

Отримано: 02 грудня 2017 р.

Прорецензовано: 10 грудня 2017 р.

Прийнято до друку: 17 грудня 2017 р.

e-mail: kafedra_44@ukr.net

DOI: 10.25264/2311-5149-2017-7(35)-100-103

Кіндрацька Л. М. Система бухгалтерського обліку не повинна бути піддослідною інституцією. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, грудень 2017. № 7(35). С. 100–103.

УДК 657

JEL-класифікація: M1

Кіндрацька Любомира Максимівна,

доктор економічних наук, професор завідувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕ ПОВИННА БУТИ ПІДДОСЛІДНОЮ ІНСТИТУЦІЄЮ

У науковій статті представлено авторські підходи до модернізації та реформування системи бухгалтерського обліку в Україні. Доведено, що будь-які нові ідеї щодо цих процесів мають бути чітко аргументовані і спрямовуватись на формування комплексу адресної інформації для задоволення потреб користувачів. З огляду на це, акцентовано, що головне спрямування досліджень бухгалтерського обліку полягає в обґрунтуванні напрямів його вдосконалення, реалізація яких на практиці сприятиме посиленню управлінських функцій бухгалтерського обліку.

Ключові слова: інформація, трансформація системи бухгалтерського обліку, облікові механізми, бухгалтерський облік як інституція економіки і права.

Киндрацкая Любомира Максимовна,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой учета в кредитных и бюджетных учреждениях и экономического анализа, ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕ МОЖЕТ БЫТЬ ПОДОПЫТНОЙ ИНСТИТУЦИЕЙ

В научной статье раскрыты авторские подходы к модернизации и трансформирования системы бухгалтерского учета в Украине. Акцентировано, что новые идеи в части этих процессов следует четко аргументировать для формирования полезной адресной информации, необходимой всем группам ее пользователей. С учетом этого, главным в исследовании проблем бухгалтерского учета является обоснование направлений его совершенствования, реализация которых будет способствовать усилению управленческих функций бухгалтерского учета.

Ключевые слова: информация, трансформирование системы бухгалтерского учета, учетные механизмы, бухгалтерский учет как институция экономики и права.

Lubomira Kindratska,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting in credit and budgetary institutions and economic analysis Department, Kyiv National Economic University of Vadym Hetman

ACCOUNTING SYSTEM SHOULD NOT BE AN EXPERIMENTAL INSTITUTION

The article presents author's approach to the accounting system modernization and transformation in Ukraine. It is pointed out that all ideas for the improvement of the specified processes should be clearly argued. Their implementation in practice will increase the level and completeness of management provision with information necessary to elaborate decisions.

Key words: information, transformation of the accounting system, accounting mechanisms, accounting as an institution of economics and law.

Постановка проблеми. На сьогодні було висунуто багато ідей щодо напрямів і трансформації системи бухгалтерського обліку. Для цілеспрямованого формування інформації для управління важливо виявити потреби менеджменту в інформації, а також подати її як комплекс фінансових і нефінансових показників. Це визначає необхідність створення єдиного обліково-аналітичного інформаційного продукту, що сприятиме посиленню управлінських функцій бухгалтерського обліку. Тому до будь-яких новацій в обліковій теорії слід підходити виважено, оскільки бухгалтерський облік за його значенням в управлінні не може бути піддослідною інституцією.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Практично в усіх публікаціях із бухгалтерського обліку порушено питання оновлення його теорії та методології, акцентовано на необхідності надання облікової інформації адресного характеру.

Статтю написано у форматі есе, у якій висловлено власні думки автора відповідно до назви роботи. Важливо на засадах системного підходу сформувати обліково-аналітичну платформу забезпечення управлінців усіх рангів та інших зацікавлених користувачів адресною інформацією.

Мета статті – викласти власне бачення сфери досліджень теорії і практики бухгалтерського обліку, довести, що новачі потрібні, але на шкоду, оскільки поєднання нових і усталених підходів не є парадоксом, а скоріше – об’єктивною необхідністю.

Виклад основного матеріалу. Безперервність модернізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку обумовлена необхідністю її адаптації до змінюваних умов ведення бізнесу у процесі трансформації економічних відносин до ринкових методів господарювання. Зазначене суттєво підвищує роль бухгалтерського обліку як елемента управління, особливо в частині формування обліково-аналітичної інформації. На сьогодні пропозиції з удосконалення облікової системи охоплюють різні сторони і різні форми кропіткої роботи в напрямі системного підходу до забезпечення вартісного виміру облікових об’єктів за справедливою оцінкою з метою реального пояснення результативності бізнесу.

Загалом у всіх публікаціях із питань бухгалтерського обліку, його зміст трактується приблизно однаково: це складова процесу управління, яка забезпечує збір, класифікацію, накопичення, реєстрацію і узагальнення інформації у грошовому вимірі про майно, капітал і зобов’язання господарського суб’єкта і їх рух.

Нерідко бухгалтерський облік також визначають як процес, що містить послідовні етапи формування інформаційних потоків, спрямованих на задоволення запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Загалом бухгалтерський облік слід сприймати як філософію всього бізнесу і його мову [1, с. 10].

Якщо філософією бухгалтерського обліку окреслюється сфера його пізнання через методологію, то мова бізнесу не обмежується чимось одним. У цьому сенсі розуміють сукупність облікових принципів, методик оцінки господарських фактів й об’єктів, використання нових інформаційних технологій, багатоваріантність економічних відносин і найголовніше – зростаючі вимоги користувачів до облікової інформації. Це означає, що мову бізнесу через інформацію, продукovanу бухгалтерським обліком, мають розуміти всі, хто працює з даними, які характеризують бізнес. З огляду на це, щодо бухгалтерського обліку все частіше акцентують питання його трансформації. Йдеться навіть про комплексні зміни усталених базових положень теорії обліку, а не тільки про напрями вдосконалення його організації, методик обліку об’єктів та облікових процедур.

Безсистемність змін шкідлива, оскільки це може уповільнити розвиток бухгалтерського обліку і, як не прикро, навіть відкинути у минуле і врешті спричинити своєрідну кризу, пов’язану із некомпетентністю реформаторів. Певна річ, систему бухгалтерського обліку неприпустимо сприймати як піддослідну інституцію, під час дослідження якої ігнорують напрацювання попередників, систематичний емпіричний аналіз фактів і процесів. Натомість життя «вдихається» певною мірою в необґрунтовані ідеї, які формально відповідають ознаками ринкових відносин, але не підсилюють корисність отримуваної інформації, а подекуди – навіть спотворюють її зміст. Якщо відкинути всі деклативні зміни, то для управління бізнесом важливо сформувати єдине інформаційне поле, в межах якого інформація, продукovaná системою бухгалтерського обліку, проходить етап її інтерпретації з використанням інструментарію економічного аналізу.

Завдання обліку, як зазначав відомий російський дослідник проблем бухгалтерського обліку Я. В. Соколов, не стільки обумовлюють опис фактів, скільки розкривають їх зміст. З огляду на це, економічний аналіз має розглядатися як елемент, невіддільна частина всієї системи бухгалтерського обліку [2, с. 34].

Якщо далі розвивати цю думку, то аналіз слід визнати логічним завершенням облікового процесу. Пройшовши етап аналізу, бухгалтерська інформація, сформована за всіма канонами (систематизована, зґрунтована, узагальнена) набуває нового звучання – стає корисною та необхідною для користувачів.

Ще на початку ХХ століття П. Х. Худяков визнав аналіз більш високим етапом обліку, філософією рахівництва, на чому зокрема, акцентував увагу у своїх дослідженнях А. Д. Шеремет – відомий представник московської школи аналітиків, вислів якого: бухгалтерський облік – це, насамперед, аналіз нині став крилатим [3, с. 2].

Подібне цитування з огляду на сучасні політичні обставини може виглядати дивним, втім, наука була і має бути поза політикою. Що вірне і логічне – то таким і залишиться. Академік НАН України М. Г. Чумаченко, свого часу давав таку пораду (про це він говорив всім, хто пішов у науку): «щоб написати, треба дуже багато читати». От і читаєш, аналізуєш, щось відхиляється, щось сприймається і поглиблюється.

Нині є всі підстави вести мову про бухгалтерський аналіз як новий напрям розвитку економічної науки, на чому, зокрема, ще у 2008 році наголошувала група науковців Білоруського державного економічного університету, м. Мінськ [4, с. 77].

Вітчизняний науковець С. В. Калабухова робить спроби оперувати поняттям «бухгалтерський менеджмент», пропонуючи відійти від управлінського обліку, оскільки реально комунікації у системі управління організацією відбуваються через експертизу, тобто аналіз фінансової звітності [5, с. 21], постачальником даних для складання якої є бухгалтерський облік. Такий своєрідний ланцюжок підходів до бухгалтерського обліку можна продовжувати, втім... Слово «втім» тут означає не що інше, як дискусію, яка може бути безкінечною.

Загалом єдиний підхід випрацювати неможливо, оскільки бухгалтерський облік є складною динамічною системою, здатною до самовдосконалення відповідно до запитів користувачів. Це перше. Далі мусимо підкреслити, що продекларований (поки що це так) в Україні перехід бухгалтерського обліку на МСФЗ, передбачає надання в облікових методиках пріоритету економічному змісту фактів, що відображаються в обліку над їх юридичною формою. Але і це не варто сприймати буквально: бухгалтерська звітність автоматично не стане реальною тільки через надання пріоритету змісту над формою. Кожен факт господарської діяльності можна представити як єдність його правової і економічної основи. По суті – це різні їх характеристики, які підтверджують, з одного боку законні підстави здійснення операції (відповідність законодавчим нормам), а з другого – необхідність цієї операції у господарському процесі. Тут на поверхні протиріччя бажань між «хочу і можу», що характерне всім суб'єктам бізнесу в особі їх керівників.

Нівелювати таке неспівпадіння можливо через достовірне представлення інформації в системі бухгалтерського обліку. Ініціатор операції повинен спів-ставляти правові (чи можу?) й економічні пласти (хочу, потрібно) кожного факту господарської діяльності.

Через прозорість інформації, продукованої системою бухгалтерського обліку, досягається її корисності в управлінні бізнесом. Мова йде про підтвердження реальності кожної операції з урахуванням відповідності правовим і економічним умовам її здійснення.

У цьому сенсі слід підкреслити, що навіть, виходячи із зазначеного, дані бухгалтерського обліку ніколи не будуть ідеальними. Якщо до цього додати ще професійне судження бухгалтера (певна річ у кожного бухгалтера воно є особистим), то і фінансова звітність – далека до ідеальної. Щодо корисності її інформації питання ставляться користувачем, а відповідь, якраз із урахуванням професійного судження, дає її укладач, визначаючись із власними сумнівами. По суті питання завжди реальне, а відповідь може бути і неправильною.

Питання і відповідь – це реалії бухгалтерської сфери, тому положення МСФЗ мають сприймати як базові рекомендації для узгодження потреб користувачів (питання) і процесу формування інформації в системі бухгалтерського обліку (як відповідь на поставлені запитання). Тут знову доречно звернутися до праць Я. В. Соколова.

Дані бухгалтерського обліку, на його думку, не можуть бути дзеркалом господарського процесу, а є ступенем імовірного (потенційного) впливу користувача на нього. Світло бухгалтерського обліку – його інформація, виникає через певні протиріччя між реальними діями і діями, ймовірно можливими. Саме це дозволяє ухвалювати рішення з їх коригуванням на можливі ризики [2, с. 40].

Тому МСФЗ слід характеризувати з позиції формування професійного судження бухгалтера, в основі якого – концептуальні принципи бухгалтерського обліку, зокрема принцип відкритості інформації. По суті інформація фінансової звітності є своєрідним критерієм істини щодо реальної картини стану бізнесу і перспектив його розвитку. Втім, користувачі, а особливо інвестори, потребують набагато більше інформації, ніж її представлено у фінансовій звітності. Можливо, через це, систему бухгалтерського обліку «дістають» пропозиції щодо її постійної зміни, перетворюючи її в такий спосіб у підслідну інституцію. Слід урахувати, що змін потребує інформація, а не процедури її накопичення в обліковій системі.

Інша річ, для уникнення втрати бухгалтерським обліком і фінансовою звітністю своєї економічної значимості вкрай важливо розширити межі генерованої ними інформації для забезпечення зростаючих запитів її користувачів. Певна річ, інформацією тільки фінансової звітності тут не обійтися. На часі – формування, узагальнення, інтерпретація великообсягової інформації нефінансового характеру, що суттєво змінить формат звітності, з огляду на оновлену філософію оцінки результатів діяльності, що пов'язано з інтеграцією багатьох фінансових показників із нефінансовими.

Суттєвою є інформаційна оцінка трьох компонентів сталого розвитку суб'єктів господарювання й економіки загалом: економічної, екологічної і соціальної. Через розкриття інформації щодо сфери сталого розвитку, суб'єкти бізнесу набувають певних конкурентних переваг, пов'язаних зі зміцненням довіри інвесторів, підвищенням мотивацій до праці співробітників.

Насправді нефінансові показники є індикаторами ефективності управління і додатковим підтвердженням результативності бізнесу.

Певна річ, у системі бухгалтерського, інформація щодо нефінансових показників не фіксується. Якщо ж говорити про сталий розвиток суб'єкта господарювання, то його слід визнати суб'єктом публічного інтересу, діяльність якого характеризуватиметься комплексом фінансових і не фінансових показників. У цьому сенсі логічно відійти від поняття «бухгалтерський облік» і оперувати поняттям «облік», обсяг інформації якого буде набагато ширшим, враховуючи показники соціального, екологічного, а не тільки економічного характеру. Саме через це в обліку виокремилися його нові гілки: екологічний, соціальний, а сфера бухгалтерського обліку розширилась завдяки управлінському і, певною мірою, стратегічному обліку, що підтверджує безперервність процесу трансформації системи бухгалтерського обліку. Трансформація охоплює комплексні зміни багатьох положень, які спрямовуються на покращення результативного продукту бухгалтерського обліку – інформації, і, насамперед, наведеної у фінансовій звітності. Вже нині попит на бухгалтерську інформацію з боку суб'єктів ринку є своєрідним стимулом керівників бізнесу підвищувати якість фінансової звітності, що суттєво активізує ініціативи чинних і потенційних інвесторів.

Не викликає заперечення, що трансформаційні зміни в системі бухгалтерського обліку якраз і спрямовані на покращення своєрідного інформаційного сервісу для користувачів облікової інформації. Комплексність таких змін можливо окреслити поняттям «економічний симбіоз», що передбачає стійкий, довготривалий взаємозв'язок окремих елементів, який врешті призводить до загального емерджентного ефекту [6, с. 90] під час формування загальної інформаційної системи суб'єкта господарювання, що забезпечується взаємодією всіх видів обліку і, передусім, фінансового управлінського та податкових розрахунків. До цієї взаємодії долучаються і специфічні гілки обліку, зокрема стратегічний, екологічний, можливо навіть креативний, виокремлення якого, на нашу думку, не обґрунтоване, як і загалом немає логіки щодо застосування бухгалтером у своїй сфері власного креативного мислення.

Зрозуміло, що бухгалтер за складом свого розуму і дій мусить бути креативним працівником і, як активний учасник управлінського процесу, мати творчі здібності до продукування принципово нових ідей, але з чітким розумінням їх практичного значення і з обґрунтуванням напрямів їх реалізації. Сучасний висококваліфікований бухгалтер (а це обов'язкова вимога з огляду на постійність і суттєвість змін у підходах до обліку господарських фактів і процесів) повинен визнавати фундаментальні ознаки критичного переломного моменту новітньої історії розвитку бухгалтерського обліку, зокрема в частині формування публічної інформації.

Втім (це наша думка) облікові працівники в жодному разі не сприймуть систему бухгалтерського обліку як піддослідну інституцію, що не заперечує підвищення ймовірності теоретичних помилок і неправильних висновків. Будь-які модифікації його (бухгалтерського обліку) теорії не повинні відкидати напрацювання попередників – корифеїв бухгалтерського цеху.

Сучасний бухгалтерський облік має продукувати оновлений інформаційний продукт, зокрема адресний. На запит конкретних користувачів і на підвищення «споживчих» властивостей конкретно позитивно впливає інформація інших видів обліку за умови досягнення логічної співставності фінансової і нефінансової інформації (є продуктом стратегічного, соціального, екологічного... видів обліку).

Врешті це сприятиме формуванню механізмів, які забезпечать права користувачів на доступ до потрібної інформації як продукту єдиного інформаційного простору діяльності суб'єкта господарювання.

Висновки. Бухгалтерський облік як система містить сукупність облікових принципів, методів оцінки господарських фактів і процесів, багатоваріантність економічних відносин та оновлювані інформаційні технології. Кінцевим продуктом системи є інформація, під час формування якої необхідно забезпечити адресність користувачів. Це, по-перше, суттєво скоротить масив інформації, яку не використовують в управлінні, а, по-друге, – підвищить управлінську функцію бухгалтерського обліку. Така орієнтованість обліку повинна призвести до «припинення» процесу висування безсистемних ідей щодо радикального оновлення обліку. Важливо не допустити своєрідної кризи у трансформації обліку через некомпетентність трансформаторів. Основний вектор змін – це нова ідеологія під час формування результативного облікового продукту – інформації. В основі ідеології – оновлені принципи обліку, розширена аналітичність інформації завдяки новим гілкам облікового дерева (соціальний, екологічний, стратегічний облік), поєднання у звітності фінансових і нефінансових показників.

Це дає підстави визнати економічний аналіз логічним завершенням облікового процесу, інформація якого має відповідати критеріям істини щодо реальної картини стану бізнесу і перспектив його розвитку.

Отже, управляти економічними суб'єктами можливо лише на основі достовірної облікової інформації, яка пройшла аналітичні процедури з використанням інструментарію економічного аналізу. Дієвість будь-яких новацій, зокрема і у сфері бухгалтерського обліку підтверджується практикою, проте облік у жодному разі не може бути піддослідною інституцією.

Література:

1. Сатубалдин С. С. Учет затрат на производство в промышленности США / С. С. Сатубалдин. – Москва : Финансы, 1980. – 141 с.
2. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие / Я. В. Соколов. – Москва : Магистр; ИНФРА, 2010. – 224 с.
3. Шеремет А. Д. Методологические подходы к детализации и объединению учетно-аналитических дисциплин / А. Д. Шеремет // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 7. – С. 2–5.
4. Панков Д. А. Бухгалтерский анализ – новое направление развития экономической науки / Д. А. Панков, Л. С. Воскресенская, О. А. Русак // Экономические и юридические науки. Бухгалтерский учет. – 2008. – № 10. – С. 77–85.
5. Калабухова С. В. Дефеніції поняття «management accounting»: управлінський облік чи бухгалтерський менеджмент? / С. В. Калабухова // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління: тези XII міжн. наук. конф. 24–25 жовтня 2013 р. – Житомирський державний технологічний ун-т. – Житомир, 2013. – С. 20–23.
6. Козик В. Економічний симбіоз і нові форми індустріальних об'єднань / В. Козик, Ю. Сидоров // Економіка України. – № 10. – С. 88–95.