

требує подальших наукових досліджень щодо вивчення і врахування галузевих особли-

востей підприємств, що стане об'єктом подальших наукових досліджень.

Визначено місце стратегічного аналізу витрат у процесі стратегічного управління агробізнесом. Підкреслюється, що стратегічний аналіз витрат є передумовою обґрунтованого вибору найкращого варіанта вирішення поставлених задач і прийняття оптимальних управлінських рішень щодо забезпечення досягнення кінцевих цілей та результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

Определено место стратегического анализа затрат в процессе стратегического управления агробизнесом. Подчеркивается, что стратегический анализ затрат является предпосылкой обоснованного выбора наилучшего варианта решения поставленных задач и принятия оптимальных управленческих решений по обеспечению достижения конечных целей и результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий.

The article outlines the place of strategic cost analysis in the strategic management of agribusiness. It is emphasized that the strategic cost analysis is a prerequisite for informed choice the best option to attain these objectives and make better management decisions to ensure the achievement of ultimate goals and performance of agricultural enterprises.

*

**В.М. МЕТЕЛИЦЯ, кандидат економічних наук
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»**

Дослідження елементів бухгалтерської професії в теоріях бухгалтерського обліку

У процесі історичного розвитку бухгалтерського обліку й аудиту виникла велика кількість рахункових теорій, що в кінцевому результаті привело до становлення науки бухгалтерського обліку як базисної основи подальшого розвитку бухгалтерської професії.

Аналіз теорій бухгалтерського обліку вказує на значну кількість сучасних теоретичних розробок соціального, екологічного, креативного обліку, які не ув'язуються між собою, створюючи загрозу поглинання академічного обліку іншими сферами наукових досліджень. Учені відзначають «застій» в обліковій науці, адже існуюча теорія бухгалтерського обліку не зазнала протягом останніх п'ятдесяти років суттєвих удосконалень¹ і не здатна ефективно прореагувати на виклики сьогодення щодо запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності², а сучасної теорії обліку поки ще не існує³. Спроби вчених удоско-

налити предмет бухгалтерського обліку⁴ та розробити класифікацію його теорій⁵ наблизили до розв'язання, але не вирішили цієї проблеми.

Зважаючи на те, що відсутність сучасних теоретичних розробок може викликати зворотний рух бухгалтерського обліку від науки до мистецтва з подальшим зникненням окремої бухгалтерської практики, мета статті – розробити наднаціональну класифікацію теорій обліку на основі тих історичних ідей, які здатні реалізувати себе в новому інституціональному середовищі й розвинути бухгалтерську професію в майбутньому. Для досягнення цієї мети нами виділено п'ять напрямів розвитку теорій бухгалтерського обліку.

Юридичний (персоналістичний) напрям – розглядаються всі рахунки як особові з метою реєстрації прав та зобов'язань контра-

¹ Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы [Електронний ресурс] / В. Ф. Палий. – Режим доступу : <http://nsfo.ru/docs/Theory>.

² Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : моногр. / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

³ Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : моногр. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 324 с.

⁴ Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с. англ. под. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, Юнити, 1999. – 663 с.; Жук В.М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16-23.

⁵ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова / Житомирский гос. технолог. ун-т. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.; Легенчук С.Ф. Класифікація теорій бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / С.Ф. Легенчук. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_3/23.pdf.

гентів і захисту їхньої приватної власності. В рамках цього напрямку слід звернути увагу на такі теорії обліку: юридична (правова), логісмографія, податкова, етична й біхевіористична (психологічна).

Юридична (правова) теорія (Д' Анастасіо Н., Марчі Ф., 1822–1871; Дегранж Е., ...–1818) зводить усі господарські операції до одержання та видачі цінностей і необхідності фіксації відповідних прав у надавача й зобов'язань у їх одержувача. Лука Пачолі (1445–1517) першим обґрунтував доцільність запису руху цінностей по дебету і кредиту окремих рахунків, започаткувавши тим самим метод подвійного запису, який застосовуватиметься й у майбутньому. Ряд представників цієї теорії – Дж. Борначіні, Ф. Вілла (1801–1884) вбачали призначення обліку в його контрольній функції за збереженням цінностей та ефективному їх використанні, що не втратило своєї актуальності й нині.

Логісмографія (Чербоні Дж., 1827–1917; Маса, 1850–1918; Джітті В., 1856–1945) розглядає бухгалтерський облік як науку про управління господарською діяльністю. Засновник логісмографії – Дж. Чербоні – започаткував аналітичний і синтетичний облік, що привело до виникнення рахунків та субрахунків для формування необхідного рівня інформації. Розвиваючи це вчення, Дж. Россі (1845–1921) став попередником сучасної біхевіористичної теорії обліку, адже цей вчений особливе місце відводив думці (судженню) рахівника, вважаючи, що останній обов'язково повинен довести її до керівника перед прийняттям управлінського рішення. Послідовники логісмографії з Франції – А. Лефевр і П. Гарнье – сформували сучасні завдання бухгалтера – в будь-який момент часу надати власнику звіт про стан його справ. Принцип незалежності контролю від тиску адміністрації висунув італієць Маса та підтримав Р. Делапорт (...–1942).

Податкова теорія виділена Е.С. Хендріксоном і М.Ф. Ван Бредою як сучасне панівне вчення, що стримувально впливає на облікову практику через необхідність її уніфікації з нормами податкового права. Очевидно, в майбутньому фіскальні цілі податкового обліку витіснятимуть потребу в об'єктивній інформації бухгалтерського обліку.

Етична теорія (Шредер, МакКулерс, Кларк) базується на постулатах правдивості, істинності та нейтральності, які повинні назавжди увійти у відносини між господарюючими суб'єктами. На думку прибічників теорії, правдивими слід вважати твердження, які відповідають об'єктивним фактам і можуть бути перевірені на достовірність. Інформацію можна назвати істинною, якщо вона сформована відповідно до загальноприйнятих стандартів, тобто самі стандарти апріорі повинні тяжити до того, щоб бути правдивими. І, нарешті, під нейтральністю розуміють відсутність упередженого ставлення до формування інформації з метою здійснення свідомого впливу на прийняття рішень. Ці ідеї одержали розвиток у дослідженнях представників біхевіористичної (психологічної) теорії.

Біхевіористична (психологічна) теорія (Девіне К.Т., Найт К.Е., Росе Дж., Каплан Е.Н., Фрідман М.) – сучасне вчення, яке розвиває положення про взаємозв'язок між інформацією, одержаною з бухгалтерських звітів, та реакцією на неї з боку окремих користувачів. Зворотна реакція користувачів може спричинити «тиск» на поведінку бухгалтерів, спонукаючи їх змінити застосовані облікові методи на інші в рамках альтернатив обраної облікової політики (маніпулювання даними), або навмисне порушувати законодавчі норми (фальсифікація даних). Така практика виникла ще наприкінці ХІХ ст. й одержала назву «творчого» (креативного) обліку. Очевидно, що завдання теоретиків полягає не в розробці суворих норм облікових стандартів (через постійні зміни вони швидко втраять сенс), а у створенні неформального інституту довіри до бухгалтерської професії. Самі бухгалтери повинні усвідомити, що креативний облік збільшує аудиторський ризик невиявлення випадків фальсифікації звітних даних, за що і самі бухгалтери, й інші представники професії – аудитори несуть відповідальність.

Економічний (матеріалістичний) напрям представлений низкою теорій (економічна, ціннісна і мінова теорія, економологія, теорія «конвертованої» бухгалтерії, статистична та динамічна теорії, мікро- і макроекономічна теорії), які виходять з того, що пред-

метом бухгалтерського обліку є рух матеріальних цінностей та визначення ефективності господарської діяльності.

Економічна теорія авторів Дж. Л. Кріппи, Е.П. Леоте та А. Гільбо (1819–1895), Ш. Пангло, Ж. Фламмінка пропонує розглядати бухгалтерський облік як частину політичної економії, де кожній цінності відповідає рахунок обліку. Її представники Курсель-Сенель (1813–1892) і Ж.Б. Сей (1826–1896) вбачають завдання обліку в оцінці ефективності роботи підприємства, центральне місце в якій належить щорічному калькулюванню собівартості продукції (послуг). Інші вчені – Е.П. Леоте та А. Гільбо – дали початок розробці функцій бухгалтерського обліку (рахівничої, соціальної й економічної), запропонували оцінку за поточною вартістю, яка буде пріоритетною в майбутньому.

Ціннісна теорія Ф. Бести (1845–1923), Ж.Б. Дюмарше (1874–1946), В. Альфієрі (1863–1930), К. Гідільї (1870–1913) доповнює економічну теорію, виходячи з положення про те, що об'єктами записів на рахунках обліку є не факти господарської діяльності, а їхня цінність. Представники теорії обґрунтували думку про вартісний характер рахунків, що й надалі застосовуватиметься у фінансовому обліку. Поняття вартості (оцінки) в бухгалтерському обліку розвинув Ж.Б. Дюмарше. Саме цей вчений запропонував розділити витрати періоду між запасами і собівартістю реалізованої продукції. Учні Ф. Бести – В. Альфієрі та К. Гідільї – першими розвинули ідею кошторису як засобу прогнозування, яку й надалі реалізовуватимуть при складанні фінансових планів у державному секторі.

Обмінна теорія Є.Є. Сіверса (1852–1917), М.О. Блатова (1875–1942), Ф. Скубіца, К. Берлінера, Ч. Гаррісона зводить усі господарські процеси до операцій одержання і видачі дійсних (матеріали, кошти) та умовних (права і зобов'язання) цінностей. Ця теорія визначила методичні підходи до обліку кредиторської й дебіторської заборгованості. Засновник обмінної теорії Є.Є. Сіверс відомий своїм прогресивним внеском у процес навчальної підготовки бухгалтерів – саме йому належить ідея навчати не техніці складання документів, а суті предмета запо-

вненням «рахунків-літаків». Інші представники цієї теорії суттєво розвинули ідеї управлінського обліку. Так, Ф. Скубіц запропонував обчислювати результати не тільки по підприємству в цілому, але й по окремих його підрозділах (центрах відповідальності). А Ч. Гаррісон розробив систему стандарт-кост (нормування витрат і прогнозне калькулювання собівартості на основі відхилень), яка має перспективи в майбутньому.

Економологія – Л.І. Гомберг (1866–1935), О.М. Галаган (1879–1938), А.І. Гуляєв, Е. де Фаж – філософська (логічна) теорія, яка за мету ставила дослідження причинно-наслідкових зв'язків, тобто аналіз господарської діяльності. Для досягнення цієї мети автор теорії Л.І. Гомберг запропонував розширити її об'єкт включенням до науки рахунковедення, яка вивчає порядок ведення записів у книгах, питання оцінки, бюджетування, контролю й статистики. Представники економії, по суті, продовжили ідею П.Ж. Прудона (1809–1865), який обґрунтував аналітичну функцію обліку, справедливо вважаючи, що бухгалтер – єдиний, хто може оцінити реальні результати діяльності.

Теорія «конвертованої» бухгалтерії (Вімбл) керується положенням про необхідність переоцінки всіх цінностей відповідно до змін курсу «слабкої» валюти по відношенню до іншої – «стабільної» валюти. Реалізація цього положення поширена нині в континентальній Європі й полягає або у перерахунку статей балансу на дату складання звітності, або у щоденній переоцінці цінностей по плаваючому курсу вільноконвертованої валюти. Конвертована бухгалтерія буде затребувана в майбутньому, оскільки глобальні фінансові ринки зумовлюють постійне коливання курсу валют, а комп'ютерні технології дають можливість у будь-який час показати вплив цих коливань на показники господарської діяльності.

Мікро- та макроекономічна теорії вивчають вплив застосування різних облікових процедур на показники діяльності підприємства й держави в цілому. Це сучасні теоретичні конструкції, витоки яких можна знайти в дослідженнях І.Ф. Валіцького (...–1898) про макрооблік факторів виробництва (пра-

ці, капіталу, землі), О.П. Рудановського (1863–1934) про баланс народного господарства. Очевидно, що в майбутньому потреба у статистичних даних країни для протистояння глобальним кризам стоятиме ще гостріше, але різні облікові політики, які застосовуються в підприємствах, не уможливають звести достовірну інформацію не тільки на рівні країни в цілому, але й на рівні окремих галузей. Тому завдання теоретиків обліку полягає в обґрунтуванні шляхів зближення облікових політик держави та господарюючих суб'єктів.

Процедурний напрям ґрунтується на типізації господарських операцій, виведенні алгоритмів і формалізації бухгалтерських процедур (форми рахівництва, плани рахунків) на основі балансового рівняння. В рамках цього напрямку необхідно розглянути балансову, статистичну, динамічну теорії й теорію калькуляції.

Балансова теорія В. Гезеля, Ф. Гюглі, І.Ф. Шера (1846–1924), М.С. Лунського (1867–1956), Г. Бідерманна ділить рахунки обліку на майнові (каса, товари, покупці-постачальники) та рахунки чистого капіталу (власний капітал, фінансові результати). Представникові цієї теорії І.Ф. Шеру належить ідея сучасного балансового рівняння, яке показує величину капіталу підприємства як різницю між обсягом його майна та кредиторської заборгованості. Крім того, І.Ф. Шер започаткував поділ витрат на постійні й змінні та ввів поняття «мертвої» точки для здійснення аналізу беззбитковості, яка й надалі широко застосовуватиметься в управлінському обліку. Послідовник балансової теорії Г.О. Бахчисарайцев (1875–1926) звів вплив фактів на баланс до чотирьох типів, одному з яких і в майбутньому відповідатиме кожна господарська операція: одночасне збільшення (зменшення) окремих частин активу чи пасиву, одночасне збільшення чи зменшення окремих частин активу й пасиву. Інший представник теорії двох рядів рахунків, Герстнер, розробив правила оцінки активу і пасиву балансу, започаткувавши економічний аналіз, який, у свою чергу, був розвинутий Дж. Кенноном у фінансовий

аналіз. Водночас Л. Діксі дав визначення аудиту як перевірки та підтвердження правильності балансу, а А.Т. Ватсон розробив прийоми аудиту.

Статична й динамічна теорії. У своєму вченні статмографії Е. Пізані (1845–1915) вперше використав поняття механіки: статику (для рахунків майна) та динаміку (для рахунків чистого капіталу), які й надалі застосовуватимуться для складання балансу і звіту про прибутки та збитки. Прихильники статичної теорії Г. Сімон (1856–1914), Г. Нікліш (1876–1946), В. Ле Кутр вважали, що баланс слід розглядати як ліквідаційний і показувати здатність активів покрити кредиторську заборгованість. Прихильники динамічної теорії, зокрема Е. Шмаленбах (1873–1955), відстоювали думку про те, що баланс відображає рух капіталу й дає можливість періодичної оцінки результату господарської діяльності. Слід відзначити, що представникові статичної теорії Г. Сімону належить обґрунтування необхідності відкриття рахунка резервів для відображення можливих збитків від списання сумнівної дебіторської заборгованості.

Теорія калькуляції А. Кальмеса, Р.Я. Вейцмана (1870–1936), М.Г. Філімонова заклала сучасне розуміння обліку витрат і калькулювання собівартості продукту як нерозривного процесу, що необхідний для встановлення реалізаційних цін та оцінки продукту в обліку. Автор теорії А. Кальмес поділяв виробництво на основне й допоміжне, обґрунтувавши методи розподілу витрат між основною, побічною продукцією та відходами.

Соціально-екологічний напрям (соціально-корпоративна, критична теорії) виходить із положення про те, що облікова інформація є надбанням не лише власників підприємства, а й суспільства в цілому. Суспільство повинне знати, як здійснюється оцінка людського капіталу та який обсяг соціальних витрат несе підприємство на ліквідацію екологічних наслідків своєї діяльності.

Соціально-корпоративна теорія (Белкаой А., Кнапп В., Літлтон А.Ч., Раппапорт А.) підкреслює соціальну відповідальність ад-

міністрації підприємства і ставить перед нею завдання відобразити у звітності вартість забруднення навколишнього середовища, соціальні умови праці, розв'язання проблеми безробіття. Представники теорії А. Белкаой, Ф.А. Бімс, П.Е. Фертих розвинули соціальний та екологічний облік, де управлінське рішення приймається за умови, якщо соціальні доходи перевищують соціальні витрати на очистку повітря й води, оздоровлення працівників та ін. До цієї теорії необхідно також віднести облік людського капіталу, прихильники якого М.В. Глаутер, С. Хекіман, Фламхольц обґрунтовують необхідність капіталізації людських ресурсів і їхню поступову амортизацію, противники (Джош, Скайген, Ніколс) справедливо вказують на суб'єктивність методів оцінки людських ресурсів через постійну мінливість вартості та відсутність контролю за таким активом. На нашу думку, в майбутньому облік людського капіталу буде затребуваний, оскільки кадри контрагента займають центральне місце в контрактній економіці.

Критична теорія Д. Купера, Т. Хоппера, Р. Рослендера обґрунтовує необхідність розкриття у звітній інформації даних про тяжку експлуатацію (робота без вихідних, у позаробочий час) значної чисельності працівників бухгалтерської професії (особливо у великих аудиторських фірмах) порівняно меншою групою менеджерів, партнерів, власників. Ідея полягає в тому, щоб дати можливість працівнику самостійно оцінити результати роботи в таких структурах, співвіднівши доходи з негативними наслідками (погіршення здоров'я тощо).

Установчий напрям – це боротьба двох сучасних ідей, якою повинна бути теорія обліку – розпорядчою чи описовою, спиратися на оціночні судження чи на емпіричні дослідження, створювати ідеал або давати прогноз майбутнього стану.

Нормативна теорія (Едвардс Д.Р., Маттессіч Р., Бедфорд Н.М., Американська бухгалтерська асоціація, Чемберс Р.Дж., Іздрі Ю., Стерлінг Р.) намагається досягти ідеалу

і, ґрунтуючись на оціночних судженнях, регламентувати практику обліку за принципом «як має бути». Нормативна теорія дала поштовх стандартизації в бухгалтерському обліку: в 1940 році у роботі В.Е. Патона (1889–1991) та А.Ч. Літлттона «Вступ до корпоративних стандартів бухгалтерського обліку» обґрунтовано структуру бухгалтерських стандартів, а в 1966 році Американська бухгалтерська асоціація (ААА) опублікувала «Положення про базову теорію бухгалтерського обліку» (A Statement of Basic Accounting Theory – ASOBAT), в якому окремою главою наводяться перероблені бухгалтерські стандарти, опубліковані цією асоціацією ще в 1936 р., та деякі положення щодо їх застосування. Нормативна теорія здатна розв'язати проблему соціального, екологічного обліку й обліку людського капіталу, чого не зможе досягти позитивна теорія, проте інші ідеї позитивізму будуть актуальними і в майбутньому.

Позитивна теорія Г. Спенсера (1820–1903) та Дж.С. Мілля (1806–1873), Ж.Б. Дюмарше (1874–1946), Р.Л. Ватса, В.К. Ціммермана) – описова теорія, яка пояснює бухгалтерську практику за принципом «як є». Концептуальною основою цієї теорії є її спрямованість на прогнозування наслідків управлінського вибору та облік договірних витрат, які виникають у зв'язку з тим, що принципал (власник) наймає агента (адміністрацію) для виконання функцій управління. Сюди належать витрати представництва (витрати принципала на аудиторський контроль, гарантійні витрати (штрафи) агента за порушення) й транзакційні витрати за посередництво. Положення позитивізму покладені в основу методики калькулювання собівартості за прямими витратами (директ-костінг, Харріс Дж.) та функцій управлінського обліку (планування, оперативне управління, оперативний контроль, Антоні Р.Н.).

Проведений огляд теорій обліку дає можливість навести їхню класифікацію, виходячи із затребуваності «живих» ідей для майбутнього розвитку науки бухгалтерського обліку й професії в цілому (табл.).

Класифікація теорій бухгалтерського обліку, виходячи з напрямів формування майбутнього професії

| Теорії бухгалтерського обліку та їх представники | Ідеї, які формують майбутнє професії | Внутрішній (науково-методологічний та освітній) зміст професії | | | Зовнішні (організаційно-функціональні та етичні) між-предметні зв'язки професії | | |
|--|---|--|---|--------------------------------|---|---|-------------------------------------|
| | | Наука бухгалтерського обліку | Методологія бухгалтерського обліку й аудиту | Освітня підготовка бухгалтерів | Функції і професійна етика бухгалтера | Організація бухгалтерського обліку й аудиту | Професійні бухгалтерські об'єднання |
| Юридичний (персоналістичний) напрям | | | | | | | |
| Юридична (правова) | Метод подвійного запису | + | + | + | + | + | |
| | Контроль як функція обліку | + | + | + | + | + | |
| Логісмографія | Облік як функція господарського управління | + | + | + | + | + | |
| | Аналітичний, синтетичний і оперативний облік | + | + | + | + | + | |
| | Професійне судження рахівника | + | + | + | + | + | + |
| | Незалежність контролю від управління | + | + | + | + | + | |
| Податкова | Податковий облік | | + | + | + | + | |
| Етична | Норми правдивості, істинності та нейтральності | | | + | + | + | + |
| Біхевіористична (психологічна) | Інформація як основа прийняття рішень | | | + | + | + | |
| | Креативний облік | | + | | + | + | + |
| Економічний (матеріалістичний) напрям | | | | | | | |
| Економічна | Калькулювання собівартості продукції (послуг) | + | + | + | + | + | |
| | Функції бухгалтерського обліку | + | + | + | + | + | |
| | Оцінка за поточною вартістю | + | + | + | + | + | |
| Ціннісна | Вартісна оцінка об'єктів обліку | + | + | + | + | + | |
| | Кошторис як засіб прогнозування | + | + | + | + | + | |
| Обмінна | Облік дебіторської і кредиторської заборгованості | + | + | + | + | + | |
| | Навчання суті, а не форми обліку | + | + | + | | | |
| | Облік за центрами відповідальності | + | + | + | + | + | |
| | Стандарт-костс | + | + | + | + | + | |
| Економологія | Аналіз як функція обліку | + | + | + | + | + | |
| Теорія «конвертованої» бухгалтерії | Переоцінка цінностей у відповідності до змін валютних курсів | + | + | + | + | + | |
| Мікро- та макроекономічна теорія | Облікова політика і макрооблік | + | + | + | + | + | |
| Процедурний напрям | | | | | | | |
| Балансова | Балансове рівняння | + | + | + | | | |
| | Аналіз беззбитковості, економічний і фінансовий аналіз | + | + | + | + | + | |
| | Чотири типи господарських операцій | + | + | + | + | + | |
| | Прийоми аудиту | | + | + | + | + | + |
| Статична та динамічна | Рахунки майна та чистого капіталу | + | + | + | + | + | |
| | Резерв сумнівних боргів | + | + | + | + | + | |
| Теорія калькуляції | Розподіл витрат по видах виробництва | + | + | + | + | + | |
| Соціально-екологічний напрям | | | | | | | |
| Соціально-корпоративна | Соціальний та екологічний облік | | + | + | + | + | + |
| | Облік людського (інтелектуального) капіталу | | + | + | + | + | + |
| Критична | Бухгалтер як об'єкт експлуатації | | | | + | + | + |
| Установчий напрям | | | | | | | |
| Нормативна | Оцінка запасів за чистою вартістю реалізації або первісною вартістю | + | + | + | + | + | |

| | | | | | | | |
|-----------|---|---|---|---|---|---|---|
| | Стандарти бухгалтерського обліку і звітності, аудиту, етики | + | + | + | + | + | + |
| Позитивна | Прогнозування наслідків управлінського вибору | + | + | + | + | + | |
| | Облік договірних (транзакційних) витрат | + | + | + | + | + | |
| | Директ-костінг | + | + | + | + | + | |
| | Управлінський облік | + | + | + | + | + | |

Отже, можна зробити наступні висновки:

1. Сучасна теорія повинна логічно ув'язувати між собою ідеї, що історично сформували бухгалтерський облік і є значущими для цієї професії в майбутньому. Значущість облікових ідей для цієї професії полягає у можливості їх реалізації на положеннях філософії науки та домінуючої економічної теорії – нової інституціональної економічної теорії.

2. Сучасною теорією, яка здатна слугувати підґрунтям професії бухгалтера в майбутньому, може стати інституціональна теорія бухгалтерського обліку (ІТБО), теоретичний базис якої повинен формуватися шляхом інтеграції всіх підсистем, видів обліку та різних теорій; враховувати останні досягнення інформатики, менеджменту; розвивати існуючі й нові ідеї в постійно змінюваному інституціональному середовищі.

Запропоновано класифікацію теорій обліку на основі історичних ідей, реалізація яких у новому інституціональному середовищі сприятиме розвитку професії бухгалтера. Обґрунтовано необхідність становлення інституціональної теорії бухгалтерського обліку як теоретичного базису професії бухгалтера.

Предложена классификация теорий учета на основе исторических идей, реализация которых в новой институциональной среде будет способствовать развитию профессии бухгалтера. Обоснована необходимость становления институциональной теории бухгалтерского учета как теоретического базиса профессии бухгалтера.

The classification of theories of accounting based on historical ideas is developed. The implementations of these ideas in the new institutional arrangements facilitate the development of the accountancy profession. The necessity of development of institutional accounting theory as the theoretical basis of the accountancy profession is grounded.

*

**Р.М. ВОЛЧЕК, кандидат економічних наук, доцент
Одеський національний економічний університет**

Канонічні кореляції як аналітичний інструмент управління фінансовим станом підприємств харчової промисловості

Нагальна необхідність збереження конкурентних переваг на будь-якому сегменті ринку змушує суб'єктів господарювання реагувати на негативні прояви внутрішнього і зовнішнього середовища функціонування підприємства, вдаватися до постійного проведення стратегічних змін у виробничо-фінансовій діяльності. Прийняття адекватних ринковій ситуації управлінських рішень значною мірою забезпечує запровадження системи моніторингу, яка являє собою спеціально організоване спостереження за ста-

ном об'єктів, явищ, процесів із метою їхнього аналізу, контролю або прогнозу. Значення цієї системи для виробничо-фінансової діяльності підприємства важко переоцінити, оскільки спостереження за діями внутрішнього і зовнішнього середовища дає можливість виявити сигнали про його позитивні та негативні тенденції, визначити ситуацію на ринку й обрати шлях стратегічного розвитку.

Моніторинг показників виробничо-фінансової діяльності підприємства забезпе-