

Л. М. Кіндрацька

доктор економічних наук, професор, професор кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, kindratska@gmail.com

ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВІТЧИЗНЯНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Анотація. У статті наведено результати дослідження сучасних підходів до розвитку теорії бухгалтерського обліку з позиції формування комплексної обліково-аналітичної інформації адресного спрямування на запити менеджерів різних рівнів управління суб'єктом господарювання. Розглянуто проблеми стандартизації як процесу застосування у вітчизняній обліковій практиці міжнародних стандартів фінансової звітності та побудови на їх концептуальній основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Актуалізовано необхідність опрацювання окремих теоретичних питань, зумовлених потребами практики в частині нових об'єктів обліку: нематеріальних активів, інтелектуального капіталу, резервів під знецінення фінансових та нефінансових активів. Уточнено сутнісні ознаки процесів модернізації, трансформації, реформування бухгалтерського обліку в контексті вдосконалення його організації та методології. Визначено об'єктивні умови визнання бухгалтерського обліку як інституту відповідно до інституціональної теорії та виокремлено на цій основі окремий інститут бухгалтерської професії з притаманними йому ознаками, морально-поведінковими правилами, нормами. Обґрунтовано доцільність визнання соціальної відповідальності бухгалтерського обліку у провадженні господарської діяльності.

Ключові слова: система обліку, модернізація, трансформація, реформування, вдосконалення бухгалтерського обліку, адресна інформація на запити користувачів.

Літ. 5.

Liubomyra Kindratska

Dr. Sc. (Economics), Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, kindratska@gmail.com

THEORETICAL ISSUES OF IMPROVING THE ACCOUNTING SYSTEM OF DOMESTIC ECONOMIC ENTITIES

Abstract. The article discloses results of researching contemporary approaches to developing the accounting theory from the standpoint of forming a complex accounting and analytical targeted information at the request of executives managing economic entities at different levels. The author considers issues of standardization as a process of implementing the International Financial Report Standards (IFRS) in the domestic accounting practice and forming the National Accounting Regulations (Standards) (NAR(S)) grounded in the IFRS. The author actualizes the necessity for examining certain theoretical issues stipulated by needs of the practical activities in the context of new accounting objects: intangible assets; intellectual capital; intellectual property; financial and non-financial assets loss reserves. The author has specified the intrinsic features of processes of accounting modernization, transformation, and reformation in the context

of enhancing its organization and methodology. The author has determined objective terms for acknowledging the accounting as an institution according to provisions of the theory of institutional change and, subsequently, for indicating an institution of accounting job complemented by inherent features, moral and behavioral rules, and norms. The author has substantiated the expediency of recognizing the social responsibility of accounting for economic activity of all market.

Keywords: accounting system, modernization, transformation, reform, improvement accounting, address information at the request of users.

JEL classification: M41, M48.

У процесі запровадження ринкових механізмів в усі сфери вітчизняного економічного простору виокремилась низка проблем, пов'язаних із формуванням інформаційної бази обґрунтування управлінських рішень. Їх розв'язання загалом спрямоване на забезпечення повної відповідності інформації запитам користувачів, що, по суті, дає підстави характеризувати її в контексті адресності, тобто надсилання конкретному адресату-отримувачу (користувачу). До переліку адресатів включаються як зовнішні, так і внутрішні бізнес-партнери – менеджери всіх рівнів управління підприємством.

Певна річ, при провадженні господарської діяльності налагоджуються нові бізнесові відносини, що, з одного боку, призводить до постійної зміни адресатів – замовників інформації. З другого – у процесі її формування користувач не може використовувати різні інструменти, відмінні облікові процедури, специфічні методики, оскільки це порушуватиме міжнародні підходи до обраного напрямку вдосконалення системи бухгалтерського обліку через його стандартизацію.

Метою дослідження є аналіз сучасних підходів до теорії бухгалтерського обліку в контексті формування наукової основи його нової ідеології, яка базується на правилах стандартизації, концептуальних положеннях міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, з метою вдосконалення чинної облікової практики суб'єктів господарювання.

З урахуванням цього в колі вітчизняних та зарубіжних вчених обстоюється думка щодо важливості, а відтак, і необхідності уточнення, перегляду і навіть зміни усталених позицій теорії бухгалтерського обліку, вироблених протягом усього періоду його розвитку, сучасний етап якого характеризується як період формування ефективної інформаційної системи управління суб'єктами господарювання. Водночас слід ураховувати, що облік безпосередньо не створює бізнес, хоч і обслуговує його за всіма напрямками здійснення. Це означає, що практичні аспекти обліку трансформуватимуться відповідно до змін у середовищі господарської діяльності, як внутрішньому, так і зовнішньому.

У викладеному немає навіть натяку на наявність об'єктивних передумов коригування чи зміни теорії бухгалтерського обліку. Втім, це тільки на перший погляд. Бухгалтерський облік у загальному циклі управління підприємством (планування – облік – аналіз – контроль – коригування) виконує низку важливих функцій, зокрема інформаційну, контрольну, оціночну,

аналітичну, водночас виступаючи елементом управління та його специфічною функцією. Позаяк облікова інформація без урахування потреб менеджменту втрачає сенс, за відсутності користувачів процес її формування стає непотрібним.

Посилення значення обліку з позиції функції управління доречно розглядати як необхідність:

- усвідомленого обрання користувачами потрібного обсягу інформації відповідної структури для оцінювання результативності діяльності за всіма напрямками її провадження;
- оновлення науково-теоретичної бази її формування в частині пізнання глибинної сутності всіх фактів господарської практики через забезпечення достовірного відображення їх змісту в системі обліку та звітності.

Певна річ, ідеться про вдосконалення окремих теоретичних питань бухгалтерського обліку, зумовлених потребами практики в частині нових облікових об'єктів (нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, справедлива вартість, фінансові активи – перелік можна продовжувати). Також слід вести мову і про теоретичний підтекст процесу інтерпретації комплексної облікової інформації в контексті її використання як основи обґрунтування управлінських рішень. Наведене підтверджує об'єктивність коригування теорії бухгалтерського обліку з погляду сучасного його подання як інституційно зумовленої комунікативної взаємодії багатьох складових компонентів загального процесу управління бізнесом з позиції інституціональної теорії. Ідеться про врахування в облікових методиках, а відповідно, і відображення у показниках звітності результатів впливу зовнішніх та внутрішніх чинників на систему бухгалтерського обліку як інституційну одиницю.

Інституціональна теорія як напрям економічної думки в теперішніх умовах є своєрідною реакцією на різку зміну вектора господарської практики: орієнтація на провадження соціально відповідальної діяльності, і передусім суб'єктами підвищеного суспільного інтересу.

Зазначеною теорією об'єднується широкий масив різнорідних концепцій, спрямованих на дослідження впливу соціальних, правових, політичних, духовних, моральних і подібних явищ та процесів на розвиток економічних теорій. Природно, теорія бухгалтерського обліку загалом за ознаками належить до складу економічних теорій. Отже, розгляд питань її вдосконалення з точки зору інституціональної теорії повною мірою обґрунтований. Одна справа – проголосити відповідність напрямкам сучасних досліджень, друга – це доволі складно реалізувати, хоч і необхідно. Основна перешкода – брак єдиної методологічної платформи для інтеграції різних теоретичних позицій вітчизняних і зарубіжних науковців щодо узагальненого бачення практики бухгалтерського обліку. Наразі за таку платформу обрано саме інституціональну теорію. Таким чином, система бухгалтерського обліку – це окремий інститут кожної бізнес-організації. Її функції проявляються вже на етапі виникнення певної проблеми в економічному середовищі діяльності суб'єкта господарювання, включаючи налагодження партнерських відносин з інши-

ми суб'єктами ринку, що потребує відповідної інформації для оцінювання результативності співпраці. Йдеться не тільки про комплекс правил, гарантій, обраних для партнерських взаємовідносин, а великою мірою про інформування користувачів (обох сторін партнерських відносин) про здійснювані операції, прийнятність цін, обсяги витрат. Це уможлиблюється завдяки процедурам бухгалтерського обліку, тобто практиці його ведення, яка нібито не має жодного стосунку не лише до суспільних, а й до економічних наук. На противагу цьому слід навести позицію щодо бухгалтерського обліку як своєрідної галузі економічної науки, котра базується на об'єктивних критеріях визнання істини, – неупередженості й суцільний реєстрації фактів господарської діяльності з чітким дотриманням визначених облікових процедур досягнення рівності підсумку активу і пасиву балансу. Наведене характеризує облік і як практичну сферу, і як складову економічної науки, зокрема її теорії.

Необхідність дослідження теорії бухгалтерського обліку з подальшим коригуванням окремих елементів (підкреслюємо: коригуванням, а не внесенням суттєвих змін) підтверджується важливістю врахування:

- можливостей інформаційних технологій та їх запровадження в усі сфери суспільного життя, зокрема облікову; посилення тенденції регулювання обліку на міжнародному (розроблення МСФЗ, обґрунтовані зміни їх положень) та, відповідно, національному рівнях. Певною мірою це дає підстави говорити про своєрідну політизацію обліку: запровадження в облікову практику положень міжнародних стандартів та фінансової звітності – рекомендована норма, але водночас – перспектива поширення бізнесу вітчизняних суб'єктів на міжнародний ринок.

- позицій окремих науковців у частині достовірності облікової інформації через актуалізацію професійного судження та креативного мислення бухгалтера в процесі виконання облікових дій. Вдумливе розуміння наведеного дає підстави стверджувати, що при розгляді варіантів оновлення теорії бухгалтерського обліку важливо відмовитись від “необлікового” бачення наявних проблем.

Для їх розв'язання необхідно проаналізувати вплив різних чинників, зокрема політичних, етичних, правових, соціальних, на виникнення проблем та обґрунтувати дієві заходи для їх усунення.

Важливі наукові результати у контексті окреслених питань належать Г. Г. Кірейцеву. Ще в 1999 р. він актуалізував необхідність інтеграції науки і практики бухгалтерського обліку [1, с. 76–77]. Посилання на публікацію (якій понад 20 років) підтверджує, що еволюція теорії і практики завжди пов'язується з адаптацією їх положень (теоретичних і практичних) до трансформацій у зовнішньому середовищі діяльності суб'єкта господарювання. Щодо внутрішніх потреб менеджменту, то їх можна обмежити практичними аспектами без прив'язки до наукових досліджень. Це логічно, оскільки в сучасних умовах практика все-таки йде попереду теорії: спочатку виокремлюється практична проблема, далі потрібно відпрацьовувати чітку наукову основу (про це йшлося вище) процесу її розв'язання.

У цьому розумінні слід вести мову про використання апарату філософії соціальних наук для усунення наявних “бар’єрів” комунікації при вирішенні назрілих проблем теорії.

Передовсім важливо визначитись із рівнем цінності інформації, що, скоріше за все, характеризує її з позиції корисності в системі менеджменту. Проблематика цінності та корисності інформації стосується як практики, так і теорії бухгалтерського обліку, зокрема термінологічного апарату. Якщо це питання практики, то для пізнання їх глибокої сутності (як і багатьох інших) необхідне використання бази знань інших наук, і певна річ, економічної теорії. Слід актуалізувати практичне значення використання в обліковій практиці таких понять, як соціально-психологічний клімат у колективі, етичні норми, національні облікові традиції, загальнолюдські цінності (відповідальність, взаємоузгодженість дій тощо).

Викладене в комплексі підсилює основну функцію бухгалтерського обліку – інформаційну, ідентифікуючи її у двох площинах: як напрям теорії і як визначальну складову облікової практики.

Теоретичні питання в частині цінності, корисності інформації в контексті врахування наведених вище понять свідчать про підвищення впливу людського чинника на розглянуті площини ідентифікації бухгалтерського обліку. Певна річ, результативні правила, норми й нормативи, інструменти, і зрештою – законодавчо-нормативна база побудови ефективної моделі обліку, її теоретико-методологічне спрямування на узгодження потреб менеджменту в інформації з можливостями її формування та надання користувачам суттєво підсилюють роль людського фактора в цих процесах. Водночас постає проблема доречності систематичного запозичення та певною мірою примусової імплементації зарубіжної практики (методик обліку, облікових правил і норм) у площину вітчизняного бухгалтерського обліку. Інколи такий підхід пояснюється, так би мовити, незрілістю економічних відносин у процесі ринкових трансформацій в Україні. Як приклад безпідставно наводиться процес запровадження МСФЗ в облікову практику вітчизняних суб’єктів без чіткого обґрунтування організаційних заходів. Окремі прорахунки мали місце, але це для України було вперше, відтак, чинні стандарти логічно вважати стандартами першого покоління. Завдяки їм у вітчизняну облікову практику внесено багато суттєвих змін, що дало підстави вести мову про “нову ідеологію обліку”. Насамперед вони стосувалися методики обліку доходів і витрат за методом нарахування відповідно до періоду їх зароблення (доходи) чи здійснення (витрати). Це тільки одна з багатьох позицій, що позитивно вплинули на показники звітності в частині відображення реальних результатів господарської діяльності й дали можливість за необхідності обґрунтувати стратегію поведінки підприємства у ринковому середовищі, як на близьку перспективу, так і на майбутнє. Серед важливих напрямів оновлення системи бухгалтерського обліку варто також актуалізувати значення розроблених на основі МСФЗ вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Об'єктивно у зв'язку з цим потрібно визначитись, чи МСФЗ, П(С)БО – прерогатива теорії або практики бухгалтерського обліку.

Вважаємо, підходи до їх формування, коригування, змін, вилучення, заміни є специфічними теоретико-практичними підходами, характерними для інституту бухгалтерського обліку і бухгалтерської професії. Еволюція економічних процесів свідчить про відсутність у них елементів стабільності: все змінюється, отже, під зміни підпадають і надалі підпадатимуть МСФЗ. Поки зміни несуттєві, йтиметься про коригування окремих положень. Якщо ж зміни з урахуванням потреб практики наберуть форми відторгнення окремих, передусім теоретичних, позицій, то надалі відпрацьовуватимуться нові правила, норми, знову-таки теоретичні, і в майбутньому чинності набуватимуть стандарти другого, третього покоління тощо.

Хоча наразі практика і випереджує теорію у питаннях необхідності створення чіткої теоретичної бази стосовно нових об'єктів, процесів господарського життя, практична бухгалтерія не може бути нейтральною щодо менеджменту. В сучасних реаліях не спрацьовує позиція: ми, бухгалтери, незамінні в управлінських процесах, оскільки готуємо звіт, відповідальні за достовірність його показників, при формуванні інформації для розрахунку яких спиралися на власне професійне судження. Викладене не піддається сумніву, за винятком того факту, що крім достовірності інформація має відповідати ознакам корисності для користувачів, як і структура звіту. Ці позиції цілком стосуються теоретичних норм обліку і реалізуються на практиці як умова визнання репутації суб'єкта господарювання в діловому світі. Безперечно, тут має спрацьовувати професіоналізм працівника. Чим вищий рівень професіоналізму – тим вищою буде авторитетність точки зору бухгалтера у вирішенні багатьох, зокрема проблемних, питань господарської діяльності. Динамічність процесу професіоналізації працівників обліку визначається мобілізацією їхніх професійних навичок, знанневих компетентностей, креативності, професійного судження, ініціативності. По суті, завдяки переліченому виокремлюється інноваційний напрям удосконалення бухгалтерського обліку (як теорії, так і практики) та, відповідно, бухгалтерської професії. Певна річ, високопрофесійному бухгалтеру в загальному інноваційному потенціалі підприємства відводиться далеко не пасивна роль. У цьому контексті об'єктивно вести мову (з огляду на інституціональну теорію) про інститут не тільки бухгалтерського обліку (про що йшлося вище), а й бухгалтерської професії. У його межах налагоджується тісна взаємодія працівників бухгалтерської служби з підрозділами управління. Це суттєво впливає на функціональну поведінку менеджерів різного рівня управління економічними процесами на підприємстві у частині досягнення позитивних результатів діяльності, інформація щодо яких відображається в системі обліку та у звітності. Вагомим напрямом функціонування інституту бухгалтерської професії є обрання формату інформації – корисної для менеджерів та користувачів. У цьому сенсі абсолютно адекватне сучасним умовам

господарювання висловлювання відомого свого часу американського інженера Г. Емерсона (1853–1931): “...повертаючись до минулого, облік дає змогу зазирнути в майбутнє. Він перемагає простір, оскільки узагальнює інформацію” [2, с. 94–95], необхідну для управління.

Певна річ, ідеться про формування даних, які через зовнішні відчуття отримати неможливо – їх треба побачити, зрозуміти і в процесі застосування відповідних аналітичних процедур отримати чітке уявлення про досліджуваний об’єкт. Таким чином, ще раз підтверджується висловлена вище думка: теорія бухгалтерського обліку має вдосконалюватися з урахуванням практичних потреб. Необхідно підводити наукову основу під кожне явище, факт, процес.

Отже, інформація однаковою мірою стосується як теорії, так і практики бухгалтерського обліку. За сучасних підходів до формування комплексної інформації значного поширення зазвичай набуває словосполучення “обліково-аналітична інформація”. Якщо стосовно облікової інформації жодних питань не виникає, то в частині аналітичної важливо підкреслити, що в цьому словосполученні не йдеться про інформацію аналітичного обліку, бо вона також облікова. Тут актуалізується значення інформації, дослідженої, узагальненої з використанням інструментарію економічного аналізу. Свого часу М. О. Блатов (1928 р.) наголосив: у ролі аналітика може виступати передовсім бухгалтер, хоча така роль під силу і будь-якому користувачу інформації. Головне, щоб їхні аналітичні висновки базувалися на чіткому розумінні бухгалтерської природи аналізованих даних, сутності й принципів розрахункових алгоритмів та облікових процедур [3, с. 369–374].

У зв’язку з цим доречно згадати бухгалтерські проведення. Серед багатьох позицій теорії бухгалтерського обліку питання цих проведенень, як і рахунків, залишається доволі актуальним. Це також стосується подвійного запису в частині кореспонденції рахунків як невід’ємного елемента методу бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що у вітчизняній практиці вказані інструменти розглядаються як невід’ємна складова облікового процесу. Однак у змісті як міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, так МСФЗ про бухгалтерські проведення взагалі не йдеться. Наріжним каменем у них виступає розуміння підходів до визнання активів, зобов’язань, доходів, витрат, капіталу. У цьому контексті бухгалтерські проведення безпосередньо не вписуються у процедури стандартизації облікових правил щодо зазначених об’єктів. Пояснення цього таке: рахунки, план рахунків, формування його структури, добір номенклатури в кожній країні не можуть вважатися стандартними процедурами, оскільки розв’язуються в контексті урахування національних облікових традицій. Крім того, з використанням сучасних технологій можна формувати інформацію у будь-яких зрізах без застосування процедури подвійного запису в кореспонденції рахунків. Однак наразі подвійний запис володіє імунітетом (і доволі стійким) на предмет вилучення з теорії бухгалтерського обліку і, відповідно, облікової практики. Розгортання подібного сценарію малоімовірно, при-

наймні на близьку перспективу. Експерименти з теорією бухгалтерського обліку можуть викликати спротив у колі практиків. Водночас варто вкотре наголосити, що бухгалтерська діяльність як у науковому, так і в практичному розумінні не може сприяти створенню бізнесу. Її основна функція – обслуговування вже функціонуючого бізнесу. З огляду на це загальні постулати теорії бухгалтерського обліку в цілому не цікаві як власникам, так і менеджерам. Натомість підвищений інтерес проявляється до комплексної інформаційної бази оцінювання стану бізнесу і перспектив його розвитку. Для отримання повної картини в цьому сенсі важливо у системі обліку та фінансовій звітності відображати: активи за їхньою реальною справедливою вартістю з використанням процедур переоцінки; результати розрахунків резервів під можливі витрати за здійснюваними активними операціями та сумнівними сумами заборгованостей, а також вартість інтелектуального (людського) капіталу й інтелектуальної власності (цей ланцюжок можна продовжувати). Наведені, а також інші проблемні позиції в номенклатурі об'єктів бухгалтерського обліку, що постійно виникають на практиці, підвищують вагу професійного судження та креативного мислення працівників облікової сфери. Такий погляд на професію унеможлиблює втрату нею індивідуальності й водночас породжує дискусії стосовно об'єктивності виокремлення в системі обліку окремої підсистеми – креативного обліку. Навіть, якщо довести безпідставність такої позиції (не є предметом розгляду в нашій публікації), це не позбавить сучасного бухгалтера постійного розумового напруження, великою мірою зумовленого необхідністю застосування ним професійного судження і, отже, креативного мислення в процесі обліку фактів господарської практики. Це ускладнюється і тим, що нерідко керівник оцінює бухгалтера з позиції подразника його спокою. У такому разі про креативність не йдеться – дії бухгалтера мають чітко відповідати положенням нормативно-інструктивних документів, навіть якщо це не збігається з думкою керівника.

Протягом останніх років до, здавалося б, усталених положень дослідники починають додавати (не зрозуміло з якою метою) не притаманні бухгалтерському обліку поняття. Певною мірою це можна характеризувати як ентропію – природну тенденцію до втрати порядку в системі. Якщо, наприклад, інформація, отримана в системі бухгалтерського обліку, загалом не відповідає потребам менеджерів для оцінювання результативності діяльності, то можна говорити про ймовірність інформаційної ентропії. Схема її прояву така: чим менше людина знає про певний об'єкт, тим більше виникає хаотичних питань та уявлень стосовно його сутності. Отже, чим ширший обсяг інформації доступний для користувача, тим чіткішим буде розуміння об'єкта, пізнання реалій його використання. По суті, достатній обсяг інформації приводить ентропію в нульовий стан, тобто корисність інформації можна позначити рівнянням: *Потребу* = *отриму*ю.

Таким чином, характеристика бухгалтерського обліку з позиції складної, відкритої інформаційно-комунікаційної системи як елемента менедж-

менту суб'єкта господарювання не піддається сумніву. Водночас інформаційні потреби менеджменту виникають у ході здійснення господарських процесів, що підтверджує висловлену вище думку щодо адресності. Навіть за такого підходу інформація як продукт суто бухгалтерського обліку загалом для управління не цікава. Важливих ознак цінного ресурсу діяльності кожного суб'єкта господарювання інформація набуватиме завдяки використанню аналітичного інструментарію в процесі її аналізу і переформатування в результативний обліково-аналітичний продукт.

Зазначене характеризує сучасний підхід до формування інформації як орієнтований на її адресність. Його зміст розкривається за двома напрямками:

- опрацювання нових та вдосконалення чинних методик обліку господарських операцій як реакція на зміну запитів користувачів у зв'язку з появою нових об'єктів;
- посилення тандему системи бухгалтерського обліку і менеджменту, що базується на його запитах.

Загалом перший підхід більшою мірою пов'язаний зі стандартизацією облікових принципів у частині приведення звітності суб'єктів господарювання різних сфер економіки до єдиного знаменника. Основна його складова – запроваджені в облікову практику положення МСФЗ з обов'язковістю дотримання концептуальних засад побудови їх змісту.

Другий підхід набуває дедалі більшого поширення. Інформація на запит користувачів, іншими словами, адресна, передбачає відмову від ознаки закритості (втаємничення) і загалом, передусім у частині результативності діяльності. Це вказує на необхідність постійного оновлення та розширення обсягу такої інформації, тобто розроблення й запровадження заходів з удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення здійснення бізнесу. Йдеться про конструювання системи на засадах корисності та цінності інформації, чого можна досягти з використанням прийомів логістики в процесі її створення, оцінки повноти й достовірності та аналізу. В контексті удосконалення складових цієї системи, і особливо бухгалтерського обліку, поширюється специфічна термінологія на кшталт “трансформація бухгалтерського обліку”, його “модернізація”, “реформування”. Попри різні підходи дослідників, як правило, говорять про вдосконалення системи бухгалтерського обліку з метою поліпшення інформаційного забезпечення управління діяльністю суб'єкта господарювання за всіма напрямками її здійснення. У широкому значенні під удосконаленням розуміється процес суттєвого поліпшення будь-чого окремого в контексті загального. Наприклад, систем бухгалтерського обліку як складового елемента системи управління, його функції.

Далі спробуємо з'ясувати об'єктивність термінів “модернізація”, “трансформація”, “реформування” щодо процесу вдосконалення бухгалтерського обліку. Так, модернізація в економічному розумінні стосується певного осучаснення конкретної сфери діяльності, скажімо, облікової, з метою її покращання. Загалом модернізація не може однозначно сприйматися бухгалтер-

ською науковою спільнотою, оскільки йдеться про запровадження суттєвих інновацій в обліковий процес, пов'язаних з оновленням облікових методик, принципів відображення змісту господарських операцій, розрахунком результатів діяльності, формуванням звітних показників.

До ознак модернізації системи бухгалтерського обліку доречно віднести:

- зміну усталеної практики формування результативного продукту – інформації адресного спрямування (на запити користувачів);
- перехід від традиційної системи обліку до, так би мовити, модернізованої на засадах її еволюції (повна або часткова, але виважена й обґрунтована зміна облікових правил, норм, методик з урахуванням потреб практики).

Викладене, певно, стосується оновлення теорії бухгалтерського обліку. Можна ці зміни розглядати в контексті навіть окремої теорії модернізації облікової системи, з огляду на радикальність змін. Утім, логічніше говорити про новий напрям прогресу і розвитку бухгалтерського обліку, але не про модернізацію його теорії. Водночас розгляд системи бухгалтерського обліку з позиції процесу її вдосконалення, скоріше за все, доцільно характеризувати як модернізаційний підхід до осучаснення теорії бухгалтерського обліку, а не як процес модернізації безпосередньо облікової системи.

Якщо модернізацію і пов'язувати із суттєвими змінами, то вони повинні бути суто прогресивними в частині формування інформаційного забезпечення розвитку бізнесу як на мікро-, так і на макрорівнях. Певна річ, запроваджені зміни не завжди будуть такими. Процес їх адаптації до практичної бухгалтерської сфери може зумовити відторгнення практиками. З огляду на це модернізацію логічно вважати частиною набагато ширшого процесу трансформації з актуалізацією його творчо-інформаційних ознак. Такі ознаки виокремлюються відносно змін умов ведення бізнесу в конкретному періоді, що зумовляє потребу в оновленні інформації стосовно його (бізнесу) результативності. Врешті-решт, реформування – це комплекс заходів, спрямованих на зміну суспільних відносин. Нині науковці доволі часто прив'язують реформування до діяльності органів державної влади. Так, І. О. Кульчій пропонує розуміти під ним цілісний процес для вирішення системних проблем з метою унеможливлення їх виникнення в майбутньому [5].

Наведене загалом дотичне до бухгалтерського обліку, як і трансформація, модернізація. Безперечно, ці процеси стосуються змін, запровадження яких в облікову практику має сенс тільки за умови вдосконалення системи бухгалтерського обліку.

Насамкінець варто зауважити, що, справді, процес реформування і все з ним пов'язане найбільшою мірою характерні для суб'єктів державного сектору. Це питання потребує окремого ґрунтовного дослідження, оскільки зміни в процесі реформування безпосередньо стосуються вітчизняної системи державного управління і, відповідно, системи бухгалтерського обліку. Певна річ, йдеться про практичний аспект реформування та напрями запровадження інновацій.

На підставі наведеного доходимо таких висновків. Необхідність формування інформації на запит користувачів, тобто забезпечення її адресності, на сучасному етапі розвитку ринкових відносин у вітчизняному економічному просторі дає підстави розглядати систему бухгалтерського обліку як інституційно обумовлений процес комунікативної взаємодії багатьох складових компонентів управління бізнесом з позиції інституціональної теорії. Цим узагальнюється важливий етап розвитку бухгалтерського обліку, зокрема його теорії, у контексті обліково-аналітичного забезпечення соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання.

При розгляді варіантів оновлення теорії бухгалтерського обліку потрібно відійти від “необлікового” бачення наявних практичних проблем. Натомість варто відпрацьовувати механізми їх вирішення у взаємозв'язку з іншими інституціями у сфері політики, соціального життя, права, моралі, етичних норм. Це уможливить відображення у звітності як фінансових, так і нефінансових показників для їх аналізу користувачами, побудову на цій основі моделі поведінки суб'єкта в ринковому середовищі на перспективу. Водночас слід урахувувати, що кожна модель, орієнтована на майбутнє, повинна базуватися на практичному досвіді. З огляду на це всі новації в теорії бухгалтерського обліку матимуть сенс тільки за умови врахування реалій ведення бізнесу. Це підтверджує цінність подальших досліджень питань удосконалення бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. Кірейцев Г. Г. Функції обліку в системі управління сільськогосподарським виробництвом. Київ : УСХА, 1992. 240 с.
2. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. Москва : Бизнес-Информ, 1997. 197 с.
3. Блатов Н. А. Основы общей бухгалтерии. Ленинград : Экономическое образование, 1928. 536 с.
4. Велш Г. А., Шорт Д. Г. Основы финансового обліку : пер. з англ. Київ : Основи, 1999. 943 с.
5. Кульчий І. О. Сутність понять “реформування” і “оптимізація” та їх застосування в системі виконавчої влади України. URL: http://www.rusnauka.com/7_NND_2009/Gosupravlenie/42603.doc.htm.

References

1. Kireitsev, H. H. (1992). *Functions of accounting within the system of the agricultural production management*. Kyiv: Ukrainian Agricultural Academy [in Ukrainian].
2. Emerson, H. (1997). *Twelve principles of efficiency*. Moscow: Business-Inform [in Russian].
3. Blatov, N. A. (1928). *Fundamentals of general accounting*. Leningrad: Economic Education [in Russian].
4. Welsh, G. A., & Short, D. H. (1999). *Accounting fundamentals*. Kyiv: Osnovy [in Ukrainian].
5. Kulchii, I. O. (2009). *The essence of notions of reformation and optimization, and their application within the executive power system of Ukraine*. Retrieved from http://www.rusnauka.com/7_NND_2009/Gosupravlenie/42603.doc.htm [in Ukrainian].