

Таблиця 3
Перелік ключових показників у частині витрат за бізнес-процесами післяпродажного обслуговування промислового підприємства, які доцільно відображати у формі «Стратегічний звіт про бізнес-процеси промислового підприємства»*

Назва показника	Методика розрахунку показника
Темп зростання витрат на гарантійне та ремонтне обслуговування	Прогнозні витрати на гарантійне та ремонтне обслуговування / витрати на гарантійне та ремонтне обслуговування звітного періоду
Темп зростання витрат на заміну товару	Прогнозні витрати на заміну товару / витрати на заміну товару звітного періоду

* Розроблено автором

Відображення у стратегічній звітності показників, розглянутих у таблиці 3, дасть змогу керівництву промислового підприємства оцінити ефективність заходів у частині забезпечення належної якості продукції в умовах реалізації обраної стратегії.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, ґрунтуючись на результатах проведеного дослідження, автором розроблено форму «Стратегічний звіт про бізнес-процеси підприємства», використання якої у роботі вітчизняних промислових підприємств надасть можливість забезпечити виваженість і обґрун-

тованість відповідних стратегічних управлінських рішень. Крім того, автором доведено доцільність доповнення форми «Стратегічний звіт» даними про витрати за допоміжними бізнес-процесами (зокрема такими, як управління фінансами та обліком, управління інформаційними технологіями, управління персоналом, виконання програм у частині захисту навколишнього середовища, управління зовнішніми зв'язками), що дасть змогу ширше охарактеризувати роботу промислового підприємства й окреслити загальні перспективи його функціонування.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий : [учебник] / Под. ред. В. Я. Позднякова. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 617 с.
2. Анализ финансовой отчетности : [учебник] / Под. ред. М.А. Вахрушиной, Н.С. Пласковой. – М. : Вузовский учебник, 2009. – 367 с.
3. Андрейчиков А.В. Стратегический менеджмент в инновационных организациях. Системный анализ и принятие решений : [учебник] / А.В. Андрейчиков, О.Н. Андрейчикова. – М. : Вузовский учебник: НИЦ Инфра-М, 2013. – 396 с.
4. Басовский Л.Е. Современный стратегический анализ : [учебник] / Л.Е. Басовский. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2013. – 256 с.
5. The Companies Act 2006 (Strategic Report and Directors' Report) Regulations 2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/206241/bis-13-889-companies-act-2006-draft-strategic-and-directors-report-regulations-2013.pdf.

УДК 657.421.3

Мазур Н.А.

доктор економічних наук,
завідувач кафедри обліку і аудиту

Подільського державного аграрно-технічного університету

БУХГАЛТЕРСЬКІ ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ ТЕОРІЙ: ПЕРЕВАГИ Й СУЧАСНЕ ТРАКТУВАННЯ

У статті визначаються основні проблеми розвитку сучасних облікових концепцій України. Проведено аналіз і порівняльну характеристику методологічних засад бухгалтерських підходів до побудови облікових теорій. Сформульовано принципові підходи до вироблення адаптивних засад теорії бухгалтерського обліку, окреслено шляхи вирішення проблем розвитку сучасних облікових концепцій.

Ключові слова: теорія бухгалтерського обліку, соціологічний (етичний), біхевіористичний, прогнозний, підхід управлінських моделей, підхід інформаційної економіки, еkleктичний.

Мазур Н.А. БУХГАЛТЕРСКИЕ ПОДХОДЫ К ПОСТРОЕНИЮ ТЕОРИЙ: ПРЕИМУЩЕСТВА И СОВРЕМЕННАЯ ТРАКТОВКА

В статье определяются основные проблемы развития современных учетных концепций Украины. Проведен анализ и сравнительная характеристика методологических основ бухгалтерских подходов к построению учетных теорий. Сформулированы принципиальные подходы к выработке адаптивных принципов теории бухгалтерского учета, намечены пути решения проблем развития современных учетных концепций.

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, социологический (этический), бихевиористический, прогнозный, подход управленческих моделей, подход информационной экономики, еkleктичный.

Mazur N.A. ACCOUNTING APPROACH TO BUILDING THEORIES: ADVANTAGES AND MODERN INTERPRETATION

This paper identifies the main problems of modern accounting concepts Ukraine. The analysis and comparative description of the methodological principles of accounting approaches to construction accounting theories. The principles of adaptive approaches to the development of principles of accounting theory, outlined the solutions to the problems of modern accounting concepts.

Keywords: accounting theory, sociological (ethical) behavioral, prognosis, management approach models the information economy approach, eclectic.

Постановка проблеми. Незважаючи на певні успіхи в розвитку (зокрема принципових засад тієї чи тієї стандартизації) обліку і звітності, існують сер-

йозні проблеми щодо адекватності методологічних основ обліку сучасному стану ринкового середовища й потребам користувачів. Системи бухгалтерського

обліку, що склалися, не забезпечують повною мірою належної якості й надійності інформації, яку вони формують, що істотно обмежує можливості корисного її використання. Наприклад, достатньо аргументовано відзначається, що «розробниками міжнародних стандартів не враховано різного змісту й методологічного наповнення таких концептуальних складових обліку та звітності, як базові концепції, основоположні припущення, судження загального характеру, обмеження та складові доречності й достовірності, якісні характеристики інформації» [1, с. 14].

На сьогодні в обліку не існує єдиного методу (підходу) побудови бухгалтерських теорій. Наявна значна кількість підходів, які об'єднано у дві групи: філософські (дедуктивний (гіпотетико-дедуктивний, аксіоматико-дедуктивний, генетичний), індуктивний, ідеографічний, еkleктичний) та бухгалтерські (соціологічний (етичний), економічний, ситуаційний, біхевіористичний, прогнозний, підхід управлінських моделей, підхід інформаційної економіки, еkleктичний).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивчення різних аспектів теорії бухгалтерського обліку, методів її побудови і класифікації присвячені роботи як закордонних, так і вітчизняних учених Ф.Ф. Бутинця, Я.В. Соколова, Н.С. Рязанової, С.Ф. Голова, В.Ф. Палія, Н.Л. Правдюк, Т.М. Малькова, В.В. Качалина, М.Р. Метьюса, М. Перери, А.П. Бархатова, В.І. Коршунова, Л.А. Бернстайн, І.Й. Яремко, М.М. Шигун і низки інших науковців. Невирішеною проблемою практичної функції в розвитку сучасної теорії бухгалтерського обліку залишається раціональне співвідношення операціонабельності й універсальності. Надмірне абстрагування та спрощення реальних процесів, що відбуваються у фінансово-господарській діяльності сучасного підприємства, особливо тих, що пов'язані з формуванням і реалізацією його нематеріальних економічних ресурсів, забезпечує достатній рівень формалізації предметної теорії, який досягається звітньо-обліковою стандартизацією, посиленою «інституційною пам'яттю» бухгалтерії. На противагу цьому, універсалізація, що наявна в усіх новітніх парадигмах і концепціях, припускає надмірно уможглидний погляд на проблему, намагаючись врахувати всі чинники, унаслідок чого виникає недостатній рівень формалізації облікових показників (резерви, нематеріальні активи, доходи майбутніх періодів тощо). Позиціонування методологічної основи обліку, яка забезпечувала б адекватність цілісної системи умовам реальної економіки та водночас достатній рівень формалізації й системності, становить відправний базис невирішеного завдання розробки теорії бухгалтерського обліку, що базувалась би на конкретній концепції чи достатньо науково-обґрунтованій парадигмі.

Постановка завдання. Метою цього дослідження є визначення проблем і перспектив розвитку сучасних бухгалтерських підходів до побудови теорій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Насамперед, визначимо сутність основоположного поняття «теорія» з метою детального аналізу підходів вітчизняних та закордонних науковців до побудови облікових теорій.

Теорія (від грец. *θεωρία* – розгляд, дослідження) – сукупність висновків, що відображає об'єктивно наявні відносини і зв'язки між явищами об'єктивної реальності. «Теорія» визначається за Великим тлумачним словником сучасної української мови за декількома аспектами, зокрема такими:

1) логічне узагальнення досвіду, суспільної практики, яке ґрунтується на глибокому проникненні в

суть досліджуваного явища й розкриває його закономірності;

2) учення про певну сукупність явищ, галузь знань, створена на підставі такого узагальнення;

3) сукупність узагальнених положень, які становлять певну науку чи розділ науки (сукупність наукових положень, необхідних для опанування певного ремесла, мистецтва, розуміння чого-небудь тощо);

4) загальні засади певної науки, ремесла, а також абстраговане знання цих засад;

5) сукупність поглядів, суджень кого-небудь, з яких випливають певні правила поведінки (загальні міркування, що не ґрунтуються на реальній дійсності) [2].

Серед бухгалтерських методів (підходів) побудови облікових теорій розглянемо більш детально ті, що мають сучасне трактування з урахуванням тенденцій розвитку світової спільноти та місця України в ній.

Біхевіористична теорія – це спроба вивчити й пояснити людську поведінку. Теоретичним підґрунтям виступили вчення І.П. Павлова (1849–1936 рр.) і його дослідження функціонування півкуль головного мозку та Д. Уотсона (1878–1958 рр.) та його погляд на біхевіоризм як об'єктивну експериментальну галузь природничих знань, де розглядається поведінка людей, набутисть їх реакцій. Біхевіористичний підхід підкреслює релевантність бухгалтерської інформації для прийняття рішень. Як критерії формування теорії бухгалтерського обліку висувуються здатність впливати на дії й поведінку користувачів інформації, що надається бухгалтерським обліком. Оцінка доцільності використання конкретної облікової методології базується на основі аналізу поведінки користувачів фінансової інформації. Розвиток на пряму забезпечують фахові бухгалтерські журнали. Так, журнал “Accounting, Organizations and Society” є провідним виданням міжнародного значення, у якому розкриваються проблеми відношення між бухгалтерським обліком та людською поведінкою, організаційними структурами і процесами, змінами соціального й політичного середовища підприємства [3].

Підхід управлінських моделей характеризується розробкою відповідних управлінських моделей на основі гіпотетичних потреб користувачів фінансової звітності. Передбачає формування набору нормативних припущень стосовно цілей, управлінських та інформаційних потреб користувачів, на основі яких розробляються принципи й методи бухгалтерського обліку для задоволення потреб користувачів інформації. Як критерій формування бухгалтерської теорії покладено припущення про необхідність надання різної інформації окремим групам користувачів фінансової звітності для прийняття різних видів рішень. Серед українських дослідників вирішенню проблем ролі бухгалтерського обліку в управлінні підприємствами присвячені праці Б.І. Валюєва, С.Ф. Голова, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка, А.В. Шайкана та інші.

Управлінське рішення – це сукупний результат творчого процесу (суб'єкта) та дій колективу (об'єкта управління) для вирішення конкретної ситуації, що виникла у зв'язку з функціонуванням системи [4, с. 11].

На думку О.С. Височан, управлінське рішення – це вибір найбільш прийнятної альтернативи з можливої різноманітності варіантів, спрямований на досягнення конкретних цілей системи управління [5, с. 7]. Управлінське рішення є результатом розумово-психологічної, творчої діяльності керівника, продуктом управлінської праці, а його прийняття –

це процес, що зумовлює появу цього продукту. Вироблення раціональних рішень є сферою управлінсько-го мистецтва, оскільки полягає у виборі правильних методів і прийомів, що в конкретній ситуації мають найбільший потенціал впливу. Прийняття рішень є найголовнішим оцінювальним критерієм здібностей, умінь і навичок керівника. Від їх зумовленості значною мірою залежать результати діяльності організації [6].

Ще одним з важливих підходів до побудови облікових теорій є підхід інформаційної економіки. Найбільш багатогранно і яскраво виявляється інформаційний підхід у науках про людину, про її пізнавальну і практичну діяльність, про суспільство та його розвиток. І глибоко закономірно, що саме тут, у сфері соціальних процесів, з особливою силою відчувається також органічна єдність інформації й управління. Як відомо, проблема наукового управління процесами суспільного розвитку посідає значне місце в законодавчих і виконавчих актах останнього періоду. Одним із важливих інструментів дослідження і практичного вирішення проблеми наукового управління суспільством є поняття соціальної інформації, що об'єднує в собі всі різновиди інформації в суспільстві.

Оскільки базисом суспільного життя є матеріальне виробництво, а ширше – сфера економіки загалом, доміinantним видом соціальної інформації є саме економічна інформація (виробнича, банківська, торгово-економічна тощо). За останній час особливо швидко розвивається інформаційний підхід до виробництва, планування, управління економікою. Широке використання для цього електронно-обчислювальної (тобто, інформаційної по своїй суті) техніки, створення інформаційних систем економіки стимулювало дослідження з класифікації й кодування економічної інформації, з розробки спеціальних інформаційних мов. За аналогією з такою узвичаєною вже характеристикою, як енергоозброєність, в економіці виникло, набуло розвитку і стає все більш важливим поняття інформозброєності праці й управління.

Диференціація, що поглибилася, спеціалізація в науці та соціальній практиці зумовили вивчення проблем соціально-економічного значення, але не економічними науками безпосередньо, а особливими науковими дисциплінами й напрямками на стику економіки з технікою, природничими та суспільними науками. Необхідно підкреслити, що в становленні всіх цих нових, нетрадиційних дисциплін і напрямків досліджень значну роль відіграв (і продовжує відігравати!) інформаційний підхід. Результати таких досліджень частіше за все мають безпосередній вихід у соціальну практику, вони прямо пов'язані з тією або іншою сферою процесів управління в суспільстві. Без них, безумовно, було б просто неможливим створення ряду комплексних систем управління якістю продукції (або якістю праці).

Ще одна молода й помітно прогресуюча галузь знання – прогностика – на інформаційній основі вирішує завдання, що виходять далеко за межі економіки, належать до найрізноманітніших сфер життя суспільства. По суті, прогнозування є визначальним випередженням дійсності людиною та суспільством. Цілком правомірне трактування цього процесу як специфічної форми моделювання – інформаційного моделювання майбутнього. Водночас прогнозування у сфері соціальних явищ безпосередньо пов'язано з управлінням. Саме прогнози (довгострокові й короткострокові) є значною мірою базисом для прийняття управлінських рішень різних масштабів. Крім того, у багатьох випадках і сам прогноз прямо впливає на подальший хід подій, будучи джерелом імпульсів керівного впливу,

на розвиток прогнозованих феноменів.

В умовах науково-технічної революції особливий напрям наукового пошуку закономірно становить дослідження інформаційних аспектів взаємодії людини й техніки в процесах виробництва й управління. Це визначено швидким прогресом їх технічної озброєності, зокрема комп'ютеризацією. Різноманітні сторони цієї проблеми зумовлюють розробку інформаційно-логічних і керівних систем, а також мов для «спілкування» людини з машиною, налагодження відповідних програм, вибір оптимальних режимів роботи тощо. Все це пов'язано не тільки з технічними науками, природознавством, логікою і математикою, а й із суспільними науками.

Розгалужена структура соціальної інформації та її незамінна роль у процесах управління давно вже достойно оцінена суспільними науками (конкретною соціологією, демографією, соціальною психологією, а також правознавством, військовою наукою і теорією розвідки). Проте й ці галузі знання вносять нові моменти в розробку проблем інформації та управління, що поступово знаходять безпосередній вихід у соціальну практику.

Єдність інформації й управління наочно виявляється в процесах навчання і, відповідно, у теорії навчання й виховання – педагогіці. «Інформаційний вибух» останніх десятиріч призвів до чіткого усвідомлення істини: метою навчання має бути не тільки (і навіть не стільки!) засвоєння учнем якогось певного обсягу інформації, скільки вироблення в нього уміння засвоїти будь-яку інформацію у майбутньому.

Усі без винятку сфери життя людини як суспільної істоти так чи інакше відбивають у собі органічну єдність інформації та управління, і цей факт віддзеркалюється всім спектром наук про суспільство. Винятковій ролі інформації в життєдіяльності сучасної людини та у процесах суспільного розвитку спеціально присвячена вже значна кількість літератури. Для більш повного розуміння цього питання відзначається лише, що інформаційний підхід у науці про суспільство має і свої природні корені – відповідний підхід до генетики, фізіології та психології людини. Адже саме на життєдіяльності організму людини як природної істоти в остаточному підсумку базуються й усі її соціальні вияви. Трактування фізіології й особливо психіки людини дає змогу глибше вивчити зміст інформаційних процесів у суспільстві, специфіку сприйняття людиною різних видів інформації й вироблення управлінських рішень і керівних впливів. Тому подальший розвиток досліджень, що розкривають органічну єдність інформації та управління в різноманітних сферах соціальної дійсності, тісно пов'язаний з виконанням кардинального завдання – підсилити взаємодію суспільних, природничих і технічних наук.

Еклектизм, також еклектика, вибірковість (грец. *εκλεκτός*, «вибраний»; від грец. *εκλέγω*, «обирати») – у найширшому значенні – механічне поєднання в одному вченні різнорідних, органічно несумісних елементів, які запозичуються з протилежних концепцій.

Професор Д. Коетсі [3] загалом стосовно застосування економічних теорій у бухгалтерському обліку вважає, що економічна теорія відіграє важливу роль у бухгалтерських дослідженнях, вони завжди мають враховувати зв'язок з економікою, а також як бухгалтерська інформація впливає на економічні рішення. Однак при їх здійсненні положення бухгалтерського обліку мають бути домінуючою силою.

Основні проблеми розвитку сучасних облікових

концепцій України спробуємо узагальнити на рис. 1.

У сучасній тематичній літературі дедалі більше стверджується позиція фахівців про доцільність упровадження й адекватність сучасним ринковим умовам засад креативного обліку; обґрунтовуються передумови його теоретичного розроблення і практичного упровадження, хоча загалом сприймається й той факт, що «... межа між творчим підходом і відвертим шахрайством є розмитотою» [7, с. 456]. На основі низки об'єктивованих і аргументованих факторів у деяких публікаціях відзначається, що «в сучасній науковій та практичній літературі під креативним обліком розглядають метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам» [8, с. 170].

Наслідки фінансово-економічної рецесії, стагнації глобального економічного середовища й, особливо, флуктуації ринків капіталів та інвестицій, які певною мірою пов'язуються із застосуванням креативного обліку, й формування на його основі корпоративної звітності, змушують уряди багатьох країн світу приймати жорсткі заходи щодо протидії негативним тенденціям у сфері корпоративної звітності насамперед, оперування неформалізованими показниками та індикаторами. Зазвичай легальний характер креативного обліку досягається формальним застосуванням методів і принципів традиційної системи бухгалтерського обліку для «забезпечення» показників фінансової звітності, які, як вважається, об'єктивніше розкривають сучасні взаємовідносини в ринковій економіці.

У наукових колах поступово закріплюється позиція стосовно потреби капітальної реконструкції теорії бухгалтерського обліку з метою надання їй адекватності до виявів сучасної економіки, враховуючи й той факт, що «... зміна парадигми звітності має бути спрямована на перехід від моноцільової до багатоцільової звітності... структура балансу та інших форм звітності має впливати з потреб конкретних користувачів, а не єдиних принципів бухгалтерського обліку» [9, с. 325].

Висновки з проведеного дослідження. Отже, розробка бухгалтерських підходів, які в більшості випадків мають еkleктичну природу, набула широкого поширення з другої половини ХХ ст. зі зміною цільової орієнтації бухгалтерського обліку на забезпечення надання інформації користувачам. Їх використання досить часто зумовлюється наявністю політичних замовлень на розробку теорій задля вирішення конкретних проблем методологічного характеру. Провівши аналіз наявних підходів до класифікації теорій бухгалтерського обліку, було встановлено, що ці



Рис. 1. Основні проблеми розвитку сучасних облікових концепцій України та шляхи їх вирішення

підходи не дають змоги охопити всі теорії та досить часто порушують правила побудови класифікацій. Це спричинює необхідність подальших досліджень і розробки авторської класифікації теорій бухгалтерського обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Шигун М.М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. ... доктора екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М.М. Шигун. – К. : Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2010. – 36 с.
2. Теорія: Матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/>.
3. Легенчук С.Ф. Підходи до побудови наукових теорій бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1 (55). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/743/1/24.pdf>.
4. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті : [навчальний посібник] / За ред. д-ра екон. наук, проф. Ф.Ф. Бутинця, канд. екон. наук, доц. М.М. Шигун. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2004. – 352 с.
5. Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті : [навчально-методичний посібник] / Укл. О.С. Височан. – Л. : Вид. відділ ІППТ при НУ «Львівська політехніка», 2005. – 192 с.
6. Мала Н.Т. Мистецтво прийняття управлінського рішення / Мала Н.Т., Процик І.С.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_1/158.pdf.
7. Метьос М.Р. Теорія бухгалтерського обліку / М.Р. Метьос, М.Х. Б. Перера. – М, 1999.
8. Кузнецова С. Моделювання облікової системи для потреб управління / С. Кузнецова // Вісник КНТЕУ. Науковий журнал. – 2008. – № 5. – С. 167–170.
9. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.Ф. Голов. – К. : Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2009. – 377 с.