

Т.І. Єфименко, к.е.н., проф.

Українська державна академія залізничного транспорту

ЗАУВАЖЕННЯ НА КОРИСТЬ КОНЦЕПЦІЇ АДАПТИВНОСТІ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Досліджено властивості адаптивності системи бухгалтерського обліку в її відповідності інформаційним вимогам інституціонального середовища. Визначені сучасні інституціональні реалії, за умов існування яких реалізуються властивості адаптивності обліку на вимогу інформаційних запитів користувачів облікової інформації. Доведено наявність властивостей адаптивності у окремих елементів методології бухгалтерського обліку. Розглянуто вплив принципів подання фінансової звітності на адаптивність системи бухгалтерського обліку, і, відповідно, на сприйняття запитів інституціонального середовища. Сформульовано сутність концептуального підходу до розуміння і використання адаптивних властивостей бухгалтерського обліку і фінансової звітності, у формуванні управлінської інформації високої якості.

***Ключові слова:** управлінська інформація, адаптивна система бухгалтерського обліку, фінансова звітність, інформаційне забезпечення.*

Постановка проблеми та її зв'язки з науковими чи практичними завданнями. Майбутній розвиток економіки ставить перед системами інформаційного забезпечення завдання, вирішення яких лежить в площині широкого кола проблем, пов'язаних з глобалізацією економіки, з перерозподілом ресурсів у національній економіці; із забезпеченням соціальних вимог суспільно-економічного розвитку і економічною безпекою суб'єктів господарювання різного рівня та держави в цілому.

Прагнення до формування і реалізації якісних управлінських рішень зумовлює необхідність дотримання таких вимог щодо накопичення інформації, коли забезпечується адекватність її сприйняття. Інформацію відповідної якості здатен надати лише бухгалтерський облік, який історично сформувався у самостійну науку, отже вміщує: теоретичні основи, історичну практику, мету, предмет, об'єкти, методологію та системну організацію.

Для бухгалтерського обліку, як для будь-якої системи, притаманні властивості, пов'язані з особливостями взаємодії із зовнішнім середовищем [4], до яких належать: комунікативність (існування складної системи комунікацій із зовнішнім середовищем у вигляді ієрархії взаємозв'язків); надійність (здатність системи зберігати свій рівень якості функціонування за встановлених умов за певний період

часу); інтерактивність (принцип організації системи, згідно з яким мета досягається інформаційним обміном елементів цієї системи); адаптивність (прагнення до стану стійкої рівноваги, який припускає пристосування параметрів системи до параметрів її зовнішнього середовища, що змінюються, але припускає тимчасову «нестійкість» як можливу для періодів динамічного розвитку).

Адаптивні властивості системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності (системи, що вимушена пристосовуватися) полягають у здатності автоматично змінювати алгоритм свого функціонування та (іноді) свою структуру з метою досягнення або збереження оптимального стану при зміні зовнішніх умов. Саме окремі складові системи бухгалтерського обліку та взаємодії між ними мають бути гнучкими та здатними до змін для того, щоб система набула ознак адаптивності.

У системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності такими «окремими складовими» слід визначити: 1) нормативно-правове забезпечення в т.ч. а) державні законодавчі акти, національні положення стандарти бухгалтерського обліку та методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку та б) облікові політики окремих підприємств та корпоративних об'єднань; 2) встановлений порядок документального супроводу господарських подій (документообіг, що вміщує розпорядчі документи, первинні документи, облікові реєстри, звітність); 3) бухгалтерські рахунки та їх кореспонденції; 4) форми фінансової, статистичної, податкової та іншої звітності підприємства. Всі ці складові створюють інформаційну базу для прийняття управлінських рішень і змінюються на вимогу «інформаційних запитів» зовнішнього середовища [8], отже, демонструють властивості пристосування до змін параметрів зовнішнього середовища, що дозволяє розглядати систему бухгалтерського обліку і фінансової звітності як адаптивну систему формування управлінських знань.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, виділення невирішених аспектів проблеми. Науковці, які працюють у напрямку вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності, так чи інакше, стосуються питань пристосування обліку до нових реалій соціально-економічного середовища. Відомий фахівець, професор В.Ф. Палий зауважив ще в 2005 р., що: «Теорія бухгалтерського обліку відстає від об'єктивно виникаючих на практиці проблем; за змістом вона мало відрізняється від сформованої в тридцять років ... і переважно пояснює техніку обліку ... сама ця сутнісна характеристика бухгалтерського обліку застаріла, оскільки не відповідає новим умовам». На його думку, спостерігається відставання в розумінні основ

бухгалтерського обліку від практичного впровадження облікових методик під тиском об'єктивних потреб сучасної економіки [17].

Узагальнюючи дослідження фахівців щодо удосконалення методів пізнання в обліковій науці, С.Ф. Легенчук [11], давши критичні коментарі: теорії «Багатоцільового обліку» С.Ф. Голова [5]; концепції «Стратегічного екаунтингу» С.М. Деньгі і Ю.А.Вериги [3]; «інституціональній теорії обліку» В.М. Жука [6]; «подвійній інформаційній динаміці» Н.М. Малюги [13]; концепції «Управлінського обліку» Л.В. Нападковської [23]; «інформології» М.С. Пушкара [20]; «бухгалтерському обліку з метою стратегічного управління» А.В. Шайкана. Дослідник поділив названих авторів на: «традиціоналістів» (які стоять на позиції необхідності збереження існуючої теоретичної структури та принципів бухгалтерського обліку) і «кардиналістів» (які підтримують позицію необхідності докорінного реформування системи бухгалтерського обліку та розробки її нового теоретичного підґрунтя). Таке групування вказує на те, що визнання всіма авторами існування оновлених методів пізнання в обліковій науці, поміж іншим, доводить здатність бухгалтерського обліку, не втрачаючи своєї провідної функції інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень, адаптуватися до «виникнення нових аналітичних об'єктів» і відповідати на мінливі «інформаційні запити користувачів облікової інформації» [7].

Доцільним постає питання: чому недостатньо розглядати розвиток системи бухгалтерського обліку, а слід говорити саме про її адаптивність? Для відповіді можна залучити тлумачення поняття «розвиток» [2]. Процес розвитку, поміж іншим, має характеризуватися *одночасно* наявністю «трьох властивостей: незворотністю, спрямованістю і закономірністю змін матеріальних та ідеальних об'єктів». Щодо бухгалтерського обліку і звітності, то стан середовища, в якому вони реалізуються, не завжди характеризується незворотними (зворотність змін характеризує процеси циклічного відтворення постійної системи функцій), спрямованими (за відсутності спрямованості, зміни не можуть накопичуватися і тому процес втрачає характерну для розвитку єдиної, послідовної лінії) і закономірними (відсутність закономірності характерно для випадкових процесів катастрофічного типу) змінами об'єктів. А от здатність пристосовуватися до будь-яких змін, зберігаючи основні облікові техніки, бухгалтерський облік демонструє повсякчас.

Важливість осмислення, адекватної постановки та розв'язання проблем адаптації окремих облікових концепцій до реалій національного інституціонального середовища, обумовлена виникненням нових вимог до інформації, що надає бухгалтерський облік

і фінансова звітність. Згадані питання порушуються також у працях Ф.Ф. Бугинця [1], В.М. Пархоменка [18], М.С. Пушкара [20], П.Я. Хоміна [24] та ін.

Розглядаючи систему бухгалтерського обліку як складову системи управління, вітчизняні науковці заявляють, що «сучасні економічні процеси характеризуються ускладненням внутрішніх і зовнішніх зв'язків, що зумовлює необхідність створення гнучких активно-адаптивних облікових систем» [21]. Обґрунтовуючи пропозицію щодо створення «моделі відкритої інформаційної бухгалтерської системи» Л.О. Сухарева [22], дослідники зазначають, що «активність гнучких систем бухгалтерського обліку полягає в активізації впливу на об'єкт управління зовнішнього середовища, а адаптивність – у змінах елементів системи відповідно до змін зовнішнього середовища (потреб системи управління), які повинні мати попереджувальний характер».

Виділення невирішених частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Існує неоднозначне розуміння фахівцями сутності адаптивності системи бухгалтерського обліку. Окремі науковці ототожнюють адаптивність з узгодженістю між бухгалтерським і податковим обліком, інші використовували цей термін для обґрунтування пропозицій щодо гармонізації фінансового, податкового, управлінського та статистичного обліків. Дефініція «адаптивні облікові системи» використовується у працях науковців більшістю в контексті адаптації національної системи обліку до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) або гармонізації бухгалтерського фінансового обліку і обліку для оподаткування (що реалізується зараз, на жаль, у сенсі пристосування першого до другого задля «оптимізації податкового навантаження»).

Отже, слід визнати, що розуміння сутності адаптивності системи бухгалтерського обліку, а разом з цим обставини, за яких така система реалізується, вимагає предметного розгляду.

Метою даного дослідження стала спроба довести, що в контексті розвитку системи бухгалтерського обліку, слід розглядати саме її адаптивність як розвинення здатності своєчасно «змінювати алгоритм функціонування» для забезпечення якісної звітності за умов достовірних: а) визнання; б) оцінювання і в) подання у фінансовій звітності господарських подій, відповідно до впливу змін зовнішнього середовища на об'єкт управління.

Викладення основного матеріалу. Еволюція уявлень щодо методів ведення бухгалтерського обліку характеризується зміною критеріїв та умов їх реалізації, залежно від конкретних соціально-економічних чинників (законів, правил, звичок, традицій, очікувань тощо, тобто

інституцій). Інакше кажучи, сучасний бухгалтерський облік (його теоретичні і практичні основи) як система формується, передусім, з урахуванням розвитку інституціонального середовища, в якому йде накопичення знань.

Серед перших, питання адаптивності обліку до інституціонального середовища в контексті стандартизації обліку і звітності, зауважив у своїй доповіді професор Г.Г. Кірейцев «Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського обліку» [10]. Надалі проблематика врахування «інституціональних запитів до обліку» розвивалася в дослідженнях В.М. Жука [7].

Для подальшого висвітлення адаптивних властивостей системи обліку під впливом змін інституцій, доцільно навести одне з найбільш повних визначень інституцій, яке дала англійський економіст, Елізабет Остром [25]: «Інституції можуть бути визначені як набори працюючих правил для визнання того, хто має приймати рішення в певних сферах, яких загальних правил слід дотримуватись, яким процедурам необхідно слідувати, яку інформацію слід чи не слід продукувати, які остаточні наслідки матимуть ... ті чи інші ... дії. ...Всі правила містять приписи про те, що заборонено, що дозволено або як слід діяти. Працюючими правилами є такі, що реально діють, за якими існує контроль та примус щодо їх дотримання у разі, коли індивіди роблять вибір щодо власних дій...».

Різка зміна економічної парадигми країн пострадянського простору в 90-ті роки, тобто зміна «працюючих правил» створила умови для демонстрації адаптивних властивостей бухгалтерського обліку, який зберіг свої традиційні функції системи «суцільного безперервного спостереження та накопичення даних» і зміг забезпечити на вимогу нового інституціонального середовища, реалізацію нової концепції фінансової звітності. Ввести стандартизований бухгалтерський облік в складніший соціально-культурний контекст і спрямувати його розвиток стало можливим лише завдяки його адаптивним перевагам, які визнаються прихильниками інституціонального напрямку розвитку облікової науки [6; 10; 11; 21 та ін.].

Щоб попередити помилкове ототожнення адаптивності обліку із сумісністю, імплементацією чи гармонізацією бухгалтерського обліку та обліку задля оподаткування наведемо як приклад, податок на прибуток, який також є об'єктом бухгалтерського обліку, подається в фінансовій звітності як зобов'язання, і визначається відповідно до вимог: раніше Закону про податок на прибуток, тепер – Податкового кодексу. Отже, об'єкт, оцінка якого здійснюється за методикою, що відрізняється від Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – ПСБО), знаходить

місце в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Тобто бухгалтерський облік демонструє в даному випадку адаптивність до змін такого об'єкта, як зобов'язання з податку на прибуток.

Спробуємо визначити: які зі складових системи бухгалтерського обліку в Україні забезпечують її адаптивність, а які – обмежують.

Почнемо з нормативно-правового забезпечення. Українська держава, в особі законодавчої влади, у відповідних нормативних актах встановлює єдині правові та методологічні основи організації і ведення бухгалтерського обліку, порядок складання і подання фінансової звітності (а саме: склад і зміст інформації для користувачів звітності, адресати і терміни її подання). Наявність повного і жорсткого державного регулювання не припускає прояву ініціативи у підприємств, що зіткнулися з новими обліковими об'єктами. Це знижує рівень адаптивності системи обліку.

Затверджені Міністерством фінансів України ПСБО як інструменти подання інформації щодо фінансового стану і фінансових результатів суб'єктів господарювання – досить гнучкі. Це підтверджується наявністю альтернативних методів оцінювання об'єктів майже в кожному стандарті. Альтернативність методів оцінки запозичена в МСФЗ для забезпечення відповідності з ними. Але усе те, що методологи не можуть включити в стандарти з міркувань недопущення суперечностей щодо МСФЗ, вони викладають в «методичних рекомендаціях з ведення обліку», зокрема: вартісну межу для визнання необоротних активів, рекомендовані кореспонденції рахунків тощо. Наявність регламенту методичних рекомендацій також обмежує адаптивність системи обліку.

Ще одна складова системи бухгалтерського обліку – документообіг підприємства. Основне завдання організації руху документів (носіїв інформації про господарські події) — це оптимізація каналів передавання інформації та зв'язку облікових осередків-виконавців. Ці канали зв'язку можуть бути представлені з різним ступенем агрегування — від фіксації кожного окремого носія облікової інформації (тобто документа) до узагальненої характеристики потоків інформації. Виникнення нових, раніше не здійснюваних господарських подій та необхідність відповідної їх реєстрації потребує заздалегідь продуманої системи процедур руху облікової інформації як у просторі, так і у часі. Упорядкування цього процесу на практиці є сутністю документообігу. Слід визнати, що документообіг підприємства простіше пристосувати до нових господарських процесів та нових об'єктів обліку, ніж нормативну базу обліку. Отже, документообіг має більш виражені ознаки адаптованості. Хоча наявність затверджених типових форм первинних

документів, облікових реєстрів та звітності, що виключає зміни їх форматів – також обмежує адаптивність обліку.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та встановлених вимог до їх реєстрації, а також від структури підприємства і його облікового апарату. Відповідний регламент розробляє бухгалтерська служба і затверджує керівник підприємства наказом про облікову політику. Умова перегляду облікової політики лише на початку звітного року, при всій своїй об'єктивності, не сприяє підвищенню адаптивності системи обліку.

Формування облікової політики здійснюється відповідно до встановлених в ПСБО принципів подання інформації у фінансовій звітності. Можна поміркувати: наскільки встановлені принципи сприяють або перешкоджають адаптивності бухгалтерського обліку.

Принципи, сформульовані в НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16], мають кожен своє призначення, але практично всі вони мають свій вплив на адаптивність системи бухгалтерського обліку. Їх можна згрупувати залежно від значущості для адаптивності обліку, таким чином:

- принципи, що вживаються як умовні припущення, для однозначного тлумачення параметрів простору і часу, а також для виключення впливу суб'єктивних факторів на достовірність обліку елементів фінансової звітності. Це принципи: автономності, безперервності діяльності, нарахування та відповідності доходів і витрат, принцип періодичності;

- принципи, що вживані для визнання і оцінювання, виміру та відображення об'єктів та господарських процесів у бухгалтерському обліку та звітності – принципи визнання корисності інформації і порівняння вартості об'єктів. Принцип історичної собівартості, принцип повного розкриття, принцип єдиного грошового виміру – безумовно сприяють адаптивності;

- принципи, що діють як «правила вибору» з наявних варіантів, при визнанні і оцінюванні, чим демонструють адаптованість облікових методик до виникнення нових характеристик у об'єктів обліку. Це принципи: превалювання (переважання) сутності над формою, економічність (вигоди мають виправдовувати витрати), обачність, послідовність.

Так, наприклад, погляд на зміни зовнішнього середовища з позицій принципу періодичності припускає розподіл діяльності підприємства на час до настання змін і час, коли в обліку і звітності слід враховувати нові обставини і об'єкти. Тож зауважимо, що заявлені в НП(С)БО1 принципи подання інформації в звітності, в більшості сприяють забезпеченню

адаптивності системи бухгалтерського обліку.

Наявність регламентованого Плану бухгалтерських рахунків та Інструкції до їх застосування, обмежують адаптивність облікової системи. Так, наприклад: хоча за економічною сутністю ремонт основних засобів відновлює об'єкт, і, відповідно, зменшує ступінь його фізичної зношеності, витрати на ремонт не можуть відобразитися за кредитом рахунків активів і зобов'язань у кореспонденції із дебітом рахунку «Знос необоротних активів», зменшуючи накопичений знос.

Але ж, поряд з обмеженнями щодо застосування кореспонденцій рахунків, десятинна система кодів Плану бухгалтерських рахунків дозволяє підприємствам самостійно вводити у Робочий план необхідні рахунки другого та третього порядків. Тож, План рахунків, що діє від 2000 р. з редакціями, більш адаптивний, ніж той, що йому передував.

Отже, щоб зрозуміти, як у конкретній країні розвивається система бухгалтерського обліку і звітності, доцільно визначити ті чинники, що впливають на адаптивність такої системи, а саме: вплив провідних теоретиків і практиків; економічні наслідки від прийняття тієї або іншої системи стандартизації обліку; загальна економічна ситуація в країні; податкова політика; національні історичні особливості розвитку обліку; користувачі інформації та їх інформаційні запити; нормативно-правове середовище; джерела фінансування; вплив методик і практики інших країн; загальний вплив соціально-економічного становища країни.

Розглянемо декілька зі згаданих чинників:

- економічні наслідки обрання системи обліку. Опублікована бухгалтерська інформація в подальшому використовується для прогнозування – інакше не було б сенсу витратити сили, час і кошти на її підготовку. Зміна нормативів бухгалтерської звітності може змінити структуру активів і зобов'язань компанії, а також вплинути на прийняття рішень, тобто викликати «економічні наслідки»;

- загальна соціально-економічна ситуація в країні. Обставини, що впливають на економіку країни, впливатимуть і на систему бухгалтерського обліку та звітності. Найбільш наочний приклад з даної тематики: високий рівень інфляції може привести до створення інфляційно-орієнтованої бухгалтерської системи, як це фактично сталося в деяких країнах Латинської Америки;

- нормативно-правове середовище. Країни, які дотримуються традицій загального права, наприклад, Великобританія, будують свої системи бухгалтерського обліку і звітності частіше виходячи з найзагальніших принципів, а не прив'язуючи їх до детально розроблених вимог. Ті ж держави, що наслідують римське право, частіше мають систему такого обліку, що кодифікує, в якій на початку

детально описуються усі аспекти і процедури. Практика бухгалтерської справи дуже залежить від того, наскільки суворо і послідовно ухвалені закони застосовуються на практиці;

- джерела фінансування. Якщо фінансування компанії здійснюється через фондові біржі, тобто публічно, можна чекати, що якість її публікованої бухгалтерської інформації буде вищою, ніж коли фінансування надходить через приватні угоди чи кредитування, оскільки в останньому випадку особа, що надає фінансування, отримує необхідну інформацію у межах самої угоди, але ризикує стати жертвою перебільшень і фальсифікацій.

Дослідження ознак адаптивності обліку буде неповним, якщо поза увагою лишається питання впровадження МСФЗ в Україні. Щоб не вдаватися до історії цього питання, зауважимо декілька відомих обставин, які так чи інакше впливають на можливості адаптивності, або є наслідками адаптивності обліку:

- існує більш ніж п'ятнадцятирічна практика застосування МСФЗ суб'єктами господарювання в Україні, яка поки що не призвела до визнання МСФЗ широким колом практикуючих бухгалтерів, як методики, що відповідає інформаційним запитам українських користувачів облікової інформації (особливо власникам);

- серед науковців і практиків точаться суперечки стосовно того, що «...мета максимального зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними в даний момент є однією з найважливіших» [5]. Визнані дослідники [10; 14] зауважують, що «тенденція універсалізації облікових процедур» зорієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв і не бере до уваги рівень розвитку національних продуктивних сил, соціальні, екологічні, економічні та правові відносини;

- існування протистояння між МСФЗ та GAAP US. Спостерігачі зауважують, що США, «декларуючи адаптацію GAAP US до МСФЗ, зараз ініціюють реформування МСФЗ під норми GAAP US, власне нормативне та інституційне середовище» [9]. Доказом того, що перевага зараз «на боці» GAAP US свідчить вилучення з Концептуальної основи фінансової звітності принципу обачності. Факт можна прокоментувати як відмову від оцінки активів та зобов'язань за пріоритетами кредитних ринків (Європа визнає основним джерелом фінансування банківську сферу, для якої притаманна оцінка майна за найменшою вартістю) на користь оцінки за котировками фондового ринку (для США основним середовищем залучення фінансування лишається фондовий ринок), де мінімальна оцінка не завжди – надійна оцінка.

Отже, наведені факти свідчать про сумнівність тверджень щодо

адаптування МСФЗ в українську практику, але висвітлюють умови, в яких українська методика обліку і звітності виявляє свою здатність адаптуватися до МСФЗ.

Сам вислів «адаптація МСФЗ до національних вимог» слід вважати помилковим. Методики МСФЗ можна використовувати лише у повному обсязі без виключень. Будь-які «приспособлення», «вибіркове застосування», «конвергенція», які припускають не виконання хоча б одного пункту будь-якого з МСФЗ, розцінюються методологами МСФЗ як порушення правил застосування МСФЗ, тобто їх «незастосування». МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» вважаються застосованими при дотриманні чітких вимог, а саме: «суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ і при цьому чітко та беззастережно стверджує в цій фінансовій звітності про її відповідність МСФЗ» [15, п. 3], а також «суб'єкт господарювання має використовувати такі самі облікові політики..., ці облікові політики мають відповідати усім МСФЗ, що є чинними станом на кінець його першого звітного періоду за МСФЗ». Наведене цитування дозволяє отримати однозначне розуміння того, що не може бути мови про адаптування МСФЗ до національних вимог. Або в державі застосовуються МСФЗ «за всіма правилами», або регуляторний орган адаптує національні методики обліку до інституціональних змін, використовуючи окремі методи, способи і прийоми, що запозичені в МСФЗ, але без заяв про будь-яке впровадження МСФЗ.

Нагадаємо, що Міністерство Фінансів України листом від 15.03.2013 № 31-08410-07/23-357/246 виключило будь-яке власне трактування (адаптування) МСФЗ для України [12]: «...Зважаючи на те, що МСФЗ приймаються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, їх тлумачення Мінфіном України не здійснюється. Порядок складання фінансової звітності у період переходу на МСФЗ визначається МСФЗ 1, з яким можна ознайомитися на веб-сайті Мінфіну України».

Мета адаптивності бухгалтерського обліку найточніше і повно сформульована міжнародною групою експертів ООН: «забезпечення доступної і порівняльної інформації, включаючи інформацію нефінансового характеру, надання правдивого і об'єктивного фінансового положення, прибутків і збитків у фінансовій звітності» [19], що визначатиме на майбутнє напрямки реалізації адаптивних властивостей бухгалтерського обліку в інституціональному середовищі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Вибір для української системи обліку адаптації як способу досягнення відповідності управлінської інформації запитам користувачів передбачає поступове вдосконалення вітчизняних правил обліку та звітності,

спрямоване на формування фінансової звітності високої якості.

Сучасна практика ведення обліку та подання звітності дозволяє визнати, що суб'єкти господарювання готові виконувати лише той «набір працюючих правил, що реально діють, за якими існує контроль та примус щодо їх дотримання» [25].

Вибірковість у виконанні вимог ПСБО суб'єктами господарювання продиктована саме виконанням лише «працюючих правил», що також демонструє адаптивність українського обліку. Причинами для цього стали:

- превалювання інформаційних запитів податкового законодавства над інформаційними інтересами інших користувачів облікової інформації;
- фактична бездресність фінансової звітності, що призводить до асиметрії між вимогами органів, до яких подається фінансова звітність і особами, які приймають управлінські рішення щодо подальшого функціонування підприємства;
- відсутність остаточно сформованого інституціонального середовища (в розумінні рівня розвитку національних продуктивних сил, соціальних, екологічних, економічних та правових відносин) для застосування ПСБО або МСФЗ у повному обсязі;
- недостатня увага держави до визнання роботодавцями кваліфікаційних компетенцій облікових працівників, а саме відсутність достатньої мотивації бухгалтера на створення високоякісного інформаційного продукту, здатного забезпечити управлінські рішення менеджменту.

Розвиток бухгалтерського обліку доцільно розглядати як розвинення адаптивних властивостей системи бухгалтерського обліку для забезпечення подання у фінансовій звітності якісної управлінської інформації, яка відображає зміни інституціональних вимог до об'єктів управління.

Сучасний стан окремих елементів системи бухгалтерського обліку характеризується недостатнім рівнем адаптивності. Це більшою мірою стосуються нормативного забезпечення і документування господарських подій та регламентованих кореспонденцій бухгалтерських рахунків. Якщо правила і способи подання у фінансовій звітності інформації про господарські події можна вважати такими, що демонструють адаптивність, то жорсткий формат звітності (відповідно до НП(С)БО1) і обмеження об'єктивності при «визнанні» і «оцінюванні» об'єктів в обліку через превалювання податкових правил, зменшують адаптивні властивості бухгалтерського обліку.

Використання в подальших дослідженнях концептуального підходу

до розуміння тих чи інших адаптивних властивостей обліку і фінансової звітності, і на цій основі закономірностей розвитку обліку полягає, насамперед, у системному сприйманні явищ та процесів, що відбуваються із суб'єктом господарювання в інституціональному середовищі. Тому формування концепції адаптивності обліку повинно базуватися на врахуванні принаймні п'яти основних передумов:

1. Системна уява про реальний стан справ у теорії та на практиці бухгалтерського обліку.

2. Визначення глобальних стратегічних цілей розвитку обліку.

3. Врахування особливостей механізму взаємозв'язку між усіма основними елементами системи, якою є бухгалтерський облік.

4. Наукове, аргументоване прогнозування можливих варіантів розвитку обліку, у тому числі за умов відсутності або неадекватного функціонування та використання якогось із його елементів, що впливають на якість облікової інформації.

5. Визначення основних рис і структурних елементів сучасної моделі бухгалтерського обліку, окремих його підсистем з позицій забезпечення динамізму його розвитку в цілому.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Проблеми реформування української системи обліку / *Ф.Ф. Бутинець* // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 20. – С. 3–15.
2. Великий тлумачний словник сучасної української мови / за ред. *В.Т. Бусела*. – К. : Перун, 2007. – 1736 с.
3. *Верига Ю.А.* Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу: монографія : Ч. 1 : Теоретичні аспекти системи екаунтингу / *Ю.А. Верига, С.М. Деньга*. – Полтава : Вид-во Полтав. ун-ту споживчої кооп. України, 2002. – 352 с.
4. *Волкова В.Н.* Теорія систем : учебник / *В.Н. Волкова*. – М. : Высшая школа, 2006. – 456 с.
5. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / *С.Ф. Голов* // Міжнар. ін-т менеджменту (МІМ – Київ). – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.
6. *Жук В.М.* Інституційний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / *В.М. Жук* // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 105.
7. *Жук В.М.* Теоретичні основи запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку / *В.М. Жук* // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Вип. 2 (52). – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 408 с. – С. 23–25.

8. *Жук В.М.* Генезис інституційних запитів до обліку в умовах його реформування / *В.М. Жук* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу : зб. наук. праць. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – Вип. 3 (9). – С. 85–93.
9. *Жук В.М.* До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / *В.М. Жук* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16–22.
10. *Кирейцев Г.Г.* Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / *Г.Г. Кирейцев* // Научный доклад на VI Междунар. науч. конф. «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития» (Житомир, 18–19 окт. 2007 г.). – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 68 с. – С. 17.
11. *Легенчук С.Ф.* Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П.Фейєрабенда : PRO ET CONTRA / *С.Ф. Легенчук* // Економіка : реалії години : наук. журнал. – 2012. – № 2 (3). – С. 88–91. – С. 88.
12. Лист Міністерства Фінансів України від 15.03.2013 № 31-08410-07/23-357/246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/news/id/196>.
13. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / *Н.М. Малюга*. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
14. *Малюга Н.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи : наукова доповідь / *Н.М. Малюга*. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 84 с.
15. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386791/file/1>.
16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». – [Затверджено наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>.
17. *Палий В.Ф.* Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / *В.Ф. Палий* // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45–49.
18. *Пархоменко В.М.* Проблема регулювання бухгалтерського обліку в Україні / *В.М. Пархоменко* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 3–20.

19. Прокопович Д.А. Прогресс применения МСФО в мире / Д.А. Прокопович // Весник профессиональных бухгалтеров Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. – № 5. – 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://old.ipbr.org/?page=ipbr&ipbr=directions_2010-2012.
20. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
21. Савченко В.М. Система бухгалтерського обліку як складова системи управління / В.М. Савченко, В.Г. Крячко // Зб. наук. праць Кіровоградського нац. техн. ун-ту / Економічні науки. – Вип. 18 (Ч. 2). – 2010. – С. 27.
22. Сухарева Л.О. Загальні логіка і принципи моделювання методик контролю управлінських рішень / Л.О. Сухарева, В.М. Стефківський, А.В. Христенко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – Вип. 1 (22). – С. 371–383.
23. Управлінський облік : навч. посібник / Л.В. Нападовская, А.А. Бакурова, В.М. Горностаєва та ін. ; за заг. ред. Л.В. Нападовской. – М. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 346 с.
24. Хомін П.Я. Парадигми й контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) : монографія / П.Я Хомін, Г.П. Журавель. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 299 с.
25. Ostrom E. Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action / E.Ostrom. – Cambridge : Cambridge University Press, 1990. – P. 51.

ЄФІМЕНКО Тетяна Іванівна – кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри «Облік і аудит» Української державної академії залізничного транспорту.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік активів та витрат;
- фінансовий облік;
- інтерпретація звітності, поданої за НП(С)БО та МСФЗ.

Тел.: (050)638–59–48.

E-mail: t.efimenko@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 22.10.2013