifying, measuring and recording facts, actions and events in order to obtain information about economic operations. Continuous and uninterrupted monitoring of all economic operations at the enterprise is carried out through documentation - one of the main methods of accountance, which at the same time serves as the information basis of accountance, its evidence base. Despite extensive research on this issue, accounting requirements are changing today, and new approaches are emerging to substantiate the basic principles and approaches of accounting, including documentation. Documentation is defined either as a principle, or as a requirement, or as a rule of accountance (scientists did not come to a consensus). Another position consists in that the documents being the main, but not the only evidence, confirming implementation of a economic operation. This position is proved by world practice, in particular the norms adopted in the Polish legislation on accounting. Therefore, scholars began to talk increasingly about the principle of evidentiality in accountance, rather than documentation. The article highlights an attempt to separate concepts such as «principle» and «rule»; documentation is defined as the basic rule of accountance. It cannot be a principle upon the reason that it is defined as the process of recording economic facts in documents. It is pointed out that the principle of evidentiality should be enshrined at the legislative level, because at the present stage of the development of accounting the basis is not directly a documentary form, but the evidentiality of those economic operations, facts or economic events that occur in the enterprise and must be recorded in the accounting. This will improve the quality of the accounting information provided to interested users.

**Ключевые слова:** документирование, первичный документ, принцип доказательности, принцип документирования.

**Библ.:** 15.

**Безручук Светлана Леонидовна** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и аудита, Государственный университет «Житомирская политехника» (ул. Чудновская, 103, Житомир, 10005, Украина)

**E-mail:** bezruchuksl@gmail.com

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0001-7374-7875>

**Keywords:** documentation, primary document, principle of evidentiality, principle of documentation.

**Bibl.:** 15.

**Bezruchuk Svitlana L.** – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing, Zhytomyr Polytechnic State University (103 Chudnivska Str., Zhytomyr, 10005, Ukraine)

**E-mail:** bezruchuksl@gmail.com

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0001-7374-7875>

**Р**озвиток інформаційного суспільства в сьогоднішніх умовах інституційних змін, що відбувається на тлі процесів трансформації кожної країни та їх інтеграції у світове товариство, висуває нові вимоги до будь-якої інформації, зокрема і щодо забезпечення її якості. Причому зміни є актуальними не тільки на рівні світового простору, але й на рівні окремих держав, так і суб'єктів господарювання (підприємств). Враховуючи той факт, що 70% інформації, яка використовується управліннями різних рівнів, – це бухгалтерська інформація, доцільно сформулювати вимоги щодо якості облікової інформації для підприємств на державному рівні.

Відомо, що, перш за все, якість облікової інформації залежить від використаної методології її формування, а також від рівня регламентації основних принципів і правил складання.

Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це його початок і основа. Облік суб'єкта господарювання базується на бухгалтерських документах, на підставі яких здійснюються всі записи в книгах обліку. У зв'язку з цим «якість системи бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від якості первинних документів та їх правильної організації» [8, с. 8]. Документування – основна вимога, що забезпечує якість облікової інформації. Саме воно забезпечує основні принципи бухгалтерського обліку (об'єктивність, надійність, достовірність і точність), завдяки тому, що вихідний документ – це оригінальний запис, який містить деталь, що підтримує або обґрунтовує операцію, яка буде (або була) введена в систему обліку, він є запорукою збереження майна власника та недопущення недобросовісних дій.

Слід зазначити, що питання теорії бухгалтерського обліку, визначення його принципів, їх місця в системі бухгалтерського обліку в цілому неодноразово піднімалися багатьма авторами як минулого, так і сучасності. Теоретичні аспекти розроблялись протягом XIV–XX ст. (Л. Пачолі (1445–1517), В. Петті (1623–1687), П. Буагільбер (1646–1714), Ф. Кене (1694–1774), А. Сміт (1723–1790), Д. Рікардо (1772–1823), Й. Шумпетер (1883–1950), Й. Ф. Шер

(1846–1924), Дж. М. Кейнс (1883–1946), В. В. Леонтьєв (1906–1999), Я. В. Соколов (1938–2010) та інші).

Саме в цих аспектах документування розглядалось як невід'ємний елемент системи бухгалтерського обліку. Водночас праця, присвячених безпосередньо документуванню в бухгалтерському обліку, не так вже й багато. Тому ці питання є досить актуальними, але недостатньо вивченими.

Історичні аспекти розвитку та становлення документування висвітлено Я. В. Соколовим [13]. Сучасним аспектам документування присвячені роботи С. Ф. Легенчука, К. О. Вольської, О. В. Вакуна [8; 12], Т. А. Бутинець [4], в яких основна увага приділена сутності ключових понять процесу документування в системі бухгалтерського обліку та визначено шляхи оптимізації бізнес-процесу «бухгалтерське документування».

Питання класифікації та стандартизації документів досліджені А. Amelio, А. Falcone, А. Furfaro, А. Garro, D. Saccà [1], майбутні парадигми автоматизованої обробки ділових документів – М. Cristani, S. Scannapieco, С. Tomazzoli [2], процес документування та первісної обробки облікової інформації – І. Г. Волошан [7], Т. Г. Маренич [11]. Зауважимо, що методичні та методологічні підходи до документування в бухгалтерському обліку сильно змінилися протягом останніх 30 років, і зараз швидко розвиваються у зв'язку з автоматизованою обробкою документів та розвитком функцій, отриманих завдяки впровадженню технологій, що зумовлює перегляд базових положень і концепцій. А розробка однозначно зрозумілої термінології, як справедливо відмічають В. О. Лукін та Ю. Д. Малярєвський, є важливою складовою в бухгалтерських дослідженнях [10, с. 289].

*Метою* статті є визначення документування чи доказовості як основного принципу забезпечення якості облікової інформації.

**Б**ухгалтерський запис бере початок з належно оформленого документа, від нього залежить повнота та достовірність облікової інформації для користувачів. Документи почали визнавати підставою бухгалтерського обліку в XVI ст. Записи в облікових регістрах вимагали певних доказів, які німецький бухгалтер В. Швайкер вбачав в документах. Саме він увів вислів: «немає бухгалтерських записів без первинних документів», сформулювавши тим

Роботу виконано в межах Господоговірної теми № 479 «Розвиток облікового забезпечення документообігу та підвищення якості системи бухгалтерського обліку в частині формування звітності».

самим основну вимогу до бухгалтерського обліку, оскільки документи, на думку Швайкера, є «неодмінною умовою правильності бухгалтерських записів» [13, с. 83].

За подальшого розвитку це настільки закріпилося в бухгалтерському обліку, що, незважаючи на багатогранність визначень, кожне поняття «бухгалтерський облік» підкреслює, що він є системою доказів і починається з вимірювання, документування та обліку господарських операцій. Поняття ж «документ» розглядалось як: 1) безперечний письмовий доказ господарського факту, що здійснювався; 2) документ, який засвідчує (підтверджує) господарську операцію; 3) письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення; 4) письмовий доказ фактичного здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення. Тобто всі однотайні в тому, що документ виступає основним доказом у бухгалтерському обліку.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 4) [9] закладено основні принципи бухгалтерського обліку та звітності. Статтею 9 вищезгаданого Закону визначено, що «підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій».

Водночас, згідно з останньою його редакцією, первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію. На думку, Т. Г. Маренич, «у визначенні первинного документа немає уточнення, що він підтверджує здійснення господарської операції», а тому будь-який документ, що буде містити обов'язкові реквізити, можна вважати первинним [11, с. 77].

**В**раховуючи проблему ієрархічного впорядкування принципів, необхідно, на нашу думку, переглянути перелік і зміст базових і основних принципів бухгалтерського обліку, визначених на законодавчому рівні. Вважаємо за доцільне включення до нього принципу. По-перше, тому що поняття «принцип» і «правило» не можуть бути ототожнені.

На нашу думку, документування законодавством визначено саме як правило бухгалтерського обліку, або вимога (оскільки дані терміни мають одне лексичне значення). Поняття «правило» найчастіше визначається як постанова, припис, що становить порядок будь-чого, водночас «вимога» – це норма, сукупність умов або даних, яким будь-хто або будь-що повинні відповідати. Вимога також є правилом, яке накладається будь-ким або будь-чим.

Як не дивно, у міжнародних документах з питань регламентації бухгалтерського обліку відсутнє поняття принципу [10, с. 285]. Крім того, він часто ототожнюється з іншими термінами: постулат, вимога, метод, припущення. Поняття «принцип» різни-

ми авторами визначається по-різному, але основний зміст ними зводиться до таких тверджень: 1) принцип – першооснова, головна ідея, основне правило поведінки; 2) принцип – основне, вихідне положення будь-якої науки, вчення, теорії тощо.

Слово принцип (від лат. – основа, першооснова) – вихідне положення будь-якої теорії, науки, що визначає всі наступні положення, які випливають з його твердження. Також принцип як основу або початок визначають у контексті постулату, твердження, на підставі якого створюють наукові теорії та юридичні документи, обирають норми поведінки в суспільстві.

**Н**айчастіше принципи бухгалтерського обліку визначають як такі, що стосуються широких базових концепцій, якими керуються бухгалтери при підготовці тільки фінансової звітності. Сучасний набір принципів, якими користуються бухгалтери, спирається на деякі основні припущення. Основні припущення та принципи вважаються загальними стандартами та застосовуються до більшості фінансових звітів. Окрім цих концепцій, під час підготовки фінансової звітності повинні дотримуватися й інші, більш технічні стандарти.

На відміну від вихідних положень природничих наук, принципи бухгалтерського обліку розробляються людьми і можуть не діяти в разі зміни економічної ситуації. Загальне визнання облікових принципів залежить від того, наскільки вони відповідають трьом критеріям: доречності, об'єктивності та здійсненності. Питання в тому, що визначити принципом: документування чи доказовість?

Документування як один із принципів бухгалтерського обліку визначав П'єтро д'Альвізе (1860–1943). У своєму вченні – логісмології – він визначав вісім принципів. Один із них названий «задокументованістю», який вчений визначав таким чином: «кожен факт господарського життя повинен бути оформлений документом, поза документа немає господарського процесу, немає бухгалтерії» [13, с. 138].

Відповідна норма закріплена російським законодавством. Так, стаття 9 Федерального закону РФ від 06 грудня 2011 р. № 402-ФЗ підтверджує один із найважливіших принципів ведення бухгалтерського обліку, згідно з яким «кожен факт господарського життя підлягає оформленню первинним обліковим документом».

Первинні документи – це документи, створені в письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [6, с. 129]. У процесі спостереження за методом описування фіксують дані про господарські факти на матеріальному носії інформації – документі. Створення документа з використанням різних методів, способів і засобів фіксування інформації на матеріальному носії називають документуванням. Під-

ставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Виходячи з поняття «документування» як процесу фіксації господарських фактів у документах, воно не може виступати принципом, незважаючи на те, що це не проста технічна робота, а важливий вид економічної та юридичної діяльності. Слід зазначити, що в інших країнах законодавство не обмежується поняттям «документ», але містить більш широке поняття – «доказ». Так, Закон України про бухгалтерський облік у Польщі визначає не документи як підставу бухгалтерського обліку, а джерело доказів. Так, ст. 20 вищезгаданого Закону визначено, що підставою для обліку в бухгалтерських книгах є бухгалтерські докази, в яких зазначаються господарські операції та які далі іменуються «джерелом доказів» [3, ст. 20]. Вони поділяються на: 1) зовнішні сторонні – отримані від підрядників; 2) зовнішні власні – передаються підрядникам в оригіналі; 3) внутрішні щодо операцій всередині організації. Записи також можуть базуватися на бухгалтерських документах, підготовлених суб'єктом господарювання: колективні – використовуються для складання спільних записів набору джерельних доказів, які повинні бути окремо вказані в сукупному доказі; виправлення попередніх записів; заміна – видається до отримання зовнішнього підтвердження іноземного джерела; виставлення рахунків – включаючи записи, вже зроблені відповідно до нових критеріїв класифікації. Як бачимо, у виняткових випадках Закон про бухгалтерський облік дозволяє використовувати заміники доказів, але лише за наявності розумної неможливості отримати зовнішні докази. Якщо керівник підрозділу сектора державних фінансів не в змозі отримати рахунок-фактуру, вексель або купюру від підрядника і все ж повинен забронювати операцію, він може дозволити її документувати, використовуючи підзаконні бухгалтерські докази, підготовлені особами, які здійснюють ці операції. Тобто, бухгалтерський документ – це один із доказів про господарський факт або економічну подію, яка була зафіксована в бухгалтерському обліку.

Крім того, як зазначають окремі автори, вихідний документ для операції майже завжди є найкращим наявним об'єктивним доказом. Майже не означає завжди в сенсі постійного змісту.

Принцип доказовості висвітлений небагатьма авторами. Його визначають як «суцільне документування всіх господарських операцій на підприємстві» (О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська [15]), а бухгалтерські документи – як «письмові підтвердження (доказ, свідоцтво) певної форми та змісту про факт здійснення того чи іншого господарського акту (процесу, операції)» (В. В. Сопко) [14]. Тому більшість вчених, визначаючи основні принципи ве-

дення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, поряд з такими принципами-правилами, як, наприклад, грошовий вимірник, визначають принцип документування, а бухгалтерському обліку присвоюють ще й таку і функцію, як доказовість. Ф. Ф. Бутинець визначає функцію документального підтвердження, що полягає в тому, що «кожен бухгалтерський запис повинен мати у своїй основі документ, який визначає бухгалтерську проводку [5, с. 229].

Принцип доказовості господарських фактів, як явищ, так і процесів, розглядається у трьох формах: доказ господарського факту – явища чи процесу у формі первинного документа, який має відповідати чинному законодавству; доказ про стан і зміни стану кожного господарського факту – явища чи процесу в часі та просторі, кожного об'єкта індивідуально та кожного суб'єкта права власності персонально; доказ нового стану господарства та його фінансових результатів за певний час (квартал, рік тощо) [5, с. 230]. В. В. Сопко принцип доказовості вбачає в первинному спостереженні в бухгалтерському обліку, що проводиться з метою дістати доказ про господарський факт та інформацію про нього [14].

Ці визначення загалом вказують на такі основні функції первинного документа як носія інформації: фіксує факт здійснення господарської операції; складається за певними правилами та повинен містити ряд обов'язкових реквізитів; є доказовою базою перед контролюючими органами.

Підбиваючи підсумок, вважаємо документування правилом або вимогою, а в законодавстві слід закріпити основний принцип бухгалтерського обліку, причому один із найважливіших, – доказовості. Адже в чому сутність принципів як вихідних базових положень? Найчастіше принципи бухгалтерського обліку визначають як загальні правила, яких необхідно дотримуватися при підготовці фінансових звітів, які розподіляються між людьми поза компанією (або іншою організацією). Водночас сукупність принципів і складних детальних правил обліку і є загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку. Вони є загальновизнаними. Ряд основних принципів бухгалтерського обліку розроблено за допомогою загального використання. Вони є основою, на якій побудовано повний набір стандартів бухгалтерського обліку. Саме тому принципи не можуть бути сформульовані різними авторами по-різному.

## ВИСНОВКИ

Для того, щоб справедливо та чітко представити майнову та фінансову ситуації та фінансовий результат, що є основним завданням бухгалтерського обліку, необхідно включити до бухгалтерських рахунків усі події, що відбулися в конкретному звітному періоді. Це визнання здійснюється шляхом внесення

записів на підставі даних бухгалтерського обліку, що підтверджують виконання конкретної господарської операції, так званих джерел доказів. Таким джерелом є бухгалтерські документи. Їх достовірність впливає не лише на фінансову звітність, але й на правильність податкових розрахунків. Вони дозволяють суб'єкту господарювання робити бухгалтерські записи, тому мають бути надійними та вільними від помилок.

**У** чому сутність законодавства, що регулює бухгалтерський облік? Метою є встановлення єдиних вимог до бухгалтерського обліку, у тому числі бухгалтерської (фінансової) звітності, а також створення правового механізму регулювання бухгалтерського обліку. Як і будь-який закон, він покликаний регулювати ті або інші суспільні відносини на основі введення певного набору норм. Взаємозв'язок принципів забезпечує вирішення будь-якого завдання бухгалтерського обліку, але вони постійно трансформуються відповідно до тенденцій розвитку економічних систем. Необхідність закріплення ряду норм на рівні державного законодавства, а саме, принципу доказовості, пов'язана з тим, що вказані норми вже міцно увійшли до практики вітчизняного бухгалтерського обліку, але не мають відповідного правового статусу. ■

#### ЛІТЕРАТУРА

1. **Amelio A., Falcone A., Furfaro A., Garro A., Saccà, D.** A knowledge-based platform for the classification of accounting documents // CEUR Workshop Proceedings. Vol. 2400 : 27<sup>th</sup> Italian Symposium on Advanced Database Systems, SEBD 2019 (16–19 June 2019). Grosseto, Italy.
2. **Cristani M., Scannapieco S., Tomazzoli C.** Future paradigms of automated processing of business documents. *International Journal of Information Management*. 2018. Vol. 40. P. 67–75.
3. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 330) URL: <http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,4,16,43,568,,20170214,ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci.html#P130668>
4. **Бутинець Т. А.** Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація. Житомир : ЖІТІ, 1999. 412 с.
5. **Бутинець Ф. Ф.** Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Вид. 2-е, допов. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с.
6. **Василенко Д. П., Можарова Т. М.** Документування інформації. *Вісник КДПУ імені Михайла Остроградського*. 2008. Вип. 6. Ч. 1. С. 129–132. URL: <http://www.kdu.edu.ua/statti/2008-6-1/129.pdf>
7. **Волошан І. Г.** Процес документування та первісної обробки облікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 16. С. 828–834. URL: <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/164.pdf>
8. **Легенчук С. Ф., Вольська К. О., Вакун О. В.** Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід : монографія. Івано-Франківськ : Видавець Кушнір Г. М., 2016. 228 с.
9. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
10. **Лукін В. О., Маляревський Ю. Д.** Принципи обліку: проблеми термінології. *Бізнес Інформ*. 2019. № 1. С. 284–290.
11. **Маренич Т. Г.** Документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: аналіз новацій та напрямів поліпшення. *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2017. № 1. С. 76–79.
12. **Вольська К. О.** Розвиток документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід : автореф. дис.... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2015. 20 с.
13. **Соколов Я. В.** Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
14. **Сопко В. В.** Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 1998. 448 с.
15. **Васюта-Беркут О. І., Шепітко Г. Ф., Ромашевська Н. О.** Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. 2-ге вид., стереотип. Київ : МАУП, 2003. 176 с.

#### REFERENCES

- Amelio, A. "A knowledge-based platform for the classification of accounting documents". *CEUR Workshop Proceedings. Vol. 2400 : 27th Italian Symposium on Advanced Database Systems, SEBD 2019*. Grosseto, Italy, 2019.
- Butynets, T. A. *Dokumentuvannia hospodarskykh operatsii: teoriia, metodolohiia, kompiuteryzatsiia* [Documentation of Business Operations: Theory, Methodology, Computerization]. Zhytomyr: ZhITI, 1999.
- Butynets, F. F. *Teoriia bukhgalterskoho obliku* [The Theory of Accounting]. Zhytomyr: ZhITI, 2000.
- Cristani, M., Scannapieco, S., and Tomazzoli, C. "Future paradigms of automated processing of business documents". *International Journal of Information Management*, vol. 40 (2018): 67-75.
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- Lehenchuk, S. F., Volska, K. O., and Vakun, O. V. *Dokumentuvannia v bukhgalterskomu obliku: protsesnyi pidkhid* [Documentation in Accounting: a Process Approach]. Ivano-Frankivsk: Vydavets Kushnir H. M., 2016.
- Lukin, V. O., and Maliarevskiy, Yu. D. "Pryntsypy obliku: problemy terminolohii" [The Accounting Principles: Terminology Issues]. *Biznes Inform*, no. 1 (2019): 284-290.
- Marenych, T. H. "Dokumentalne zabezpechennia zapysiv u bukhgalterskomu obliku: analiz novatsii ta napriamy polipshennia" [Documentary Maintenance of Records in Accounting: the Analysis of Innovations and Directions of Improvement]. *Aktualni problemy innovatsiinoi ekonomiky*, no. 1 (2017): 76-79.
- Sokolov, Ya. V. *Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dnei* [Accounting: from the Beginnings to the Present Day]. Moscow: Audit; YuNITI, 1996.
- Sopko, V. V. *Bukhgalterskiy oblik* [Accounting]. Kyiv: KNEU, 1998.
- "Ustawa z 29 wrzesnia 1994 r. o rachunkowosci (tekst jedn. : Dz. U. z 2013 r. poz. 330)". <http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,4,16,43,568,,20170214,ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci.html#P130668>
- Vasiuta-Berkut, O. I., Shepitko, H. F., and Romashevskaya, N. O. *Teoriia bukhgalterskoho obliku* [The Theory of Accounting]. Kyiv: MAUP, 2003.

Vasylenko, D. P., and Mozharova, T. M. "Dokumentuvannia informatsii" [Documenting Information]. *Visnyk KDPU imeni Mykhaila Ostrohradskoho*. 2008. <http://www.kdu.edu.ua/stat-ti/2008-6-1/129.pdf>

Voloshan, I. H. "Protses dokumentuvannia ta pervisnoi obrobky oblikovoi informatsii v umovakh avtomatyzovanykh oblikovykh system" [The Process of Documentation and Initial

Processing of Accounting Information in Automated Accounting Systems]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*. 2017. <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/164.pdf>

Volska, K. O. "Rozvytok dokumentuvannia v bukhhalter-skomu obliku: protsesnyi pidkhid" [Development of Documentation in Accounting: A Process Approach]. *avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.00.09*, 2015.

УДК 378  
JEL: H2; M4; M53

## УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДГОТОВКИ МАЙБУТНІХ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЧЕРЕЗ РЕАЛІЗАЦІЮ КОНЦЕПЦІЇ ДУАЛЬНОЇ ОСВІТИ

©2019 ІЗМАЙЛОВ Я. О., ОСМЯТЧЕНКО В. О.

УДК 378

JEL: H2; M4; M53

### Ізмайлов Я. О., Осмятченко В. О. Удосконалення підготовки майбутніх фахівців з обліку та оподаткування через реалізацію концепції дуальної освіти

Метою статті є узагальнення проблем і розробка пропозицій щодо вдосконалення підготовки майбутніх фахівців з обліку та оподаткування через реалізацію концепції дуальної освіти. Наведено характеристику дуальної освіти, яка передбачає поєднання навчання осіб у закладах освіти з навчанням на робочих місцях (на підприємствах, в установах та організаціях) для набуття певної кваліфікації, як правило, на договірних засадах. Представлено практичний досвід здійснення реформи публічних фінансів в Україні за допомогою реалізації першого в країні пілотного проекту дуальної форми навчання на підставі розробленої Університетом державної фіскальної служби України освітньо-професійної програми підготовки магістрів «Фіскальне адміністрування». Викладено пропозиції щодо вдосконалення змістовно-якісної насиченості магістерських програм з обліку та оподаткування. Обґрунтовано потребу та розроблено рекомендації щодо навчання за англійськими магістерськими програмами з визначенням перспектив і переваг для здобувачів вищої освіти. Доведено, що дуальна форма навчання дозволить здобувачам вищої освіти: бути теоретичних і практичних компетентностей із забезпеченням їх вдалого поєднання; сформуватись як кваліфіковані фахівці, які мають не тільки належний фаховий рівень, але й здатні ефективно працювати в команді, вміло адаптуєтесь до швидкозмінюваних умов ринку; опанувати тонкощі професійних навичок з обраного виду діяльності; розширити кругозір і вдосконалити критичне мислення; відвідувати лекції провідних науковців та менторів, а також тренінги за участю фахівців-практиків національних і міжнародних компаній; сформувати позитивне ставлення до державних органів і державної служби; потрапити в професійні «ліфти»; перетворити рутинну бюрократичну роботу на креативний цікавий процес; бути частиною та інструментом реформ державного управління України.

**Ключові слова:** облік, оподаткування, навчання, інновації, підготовка фахівців, дуальна освіта, компетенції, глобалізація, заклади вищої освіти.

**DOI:**

**Рис.: 2. Бібл.: 15.**

**Ізмайлов Ярослав Олександрович** – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри податкової політики, Університет державної фіскальної служби України (вул. Університетська, 31, Ірпінь, 08201, Україна)

**E-mail:** izmyar@ukr.net

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0003-4853-205X>

**Осмятченко Володимир Олександрович** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри податкової політики, Університет державної фіскальної служби України (вул. Університетська, 31, Ірпінь, 08201, Україна)

**E-mail:** osssa@i.ua

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-9916-9484>

УДК 378  
JEL: H2; M4; M53

### Измайлов Я. А., Осмятченко В. А. Усовершенствование подготовки будущих специалистов по учету и налогообложению посредством реализации концепции дуального образования

Целью статьи является обобщение проблем и разработка предложений по совершенствованию подготовки будущих специалистов по учету и налогообложению через реализацию концепции дуального образования. Представлена характеристика дуального образования, которая предусматривает сочетание обучения лиц в учреждениях образования с обучением на рабочих местах (на предприятиях, в учреждениях и организациях) для получения определенной квалификации, как правило, на договорной основе. Приведен практический опыт осуществления реформы публичных финансов в Украине посредством реализации первого в стране пилотного проекта дуальной формы обучения на основе разработанной Университетом государственной фискальной службы Украины образовательно-профессиональной программы подготовки магистров «Фискальное администрирование». Изложены предложения по совершенствованию содержательности насыщенности магистерских программ по учету и на-

UDC 378  
JEL: H2; M4; M53

### Izmaylov Ya. O., Osmiyatchenko V. O. Improving the Training of Future Specialists in Accounting and Taxation through the Implementation of the Conception of Dual Education

The article is aimed at generalizing the problems and developing proposals to improve the training of future specialists in accounting and taxation through the implementation of the dual education conception. A characterization of dual education is presented, which provides for the combination of training of persons at educational institutions with training in the workplace (at enterprises, institutions and organizations) to obtain a certain qualification, as usually on a contractual basis. The practical experience of implementing the reform of public finances in Ukraine through the implementation of the country's first pilot project of dual form of education on the basis of the developed by the University of the State Fiscal Service of Ukraine education and professional master's training program «Fiscal Administration». Proposals for improving the content-quality intensity of the master's programs on accounting and taxation are presented. The authors substantiate the need and recom-

ОБЛІК І АУДИТ

ЕКОНОМІКА