

Корягін М.В.

## ЗМІСТОВНИЙ АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕОРІЙ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

*Обґрунтовано актуальність досліджень теорій бухгалтерської звітності в сучасних умовах розвитку облікової науки. Проведено змістовний аналіз основних теорій бухгалтерської звітності (нормативна, позитивна, етична, соціологічна, економічна, інституційна, комунікаційна, загальноцільового призначення, еволюційно-адаптивна), які відіграють важливу роль в розвитку облікової науки та практики звітування. Розроблено трирівневу систему теорій бухгалтерської звітності.*

**Ключові слова:** *теорії бухгалтерської звітності, бухгалтерська звітність, облікова наука, практика звітування.*

**Постановка проблеми.** Теорії бухгалтерської звітності, як система ідей – це сукупність фундаментальних понять, принципів, правил і методів формування, складання і оприлюднення бухгалтерської звітності, пов'язаних між собою через фундаментальну ідею побудови теорії. Кожна з розроблених теорій бухгалтерської звітності повинна базуватись на дотриманні наукових правил і способів доведення її положень, що спрямовані на обґрунтування структури і причин зміни бухгалтерських наукових знань. В якості теоретичної основи для всіх без винятку теорій бухгалтерської звітності виступають теорія прийняття рішень, теорія вимірювання (оцінки) та інформаційна теорія, які характеризують змістовні, процедурні та герменевтичні аспекти використання бухгалтерської звітності.

Професор Б. Резерфорд під теоріями фінансової звітності розуміє абстрактні системи облікового мислення, що стосуються генерування бухгалтерських даних, які відображаються у фінансових звітах [14, с. 1]. І хоча, як відмічає автор, дослідники на сьогодні ще не визначились з тим, чи взагалі потрібна розробка теорії в даній сфері, чи є вона корисною або взагалі небезпечною, бухгалтерська звітність, що складається в результаті здійснення облікових процедур, на сьогодні є об'єктом вивчення багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. В результаті таких досліджень поступово формується певна абстрактна система поглядів щодо структури (змістовні аспекти) та методики формування, складання і оприлюднення (процедурні аспекти) бухгалтерської звітності, яку і можна визначити в якості окремої теорії. Така теорія повинна мати чітку структуру, бути логічно суворою і послідовною та постійно перевірятись на відповідність зростаючим запитам користувачів облікової інформації, оскільки бухгалтерський облік як практична діяльність має чітке функціональне призначення.

Основним наслідком виділення теорій бухгалтерської звітності і в цілому теоретизації проблематики її формування, складання і оприлюднення, є можливість побудови прогнозів її подальшого розвитку, що сприятиме підвищенню адаптивності облікових систем підприємства до функціонування в нових соціально-економічних умовах в майбутньому. У загальному вигляді всі прогнозовані об'єкти у сфері бухгалтерських наукових досліджень можна поділити на дві великі категорії: індивідуальні об'єкти (системи та концепції бухгалтерської звітності, форми, види, типи, формати, групи показників або окремі показники); об'єктивні закони і закономірності розвитку.

В першому випадку прогнозом є одиначне положення чи факт, а в другому – загальне, універсальне положення чи наукова закономірність. Передбачення індивідуального факту або їх сукупності відіграє значну роль в процесі бухгалтерського наукового пізнання, а також при вирішенні конкретних прикладних задач облікової практики, що в цілому дозволяє визначити нові можливості формування інформації, необхідної користувачам бухгалтерської звітності. На відміну від передбачення індивідуальних фактів розвитку бухгалтерської звітності, передбачення закономірностей її розвитку здійснюється в цілях вирішення не повсякденних чи прикладних облікових завдань, а з метою розвитку облікового теоретичного знання.

Враховуючи значну кількість напрямів і концепцій розвитку бухгалтерської звітності, які висвітлюються сьогодні в фаховій науковій літературі, появу її нових типів, видів та форматів представлення в практичній діяльності підприємств, поступово сформувалась значна кількість теорій і концепцій бухгалтерської звітності, які є засобом систематизації бухгалтерського наукового знання, що сприяє подальшому розвитку бухгалтерської науки та дозволяє зрозуміти сутність існуючого стану облікової практики і сформулювати перспективи її подальшого розвитку.

Одним із найбільш актуальних напрямів бухгалтерських наукових досліджень в умовах сьогодення є аналіз теорій бухгалтерської звітності, який повинен стосуватись не тільки облікових або балансових теорій, які слугували теоретичним підґрунтям розвитку облікової науки наприкінці XIX – на початку XX століття (1-го, 2-х, 3-х, 4-х та 5-ти

© Корягін Максим Вікторович, доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії, м. Львів, e-mail: maxuza@rambler.ru

рядів рахунків), яким присвячена значна кількість публікацій вітчизняних та зарубіжних науковців, а й сучасних теорій бухгалтерської звітності, що дозволяють пояснити причини впровадження нових типів і видів звітності в облікову практику в умовах сьогодення та сучасні тенденції розвитку бухгалтерської звітності в умовах глобалізації та пост-індустріалізації економіки.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

На сьогодні в сфері бухгалтерського обліку вченими розроблена значна кількість наукових теорій, які характеризуються відмінністю своєї глибини: фундаментальні теорії (статична теорія Х. В. Сімона, теорія динамічного обліку Е. Шмаленбаха, інформаційна облікова теорія Дж. Крістенсена та Дж. Демскі, теорія обліку на основі потрійного запису Ю. Іджірі тощо), локальні теорії (контрактова теорія обліку Ш. Сундера, Р. Ламберта, теорія інфляційного обліку Дж. Уїтінгтона, культурна теорія обліку Р. Бескервілл тощо)) та основним об'єктом, на вивчення якого спрямоване пізнання її розробників.

У залежності від об'єкта вивчення всі теорії можна об'єднати у дві великі групи. Представники першої групи займаються розробкою теорій об'єктного типу, присвячуючи уваги окремим об'єктам обліку (теорія обліку зобов'язань М.Л. Пятова, теорія обліку капіталу І.Й. Яремка та ін.). Представники другої групи займаються розробкою теорій методологічного характеру, розглядаючи в якості базисної основи один із елементів методу бухгалтерського обліку та особливості його застосування відносно всіх або окремих об'єктів обліку. Переважна увага представниками цієї групи приділяється дослідженню проблем бухгалтерської оцінки (теорії облікової оцінки М.І. Бондаря, Л.Г. Ловінської, В.Я. Соколова, З.С. Туякової та ін.), як однієї із найбільш проблемних і концептуально важливих сфер бухгалтерської методології. До цієї ж групи відносяться теорії бухгалтерської звітності як одного із елементів методу бухгалтерського обліку та засобу відображення облікових показників в формі таблиць, що характеризують рух активів, зобов'язань і фінансовий стан підприємства або стратегічної бізнес-одиниці, а також фінансові і нефінансові показники діяльності за звітний період.

#### **Виклад основного матеріалу дослідження.**

У переважній більшості випадків сучасні теорії бухгалтерської звітності, які відображають реальні процеси трансформації бухгалтерської звітності як елемента облікової методології, розроблені зарубіжними дослідниками, які вже протягом тривалого часу вивчають проблеми функціонування бухгалтерських інформаційних систем в умовах розвинутої ринкової економіки та більш реалістично і адекватно сприймають процеси стандартизації і гармонізації бухгалтерського обліку в сучасному глобалізованому конкурентному середовищі.

У залежності від того, на основі якого підходу побудована теорія бухгалтерської звітності – позитивного чи нормативного – всі теорії можуть

бути поділені на дві основні групи. В основу такого поділу покладена ключова мета, заради якої відбувалась розробка теорії бухгалтерської звітності.

У філософії науки нормативний підхід базується на припущенні, що наукові теорії не тільки описують існуючі явища, а й здійснюють їх оцінку, надають рекомендації щодо подальшого розвитку практики. Нормативні облікові теорії, побудовані на основі застосування дедуктивного методу, зазвичай мають приписовий характер та передбачають надання вказівок щодо конкретного порядку облікового відображення та порядку відображення інформації в бухгалтерській звітності, які, на думку дослідників, є найбільш оптимальними для конкретної ситуації та з урахуванням рівня розвитку економічних відносин. Нормативна теоретизація бухгалтерського обліку була мейнстримом облікових наукових досліджень від моменту появи облікової науки і до середини ХХ століття, коли провідна роль, ближче до 1970-х рр., відійшла до позитивної теорії.

Позитивні теорії, що зазвичай мають індуктивну природу, орієнтовані на пояснення того, як облікова інформація надається користувачам бухгалтерської звітності, як відбувається її інтерпретація внутрішніми та зовнішніми користувачами, якими є причини та на основі яких мотивів відбувається здійснення вибору бухгалтерами або менеджментом підприємства складових облікової політики. Основним об'єктом вивчення позитивної теорії є облікова практика та практика прийняття рішень на основі облікової інформації з метою пояснення поведінки суб'єктів, причетних до підготовки бухгалтерської звітності, а також суб'єктів, що використовують її для прийняття економічних рішень.

Основними ідеологами облікового позитивізму були проф. Р. Уоттс та проф. Дж. Циммерманн. Їх монографія "Позитивна теорія обліку", що вийшла у 1986 р., здійснила значний вплив на процес зміни вектору наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, внаслідок чого бухгалтерська звітність почала розглядатись в якості товару, що є результатом домовленості між суб'єктами регулювання та суб'єктами ведення обліку на підприємстві, та яка формується в умовах явища інформаційної асиметрії. У подальшому ця теорія була розвинена завдяки працям таких вчених, як В. Бівер, Р. Болл, К. Діган, Р. Каплан, К. Крістенсон, Ш. Сундер, Б. Хольтхаузен та ін. Позитивна теорія обліку здійснила значний вплив на розробку фінансових моделей прийняття рішень на основі облікової інформації, зокрема, гіпотезу ефективного ринку (Efficient market hypothesis) та модель оцінки капіталу та активів (Capital asset pricing model).

Більш детально природу нормативної та позитивної груп теорій з позиції користувачів облікової інформації пояснює професор Е.С. Хендріксен, на думку якого дослідження рішень, що приймаються користувачами облікової інформації, проводяться у двох напрямках. У одному – вивчається, як люди повинні приймати рішення, тобто здійснюється нормативний підхід, а в іншому – як це відбувається на практиці, тобто позитивний підхід. У

першому випадку дослідження розпочинається зазвичай із побудови економічної моделі та спроб встановити, яка інформація необхідна для її роботи. У другому випадку вивчається те, як люди використовують наявну фінансову інформацію. Важливість позитивного підходу полягає у тому, що він дозволяє зрозуміти сутність інформації, яка найбільш корисна. У рівній мірі є корисним і суттєвим нормативний підхід, оскільки багато стандартів з фінансового обліку ґрунтуються на дедуктивній логіці і виникають із нормативних моделей рішень [4, с. 130]. Тому, хоча в останні роки позитивна теорія обліку як окрема ідеологія проведення наукових досліджень в обліковій сфері і набула значної популярності в англійських країнах, однак подальший розвиток бухгалтерського обліку як науки та процес удосконалення облікової практики повинен відбуватись на основі одночасного застосування двох вищенаведених груп теорій.

Окрім двох виділених груп теорій бухгалтерської звітності, про які зазначає переважна більшість дослідників у сфері бухгалтерського обліку, професор А. Раяхі-Белькауї [13, с. 112-116] також виділяє наступні узагальнюючі теорії: етичні; соціологічні та економічні.

В основу побудови етичної теорії бухгалтерської звітності покладаються базові фундаментальні категорії, на основі яких повинен здійснюватись процес її формування і складання на рівні підприємства, до яких відносяться справедливість, законність, неупередженість та правдивість. Основи даної теорії бухгалтерської звітності були закладені Д. Скоттом в праці "Культурне значення рахунків", що вийшла в світ у 1931 р., де автор вперше підняв етичні проблеми оприлюднення облікової інформації в звітності, визначив вплив культурних особливостей країн на формування етичних аспектів національних систем обліку.

Значна увага Д. Скоттом була приділена принципу законності (justice), в якості основного критерію для формулювання бухгалтерських наукових теорій, сутність якого полягала в тому, що процедури, правила і методи бухгалтерського обліку повинні забезпечити рівне ставлення до всіх фактично і потенційно зацікавлених в бухгалтерській звітності сторін [15, с. 342]. На думку автора, цей принцип є наріжним каменем теорії бухгалтерського обліку та облікової практики, а від його впровадження в облікову систему залежить майбутнє бухгалтерського обліку як одного із видів суспільної практики. Однак на відміну від Д. Скотта, на думку Л.С. Порвала [12, с. 30-31] справедливість є найбільш бажаною ціллю в процесі формулювання облікових теорій, хоча її найбільшим недоліком є неможливість побудови на основі цього принципу концептуальної основи для складання фінансової звітності або для оцінки існуючих принципів її формування.

Сьогодні розвитку етичної теорії бухгалтерської звітності приділяється значна увага такими вченими, як Дж. Блейк, Х. Вільмотт, М. Гаффікін, К. Гоуторп, Р.Г. Каспіна, Р. Монтгомері, А. Паксті, Я.В. Соколов, Л.В. Чижевська та ін., що пов'язано з

актуалізацією проблем етичної поведінки бухгалтерів під час ведення бухгалтерського обліку та складання і оприлюднення звітності в умовах стандартизації, коли бухгалтери стають суб'єктами прийняття рішень при реалізації облікової політики підприємства та розкриття звітності перед зацікавленими особами. Зокрема глибоке дослідження у цій сфері провели Р. Даска, Б. Ш. Даска та Дж. А. Рагатц [7, с. 9-17], якими була розроблена етична теорія розкриття бухгалтерської звітності. Авторами було запропоноване поняття "білої правди" – коли замість того, щоб маніпулювати показниками звітності підприємства, на рівні суб'єкта звітування обирається один із варіантів приховування правди через її суспільне неоприлюднення. На думку авторів, найбільш важливою проблемою, яку вирішує етична теорія звітності, є визначення рівня розкриття облікової інформації в звітності відповідно до вимог менеджменту або бухгалтерів.

Фундаментальні положення етичної теорії бухгалтерської звітності поступово знаходять своє впровадження в нормативних документах, що встановлюють основоположні принципи професійної етики бухгалтерської професії, зокрема, в Кодексах етики професійних бухгалтерів. Якщо спочатку ця тенденція стосувалась лише фінансового обліку, то з середини 2000-х років вона охопила й управлінський облік. Так, у 2005 р. Інститут управлінських бухгалтерів (ІМА) опублікував документ "Положення про етичну професійну практику", який стосувався професійної поведінки бухгалтерів з управлінського обліку.

Окремі аспекти етичної теорії бухгалтерської звітності на сьогодні досліджуються з позиції розгляду поняття "облікова правда", що є характеристикою об'єктивності облікових даних, які відображаються в звітності. Основна увага таких досліджень приділяється питанням правдивості розрахунку фінансових результатів підприємства, що відображаються в звіті про прибутки та збитки, оскільки в умовах наявної можливості вибору облікових технік для відображення фактів господарського життя значною мірою такий результат залежить від етичної поведінки бухгалтера. Представники такого підходу базують свої дослідження на припущенні, що існує певне значення доходу або прибутку підприємства, який є певним існуючим реальним об'єктом, що має бути відображений і обов'язково оприлюднений в бухгалтерській звітності підприємства.

Визначення правдивих фінансових результатів також потрібне для проведення порівняння із "неправдивими" показниками звітності, для розкриття випадків маніпулювання та фальсифікації показників фінансової звітності. Однак, як відмічає професор Б. Лев, "шахрайський прибуток можна представити і визначити тільки по відношенню до правдиво визначеного прибутку, але ж як визначити правдивий прибуток?" [11, с. 30]. Відповідно, враховуючи актуальність вирішення проблеми правдивості показників бухгалтерської звітності необхідним є розробка та застосування положень етичної теорії як одного із засобів забезпечення

об'єктивності та справедливості в бухгалтерському обліку.

Розвиток етичної теорії бухгалтерської звітності та впровадження її результатів на рівні облікової практики дозволяє вирішити цілу низку проблемних питань, зокрема: підвищення рівня об'єктивності та прозорості показників бухгалтерської звітності; підвищення рівня аудиторської незалежності; зростання значимості бухгалтерської звітності для всіх груп зацікавлених користувачів фінансової звітності; зростання значення та ролі бухгалтерського обліку в суспільстві.

Соціологічна теорія бухгалтерської звітності, беручи за основу положення етичного підходу, акцентує увагу на соціальних ефектах, що виникають в результаті надання інформації з фінансової звітності заінтересованим внутрішнім та зовнішнім користувачам. Облікова система за соціологічною теорією функціонує на основі визначених принципів та методів обліку, вибір яких здійснюється на основі врахування їх впливу на бухгалтерську звітність, що загалом впливає на всіх членів суспільства. Ця теорія базується на припущеннях, що при здійсненні вибору методів, які затверджуються в обліковій політиці підприємства, бухгалтери або менеджери керуватимуться певними соціальними цінностями, зокрема: обиратимуть ті методи, які сприяють збільшенню рівня соціального благополуччя. Відповідно, за соціологічною теорією соціальні цінності виступають основним критерієм, на основі якого повинен бути сформований набір видів, типів та форматів бухгалтерської звітності на підприємстві.

Якщо до початку 1980-х рр. серед представників бухгалтерського наукового цеху превалювала ідея, що бухгалтерський облік (практика, наука та освіта) є нейтральною технічною дисципліною, що може абстрагуватись від соціального контексту, то згідно з соціологічною теорією бухгалтерський облік є соціальною наукою, яка зорієнтована на вивчення і вирішення суспільних проблем, пов'язаних з впливом бухгалтерської звітності на членів суспільства, яка окрім свого власного методологічного апарату повинна широко застосовувати методи інших споріднених дисциплін, зокрема, соціології.

На думку професора П. Міллера, бухгалтерський облік є системою фундаментальних відносин між економічними та політичними силами суспільства [9, с. 9], тобто він є продуктом політичної боротьби, що дозволяє відображати в бухгалтерській звітності результати конструювання господарської дійсності, формалізуючи у вигляді фінансових і нефінансових показників конкретні соціальні та економічні інтереси різних членів суспільства, заінтересованих в зміні результатів діяльності підприємства на свою користь. Таким чином, соціальна природа бухгалтерського обліку перетворює його на механізм конструювання суспільної реальності, що забезпечує формування більш широких соціальних реалій, поглиблюючи рівень відчуття світу членами суспільства в частині господарської діяльності підприємства. При цьому показники

бухгалтерської звітності виступають основним засобом соціального конструювання світу, надаючи користувачам інформацію про стан та результати діяльності підприємства, формуючи в "головах" користувачів власне враження про ефективність діяльності менеджменту підприємства.

Система бухгалтерського обліку перебуває під постійним соціополітичним та ціннісно-структурованим впливом, що зумовлює необхідність розгляду процесу її функціонування в якості соціально-політичної практики. Для досягнення цієї цілі слід використовувати провідні соціологічні концепції, які дозволяють проаналізувати соціальну роль бухгалтерського обліку та зрозуміти існуючі аспекти формування і оприлюднення бухгалтерської звітності в контексті пов'язаних з ними соціальних і політичних відносин.

Найбільший внесок у розвиток цього напрямку теоретичних досліджень здійснили представники Лондонської школи економіки та політичних наук (А. Бхімані, П. Міллер, М. Пауер, Т. Тінкер та ін.) на чолі з професором Е. Хоупвудом, який, зокрема, на засіданні Американської асоціації бухгалтерів (AAA) у 2006 р. зазначав, що бухгалтерські наукові дослідження почали все далі і далі віддалятися від практики ремесла ... [а також] стали занадто обережними і консервативними, дуже жорсткими і традиційними, недостатньо пристосованими до боротьби зі змінами, не сприймаючи нових ідей та знань [10, с. 1365]. Таким чином Е. Хоупвуд закликав до проведення більш інноваційних і прикладних наукових досліджень, що повинні базуватись на основі застосування соціологічної перспективи та якісних методів досліджень. Окрема група дослідників підтримала цей заклик та продовжила здійснення фундаментальних досліджень в даній сфері. Науковців із англійських країн з подібними інтересами на сьогодні об'єднує фаховий спеціалізований журнал "Бухгалтерський облік, організація та суспільство", присвячений вивченню проблематики ролі і значення бухгалтерського обліку в суспільстві.

В Україні розвитку положень соціологічної теорії бухгалтерської звітності фактично не приділяється жодної уваги, що зумовлюється превалюванням ролі податкового обліку в обліковій системі вітчизняних підприємств та недостатнім рівнем розвитку вітчизняного фондового ринку. Внаслідок чого система фінансового обліку розглядається в переважній більшості випадків в якості інструменту внутрішнього управління фінансами підприємств, і лише в останню чергу як засіб представлення інформації зовнішнім користувачам. Відповідно проблеми реалізації облікової політики, її впливу на показники фінансової звітності підприємства, важливі аспекти формування, оприлюднення і розкриття облікової інформації в фінансовій звітності для вчених в більшості випадків є актуальними з позиції нормативної теоретизації, а позитивні аспекти цієї проблематики залишаються зовсім поза увагою вітчизняних науковців.

Економічна теорія бухгалтерської звітності акцентує основну увагу на ролі бухгалтерської звітності як джерела інформації для прийняття

управлінських рішень на макрорівні, в процесі дослідження поведінки макроекономічних показників, що формуються на основі вибору методів обліку в рамках облікової політики підприємства. Ця теорія базується на застосуванні такої моделі регулювання бухгалтерського обліку, коли бухгалтер або менеджер підприємства має право вибору технік та методів обліку із представленого в стандартах набору, що опосередковано через бухгалтерську звітність впливає на процес макроекономічного управління.

З позиції економічної теорії бухгалтерської звітності остання виступає інформаційним джерелом для прийняття рішень на макрорівні, що мають забезпечити загальний економічний добробут, під яким розуміється такий розподіл благ, що характеризує загальну економічну рівновагу і який є Парето-оптимальним за умови локального ненасичення функції корисності всіх споживачів. У світлі цього підходу особливої ролі набуває така функція бухгалтерського обліку, що передбачає забезпечення перерозподілу фінансових ресурсів в галузях національної економіки. Відповідно система обліку, зокрема бухгалтерська звітність, виступає таким інформаційним інструментом, який вказує зовнішнім користувачам (інвесторам, позичальникам), куди можна вкладати кошти або кому їх можна позичати, щоб досягти поставлених цілей – одержати інвестиційні або позикові доходи з прийнятним рівнем ризику. Тому підприємства з негативними результатами діяльності, відображеними в бухгалтерській звітності (інвестиційно непривабливі і неплатоспроможні), в переважній більшості випадків не одержать ресурсів в своє користування, внаслідок чого забезпечується найбільш ефективний розподіл фінансових ресурсів на рівні держави завдяки існуванню облікової системи.

Вимірювання загального економічного добробуту може бути здійснене за допомогою системи національних рахунків або системи обліку національного доходу. У той же час, залишається відкритим питання стосовно наповнення таких систем обліковими показниками, що дозволятимуть виміряти рівень економічного добробуту. Наприклад, на думку Г. Б. Ешейма та В. Бухгольца зростання реального значення чистого національного продукту еквівалентне позитивному значенню чистих інвестицій, що може бути використано для відображення процесів підвищення рівня життя незалежно від критеріїв добробуту, прийнятих в різних країнах [5, с. 28]. Тобто на думку авторів, облікове відображення в бухгалтерській звітності показника чистих інвестицій є одним із способів інформаційної підтримки процесу управління економічним добробутом на мікрорівні.

Економічна теорія бухгалтерської звітності знайшла своє продовження в працях вітчизняних вчених, що пов'язано із намаганням забезпечити максимальне наближення показників, що генеруються обліковою системою підприємства і відображаються в бухгалтерській звітності, із системою національних рахунків як інформаційною основою

макроекономічного регулювання економічних процесів.

Починаючи з кінця ХХ – на початку ХХІ століття в обліковій науці з'являються теорії звітності, які відкривають нові наукові горизонти стосовно удосконалення теоретико-методологічного апарату бухгалтерського обліку та формують нові напрями удосконалення практики звітування, дослідженню яких слід приділяти особливу увагу.

Інституційна теорія бухгалтерської звітності. Бухгалтерський облік як прикладна економічна дисципліна знаходиться під постійним впливом економічних теорій, які формують нові ніші для його подальшого удосконалення та розвитку. Наприклад, маржинальна революція в економічній теорії з часом призвела до виникнення одного з його видів – управлінського обліку та формування окремого виду бухгалтерської звітності – управлінської.

У другій половині ХХ століття визначальною економічною теорією поступово стає інституціоналізм, який передбачає при дослідженні економічних явищ використання не лише економічних, а й позаекономічних факторів (соціальні, політичні, юридичні аспекти тощо), тобто враховує вплив інститутів.

Розвиток інституційної економічної теорії (Т. Веблен, Дж. Коммонс, У. Мітчелл) та поява неоніституціоналізму (В. Вільямсон, Р. Коуз, Д. Норт, Г. Демсец), що зумовило виділення теорії трансакційних витрат, теорії контрактів, агентської теорії, створили адекватні теоретичні передумови для удосконалення обліково-аналітичної системи підприємства. Внаслідок чого в останні роки значного розвитку набула інституційна теорія бухгалтерської звітності завдяки працям таких вітчизняних і зарубіжних дослідників, як К.В. Безверхий, В.М. Жук, С.Ф. Легенчук, В.М. Метелиця, О.М. Петрук, І.Б. Садовська, Н.В. Семенишина, Л.О. Чайковська, І.А. Юхименко-Назарук та ін.

Застосування інституційної теорії в облікових дослідженнях та формування бухгалтерського інституціоналізму як окремого напрямку дозволяє розробити більш всеохоплюючу концептуальну основу для оцінки дослідницьких доказів та розвитку рекомендацій майбутніх наукових пошуків. Особливо важливим є застосування інституційної теорії при дослідженні пояснень причин і мотивів здійснення вибору форм, видів та методів бухгалтерської звітності на основі врахування організаційних, політичних та інституційних факторів.

На нашу думку, під інституційною теорією бухгалтерської звітності слід розуміти набір принципів та положень формування, складання та оприлюднення звітності, що виокремлені на основі врахування основних облікових інституційних засад (розуміння обліку як інституту, формальних та неформальних правил його функціонування, облікового інституційного середовища).

Визначальну роль в розвитку бухгалтерської звітності на основі інституційної теорії відіграє зовнішнє інституційне середовище, під впливом якого відбувається удосконалення та трансформа-

ція останньої. Прогресивний або регресивний розвиток інституційного середовища встановлює базові пріоритети для удосконалення системи бухгалтерської звітності, що має бути приведена у відповідність до потреб користувачів облікової інформації.

Серед вітчизняних вчених найбільший внесок у розробку положень інституційної теорії бухгалтерської звітності здійснив професор В.М. Жук [2], який вперше провів комплексне дослідження в сфері облікового інституціоналізму, що дозволило йому виокремити предмет, окреслити межі та обґрунтувати основні поняття облікової інституційної теорії (інститут бухгалтерського обліку, інституційна парадигма обліку, бухгалтерський імперіалізм, бухгалтерський інжиніринг). Автором було сформульовано основне завдання розробки інституційної теорії бухгалтерської звітності – оцінка впливу інституційних явищ і процесів на процес формування, складання і оприлюднення бухгалтерської звітності та її подальший розвиток.

Комунікаційна теорія бухгалтерської звітності. Починаючи з кінця 80-х рр. ХХ століття, коли в масовий вжиток надійшли перші персональні комп'ютери з подальшим поширенням і зростаючими можливостями мережевого доступу, можна констатувати настання інформаційної революції, яка в умовах сьогодення набула загрозливих для багатьох сфер і видів діяльності масштабів. Здійснюючи вплив на всі сфери людської діяльності, інформаційна революція також значною мірою впливає і на систему бухгалтерського обліку, яка є однією із інформаційних технологій обробки інформації про господарську діяльність підприємства, що необхідна для прийняття економічних рішень.

Важливу роль в процесі розвитку системи бухгалтерського обліку в цілому та окремих її елементів, зокрема, бухгалтерської звітності, також відіграють комунікаційні технології, оскільки розвиток облікових інфокомунікацій повинен призвести до налагодження взаємозв'язків між окремими видами бухгалтерського обліку, між підприємствами та інвестиційними і позиковими ринками, а також в цілому повинен сприяти стійкому розвитку національної економіки.

Застосування теорії комунікацій в бухгалтерському обліку розпочалось з праці проф. Н. Бедфорда та М. Баладуні "Комунікаційна теорія в бухгалтерському обліку" (1962 р.) [6], в якій автори вперше запропонували розглядати бухгалтерський облік як комунікаційний процес, що дозволить точніше показати функцію бухгалтерського обліку у складі всієї економічної системи. Застосування такого підходу відносно облікової системи було пов'язане із можливістю розгляду облікового процесу в якості комунікаційної системи за наступними основними розрізами: концепція процесу (облік є процесом змішування та сполучення динамічних взаємовідносин складових елементів, основним показником якого є якість цього процесу, тобто якість бухгалтерської звітності); елементи комунікацій (складові облікової комунікаційної системи є унікальними для кожного підприємства

та залежать від його специфіки та сфери діяльності); виміри (етапи) комунікацій (спостереження (одержання інформації про господарські операції; інтерпретація (декодування) інформації; вибір інформації для комунікації); продукування (кодування інформації для повідомлень; передача закодованих повідомлень за призначенням)).

У світлі комунікаційної теорії користувачі бухгалтерської інформації виконують дві основні функції: здійснюють декодування бухгалтерської звітності (реконструкція та аналіз закодованих бухгалтером повідомлень, якість яких залежить від наявності шуму, який спотворює повідомлення); використовують повідомлення (передбачає ідентифікацію певного змісту або значення, що вкладається користувачем в конкретне повідомлення, що залежить від впливу значної кількості факторів).

Запропонований Н. Бедфордом та М. Баладуні підхід до розуміння системи бухгалтерського обліку в якості комунікаційного процесу дозволив розглядати бухгалтерську звітність в якості кодованих повідомлень, які дозволяють її користувачам інтерпретувати інформацію про господарську діяльність підприємства за відповідний звітний період або прогнозувати його стан в майбутньому.

Якщо наприкінці 70-х рр. ХХ ст., як відзначав професор Е. Хендріксен, мало що було зроблено для застосування комунікаційної теорії в бухгалтерському обліку [8, с. 20], то сьогодні існує значна кількість праць вітчизняних і зарубіжних дослідників, присвячених цій сфері облікових досліджень (О.Ю. Золочевська, О.А. Лаговська, Л.Д. Паркер, С.С. Сальварі, Н.В. Семенишена, Я.В. Соколов, Е. Хігсон, Р.Дж. Чемберс та ін.). У той же час слід відмітити відсутність її широкого застосування при розробці системи міжнародних облікових стандартів у порівнянні із іншими теоріями. Зокрема, на відміну від комунікаційної теорії, при розробці концептуальних основ обліку в США (Statement of Financial Accounting Concept) була використана теорія прийняття рішень.

У цілому застосування комунікативної теорії в бухгалтерському обліку створює передумови для кращого розуміння процесів функціонування облікової системи та більш адекватної оцінки комунікативних та інформаційних сигналів у вигляді бухгалтерської звітності.

Теорія бухгалтерської звітності загальноцільового призначення. Уся бухгалтерська звітність тією чи іншою мірою пов'язана із прийняттям управлінських рішень (економічних, інвестиційних, позикових тощо). Існування об'єктивної потреби в згрупованій, обробленій і представленій належним чином обліковій інформації, яка виступає основою для прийняття економічних рішень, визначає цілі бухгалтерської звітності. Досягнення цілей бухгалтерської звітності є критерієм для визначення рівня якості бухгалтерської інформації. Тільки у тому випадку, коли такі цілі визначені, можна встановлювати тип та вид інформації, необхідної для їх досягнення. У залежності від визначених цілей бухгалтерської звітності формується набір завдань, які висуваються до облікової системи та до обліко-

вих процедур, використовуваних у процесі обробки облікової інформації.

Традиційно дослідниками в сфері бухгалтерського обліку виділяються два види цілей бухгалтерської звітності – загальні та специфічні. Загальні цілі бухгалтерської звітності передбачають забезпечення надання інформації, яка, передусім, буде корисна для інвесторів і кредиторів, а також інших другорядних користувачів, що використовуватиметься ними при прийнятті інвестиційних, позикових та інших рішень. У цілому загальні цілі бухгалтерської звітності орієнтовані на задоволення потреб суспільства як агрегованого користувача облікової інформації. Специфічні цілі бухгалтерської звітності стосуються задоволення запитів окремих груп користувачів облікової інформації, відповідно, бухгалтерська звітність, складена за такими стандартами, має специфічний характер, оскільки передусім орієнтована на задоволення їх інформаційних потреб.

Так, Радою з розробки стандартів фінансового обліку США (FASB) спочатку було розроблено чотири види специфічних цілей бухгалтерської звітності в залежності від виділених чотирьох основних груп її користувачів. Проте, в Концептуальній основі до облікових стандартів (SFAC 1 "Цілі фінансової звітності для комерційних підприємств") у 1978 р. [16, с. 11-12] вже було визначено два пріоритетних типи користувачів – інвесторів та позичальників, для яких було встановлено загальні цілі, які не співпадали з цілями інших користувачів. Зокрема, враховуючи специфічні потреби інвесторів і кредиторів, було запроваджено звіт про рух грошових потоків та звіт про власний капітал, який є ключем до прогнозування майбутніх грошових потоків, надаючи інформацію не тільки про обсяги наявного капіталу і зобов'язань перед власниками в певний момент часу, але і про зміни в ресурсах і вимогах, які відбуваються за певний період.

Подібний підхід щодо визначення ключових груп користувачів та формування у відповідності до них загальних цілей звітності можна прослідкувати в IAS/IFRS та національних П(С)БО. Відповідно вищевказані системи стандартів орієнтовані на дві пріоритетні групи користувачів, а також більшою мірою враховують потреби інших користувачів облікової інформації (державні установи, фінансові інститути, вендори, засоби мас-медіа тощо), що свідчить про певний рівень агрегування цілей звітності.

Останніми роками, що характеризуються гармонізацією та стандартизацією облікової практики, на противагу аналітичним обліковим теоріям, орієнтованим на досягнення локальних цілей бухгалтерської звітності, дослідники поступово починають розвивати теорію бухгалтерської звітності загальноцільового призначення (General Purpose Reporting Theory). Хоча ця теорія перебуває в стані свого розвитку, а окремі її елементи вже знайшли впровадження у складі концептуальних основ міжнародних облікових стандартів та стандартів різних країн світу, ця теорія ще не набула завершеного вигляду та не є оптимальною, що пов'язано з існуванням значної

кількості інституційних обмежень (соціальних, політичних тощо). У той же час розробка загальних засад теорії бухгалтерської звітності загальноцільового призначення має велике значення для подальшого розвитку загальної теорії бухгалтерського обліку та удосконалення облікової практики, оскільки, на думку Д. Саттона [17, с. 2], це дозволить узаконити впровадження стандартів і гарантувати безпеку бухгалтерському обліку в зростаючому різноманітті ринку фінансової інформації.

Загальною передумовою появи теорії бухгалтерської звітності загальноцільового призначення була соціалізація капіталу та поступове відокремлення менеджменту від власників, що перетворило останніх на постачальників капіталу з позиції компанії – його інвесторів. За таких умов з'явилась потреба в оприлюдненні облікової інформації не лише суб'єктам управління компанією, а й зацікавленим в результатах її діяльності користувачам, учасникам і постачальникам капіталу.

Особливу актуальність застосування теорії бухгалтерської звітності загальноцільового призначення має для подальшого розвитку ринкоорієнтованих наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні. Це пов'язано з тим, що сьогодні в Україні у зв'язку з недостатньою розвиненістю фондового ринку основним джерелом залучення фінансових ресурсів підприємств виступають фінансово-кредитні установи. Однак проінвестиційна орієнтація міжнародних та національних облікових стандартів створює проблему невідповідності обліково-інформаційного забезпечення діяльності вітчизняних підприємств та основного користувача бухгалтерської звітності.

Еволюційно-адаптивна теорія бухгалтерської звітності. Становлення нових підходів до управління підприємством висуває нові вимоги до розвитку системи бухгалтерської звітності, яка повинна постійно адаптуватись до змін свого інституційного середовища. У той же час системи управління підприємства в сучасних умовах перебувають в стані трансформації та безперервного розвитку, що пов'язано із глобалізацією економічних відносин, яка зумовила виникнення нових видів управлінських структур (міжнародних, гібридних, мережевих тощо), появу нових систем і методологій управління (вартісно-орієнтоване управління, стратегічно-орієнтоване управління, соціально-орієнтоване управління, менеджмент знань, збалансована система показників тощо) та значний розвиток інформаційно-комп'ютерних систем і технологій (Data Warehouse, OLAP, "електронний офіс", хмарні технології, web-звітність тощо), що змінюють підходи до прийняття управлінських рішень та використання традиційних моделей і методів управління. Тому сьогодні поступово відбувається трансформація "бухгалтерської свідомості" внаслідок кардинальних змін у функціонуванні систем управління та засобах обробки, збереження і представлення облікової інформації в формі бухгалтерської звітності.

З метою забезпечення обґрунтування процесу трансформації системи бухгалтерської звітності

в напрямі забезпечення відповідності вимогам, що висуваються до неї, була розроблена еволюційно-адаптивна балансова теорія – область обліку, що припускає складання похідних (трансформованих або скоригованих з яких-небудь позицій) балансів [1, с. 88].

Витоки цієї теорії можна знайти в працях французьких та німецьких дослідників-обліковців кінця XIX – початку XX ст.ст., які пропонували, виходячи із можливості застосування різних оціночних баз формувати значну кількість балансових звітів (за ринковою вартістю, за ліквідаційною вартістю, за вартістю заміщення чи відшкодування тощо). Існування цієї традиції підтверджує професор Ж. Рішар, зазначаючи, що множина балансів дозволяє “узаконити” непримиренні суперечності в поглядах на основні фактори багатства і методи економічного та фінансового аналізу [3, с. 146]. У той же час такий множинний підхід до формування бухгалтерських балансів піднімає проблему економічної доцільності (співвідношення вигід та витрат на формування облікової інформації) їх складання, що сьогодні висувається розробниками стандартів в якості однієї із їх базисних характеристик.

Основною проблемою, на вирішення якої спрямована розробка еволюційно-адаптивної теорії звітності, є класична облікова проблема, пов’язана з наближенням балансової вартості підприємства до його ринкової оцінки, тобто ідентифікація реальної (або справедливої) вартості підприємства за допомоги існуючого та удосконаленого облікового інструментарію. Здійснення таких удосконалень може проводитись шляхом трансформації облікових даних для одержання релевантної облікової інформації, а також здійснення вартісних коригувань облікових показників з метою формування похідних балансових звітів. Тому метою теорії є

розробка системи похідних балансових звітів та методичного забезпечення їх формування (системи похідних бухгалтерських проведень), які, на відміну від існуючих, дозволять наблизити балансову вартість до ринкової.

Розвиток еволюційно-адаптивної теорії звітності зумовив появу відповідної облікової концепції, яка характеризується наступними принципами: спрямованість у майбутнє; використання даних бухгалтерського фінансового обліку як вихідного матеріалу; використання коригувань вихідних даних [1, с. 88-89].

Вищенаведені принципи покладені в основу здійснення похідних господарських проведень, на основі яких складаються похідні балансові звіти – майбутніх (стратегічних), інжинірингових та коригуючих господарських операцій.

Сьогодні розвиток еволюційно-адаптивної теорії набув значного поширення в працях російських дослідників, в той же час, подібні наукові дослідження в Україні майже не проводяться, що, на нашу думку, пояснюється як відсутністю значної кількості запитів на рівні підприємств, які використовують традиційні інструменти і системи управлінського та стратегічного управлінського обліку, так і відсутністю теоретичних напрацювань у цій сфері.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Узагальнюючи проаналізовані підходи дослідників до виокремлення видів, типів та груп теорій бухгалтерської звітності, їх можна об’єднати в єдину систему, що дозволяє сформуванню комплексне уявлення про існуючі теоретичні напрацювання у цій сфері та виявити подальші можливі напрями розвитку бухгалтерської звітності як окремого елемента системи бухгалтерських наукових знань (рис. 1).

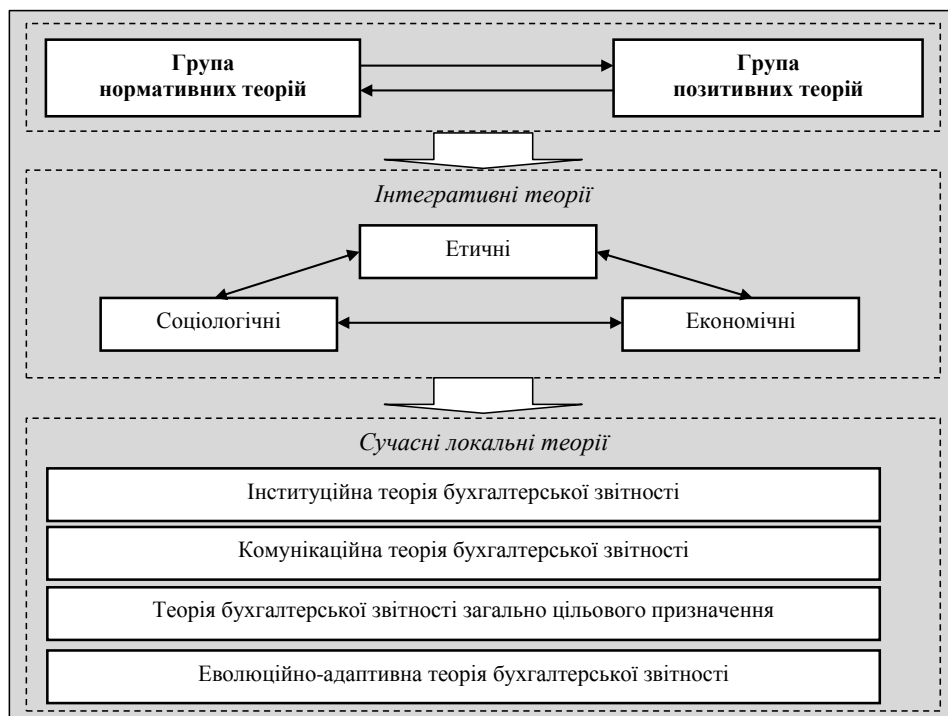


Рис. 1. Система теорій бухгалтерської звітності



Розроблена система теорій бухгалтерської звітності передбачає виділення трьох взаємопов'язаних рівнів. Перший рівень представлений двома головними групами теорій – нормативних та позитивних, поділ на які базується на основі виокремлення двох підходів до здійснення наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку. Другий рівень складається із інтегративних теорій (етич-

них, соціологічних та економічних), які взаємопов'язані між собою та виступають об'єднуючими теоріями звітності по відношенню до теорій нижчого рівня. Третій рівень представлений окремими локальними теоріями бухгалтерської звітності, розвиток яких є найбільш актуальним в сучасних умовах розвитку національної облікової системи.

#### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Денисевич Ю.В. Эволюционно-адаптивная теория отчётности как основа формирования информации для принятия управленческих решений в коммерческих организациях / Ю.В. Денисевич // Вестник Адыгейского Государственного университета. Серия «Экономка», 2010. – № 2. – С. 88–93.
2. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта: монография / В.Н. Жук. – К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.
3. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / под ред. Л.П. Белых; [пер. с франц.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
4. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; – под ред. проф. Я.В. Соколова; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
5. Asheim G.B. A general approach to welfare measurement through national income accounting / Geir B. Asheim, Wolfgang Buchholz // Cesifo Working Paper. – 2002. – No. 831. – P. 1-31.
6. Bedford N.M. A communications theory approach to accountancy / N.M. Bedford, V. Baladouni // The Accounting Review. – 1962. – Vol. 37 (4). – P. 650-659.
7. Duska R. Ethical behaviour in accounting: ethical theory / Ronald Duska, Brenda Shay Duska, Julie Ragatz. – [2nd. ed.]. – John Wiley & Sons, 2011. – 256 p.
8. Hendriksen E.S. Accounting theory / E.S. Hendriksen. – [3rd. ed.]. – Richard Irwin Inc., 1977. – 589 p.
9. Hopwood A.G. Accounting as social and institutional practice / A.G. Hopwood, P. Miller. – Cambridge: Cambridge University Press, 1994. – 340 p.
10. Hopwood A.G. Whither accounting research? / Anthony G. Hopwood // The accounting review. – 2007. – Vol. 82. – No. 5. – P. 1365-1374.
11. Lev B. Corporate earnings: facts and fiction / B. Lev // Journal of Economic Perspectives. – 2003. – Vol. 17. – No 2. – P. 27-50.
12. Porwal L.S. Accounting theory, an introduction / L.S. Porwal. – New Delhi: Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p.
13. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory / Ahmed Riahi-Belkaoui. – [5th edition]. – Cengage Learning EMEA, 2004. – 598 p.
14. Rutherford B.A. An introduction to modern financial reporting theory / Brian A. Rutherford. – SAGE, 2000. – 179 p.
15. Scott Dr. The Basis for Accounting Principles / Dr. Scott // The Accounting Review. – 1941. – Vol. 16. – No. 4. – P. 341-349.
16. Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. Financial Accounting Standards Board, 1978. – 18 p.
17. Sutton D. The foundations for a general theory of general purpose financial reporting for business / David Sutton // A thesis submitted to the Victoria University of Wellington in fulfillment of the requirements for the degree of Master of Commerce and Administration in Accounting. – Wellington, 2009. – 206 p.