

Міністерство освіти і науки України  
Західноукраїнський національний університет  
Факультет фінансів та обліку  
Кафедра обліку і оподаткування

**ВОЙЦИХІВСЬКИЙ Віталій Олегович**

**Тенденції та перспективи розвитку  
системи обліку в Україні**

**Trends and prospects of accounting development in Ukraine**

**Спеціальність 071 – облік і оподаткування**

**освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування підприємництва»**

**Кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»**

Виконав студент групи

ОПДзм-21

В.О.Войцихівський \_\_\_\_\_

Науковий керівник:

д.е.н., доцент В. З. Семанюк

---

Випускню кваліфікаційну роботу

допущено до захисту

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2022 р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ Н.В. Починок

**Тернопіль – 2022**

## АНОТАЦІЯ

Войцихівський В. О. Тенденції та перспективи розвитку системи обліку в Україні – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 – облік і оподаткування. – Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2022.

В кваліфікаційній роботі досліджено тенденції та перспективи розвитку обліку, визначено етапи розвитку облікової науки в залежності від цивілізаційних змін та суспільних формацій, вивчено основні атрибути облікової системи в постіндустріальному суспільстві та вплив цифрових технологій на систему обліку в умовах розвитку інформаційної / цифрової економіки. На основі монографічного аналізу описано сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та його управлінської та стратегічної підсистем. Теоретичні узагальнення проведеного дослідження дозволили виокремити перспективи розвитку облікової науки в контексті досягнення якісних характеристик та надання професійних послуг на основі етичного кодексу. Ці аспекти виокремлено через важливість облікової професії та результатів функціонування облікової системи для суспільства.

## ANNOTATION

Vojzyhivskiy V.O. Trends and prospects of accounting development in Ukraine. – Manuscript.

Research on education and qualification level «master» after speciality 071 – accounting and taxation. – West Ukrainian National University, Ternopil, 2022.

In the qualification work, the trends and perspectives of the development of accounting were investigated, the stages of the development of accounting science were determined depending on civilizational changes and social formations; the main attributes of the accounting system in the post-industrial society and the impact of digital technologies on the accounting system in the conditions of the development of the information / digital economy were studied. On the basis of a monographic analysis, modern trends in the development of accounting and its managerial and strategic subsystems are described. Theoretical generalizations of the conducted research made it possible to single out the prospects for the development of accounting science in the context of achieving quality characteristics and providing professional obedience based on the code of ethics.

These aspects are highlighted due to the importance of the accounting profession and the results of the functioning of the accounting system for society.

## РЕЗЮМЕ

**Кваліфікаційна робота** містить 97 сторінок, 11 таблиць, 5 рисунків, список використаних джерел із 82 найменувань.

**Метою кваліфікаційної роботи** є дослідження тенденцій та перспектив розвитку системи обліку в умовах .

**Об'єктом дослідження** у магістерській роботі є історія і теорія розвитку обліку в умовах глобалізації економіки та вимог сучасних ринкових відносин.

**Предметом дослідження** є.

**Одержані висновки та їх новизна:** В роботі досліджено генезис постіндустріального суспільства, його визначальні риси, їх вплив на суспільно-економічний розвиток та облікову систему.

Доведено, що основу цінності облікової інформації складає її корисність для конкретного управлінського рішення. Цінність облікової інформації детермінується її якісними характеристиками: релевантністю, надійністю, достовірністю, зіставністю, повнотою, дієвістю, оптимальністю та регулярністю. Використання облікової інформації з урахуванням її цінності для управління обмежене аперцепцією користувачів даної інформації.

**Ключові слова:** постіндустріальне суспільство, інформаційна економіка, теорія обліку, інформація, принципи обліку, структура теорії обліку, якість обліку, етичні принципи обліку, кодекс етики.

## RESUME

**Thesis contains** 97 pages, 11 tables, 5 figures, list of sources with 82 titles.

**The aim of the master's thesis** is to substantiate theoretical and practical aspects of improving the current system of accounting, analysis and taxation of business trip settlements.

**The object of research** in the master's work is the history and theory of the development of accounting in the conditions of the globalization of the economy and the requirements of modern market relations.

**The subject of the study** is trends and prospects for the development of the accounting system in the context of the formation of the information economy.

**The resulting conclusions and innovation:** The genesis of postindustrial society, its prominent features and their impact on social and economic development and accounting system have been investigated. It was proved that the base of the value of accounting information is in its utility for a concrete managerial decision. The value of accounting information is determined by its qualitative characteristics: relevance, reliability, authenticity, comparison, completeness, efficiency, optimality and regularity. The use of accounting information taking into consideration its value for management is limited by apperception of users.

**Key words:** postindustrial society, information economy, the theory of accounting, information, principles of accounting, information theory of accounting, accounting quality, ethical principles of accounting, code of ethics.

## «Декларація доброчесності»

Я, Войцихівський Віталій Олегович, підтверджую, що сам написав цю роботу і не використовував жодних інших, окрім цитованих, джерел інформації. Дослівні вирази або фрази, які цитуються, позначаються як такі; інші недослівні запозичення чи ремінісценції, наведені в тексті цієї роботи, містять актуальну інформацію щодо первинних джерел наведеного контенту.

Робота у цій безпосередньо або змістовно аналогічній формі не була раніше опублікована чи оприлюднена. Усе зазначене вище посвідчую власноручним підписом.

---

Підпис

---

Дата

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>10</b>
<b>РОЗДІЛ I. ІСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ.....</b>	<b>15</b>
1.1. Етапи розвитку обліку в епоху цивілізаційних змін .....	15
1.2. Основні атрибути облікової системи в постіндустріальному суспільстві.....	29
1.3. Вплив цифрових технологій на систему обліку в інформаційному суспільстві.....	39
<b>РОЗДІЛ II. ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ЯК ІНФОРМАЦІЙНОЇ МОДЕЛІ ДІЯЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ.....</b>	<b>45</b>
2.1. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку .....	45
2.3. Тенденції розвитку управлінського обліку .....	51
2.3. Розвиток концепції стратегічного управлінського обліку.....	62
<b>РОЗДІЛ III. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ.....</b>	<b>72</b>
3.1. Перспективи розвитку обліку та його якісні характеристики.....	72
3.2. Етичні аспекти діяльності професійних бухгалтерів як перспектива розвитку облікової науки і практики .....	79
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>89</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>93</b>

## ВСТУП

Розвиток та трансформація суспільних укладів, економічних систем та організаційних принципів ведення бізнесу ускладнюють діяльність підприємств і корпорацій. «Цивілізаційний розвиток та суспільні трансформації у світі приводять до зміни виробничих процесів, умов функціонування бізнесу та запитів на інформацію з боку користувачів. Історично, зі зміною соціального устрою, змінювалися умови господарювання, а, отже, для прийняття рішень користувачі потребували кардинально різної інформації у межах кожної суспільної формації. Вивчення особливостей розвитку облікової науки крізь призму суспільних та економічних трансформацій дозволить нам визначити тренди та шляхи удосконалення системи створення інформаційних ресурсів для управління господарською діяльністю» [17, С. 35-37].

Продуктом облікової системи є інформаційні ресурси, які представлені у системі внутрішньої та зовнішньої звітності підприємства. На формування інформаційних ресурсів впливає багато факторів, зокрема розвиток інформаційних технологій та діджиталізація економіки, глобалізація і система міжнародних стандартів, обмеженість методик фінансового обліку щодо створення інформації для стратегічного рівня менеджменту.

Саме вимоги користувачів (зовнішніх та внутрішніх) ставлять перед системою обліку вимоги щодо прозорості та транспарентності корпоративної звітності, деталізації інформації для прийняття рішень на усіх рівнях менеджменту, створення інформації не лише фінансового характеру, а й нефінансового.

Саме для задоволення таких вимог система обліку розвиває власну методологію та теорію в аспекті організації суцільного та вибіркового моніторингу даних, збору релевантної інформації із зовнішніх джерел, формування нових нетрадиційних об'єктів обліку та ін.

Проблеми розвитку облікової системи та облікової науки стали предметом вивчення багатьох українських та вітчизняних вчених. Зокрема теоретичні питання відображені у працях Голова С. Ф., Жука В. М., Задорожного З.-М. В., Легенчука С. Ф., Пилипенка Л. М., Пушкаря М. С., Семанюк В. З., Шевчука В. О., Яремка І. Й., Ван Бреди М., Метьюса М., Уорда К., Нідлза Б., Ріахі-Белькаої А. та інших.

**Мета та завдання дослідження.** Метою магістерської роботи є дослідження тенденцій розвитку облікової системи та її трансформації під впливом суспільно-економічних змін, перспективи розвитку облікової науки і практики в умовах динамічного середовища, особливості формування системи звітності та створення інформаційних ресурсів для менеджменту з метою підвищення рівня релевантності інформації для прийняття управлінських рішень.

Для досягнення зазначеної мети у роботі поставлені *такі завдання:*

- дослідити етапи розвитку обліку в епоху цивілізаційних змін;
- описати основні атрибути облікової системи в постіндустріальному суспільстві;
- вивчити вплив цифрових технологій на систему обліку в динамічному інформаційному світі;
- дослідити особливості функціонування облікових систем та створення облікової інформації в середовищі інформаційної економіки;
- виявити основні тенденції розвитку управлінського обліку;
- на основі узагальнення інформації та теоретичного прогнозування описати перспективи розвитку концепції стратегічного обліку;
- дослідити проблеми та перспективи якісної трансформації обліку для потреб управління на основі еволюції теорій та поглядів на його цільову функцію;
- вивчити етичні аспекти діяльності облікових працівників в умовах глобалізації економіки та вимог сучасних ринкових відносин.

**Об'єкт дослідження.** Об'єктом дослідження є історія і теорія розвитку обліку в умовах глобалізації економіки та вимог сучасних ринкових відносин

**Предметом дослідження** є тенденції та перспективи розвитку облікової системи в контексті становлення інформаційної економіки.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставлених завдань у роботі було використано методи теоретичного та історичного аналізу, монографічний метод та методи інтерпретації. Міждисциплінарний підхід використано для узагальнення інформації про тенденції розвитку облікової науки. У магістерському дослідженні вивчено основні теорії суспільно-економічного розвитку та їх вплив на тенденції розвитку облікової системи. Дослідження зроблено на основі детального вивчення та аналізу теорії та практики інформаційного супроводу менеджменту, аналізу праць провідних учених-економістів та футурологів, законодавчих та нормативних документів з питань функціонування та розвитку обліку в Україні, міжнародні стандарти фінансової звітності, директиви європейської спільноти з питань обліку.

**Найбільш важливі результати дослідження** полягають у систематизації проблем функціонування облікової системи в динамічному середовищі та виокремлення основних перспектив розвитку обліково-інформаційного забезпечення менеджменту.

Найбільш суттєвими результатами роботи є такі:

- виявлено проблеми розвитку обліку та звітності в умовах глобалізації економіки;
- розкрито перспективи та логічний зміст розвитку облікової системи на основі еволюції теорій та поглядів на цільову функцію обліку щодо інформаційного забезпечення всіх рівнів корпоративного управління;
- дана характеристика сучасного формату корпоративної звітності з врахування вимог, що пред'являються до облікової інформації та її розкриття для різних груп користувачів;



- узагальнено етапи розвитку обліку в епоху цивілізаційних змін та описано основні атрибути облікової системи в постіндустріальному суспільстві;

- вивчено вплив цифрових технологій на систему обліку в динамічному інформаційному світі;

- виявлено основні тенденції розвитку управлінського обліку та перспективи розвитку концепції стратегічного обліку;

- виявлено проблеми та перспективи якісної трансформації обліку для потреб управління на основі еволюції теорій та поглядів на його цільову функцію;

- вивчено етичні аспекти діяльності облікових працівників в умовах глобалізації економіки та вимог сучасних ринкових відносин з врахуванням вимог, що пред'являються до облікової інформації та її розкриття.

***Практична значимість*** роботи полягає в тому, що теоретичні узагальнення щодо перспектив розвитку та організації обліку і відображення у звітності окремих об'єктів корпоративного управління дозволяють підвищити ефективність прийняття управлінських рішень.

***Апробація роботи.*** Основні результати дослідження були представлені на Всеукраїнській науково-практичній онлайн-конференції у м. Києві, 22 лютого 2022 р. – Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження) та науково-практичному круглому столі з міжнародною участю у м. Тернополі, 15 червня 2022 – Облік, оподаткування і контроль діяльності суб'єктів господарювання в умовах кризових явищ, а також, відповідно, ж оприлюднені у двох публікаціях :

1. Войцихівський В. О. Облікова система в епоху діджиталізації. *Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження). Збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-*

*практичної онлайн-конференції (м. Київ, 22 лютого 2022 р.) / За заг. ред. Гуцаленко Л.В. Київ: НУБіП України, 2022. С. 237-240*

2. Войцихівський В. О. Вплив цифрових технологій на систему обліку в постіндустріальному суспільстві. *Облік, оподаткування і контроль діяльності суб'єктів господарювання в умовах кризових явищ: матеріали науково-практичного круглого столу з міжнародною участю, 15 червня 2022 р. Тернопіль : ЗУНУ, 2022. С. 80-83*

## **РОЗДІЛ І.**

### **ІСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ**

#### **1.1. Етапи розвитку обліку в епоху цивілізаційних змін**

Починаючи від підрахунку камінців, палиць чи кісток і закінчуючи ІТ-системами розвивалася облікова наука і практика, зберігши основну мейнстримну методологію подвійного запису – книги, рахунки, баланс і звітність, оцінку і калькуляцію – якими ми користуємося й сьогодні. Попри те, у ринковій економіці та трансформації економіко-суспільних укладів людства виникає потреба вимірювати не лише традиційні економічні явища.

Від доісторичних часів до сьогодні в теорії та практиці бухгалтерського обліку стався величезний прогрес. Під впливом запитів користувачів на інформацію, у бухгалтерському обліку створюють нові інструменти, модернізується традиційна методологія, розширюється коло об'єктів облікового спостереження [67]. Кожна економічна формація приводить до появи нові аспекти бухгалтерського обліку та формування окремих підсистем. Наприклад підсистеми управлінського обліку, який підтримується ІТ-продуктами, що відіграють важливу роль у модернізації облікової системи.

Бухгалтерія, незважаючи на величезний прогрес у розвитку, це все ще не ідеальна система, яка повністю відображає стан, досягнення та перспективи розвитку суб'єктів господарювання [52, 57]. Описати можливості її трансформації повинні теоретики бухгалтерського обліку з метою виявлення можливостей для вдосконалення, щоб зробити його більш прозорим і зручним для користувачів.

Бухгалтерія з доісторичних часів розвивалася поряд з математикою, статистикою та фінансами. В сучасну епоху, бухгалтерія нерозривна з інформаційними та цифровими технологіями, тому очевидно, що без знання інформаційних теорій та можливостей цифровізації бухгалтерський облік залишиться середньовічною системою створення інформації про минулі стан речей. В даний час бухгалтерський облік як наука і практика стикається з багатьма проблемами, які у майбутньому можуть бути вирішені через трансформацію всієї системи обліку, її формування на основі сучасних ІТ-систем з врахуванням орієнтованих на майбутнє аспектів діяльності підприємства.

Сьогодні про теорію бухгалтерського обліку пишуть і говорять багато науковців [1, 2, 6, 22, 34, 40, 44, 50, 57], оскільки це єдина система створення інформації про діяльність, яка на основі безперервного спостереження повноцінно відображає економічні події. На початку ХХІ століття національні економіки та всесвітнє господарство тісно і глибоко переплелися та взаємодоповнювали один одного. Тому в умовах глобалізації світового господарства жодна національна економіка не може існувати без інтенсивного обміну товарами, послугами, технологіями та капіталом. Держави змушені багато в чому дотримуватися правил, що диктуються ринком, і можуть вирішувати складні проблеми, породжені глобалізацією, тільки на міждержавному рівні.

Національні економіки потрапили в конкурентне середовище, в якому роль національних урядів стає значнішою, саме тому держава має стати одночасно: амортизатором, контролером та керуючим неконтрольованих та руйнівних ринкових сил. Особливо це виявляється в умовах економічної кризи. Зазначимо, що в умовах глобалізації велике значення мають проведені у державі реформи у сфері бухгалтерського обліку та звітності. У світовій практиці вирішення завдань стандартизації та гармонізації бухгалтерських облікових систем відбувається вже не одне десятиліття.

У сучасній економічній літературі [57, 50, 6] присутній аналіз тенденцій розвитку світової системи бухгалтерського обліку, мета якого – усунути існуючі відмінності між національними обліковими системами, гармонізувати їх. Передумовами гармонізації виділено:

1. Необхідність задоволення потреб інвесторів, кредиторів та фінансових аналітиків. Різниця в практиці ведення обліку та звітності може стати однією з перешкод для іноземних інвестицій у національну економіку. Найбільшою перевагою для прийняття рішень про вкладення коштів у іноземні компанії визнається порівнянність інформації. У разі глобалізації економіки різко зростає роль міжнародних кредитних організацій. Завдання забезпечення повернення позик обумовлює необхідність однакової, зрозумілої та правдивої фінансової звітності – найважливішого джерела отримання достовірної інформації.

2. Потреба у забезпеченні облікової та аналітичної роботи транснаціональних підприємств (ТНК). Різноманітність діючих систем обліку та звітності створюють для ТНК цілу низку проблем, оскільки останні ведуть свою діяльність у кількох країнах. Так, швейцарська фірма Nestle функціонує у п'ятнадцяти країнах та отримує близько 90% своїх доходів від джерел за кордоном [26]. Підготовка та консолідація звітності подібних компаній могла б бути суттєво спрощена, якби вона ґрунтувалася на облікових системах, які використовують єдині підходи.

3. Можливість спільного використання бухгалтерських знань. Одна з переваг уніфікації облікових систем полягає у широкому використанні на національних ринках бухгалтерів із різних країн. Це пов'язано з підготовкою, консолідацією та аудитуванням фінансової звітності компаній різних країн міжнародними бухгалтерськими та аудиторськими фірмами. Крім того, фахівці в галузі обліку можуть надавати суттєву допомогу при розробці національних стандартів у країнах, що розвиваються, використовуючи при цьому міжнародно визнані підходи.

4. Задоволення потреб інших груп користувачів. Уряди різних країн, міжнародні банки, профспілки, діяльність яких виходить за рамки національної економіки, податкові національні системи зможуть знайти легший шлях для розуміння та контролю операцій, відображених у звітності іноземних компаній, використовуючи дані, сформовані з урахуванням єдиних підходів.

Усі перелічені фактори свідчать про необхідність міжнародного зближення принципів та процедур фінансового обліку та надання особливих потреб. Як стверджують вчені «сучасна суспільно-економічна епоха, стрімка та динамічна реальність, інформаційна та постіндустріальна економіка, нові виклики для розвитку та безпеки людства вимагають креативного мислення, гнучких умінь та професійних навичок, модерних інструментів у веденні господарської діяльності. Реконструкція існування обліку як явища і вивчення історичного розвитку його теорії дозволяє проаналізувати зростання облікового наукового знання, походження і розвиток облікових теорій, виявити періоди наукових революцій обліку» [17, С. 110-124]. В літературі виділяють періоди розвитку обліку у відношенні до історико-технологічних формацій людства (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Облікова система у різних суспільних формаціях [57]

Суспільні формації	Формаційні періоди розвитку обліку як науки
Доформаційний період	Доісторичний та донауковий період розвитку обліку
Доіндустріальне суспільство (аграрне суспільство)	Доіндустріальний - виникнення простої бухгалтерії, зародження подвійного запису
Індустріальне суспільство	Становлення теоретичних основ облікової науки, поява множини наукових теорій та об'єктів обліку
Постіндустріальне суспільство	Розвиток стратегічних та соціальних аспектів обліку
	Розвиток обліку як системи створення інформації

Розвиток історико-технологічних формацій людства змінювалися економічні системи, суспільні відносини та система обліку (рис. 1.1), включаючи її роль та значимість для ведення успішної економічної діяльності.

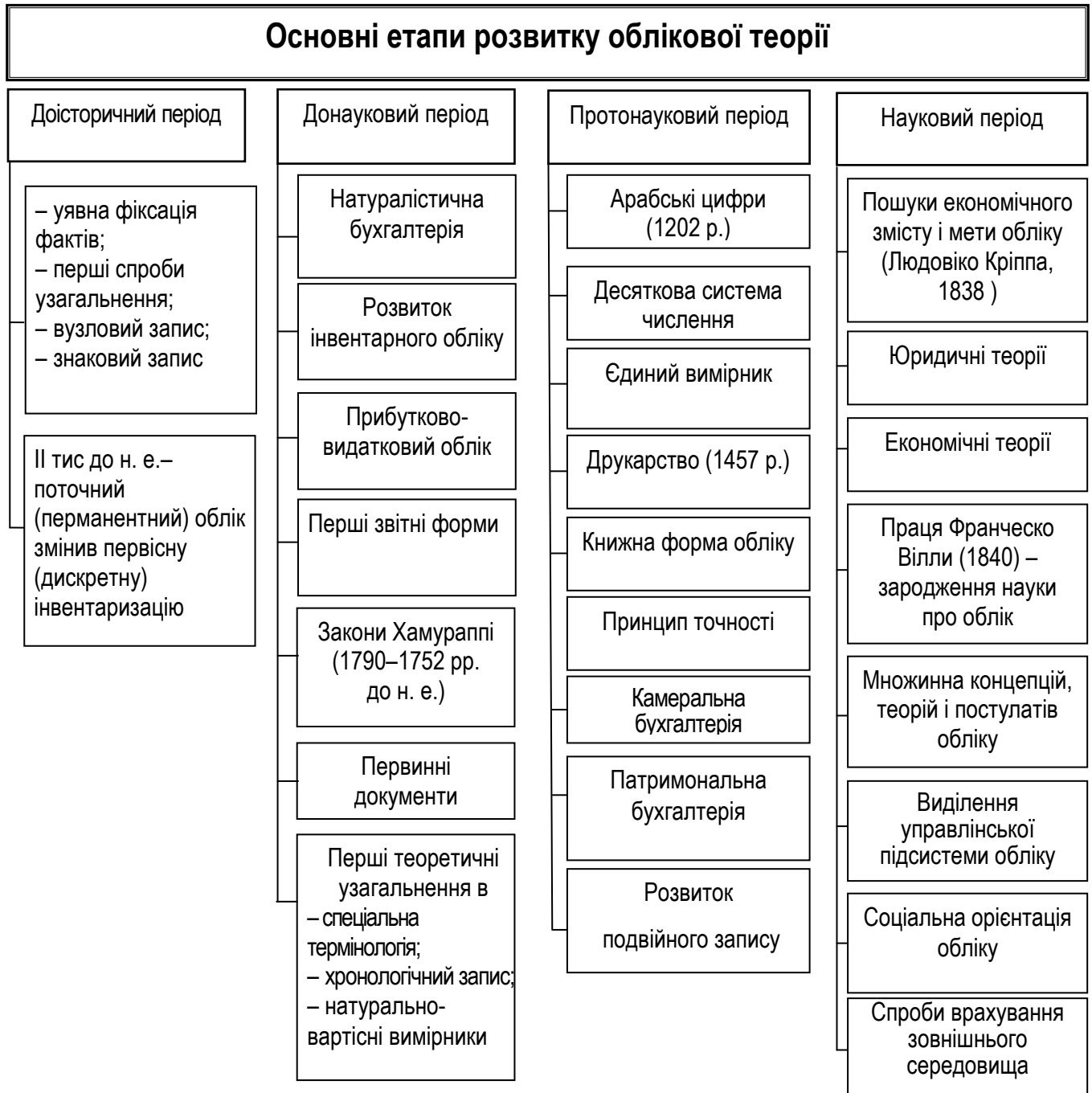


Рис. 1.1. Історичні періоди розвитку теорій обліку [57, С.72]

Кожна суспільна формація характеризується особливими економічними характеристиками, масштабами економічної діяльності, специфічним економічним мисленням та, відповідно, особливою системою обліку. Професор В. Семанюк стверджує, що «Масштабний вплив на облікову систему мало розповсюдження акціонерних товариств, створення транснаціональних корпорацій і вимога акціонерів та стейкхолдерів щодо оприлюднення звітності (кін. XIX – поч. XX ст.), на що облікова система зреагувала жорсткою регламентацією правил складання звітності. Цінності індустріального суспільства зводилися до економічного зростання (як капіталізму, так і соціалізму) і домінування матеріальних потреб та їхнього задоволення. Індустріальне суспільство виражало себе через поєднання інженерного (технічного) та економічного знання, що відображалося в реалізації концепцій ефективності без обмежень наслідків, тобто за будь-яку ціну» [57]. Перед професією бухгалтера ставилися особливі вимоги у другій половині IX століття, оскільки бухгалтери виконували значну кількість функцій і завдань щодо створенні інформації для різних користувачів.

Індустріальне суспільство сформоване в результаті промислових революцій, виводить професію бухгалтера в ранг управлінських, адже «облік стає важливим елементом управління, характеризується необхідністю обліку витрат і принципами неперервності, періодичності, нарахування. Облікова практика почала перетворюватися в специфічну галузь знань і вмінь, які необхідно накопичувати і розвивати, та набувала певних рис системи, основою якої є подвійний запис, що до наших днів має становище «mainstream». Саме за цих умов у межах італійської бухгалтерії було сформульовано основні облікові категорії: рахунок, баланс, подвійний запис, сальдо тощо. Розвиваються теоретичні основи обліку розрахунків з урахуванням інфляції, довгострокової оренди, обліку пенсійних виплат, досліджуються критичні проблеми обліку для нових продуктів фінансової інженерії» [2].



В процесі становлення інформаційного (постіндустріального) суспільства облікова наука збагачується теоретичними напрацюваннями. Вчені звертають увагу на проблеми екологічного, соціального, етичного та суспільного масштабів, а в обліковій науці з'являються нові і нетрадиційні об'єкти обліку : соціальні витрати, екологічні витрати, оцінка людського капіталу, інтелектуальні та інформаційні ресурси тощо. Користувачі інформації ставали все вимогливішими. Окрему категорію користувачів – різні рівні менеджменту – цікавила інформація специфічного характеру. Для стратегічного менеджменту вимагалася інформація прогностичного характеру, інформація про оточуюче середовище, про можливі ризики та методики їх уникнення чи нейтралізації. Тактичний рівень менеджменту задовольнявся інформацією фінансового характеру та потребував також інформації оперативної. Інформації про витрати та їх поведінку вимагали представники операційного рівня менеджменту. В таких умовах система обліку, реагуючи на запити користувачів інформації, трансформується у три підсистеми – управлінського, фінансового та стратегічного обліку.

Більше того, зовнішні користувачі інформації вимагали від обліку його трансформації від технічної практики до практики соціальної, оскільки дані, які формуються в підсистемах облікової системи використовуються як бізнесом та економістами, так і суспільством і мають вплив на поведінку людей та інституцій.

Саме тому, «починаючи з другої половини ХХ ст. акцент в облікових дослідженнях зміщується на вирішення проблем отримання інформації на запити користувачів, облік стає частиною інформаційної системи підприємства, зростає роль етики облікових працівників і професійних організацій в економічних відносинах між обліковим персоналом і менеджментом» [ВЗ].

Професор В. Семанюк, враховуючи взаємозв'язок і взаємозалежність поміж науковими, промисловими та інформаційними революціями,

«екстраполювала тенденції їх розвитку на генезис формування та поглиблення облікових знань, виділяючи при цьому облікові революції (рис. 1.2). Враховуючи те, що облік як наука та струнка система знань, почав предметно формуватися в кінці XIX – XX ст., третю революцію в обліку пропонуємо датувати поч. XXI ст., яка збігається з п'ятою інформаційною та управлінською революцією» [57].

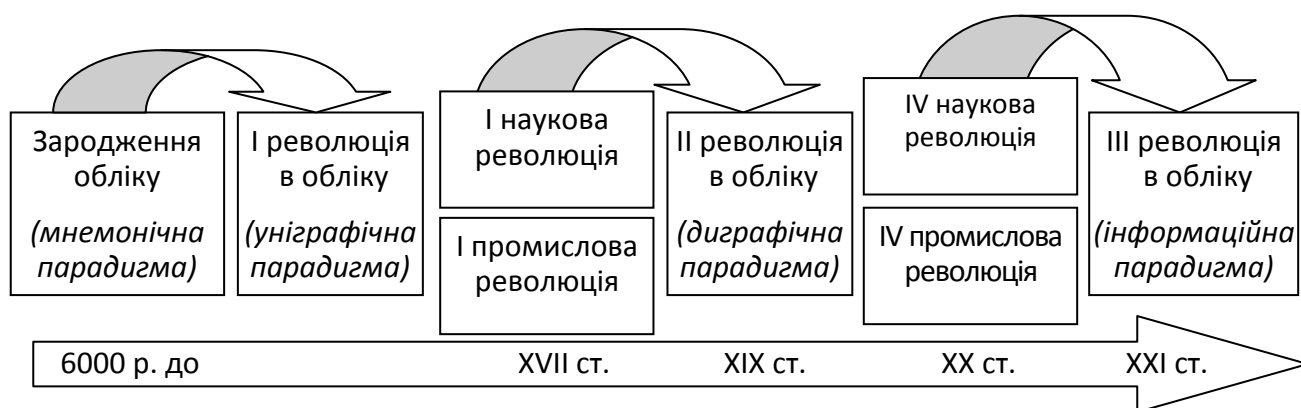


Рис. 1. 2. Взаємозалежність наукових, промислових та облікових революцій [57]

На основі сучасних понять і визначень бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що його походження сягає доісторичних часів. Археологічні відкриття свідчать що вже в цей період людина робила записи, які можна розглядати як квазі-облік (прото-облік) – палицями, камінням, кістками і т. д., пов'язуючи їх із здатністю до рахунку та з оцінкою (вимірюванням) об'єктів. Важливими відкриттями, що ілюструють розвиток бухгалтерського обліку, були таблиці, що демонструють методи економічного та храмового управління в стародавній Месопотамії, шумерські таблички та Кодекс Хаммурапі. Докази «існування» бухгалтерського обліку можна знайти у стародавніх греків – вони вели державні рахунки Афіні і римлян. Бухгалтерія в той час трактувалася як запис певних подій, пов'язаних з економікою.

У Середньовіччі з'являлося багато купецьких і торгових центрів, а ведення торгових книг стало звичаєм і обов'язком. Існували різні форми грошового кредиту, зародилася система подвійного запису.

Формування капіталізму у світі став переломним етапом і для розвитку бухгалтерського обліку, оскільки методика подвійного запису сформувалася остаточно. Порівнюючи сьогоденню концепцію та практику бухгалтерського обліку, навіть із давніми часами, можна побачити певні прогалини. В даний час поняття бухгалтерського обліку має величезну кількість визначень і охоплює багато сфер, а практика базується на багатьох принципах і записи, які на той час були в зародку. Серед вчених теоретиків у цьому області, більшість вказують на те, що бухгалтерський облік є системою. Визначення бухгалтерських понять не є сухим. Однак більшість авторів зосереджуються на описі цієї наукової дисципліни як універсальної та гнучкої інформаційно-керуючої системи, що показує досягнення та економічний потенціал індивідів. У таблиці 1.2 подано найважливіші, на думку автора, визначення цього терміну.

Таблиця 1.2

Визначення дефініції обліку різними теоретиками [62]

Автор (и)	Визначення
Американський інститут присяжних бухгалтерів	«...облік – це мистецтво записів, класифікації і узагальнення рахунків шляхом реєстрації в грошових одиницях угод та подій, які, в крайньому випадку в якійсь частині, мають фінансовий характер, а також інтерпретації отриманих результатів»
Макаров В.	«...система неперервного і взаємопов'язаного спостереження і контролю за господарською діяльністю окремих підприємств, організацій, закладів з метою отримання про неї поточних, підсумкових даних»
Жук В.	«...інститут із соціально-економічного середовища, котрий забезпечує порозуміння та керуваність у цьому середовищі»

Соколов Я., Палій В.	системи спостереження і реєстрації, групування, зведення, аналізу й передачі інформації про факти господарського життя, що створена для управління господарськими процесами
Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуел Д.	система виміру, обробки і передачі інформації про певний суб'єкт господарюючий
Бутинець Ф.	«Бухгалтерський облік – динамічна система, яка постійно відображає зміни господарської діяльності для задоволення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської звітності»
Василенко П.	«...облік – це обчислення і відображення в кількісно-якісних показниках господарської діяльності підприємств і розвитку народного господарства з метою планування, управління і контролю»
Пушкар М., Чумаченко М.	«інформологія» як наука про створення уяви про діяльність підприємства за допомогою отриманої інформації,
Семанюк В.	особливий спосіб мислення та процес створення інформації, спрямований на різнобічне відображення економічної реальності шляхом формування ідеальних теоретичних об'єктів і побудови на їхній основі інформаційних моделей бізнесу для задоволення запитів користувачів
Кутер М.І.	Облік – процеси спостереження, збору, ідентифікації, оцінки, класифікації, обробки і передачі інформації про фактичний стан і зміни економічного суб'єкта
Рішар Ж.	«... це не тільки і не стільки засіб реєстрації фактів господарського життя, скільки матеріал для читання і прийняття рішень»

В умовах високодинамічного і швидкозмінного середовища функціонування економічної діяльності, система створення інформації мусить відповідати правилу універсальності та гнучкості (адаптивності). В таблиці 1.3. узагальнено основні компоненти універсальності та гнучкості (адаптивності) бухгалтерського обліку в умовах становлення постіндустріального суспільства та розвитку інформаційної економіки. Ці

правила стають основою моделювання системи обліку та дають перспективи для подальшого її удосконалення у світлі розвитку інформаційно-цифрових технологій та теорії інформації.

Таблиця 1.3

Пояснення універсальності та гнучкості бухгалтерського обліку

Компонент визначення	Бухгалтерське пояснення
Універсальність	Можливість адаптації до конкретних умов діяльності суб'єктів.
	Здатність одночасно виконувати різні функції та конкретні завдання.
	Корисність для створення числової картини на основі реальних і передбачуваних величин.
Гнучкість	Можливість використання різноманітних форм і методик розрахунку.
	Можливість використання бухгалтерського обліку в кожному підрозділі.

Крім того, теоретики наголошують на ролі бухгалтерського обліку у створенні інформації про діяльність суб'єкта господарювання. В широкому сенсі інформаційна система компанії, тобто інформаційна система бухгалтерського обліку буде одним із найважливіших елементів бізнесової діяльності. Крім того, існує поділ на фінансовий, управлінський та стратегічний облік, який представлено в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Відмінності між фінансовим, управлінським, стратегічним обліком

Критерій порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік	Стратегічний облік
Користувачі інформації	Інформація представлена переважно за межами організації, наприклад, для інвесторів, кредиторів тощо	Інформація призначена для керівництва та керівників організацій	Інформація для внутрішніх користувачів, вищого рівня менеджменту

Правила вимірювання та звітність	Фінансова звітність повинна бути підготовлена відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку визнані зовнішніми аудиторами	Внутрішні заходи та звіти, які базуються на аналізі витрат і вигод	Використання імовірнісних оцінок
Частота інформація	Річна, квартальна та місячна звітність	Починаючи від погодинної інформації та звітів, закінчуючи довгостроковими звітами	За запити користувачів
Часовий горизонт	Відображає минулі події, таким чином генеруючи фактичну інформацію	Зосереджується як на минулій, так і на теперішній інформації	Зосереджується на прогностичній інформації та майбутнє
Інформаційні особливості	Дані з минулого використовуються в управлінні і при прийнятті рішень про майбутнє	Формує необхідні показники точності, надійності, достовірності, коректності, узгодженості тощо	Зосередження на актуальності, швидкості та вартості збору даних
Оцінка і вимірники	Єдиний вартісний вимірник	Включає вимірювання вартісних, а також кількісних та якісних показників	Використання різноманітних вимірників, а також кількісних та якісних даних
Об'єкт спостереження	Економічна одиниця	Спеціальні об'єкти спостереження, специфічні для кожної окремої компанії ( клієнт, продукт, ринок, конкурентне середовище, ризики)	

Також варто звернути увагу на те, що зарубіжні автори акцентують увагу насамперед на підкресленні інформаційного характеру бухгалтерського обліку [77, 79, 80]. Він призначений для того, щоб допомогти користувачам прийняти відповідні рішення. Будь-яка інформація, отримана бухгалтерією на підприємстві або аналізований реципієнтом об'єкт повинен характеризуватися відповідними ознаками, які впливають на його ранг і корисність. Ці особливості :

- юзабіліті – корисність, корисність інформації при прийнятті рішень їх користувачами,
- зрозумілість – чітка і зрозуміла картина інформації для всіх користувачів,
- релевантність – відповідність інформації, яка впливає на прийняття рішень одержувачами,
- достовірність – відповідність інформації дійсності, відсутність помилок і спотворень,
- порівнянність – можливість порівняння даних та інформації з метою визначення тенденцій певного явища,
- верифікованість – можливість порівнювати числові дані з іншими джерела,
- пунктуальність – обов'язок підготувати інформацію у заздалегідь встановлені терміни, перевищення термінів робить інформацію марною,
- повнота – будь-які зміни повинні бути включені при створенні інформації.

Ілюстраціями досягнень суб'єктів господарювання, які представлені бухгалтерським обліком, є сьогодні поділяють на обов'язкові – обов'язковість застосування бухгалтерського обліку на підприємствах (насамперед фінансового) та добровільні – прикладні на власний розсуд суб'єктів господарювання (управлінський облік, контролінг).

Вони полегшують ведення бізнесу, допомагають приймати правильні рішення, генеруючи інформацію про бізнес, на чому насамперед наголошують зарубіжні теоретики. Тож використовуйте лише необхідний мінімум бухгалтерського обліку в компанії є принаймні недостатнім у часи, коли прийняття рішень відіграє важливу роль.

У 21 столітті ІТ-система також відіграє важливу роль у бухгалтерському обліку. З його допомогою вести облік набагато легше і швидше. Прикладом може служити електронна таблиця Microsoft Excel, яка є однією з багатьох таких програм. Більше того, розробляються все нові й нові програми для підтримки фінансового та управлінського обліку, які допомагають приймати правильні рішення. Незважаючи на те, що в наш час бухгалтерський облік дуже добре розвинений, він зосереджений переважно на минулій інформації створені підприємством. Інші проблеми включають, наприклад:

- занадто мало уваги до майбутньої інформації,
- недостатня якість інформації, отриманої з бухгалтерського обліку - з точки зору різних одержувачів,
- порушення бухгалтерської етики,
- проблеми, пов'язані з викладанням бухгалтерського обліку у вузах та підготовкою студентів фінансово-бухгалтерського профілю до роботи бухгалтером.

Однак є шанс, що найближчим часом відбудуться зміни, тому що теоретики бухгалтерського обліку працюють над його вдосконаленням. Також існуючі визначення поняття бухгалтерський облік не враховують використання інформаційних та цифрових технологій, розвитку ІТ-систем, завдяки яким ведеться облік. Також у сучасній теорії обліку не згадується можливість створення прогностної інформації та аналітичної інформації на основі звітності та методик стратегічного обліку.



## **1.2. Основні атрибути облікової системи в постіндустріальному суспільстві**

Бухгалтерський облік є єдиною інтегрованою та взаємодоповнювальною системою, в якому вимірювання економічної реальності здійснюється відповідно до однакових принципів, незалежно від того, чи результати цього вимірювання використовують внутрішні або зовнішні користувачі. Облікова система це цілісна система для вимірювання та передачі інформації про господарську діяльність суб'єкта, яка формує його економічну інформаційну модель. Віднесення його підсистем до різних дисциплін – управлінського і стратегічного обліку до науки про управління та якість, а фінансового обліку до економіки та фінансів – не є змістовно обґрунтованим, що підтверджується практикою інших країн (жодна країна не зробила такого розподілу).

Сьогодні інтеграція багатьох сфер суспільного та економічного життя стає реальністю, інформаційні потреби зовнішніх користувачів прирівнюються до інформаційних потреб внутрішніх користувачів, ретроспективний підхід переплітається з перспективним підходом, особливого значення набуває стратегічне управління, яке гармонізує із зовнішнім середовищем. Така реальність вимагає інтегрованої системи бухгалтерського обліку, оскільки тільки така система здатна виправдати очікування сьогодення та стати конкурентною і ефективною в динамічних умовах функціонування та цифровізації економіки.

Розглядати облік як єдину систему, що складається з інтегрованих підсистем фінансового, управлінського обліку та стратегічного обліку доцільно у поточній класифікації економічних наук. Суть науки про бухгалтерський облік полягала б у виділенні її як окремої дисципліни в галузі суспільних наук (раніше економічних).

Безумовно, дослідження, які проводяться в бухгалтерському обліку, є суспільно корисними, як системи вимірювання економічної реальності на різних рівнях господарювання.

Бухгалтерський облік, як і наука і практика, стосується кожної конкретної економічної діяльності, адже вимірювання економічних подій, що відбуваються в ньому, і результати цього вимірювання потрібні особам, які керують організацією та іншим зацікавлені сторони. Незаперечний факт, що фінансові дані, створені системою бухгалтерського обліку організації використовуються після їх агрегування на рівні різних рівнів економічної діяльності та галузей економіки).

Правильне розуміння сутності бухгалтерського обліку вимагає детального вивчення кожного елемента теорії обліку та основних атрибутів облікової системи в інформаційному суспільстві. Одним із ключових компонентів теорії бухгалтерського обліку є його функції.

Знання сутності бухгалтерського обліку полягає в циклічному і комплексному аналізі поточного стану розвитку облікових функцій.

У розмовній мові завдання та функції вирази розуміються однаково. Проте, дефініція «завдання» можна розуміється як «те, що треба зробити, виконати», або «предмет, питання, яке необхідно вирішити». Натомість термін «функція» тлумачиться як «мета, використання, роль, завдання чогось, чи певна робота, обов'язки, які хтось або щось має виконувати».

Аналіз наукової літератури у галузі бухгалтерського обліку дозволяє виділити три різні підходи до визначення завдань обліку і облікових функцій, згідно з якими:

- концепція облікових завдань і функцій ідентична і може використовуватися взаємозамінно,
- функції обліку впливають із завдань,
- облікові завдання та функції є окремими категоріями і не повинні бути пов'язані одна з одною ідентифіковані.

Узагальнивши та проаналізувавши різноманітні підходи до згаданого питання у науковій літературі, виділимо чотири завдання, які стоять перед обліковою системою:

- створення системи вартісно-числової інформації про господарську / економічну діяльність суб'єкта господарювання;
- формування звітно-статистичних форм і матеріалів аналітичного характеру;
- інформаційно-документальний контроль за діяльністю бізнесу та його фінансово-економічним станом;
- формування інформації на запити користувачів.

Контроль, здійснений в системі бухгалтерського обліку є внутрішній і зовнішній. Відповідальність за внутрішній контроль покладається на головного бухгалтера підприємства та здійснюється базується на документах і даних обліку. З іншого боку, зовнішній контроль здійснюється зовнішніми інституціями, зокрема органами державної влади та контрольними службами.

Важливим завданням бухгалтерського обліку є розвиток числової інформації, яка є основою для поточного та періодичного аналізу діяльності суб'єкта господарювання. Розвиток бухгалтерської практики і теорії в довгостроковій перспективі дозволяє надавати інформацію, корисну для фінансового аналізу.

Завдання обліку розвиваються разом з розвитком практичної сфери. Крім того, однак, він визначає функції, що відповідають індивідуальним завданням (табл 1.5).

Таблиця 1.5

Зв'язок завдань і функцій бухгалтерського обліку

<b>Завдання обліку</b>	<b>Функція обліку</b>
Забезпечення різних рівнів управління інформацією для прийняття рішень	Інформаційна функція
Забезпечення виконання контрольних заходів внутрішнього і зовнішнього	Функція контролю

контролю	
Створення числових даних для потреби аналізу діяльності	Аналітична функція
Створення числових інформаційних моделей різних рівнів діяльності	Стимулююча функція

Завдання обліку в сучасному економічному середовищі є основою для створення відповідних функцій, у відповідь на сигнали, які надсилає зовнішнє облікове середовище. Як завдання, так і функції обліку є категоріями якісного характеру, оскільки визначають корисність бухгалтерського обліку та його ефективність. Згадана якісна сфера формується переважно уподобаннями середовища системи обліку. Якісні перетворення, а отже, і розвиток обліку, є результатом прагнення вдосконалити облікову модель таким чином, щоб вона стала дедалі кращим відображенням економічної реальності та елементом її формування.

Однак, між завданнями і функціями обліку існує чітко визначений зв'язок. Формування завдань із зовнішньої точки зору накладає обмеження, в межах яких визначаються облікові функції. Безліч потреб, про які сигналізує зовнішнє облікове середовище, приводить до формування багатьох різних завдань. Загальна характеристика та приклади завдань обліку постіндустріального суспільства узагальнено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

### Загальна характеристика завдань обліку в інформаційній економіці

Завдання	Характеристика	Приклади завдань
Орієнтація на прийняття управлінських рішень (ефективність)	Завдання є результатом потреб управління і полягає у створенні числової основи розрахунку економічної ефективності управлінських рішень та функціонування бізнесу	оцінка альтернатив вибору, матеріально-фінансові оцінки результатів діяльності, оцінка та оптимізація витрат ресурсів, оцінка планів
Інформаційне відображення	Завдання – створити інформаційну картину	оцінка використання ресурсів,

економічної реальності	функціонування бізнесу, порівняння результатів і витрат	оцінка продуктивності, рентабельність, захист майна
Орієнтація на ефективність	Завдання стосуються оцінки, виявлення та попередження наслідків неефективного використання ресурсів	підвищення обізнаності, інформаційне унаочнення, розкриття проявів безгосподарності
Соціальна спрямованість (макроекономічні завдання)	Соціально-орієнтовні завдання формують вимоги щодо досягнення соціальних цілей	створення розрахунків для оцінки рішень, обробка інформації необхідної для оцінки ефективності економічної політики та реалізації соціальних цілей
Мотиваційні (стимулюючі завдання)	Завдання в цій області стосуються як мікро, так і макро масштабу	закласти основу вибір раціональної дії

На функціонування облікової системи впливають як зовнішні, так і внутрішні фактори. До зовнішніх відносять соціально-економічні умови, умови системи, нормативні умови. Функціонування бізнесу в умовах ринкової економіки ставить завдання і функції обліку підпорядковані максимізації цінності для власників. Однак слід зазначити, що розвиток ідеї корпоративної соціальної відповідальності викликає підвищення спрямованості на реалізацію завдань і функцій соціального обліку.

Друга група зовнішніх факторів, що впливають на виконання завдань і функцій облік є складовими умов системи: існуюча модель управління та рівень організації економічної системи.

Крім зовнішніх детермінант розвитку облікових завдань і функцій, значення вони також мають внутрішні фактори. Ця проблема значною мірою пов'язана з ефективністю.

Функції бухгалтерського обліку тісно пов'язані з процесом збору, обробки та представлення інформації, що складають картину діяльності

компанії. Реалізація функцій обліку дозволяє користувачам повніше використовувати інформацію сформовану в системі бухгалтерського обліку.

Окремі вчені трактують функції бухгалтерського обліку як компонент теорії обліку, що відповідає за його ефективність. Проте це визначення цілком лаконічний і не дозволяє повноцінно зрозуміти сутність облікової функції. Причому окремі автори не тільки виділяють різні функції бухгалтерського обліку, але вони також визначають їх по-різному. Тому, посилаючись на погляди Е. А. Хендріксен і М. Ф. ван Бреда [65], щоб мати можливість перейти до перспектив розвитку теорії бухгалтерського обліку, необхідно знати окремі аспекти сутності обліку, включаючи його функції.

Аналіз функції бухгалтерського обліку дозволяє поділити функції бухгалтерського обліку на дві групи, в тому числі:

- основні бухгалтерські функції,
- інші облікові функції.

Першу групу складають функції, які найчастіше виділяються авторами наукових праць, присвячених даній темі. До них належать такі функції:

- інформаційна,
- контрольна
- доказова
- звітна
- аналітична.

Інші облікові функції, які не так часто ідентифікуються науковим співтовариством, проте їх кількість постійно зростає, оскільки з розвитком бухгалтерського обліку відбуваються зміни в обсязі його функцій. З'являються нові функції, серед яких такі як соціальна, податкова, статистична або економічна функції.

На думку багатьох теоретиків облік ґрунтується на інформації, здобуття якої є одним із основних цілей функціонування системи обліку, а інформація є продуктом системи обліку. Всі процеси в компанії

зосереджуються на обробці даних як ресурсу отриманого обліковою системою, та перетворення його в інформацію, яка є продуктом її діяльності.

Інформація, отримана в рамках діяльності, що здійснюється в системі бухгалтерського обліку характеризуються певними характеристиками. Інформаційні ресурси, створені системою обліку, повинні бути адаптовані до потреб суб'єкта та його середовища з точки зору змісту, часу та ступеня деталізації. Атрибути інформації, отриманої в рамках фінансового обліку представлені в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7.

### Особливості та атрибути інформації створеної в підсистемах обліку

Підсистема фінансового обліку	Підсистема управлінського обліку	Підсистема стратегічного обліку
Строго визначена форма інформації (обумовлена необхідністю підтримувати довіру, надійність і порівнянність)	Різноманітна форма інформації (залежність від поточної потреби в інформації)	
Цінне вираження отриманих результатів (грошовий вимірник)	Диференційоване вираження отриманих результатів (за вартістю, кількістю, якістю)	
Прозорість інформації та доступність для всіх зацікавлених.	Нерозголошення інформації (ця інформація є комерційна таємниця).	
Вичерпність отриманої інформації (описати одиниця в цілому)	Частковість отриманої інформації (вони описують вибрані аспекти діяльності)	
Ретроспективний характер (інформація стосується минулі події)	Ретроспективний і проспективний характер	

Особливості інформації, що формується в межах усіх підсистем бухгалтерського обліку визначаються особливостями представленої у звіті інформації числового характеру. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності інформація у фінансовій звітності повинна характеризуватися двома фундаментальними особливостями: • корисність та • вірне викладення [58, С.319-322].

Корисність інформації слід розглядати як можливість впливу інформації для зміни рішення її користувача. Достовірне представлення, з іншого боку, означає, що інформація повинна представляти транзакції та інші події, що відбулися на підприємстві. Крім основних ознак, інформація у фінансовій звітності повинна додатково охарактеризуватися порівнянністю (здатність порівнювати з іншою інформацією), верифікованістю (можливістю перевірити інформацію), пунктуальністю (надається своєчасно, що дозволяє використовувати її одержувачу), зрозумілістю (ясність і лаконічність).

Наведені характеристики показують, наскільки важливим елементом системи бухгалтерського обліку є інформація.

Функцією, яку найчастіше ідентифікують теоретики обліку, є інформаційна функція. У літературі можна знайти багато варіантів визначення інформаційної функції, зокрема трактування її як створення певних наборів інформації, опрацювання та передачу їх для управління з метою цільового використання, а також для зовнішніх користувачів. Таке визначення інформаційної функції підкреслює, що бухгалтерський облік є корпоративною системою створення інформаційних ресурсів, корисною для всіх типів зацікавлених сторін (внутрішні та зовнішні користувачі).

Оскільки в постіндустріальній економіці система обліку це система створення інформаційних ресурсів для потреб менеджменту підприємства та для сторонніх одержувачів, то в теорії бухгалтерського обліку слід розрізняти:

- функцію зовнішньої інформації,
- внутрішню інформаційну функцію.

Зазвичай вважається, що за надання інформації зовнішнім користувачам відповідає фінансовий облік, який є однією з підсистем обліку, мета якої – показати стан активів і капіталу компанії, а також реєстрація фактів, що формують фінансовий результат суб'єкта господарювання. Інформація створена у фінансовому обліку носить ретроспективний характер



і є першоджерелом формування іміджу суб'єкта зовні. Надання інформації третім особам – стейкхолдерам – в основному здійснюється через фінансову звітність. Слід мати на увазі, що збільшення економічного ризику збільшує масштаби інформації, яку запитують зовнішні користувачі. Цей процес зумовлює постійний розвиток фінансової звітності та всієї системи бухгалтерського обліку в напрямку того, щоб бухгалтерія могла надавати інформацію для якомога більшої групи зацікавлених сторін.

Внутрішню інформаційну функцію виконує як підсистема фінансового обліку, так і підсистеми управлінського і стратегічного обліку. Інформація, що формується в підсистемі управлінського та стратегічного обліку є неофіційною і значною мірою формується за індивідуальними потребами менеджменту [58, С.319-322].

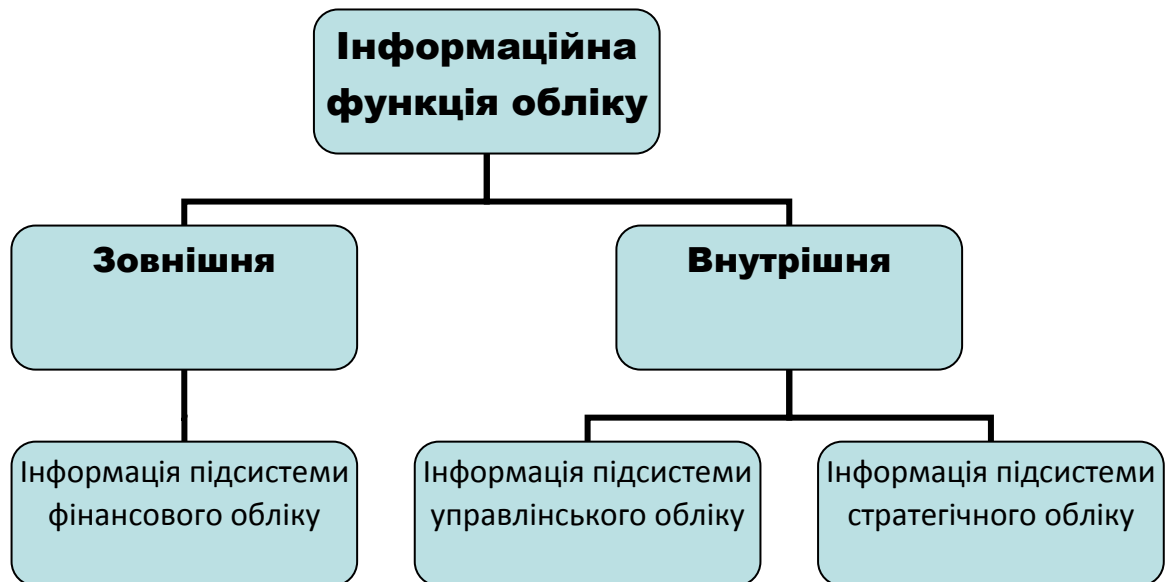
Важливим аспектом інформації, створеної в рамках управлінського обліку, є її спрямованість, не тільки на минуле, а й на майбутнє бізнесу. Генерована інформація дозволяє розробляти плани, які показують різні варіанти формування активів, джерел фінансування та досягнення оптимального фінансового результату.

Отже, що суть інформаційної функції полягає в доставці інформації для цілей прийняття рішень у різноманітний спосіб, як для користувачів зовнішніх (переважно інформація з підсистеми фінансового обліку), так і внутрішніх (інформація з підсистем управлінського та стратегічного обліку) (рис. 1.3.).

Однією з важливих функцій, яку виконує бухгалтерський облік, є функція контролю. У літературі ця функція визначається по-різному з урахуванням різних видів діяльності, що здійснюються в процесі його реалізації. Цілі та завдання функції бухгалтерського контролю це вимірювання виконання розроблених планів та оцінка відхилень. У свою чергу, до завдань контрольної функції входять:

- захист активів від крадіжки або знищення,

- створення імпульсів для більш ефективного управління активами та капіталом підприємства,
- захист стейкхолдерів шляхом забезпечення ліквідності суб'єкта господарювання.



**Рис. 1.3. Джерела інформації з метою реалізації інформаційної функції**

Іншими словами, функцію бухгалтерського контролю слід ідентифікувати як сукупність дій, вжитих всередині та зовні блоку, щоб призвести до забезпечення безпеки активів компанії, підвищення ефективності використання активів та підтримання ліквідності суб'єкта господарювання. Приклади заходів, які здійснюються в рамках реалізації функції контролю бухгалтерського обліку представлені на рис. 1.4.

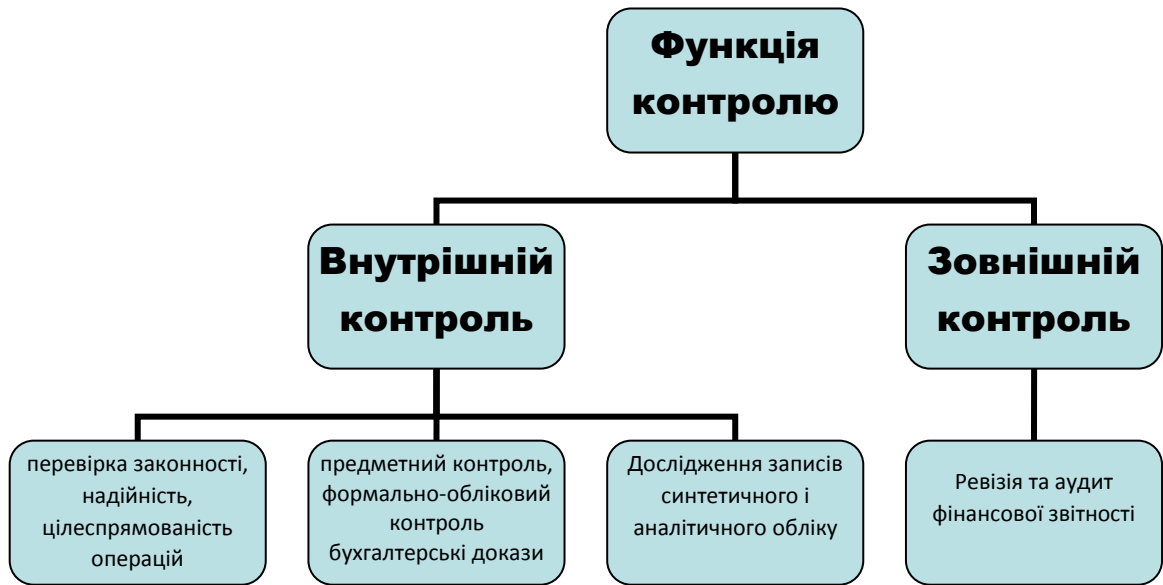


Рис. 1.4. Основні процедури в рамках реалізації функції контролю

Ще однією з важливих функцій є доказова функція, що полягає у можливості використовувати облікові документи зовнішніми органами, такими як суди, правоохоронні органи або податкові інспекції.

### 1.3. Вплив цифрових технологій на систему обліку в інформаційному суспільстві

Постіндустріальне суспільство і притаманна йому інформаційна економіка стають «реальністю у країнах з високим рівнем розвитку. Темпи поширення постіндустріального суспільства надзвичайно високі і вимірюються не сотнями років, як це відбувалося в минулі епохи із доіндустріальним та індустріальним суспільствами. Звіт всесвітнього економічного форуму за 2020 рік прогнозує зростання цифрової економіки до 2035 року в обсязі до 1,6 трлн. доларів і значний вплив розвитку інформаційних та цифрових технологій на економіку, бізнес, організацію суспільства та характер зайнятості» [68].

«Інформаційне середовище бізнесу стає динамічним, а бізнес змушений функціонувати в умовах невизначеності та ризику. В таких умовах облікова система, яка є основою створенні інформаційних ресурсів для прийняття управлінських рішень, стоїть перед викликами цифрової економіки. Для облікових працівників цифрова трансформація стала приводом до технологічної еволюції, та чи достатньо цього в умовах п'ятої промислової революції. Чи методологія подвійного запису достатня для формування інформаційних ресурсів для підприємств інформаційної економіки? Обліковці можуть трактувати діджиталізацію економіки як загрозу для своєї професії, оскільки цифрові технології дозволяють автоматизувати стандартизовані методи обліку. «Тренди економічного розвитку полягають у тотальній автоматизації всього, що піддається алгоритму, та оцифруванні того, що тільки можна цифрувати (в системі обліку формувати всі документи та відображати факти господарської діяльності можна в онлайн-режимі). Якою буде перспектива традиційної професії бухгалтера, якщо всі облікові методи через їхню стандартизованість, можуть бути формалізовані, переведені на мову алгоритмів і виконуватися машиною?» [57].

Вчені доводять, що «особливий тип економічних відносин зумовлює появу корпорацій нового типу, діяльність яких базується на розумінні залежності від обміну інформацією та знаннями, впровадженні гнучких виробництв, трактуванні інформації як предмета своєї діяльності та основного ресурсу виробництва, високій мобільності капіталу (в тому числі людського), використанні електронних послуг та електронних розрахунків, криптовалюти та зростанні джерел формування капіталу. Бюрократичне управління змінюється на управління «адхократичними» групами, ієрархія структур спрощується для швидкої реакції на зміни та прийняття рішень. В економічній системі кількість транзакцій зростає в рази, масиви інформації для опрацювання та передачі також збільшуються в геометричній прогресії» [10].

Пандемія COVID-19 спричинила масовий перехід на цифрові методики організації та ведення справ, змусила пристосовуватися до середовища, адаптуватися до існуючих умов праці та ведення бізнесу. Гнучкість та адаптивність стали синонімами виживання на ринку. Не стали винятком і облікові працівники, які працювали у віддаленому режимі, використовуючи цифрові засоби постановки та виконання завдань, різноманітні способи комунікацій, хмарні технології.

Наукова співтовариство прогнозувало значні зміни в обліковій практиці та науці ще задовго до пандемії, яка стала основним драйвером цих змін. Кулик В. В. описала особливості професії бухгалтера в постіндустріальному суспільстві [30, С. 45-50], Задорожний З. В. зі співавторами досліджував розвиток облікової науки у світлі економічних та соціальних трансформацій [17, 18, 68], Пушкар М. С. із співавторами довели актуальність розробки сучасної парадигми обліку [50, 51, 52 ], Семанюк В. З. довела, що облікова система є продуцентом інформаційних ресурсів, а «бізнес і економіка не можуть існувати без системи створення інформації, оскільки в «агресивному» зовнішньому середовищі відбуваються динамічні процеси, від яких залежить життєдіяльність та існування економічних систем різного рівня. [57, 58, 59, 62].

Цифрові технології можуть стати можливістю для осучаснення облікової професії та розвитку науки про облік, розширення методології і позбавлення бухгалтерів від рутинних завдань, які виконуватимуться машинами. За умов прийняття цифрових інструментів та розширення облікової методології, бухгалтери (можливо і назва професії трансформується) зможуть створювати інформацію різноманітного характеру на запити користувачів і працювати в інформаційному середовищі бізнесу над створенням цінності і отримуючи значний потенціал розвитку [35].

Цифрова економіка вносить в практику діяльності господарюючих суб'єктів такі інструменти як Block Chain, хмарні технології, штучний

інтелект, Big Data, EDI , XBRL, Legal Tech, Digital-marketing, Grid-технології, інші [36, С. 129-144].

Використання таких інструментів в обліковій практиці змінює методологію обліку та його перспективу щодо створення інформації не лише ретроспективного характеру, а й стратегічного. Облікова система стане основою управлінської інформації та інформації для зовнішніх користувачів, в т.ч. стейкхолдерів. На основі інформації, створеної в підсистемах управлінського, фінансового та стратегічного обліку керівництво отримує потенційні можливості щодо уникнення чи запобігання ризиків, оптимального використання ресурсів та повного використання потенціалу бізнесу.

Трансформуються також погляди на систему звітності, на методики формування системи звітних та контрольних показників, моніторингу ключових процесів та обліку за бізнес-процесами. Нефінансова звітність, яка передбачена для відображення інформації про соціальну відповідальність бізнесу, про екологічні, корпоративні, соціальні та інші витрати, про благодійну та волонтерську діяльність тощо.

Використання інформаційних технологій при побудові різних видів звітності дозволяє досягти її інклюзивності щодо запитів користувачів, надавати їй окрім відповідного змісту, інтерактивної форми, а, отже, досягти високого рівня інформативності та прозорості. Використання в методиці обліку технологій блокчейну дозволить досягти стану унеможливлення фальсифікацій та шахрайств, а також помилок [36, С. 129-144].

Використання хмарних технологій та мобільних застосунків надасть можливість користувачам мати доступ до відповідної інформації в режимі реального часу, приймати оперативні управлінські рішення, впливати на бізнес-процеси будучи в будь-якій точці світу.

Цифрові методики штучного інтелекту та BigData при використанні системою обліку дозволять швидко та оперативно обробляти скільки-завгодно обсяги даних, аналізувати їх та формувати багатоваріантні можливості прийняття управлінських рішень з врахуванням безлічі факторів впливу на процеси. Такі методики та цифрові інструменти дозволяють розвивати методики стратегічного обліку, перетворювати масиви даних на інформацію.

«Вартість економічної інформації можна виразити через економічні наслідки від її сприйняття або неврахування. Неврахування інформації збільшує невизначеність у прийнятті управлінських рішень, що призводить до економічних втрат. Очікувана вартість інформації (EVI) дорівнюватиме величині зменшення невизначеності після обліку та аналізу відповідної інформації:

$$EVI = EOL_1 - EOL_2,$$

де  $EOL_1$  – невизначеність (імовірність неправильного рішення) без урахування інформації, що оцінюється, помножена на ціну помилки (еквівалент втрат);  $EOL_2$  – невизначеність з урахуванням інформації, що оцінюється, помножена на ціну помилки. Доведено, що для оцінки вартості створення інформації доцільним є застосування інтервального підходу, коли необхідно сформулювати вихідні дані у вигляді наборів даних  $I$ , ввівши такі позначення:  $I_l$  – множина інформації, яка оцінюється,  $I_n$  – множина інформації, яку можна фіксувати, тобто здійснювати її облік,  $I$  – множина повної інформації про внутрішнє та зовнішнє середовища підприємства. Відповідно буде справедливим включення  $I_l \subset \dots I_n \subseteq I$ » [56].

При цьому, важливим є досягнення високої якості облікових послуг та облікової інформації. Семанюк В.З. пропонує фактори досягнення якості облікових послуг можна об'єднати в чотири групи:

– загальноекономічні умови (стан економіки, законодавство, принципи господарювання, оподаткування та ціноутворення);

– умови функціонування облікової системи (контроль якості послуг, нормативно-правові акти);

– організаційні умови (особливості підприємства, де функціонує облікова система, що мають вплив на її організацію);

– внутрішньофірмові умови (мета, завдання і масштаби діяльності підприємства, корпоративна етика та організація управління, здатність до нововведень і створення знань, інноваційність виробничо-господарського процесу, кадровий склад, професіоналізм та компетентність, рівень оплати праці та ін.) [59, С.336].

Таким чином, впровадження цифрових технологій штучного інтелекту, BigData, системи розподіленого реєстру (блокчейн), хмарних та інших технологій в практику ведення обліку створення транспарентної звітності та інтеграції фінансових і нефінансових показників у звітності. В постіндустріальному суспільстві система обліку зазнає докорінної трансформації щодо методології та організації облікових процесів. Методики обліку за використання цифрових технологій трансформуються в сторону ефективності, інтелектуальності, транспарентності.



## РОЗДІЛ II

### ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ЯК ІНФОРМАЦІЙНОЇ МОДЕЛІ ДІЯЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ

#### 2.1. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку

Аналіз тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в другій половині ХХ та на початку ХХІ століття доводить, що цей період був насичений значними змінами в теорії та практиці обліку. До найважливіших трендів можна віднести:

- активний розвиток облікової науки розпочався у другій половині ХХ та на початку ХХІ століття,
- активізувалися процеси гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку,
- зміни в бухгалтерській практиці та теорії, викликані розвитком цифрових технологій.

В результаті активної трансформації та модернізації способів та методів ведення економічної діяльності, а також зростання динамічності середовища функціонування бізнесу, трансформація способів мислення і методик менеджменту, призвели до диспропорцій в розвитку бухгалтерського обліку. Поступальний розвиток торгівлі та промисловості викликав необхідність відображення в обліку більш різноманітних операцій, що стало причиною для пошуку нових рішень в системі обліку, які адаптуються до зростаючих вимоги користувачів щодо створеної інформації.

Особливого розмаху дослідження теорії бухгалтерського обліку досягли в ХХ ст. Цей період називають «золотим віком апріорних досліджень». Нормативні дослідження не враховували реального стану

економіки та систем обліку на підприємстві, але намагалися передбачити, що станеться в результаті застосування конкретних концепцій і методів, розроблених у результаті теоретичних міркувань. Критика нормативних досліджень призвела до появи позитивних теорій обліку. Спираючись на емпіричні дослідження, представники позитивістської теорії вважали акціонерів найважливішою групою користувачів інформації створеної в системі бухгалтерського обліку. Вони намагалися визначити чинники, які відповідали за вибір конкретної облікової політики та вивчали наслідки її вибору [29].

Прихильники позитивної теорії бухгалтерського обліку вважають, що вона дозволяє передбачити реакцію учасників ринку на дії керівництва суб'єкта господарювання та інформацію представлену у фінансовій звітності. Проте проведені дослідження в галузі теорії бухгалтерського обліку не дозволили дати однозначну відповідь на питання, яка група теорій краще описує сутність бухгалтерського обліку.

Наукове співтовариство продовжує проводити дослідження (в тому числі, серед іншого, у сфері поведінкового обліку), намагаючись описати якомога точніше сутність системи бухгалтерського обліку. Ще одна з суттєвих тенденцій розвитку бухгалтерського обліку XIX і XX ст. це процеси гармонізації та стандартизації практик, правил і норм обліку. Гармонізація бухгалтерського обліку є процесом, реалізація якого сприяє підвищенню порівнянності фінансової звітності, складеної на основі різних нормативних актів та регулювання різних країн. Стандартизація, навпаки, полягає в уніфікації принципів бухгалтерського обліку, які застосовуються в різних країнах суб'єктами господарювання [64]. Це призводить до нав'язування більш жорсткого набору правил, принципів бухгалтерського обліку.

Причини для початку процесів гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку можна побачити в глобалізації, що триває. Відмінності в принципах звітності та фінансові проблеми унеможливають

залучення та ефективного інвестування капіталу. Брак порівнянності основних облікових категорій, відображених у фінансових звітах компаній, що працюють у двох різних країнах (складені відповідно до різних законодавчих норм), збільшує інвестиційний ризик, і, таким чином, негативно впливає на процес прийняття рішення інвестором. Це особливо важливо, коли компанія виходить на ринок у пошуках доступу до більш дешевого капіталу.

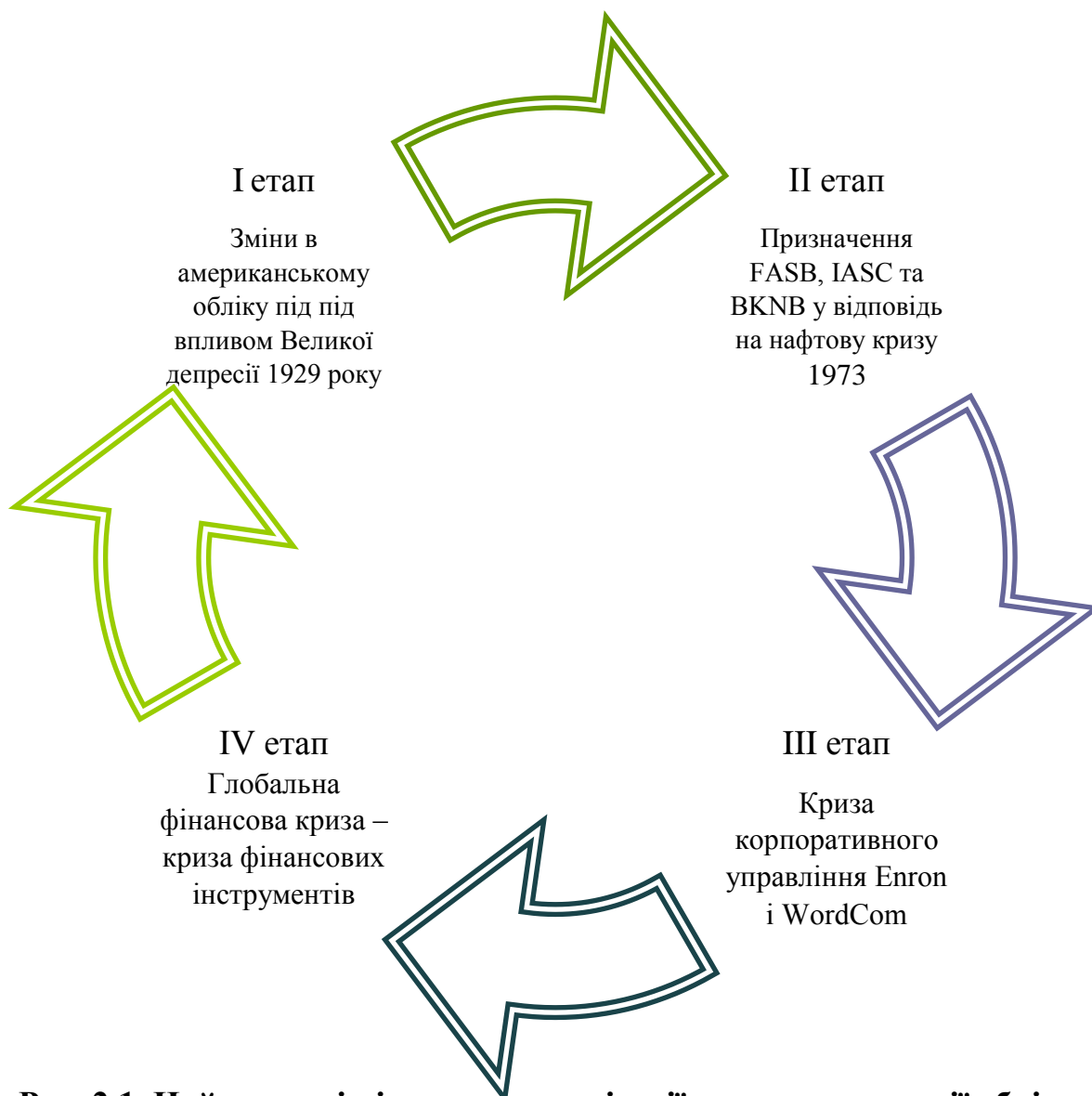
В історичному плані зачатками процесів гармонізації та стандартизації є крах Нью-Йоркської фондової біржі в 1929 році. Ця подія мала негативне сприйняття суспільством менеджменту компаній та обліково-аудиторського співтовариства. Аналіз причин краху фондового ринку привів до висновку, що причиною ситуації 1929 р. була відсутність достовірної інформації, яка може бути використана при прийнятті інвестиційних рішень [69]. Ось чому прийнято рішення про створення інституцій для розробки єдиних правил розкриття інформації у системі бухгалтерського обліку.

Проте робота, проведена створеним у 1939 р. Комітетом з облікових процедур (CAP – Committee on Accounting Procedures) не принесла очікуваних результатів. Аналогічно, наступниця CAP – Рада з принципів обліку (APB – Accounting Principles Board) не досягла успіху при розробці загальноприйнятих концептуальних основ обліку.

Прорив стався в 1973 році з призначенням Ради з розробки стандартів фінансового обліку (FAS – Financial Accounting Standards Board) у США та Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB – International Accounting Standards Committee) в Європі. Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зосередив увагу на розробці загальних стандартів. За результатами їх роботи видано концептуальні основи підготовки та подання фінансової звітності (Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements), що стосувалися підготовки і презентації фінансових звітів та основних оціночних категорій в системі фінансового обліку – активи, зобов'язання, доходи, витрати, прибутки та

збитки. Крім того, паралельно цьому процесу були спроби встановити нові стандарти FASB.

Найважливіші етапи гармонізації та стандартизації обліку представлені на рис. 2.1



**Рис. 2.1. Найважливіші етапи гармонізації та стандартизації обліку**

Процеси стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку можуть призвести до зростання формальні зобов'язань, покладених на окремих суб'єктів господарювання. Тому важливо приймати законодавчі ініціативи щодо мінімізації збільшення формального навантаження на суб'єктів господарювання. Групою, яка потребує особливого захисту, є малі

та середні підприємства, для яких збільшення нормативів може спричинити витрати, що вплинуть на функціонування та ефективність. Посилення інтересу до захисту малих і середніх підприємств пояснюється їх високою часткою у створенні ВВП та високою чутливістю до негативних економічних впливів. Проте не всі зміни, запропоновані законодавчими інституціями, прийнято спільнотою бухгалтерів-практиків.

Останнім із перелічених чинників впливу на розвиток бухгалтерського обліку у ХХ століття і ХХІ століття – це розвиток інформаційних технологій. Сам термін «інформатика» не має чіткого розуміння, але серед із запропонованих визначень можна виділити два підходи:

- інформатика зводиться до вивчення теоретичних основ інформація, тобто генерація, потік і зберігання, а також обчислення та методи можливість їх впровадження та використання в комп'ютерних системах,
- інформатика (інформатика) - це вивчення систем збору даних, представлення, обробки та створення інформації. основний предмет інтерес в інформатиці, визначений таким чином, є обробка (перетворення) інформації різними суб'єктами (живими і мертвими, включаючи комп'ютери).

З точки зору дослідження впливу інформатики на розвиток системи бухгалтерського обліку, перший підхід до визначення ІТ має особливе значення, висвітлення ролі комп'ютерів та комп'ютерних систем у процесі змін, що відбуваються всередині та навколо системи обліку.

Походження комп'ютерів можна віднести до 1948 року, коли був виготовлений перший транзистор. Подальший прогрес у галузі мікроелектроніки приніс серед інших, винахід інтегральних схем (1957) і мікропроцесора (1971).

Початковий етап використання комп'ютерів у практиці ведення бухгалтерського обліку передбачав використання комп'ютерів для підвищення продуктивності найбільш трудомістких ділянок обліково-

бухгалтерської діяльності. Перші спроби використання однак не мали характеру цілісної системи, а становили сукупність різних напрямів, коли вдавалося вдосконалити роботу бухгалтерів із застосуванням машинних підрахунків. Однак поява все більш ефективних пристроїв і прогрес у сфері створення ІТ сприяли появі доменних (секційних) систем підтримки усіх сфер діяльності компанії і, нарешті, систем комплексного ведення фінансового обліку [70].

Скорочення часу на оформлення документів дозволив працівникам виконувати інші дії, пов'язані з впровадженням ІТ, аналітичні та звітні функції. У результаті фінансовий і бухгалтерський відділи посилили свою участь у процесі прийняття рішень.

Результатом використання ІТ-рішень в бухгалтерському обліку стало створення інформаційних систем бухгалтерського обліку, які постійно розвиваються і можуть бути широко визначені як частина системи бухгалтерського обліку, яка набула конкретних переваг [29]. Інформаційні системи в обліку не є випадковими застосунками для полегшення праці бухгалтерів, але трактуються як комплексні системи, які приносять нову додану вартість у процес управління підприємством та впливають на форму самої системи бухгалтерського обліку.

У літературі виділяють низку ознак сучасного інформаційного рішення в обліку, які є похідними та прийнятними для інформаційних систем у цілому. Ці функції включають:

- правильність, тобто дотримання правил, положень, стандартів і норм бухгалтерського обліку, стандартів та принципів функціонування ІТ-систем,
- довіра означає гарантію визначеності, надійності, безпеки, своєчасність, повноти, детальності і перевіреності інформації,
- зручність використання, що означає здатність системи генерувати інформацію, необхідну для внутрішніх та зовнішніх користувачів,

- ефективність і результативність, тобто можливість ефективного використання користувачами та здатність адаптувати систему до змін умов [65].

Зазначені характеристики обумовлюють подальший розвиток бухгалтерського обліку, що залежить від появи нових технологічних рішень.

Проведений аналіз показує, що динамічний розвиток інформаційних технологій для систем бухгалтерського обліку продовжується. Такі явища, як глобалізація, змінюють економічну реальність в яких функціонує підприємство і призводять до появи нових видів ризиків, для впливу якого піддається бізнес. Прагнення обмежити негативний вплив оточуючого середовища на функціонування компанії перетворюється на пошук нових рішень у кожній з підсистем обліку економічного суб'єкта. Відбуваються зміни, що вони стосуються не тільки теорії бухгалтерського обліку, а й законодавчої складовою та прикладного інструментарію. Тому немає жодних сумнівів, що в наступні роки вони відбуватимуться, як процеси стандартизації, гармонізації та комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

### **2.3. Тенденції розвитку управлінського обліку**

Умови діяльності суб'єктів господарювання змінюються з часом. В останні роки відбуваються такі процеси, як глобалізація економіки, підвищення конкурентоспроможності, розвиток інформаційних технологій та автоматизація виробничих процесів. На функціонування компанії все більше впливає середовище, яке є дуже мінливим. Усе це додає невизначеності результатам розпочатої або проведеної діяльності, а для виживання і ефективного функціонування в умовах змінного середовища і ризику підприємства потребують новаторських управлінських технологій, повинні використовувати відповідні інструменти управління.

Ефективний інструмент управління, який динамічно розвивався протягом останніх років є управлінський облік. Його інтенсивний розвиток пояснюється тим, що змінюється попит керівників і менеджерів на економічну інформацію, необхідну для прийняття рішень економічних рішень, показники які враховують зміни умов функціонування підприємств, показники прогнозного та не фінансового характеру [18].

Саме використання не фінансових даних, створення інформації прогнозного характеру, креативність та методологія, відмінна від традиційного подвійного запису є передумовами для розвитку управлінського обліку, який у традиційному розумінні має певні недоліки та обмеження.

Незважаючи на це, інформація створена підсистемою управлінського обліку стає невід'ємним елементом процесу управління не тільки на операційному, а й на стратегічному рівні. Традиційно управлінський облік визначають як інформаційну підсистему бізнесу, завданням якої є надання інформації різним внутрішнім користувачам з метою планування та контролю діяльності і прийняття економічних рішень. У більш широкому сенсі управлінський облік трактується як невід'ємна частина менеджменту, пов'язана з ідентифікацією, поданням та інтерпретацією інформації, яка використовується для: формулювання стратегій, планування та контролю за діяльністю, прийняття рішень, оптимізації використання ресурсів та захисту активів і доставки їх відповідним одержувачам [16]. Це друге визначення краще відображає сутність, обсяг і завдання сучасного управлінського обліку.

Еволюція систем управлінського обліку та основні напрямки використання її інструментів у сучасному менеджменті підприємств є важливою темою нашого дослідження, гіпотезою якого є теза про те, що разом з трансформацією оточуючого середовища бізнесу, зламом суспільно-економічних укладів та динамічними змінами, що відбуваються в умовах



функціонування підприємств, підсистема управлінського обліку адаптується до модернізованих і креативних методик управління.

Управлінський облік зазнає динамічного розвитку, що виражається у появі нових понять і методів. Традиційний підхід до створення інформації стає недостатнім в ситуації активної динаміки умов функціонування підприємств. Ці зміни викликають зростання попиту на більш ефективні та модерні інструменти управління, які підвищують ефективність прийнятих рішень і сприятимуть досягненню поставлених цілей діяльності не тільки оперативного, а й стратегічного характеру.

Зміни, що відбуваються на підприємствах та їх оточенні, змушують вдосконалювати системи управлінського обліку, адаптуючи його до нових обставин. Цілі цих систем змінюються, а методи та інструменти адаптуються для їх досягнення. Це безперечно головний виклик для управлінського обліку, який постійно розвивається.

Аналізуючи еволюцію управлінського обліку в історичному аспекті, зробимо періодизацію розвитку систем управлінського обліку з врахуванням моделі зрілості системи обліку витрат. За цим критерієм можна виділити чотири покоління систем управлінського обліку, які можна умовно визначити як:

1. Традиційна система управлінського обліку.
2. Розширена система управлінського обліку.
3. Ефективна система управлінського обліку.
4. Креативна система управлінського обліку.

Управлінський облік за останні роки дуже динамічно змінюється, в основному у відповідь на зростаючий попит менеджерів на інформацію, яка дозволить їм приймати рішення, спрямовані на отримання та збереження конкурентної переваги в глобальному середовищі. В останнє десятиліття було багато явищ, до числа яких можна віднести насамперед світову економічну кризу та її наслідки. З одного боку, розвиток діяльності щодо

міжнародної стандартизації фінансового обліку, а, з іншого боку, активізації постулатів щодо повідомлення інформації зовнішнім стейкхолдерам та тенденції розвитку звітності про соціальну відповідальність призводить до збільшення взаємопроникнення методик фінансового обліку та управлінського обліку посиленні ролі професіоналів з бухгалтерського обліку стає більш помітним на міжнародному рівні [9, С. 95-103].

Розвиток інформаційних технологій є таким динамічним, як ніколи раніше, що збільшує важливість послуг, які надають спеціалісти з управлінського обліку. На цьому фоні виникає правомірне питання про стан і перспективи розвитку управлінського обліку на практиці. Через те, що управлінський облік завжди був сферою бухгалтерського обліку, присвяченою підтримці процесів прийняття рішень, він динамічний на практиці через зміну умов ведення бізнесу і технічний прогрес.

Оцінка зміни ролі управлінського обліку за кілька років нашого століття потребує аналізу результатів досліджень, проведених у різні періоди :

1) дослідження, проведені наприкінці минулого століття щодо ролі, яку в той час повинні були відігравати фахівці з управлінського обліку на рубежі століть і в перші роки XXI століття,

2) дослідження, проведені на початку XXI століття, що стосуються тогочасного стану управлінського обліку,

3) дослідження, що проводяться в даний час, що вказує на зміни у сприйнятті ролі управлінського обліку [44].

Наприкінці минулого століття журнал «Управлінський облік» у співпраці з консалтинговою компанією Ernst & Young провів опитування серед членів Британського інституту CIMA (Chartered Institute of Management Accounting), щодо сприйняття ролі управлінського обліку у XXI ст. Результати дослідження показали високі очікування, щодо ролі управлінського обліку. Інформація створена в підсистемі управлінського

обліку повинна відігравати набагато більшу роль в організації та впливати на розробку її стратегії. Крім того, очікувалося, що спеціалісти з управлінського обліку будуть орієнтовані на інтеграцію фінансової та нефінансової інформації для цілей підтримки процесів прийняття рішень. Результати дослідження також враховували думки щодо зростання конвергенції управлінського обліку. Зокрема, дослідження підтверджує кілька відмінностей, які характеризують майбутню роль бухгалтерів з управлінського обліку, упорядкованих за ступенем важливості, на думку респондентів [26]:

- 1) орієнтація управлінського обліку на стратегічне управління витратами,
- 2) фахівці з управлінського обліку відіграють більшу роль в організації,
- 3) зосередження управлінського обліку на комплексному вимірюванні ефективності,
- 4) сприйняття фахівців з управлінського обліку як агентів змін,
- 5) сприйняття фахівців з управлінського обліку як розпорядників інформації,
- 6) зближення ролей, виконуваних у сфері бухгалтерського обліку,
- 7) підвищення впливу управлінського обліку на функціонування організації,
- 8) отримання більшого доступу спеціалістів з управлінського обліку до інформації.

Таким чином, перспективами розвитку управлінського обліку можна назвати його прогрес у вирішенні таких завдань :

- оцінка досягнень компанії,
- контроль витрат і фінансовий контроль,
- представлення та інтерпретація управлінських звітів,
- діяльність, спрямована на збільшення прибутку,
- підтримка управління бюджетним методом,

- стратегічне планування та прийняття рішень,
- реалізація стратегії компанії,
- створення вартості,
- проектування та впровадження нових інформаційних систем,
- інтерпретація інформації оперативного значення.

Аналіз результатів досліджень дозволяє сформулювати певні висновки щодо тенденцій та перспектив розвитку управлінського обліку.

1. Управління витратами сприймалося як ключовий напрямок з точки зору досягнення стратегічних цілей компанії. Управління витратами відіграє важливу роль у досягненні найважливіших цілей організації, а економічна ситуація викликає підвищений попит з боку керівників на інструменти управління витратами.

2. Головна проблема, з якою стикаються фахівці з управлінського обліку, полягає в тому, щоб забезпечити систему менеджменту актуальною та достовірною інформацією про витрати, оскільки скорочення витрат і підвищення операційної ефективності є пріоритетом діяльності бізнесу.

3. Незважаючи на високий попит на інформацію про витрати, можна визначити багато факторів, які послаблюють корисність цієї інформації для прийняття рішень. Інформація про витрати значно спотворена багатьма факторами, включно з обліком витрат проміжного виробництва, надання спільних послуг і різноманітність продукції.

4. Впровадження сучасних методів підтримки управлінського обліку не було пріоритетним, особливо в контексті складних економічних ситуацій, значних ризиків та криз.

5. Незважаючи на впровадження нових засобів управлінського обліку, домінують традиційні методи, до яких відносяться: використання повної калькуляції, оперативне бюджетування, аналіз прибутковості, обліку цільових витрат, управління цінністю.

6. Найважливіші фактори, що спонукають до застосування передових практик в управлінському обліку – технологічні рішення (ІТ) та кваліфікація працівників.

Дослідження, проведені на рубежі століть, показують, що фахівці з управлінського обліку стали діловими партнерами в прийнятті рішень і вирішенні організаційних проблем. Крім того, можна зробити висновок, що серед методик управлінського обліку, зокрема системи обліку витрат, які використовувалися на початку ХХІ століття, традиційні методи сприймаються як неадекватні при зміні умов діяльності підприємств та не надають актуальної та достовірної інформації.

На початку другого десятиліття ХХІ століття можна окреслити певні тенденції у розвитку методик та ролі управлінського обліку для бізнесу. Для цього потрібно дати відповіді на такі питання :

- чи відповідають застосовані методи управлінського обліку динамічним очікуванням менеджерів?
- які інструменти управлінського обліку потрібні на даний момент і чи є вони можуть бути реалізованими?
- яку роль відіграють нові технології в управлінському обліку для менеджменту?
- які фактори обмежують або стимулюють використання нових методів управлінського обліку?

Перша сфера стосується пріоритетів і проблем, з якими стикається управлінський облік. У минулому столітті пріоритетом було генерування інформації про витрати з подальшим скороченням витрат і вдосконаленням процесу виробництва та підтримка реалізації базової стратегії. Проте в наш час, спеціалісти приділяють більше уваги зниженню витрат, що важливіше, ніж створення відповідної інформації про витрати. Саме тому, одною з перспектив розвитку підсистеми управлінського обліку є розвиток методів,

які спрямовані на оптимізацію та підвищення ефективності бізнес-процесів та зниження витрат.

Наступний напрям розвитку управлінського обліку стосується точності інформації, де важливим є два фактори: порядок розрахунку непрямих витрат на виробництво продукції та наявність спільних послуг і різноманітність та ефективність інформаційних технологій та програмних продуктів. Крім того, сьогодні наголошується на необхідності прозорості звітної інформації як для зовнішніх так і для внутрішніх користувачів.

Системи класу ERP, нові процедури бюджетування та методи формування внутрішньої звітності стали перспективними напрямками розвитку управлінського обліку наприкінці двадцятого століття. Проте сучасні дослідження показують помітний зсув у бік методів управлінської звітності з урахуванням інформаційних технологій і систем бізнес-аналітики, а також незначне зниження ролі методів бюджетування. Що стосується інструментів, які використовуються безпосередньо для підтримки прийняття управлінських рішень, то електронні таблиці, аналіз CVP відіграють ключову роль поряд з використанням методів аналізу ланцюжка створення вартості, таргет-костингу, калькуляції безперервного вдосконалення, обліку витрати життєвого циклу продукту тощо. Зараз помітний зсув у бік використання більш просунутих системи класу ERP, які дозволяють обробку інформації про витрати, враховуючи ланцюги поставок, канали розподілу, дослідження прибутковості клієнтів, тобто аналіз інформації, яка сприймається як важлива з точки зору як осіб, які приймають рішення, так і спеціалістів з управлінського обліку.

Виілимо на кілька основних сфер, які треба врахувати в майбутньому для прогнозування розвитку підсистеми управлінського обліку:

- 1) сильна орієнтація на підтримку стратегічного управління,

2) удосконалення методів ідентифікації та оцінки інвестиційних проектів, оскільки обмеження зниженням витрат може призвести до упущених можливостей, що визначають майбутній успіх підприємства,

3) удосконалення систем управління ефективністю з урахуванням ситуаційних умов, характерних для даного підприємства,

4) вивчення та аналіз факторів зміни витрат,

5) удосконалення методів прогнозування та планування, що особливо важливо в умовах турбулентності.

Значно більш розширений погляд на тенденції розвитку бухгалтерського обліку запропоновано польськими вченими [79]. Він виділив сім основних тенденцій, які, на його думку, характеризуватимуть розвиток управлінського обліку в майбутньому.

1. Зміщення точки зору в аналізі прибутковості від аналізу прибутковості продуктів до аналізу прибутковості бізнес-процесів, замовників та каналів збуту.

2. Зростання значення спеціалістів з управлінського обліку в управлінні діяльністю підприємства.

3. Більший акцент на перспективній інформації в управлінському обліку.

4. Зростання значення аналітичних і статистичних методів.

5. Співіснування та інтеграція засобів управлінського обліку.

6. Зростання значення інформаційних технологій.

7. Зростання значення соціальної кваліфікації спеціалістів з управлінського обліку.

Розширення обсягу проблеми аналізу прибутковості є наслідком того факту, що витрати, пов'язані з обслуговуванням клієнтів, становлять все більшу частку загальних операційних витрат, і, крім того, як показують емпіричні дослідження, підприємствам доводиться мати справу зі зростаючою різноманітністю клієнтів. В епоху зростання конкуренції це стає

все більш важливим і повинні бути методи управління відносинами з клієнтами з урахуванням цих мінливих очікувань, повідомлених менеджерами. Постулат роботи над удосконаленням аналізу рентабельності між клієнтами, очевидно, вимагає розробки системи обліку витрат з урахуванням досягнень існуючих підходів, таких як калькулювання за діяльністю.

Досягнення компанії вимагає багатогранної інтеграції різних підходів, які включають карти ефективності, стратегічне та ключове відображення показників ефективності (KPI), системи обліку витрат тощо. Основною метою залучення фахівців з управлінського обліку до управління ефективністю є необхідність ефективної підтримки реалізації стратегії організації.

Більший акцент на перспективній інформації в управлінському обліку вимагає проведення аналізу та підготовки внутрішніх звітів і планової інформації, яка стане основою для прийняття рішень та сприяє отриманню та збереженню конкурентної переваги. Менеджери очікують вдосконалення методів планування, орієнтованих на оцінку впливу рішення, що стосуються, серед іншого:

- структури асортименту продукції,
- каналів збуту,
- життєвої вартості клієнта,
- капітальних витрати та інвестицій,
- короткострокових рішень.

Потрібно підкреслити зростаюче значення аналітичних і статистичних методів та використання більш досконалих інструментів, що виходять за межі традиційного фінансового аналізу. Технологія великих даних, яка все частіше поширюється на сучасних підприємствах, змушує приймати рішення на основі великих даних (вимірюються принаймні в терабайтах). Калькуляція витрат на основі діяльності, стратегічне картування та інші передові методи



управлінського обліку вимагають обробки та аналізу величезних обсягів інформації, що можливо лише за допомогою використання дедалі складніших методик бізнес-аналітики.

Співіснування та інтеграція інструментів стали очевидною тенденцією розвитку управлінського обліку. В майбутньому методи та інструменти управлінського обліку будуть «спеціальними» і розробленими в основному шляхом інтеграції існуючих, відомих і неодноразово перевірених методів. Немає сумніву, що розвиток і значення інформаційних технологій, головним чином у сфері бізнес-аналітики, матиме вплив на практику управлінського обліку, а управлінська інформація стане товаром, який шукають менеджери для прийняття рішень. Фахівці з управлінського обліку стають партнерами з фахівцями з інформаційних технологій та тісно співпрацюватимуть.

Крім того, сучасні методи управлінського обліку вимагають залучення до процесів прийняття рішень фінансової та нефінансової інформації. Це означає що фахівці з управлінського обліку повинні мати відповідні навички обґрунтування необхідності збору цієї інформації та отримання ділових партнерів від інших працівників.

Значення управлінського обліку як важливого елемента процесу управління підприємством зростає. Його роль у цьому процесі інформаційна – підтримка базової управлінської діяльності на оперативному та стратегічному рівнях. Потреба в такій інформації змінюватиметься зі зміною умов ведення бізнесу, що призводить до динамічного розвитку системи бухгалтерського обліку в цілому, та підсистеми управлінського обліку зокрема. Поява нових концепції та вдосконалення інструментів та методів не слід розглядати розвиток конкуруючих до традиційної концепції, але як таких, які доповнюють одні одних в процесі адаптації підсистеми до потреб управління сучасними підприємствами, реалізації довгострокових бізнес-цілей і успіху в бізнесі.

### **2.3. Розвиток концепції стратегічного управлінського обліку**

Значення облікової інформації в процесі стратегічного управління бізнесом зростає і сприяє розвитку стратегічного управлінського обліку, який є дискусійною науковою категорією з різними визначеннями, методиками та інструментами. Одне з визначень полягає в тому, що стратегічний управлінський облік є підсистемою створення прогностичної інформації з метою використання її менеджерами для отримання конкурентних переваг бізнесом шляхом систематичного підвищення продуктивності [7]. Це визначення показує, що система стратегічного управлінського обліку базується на двох елементах: вибір правильної операційної стратегії та відповідна якість інформаційної системи.

Важливим завданням сучасного управлінського обліку є підтримка досягнення стратегічних цілей підприємства. Для досягнення поставлених цілей та реалізації прийнятої стратегії підприємство має продемонструвати відповідні досягнення. Тому це важливий інструмент для оцінки ступеня досягнення цілей і реалізації стратегії та вимірювання її ефективності. Таке вимірювання має стосуватися всього підприємства та внутрішніх організаційних підрозділів, а його результати мають бути доведені до відома правління, керівництва цих підрозділів та уповноважених керівників. Система вимірювання продуктивності повинна мати можливість періодичної оцінки стратегічних напрямів діяльності та вжиття заходів щодо забезпечення ефективного досягнення цілей.

Підприємства зазвичай переслідують різні цілі, підпорядковані реалізації стратегії бізнесу в окремих сферах господарської діяльності, оскільки бізнес у довгостроковій перспективі зазвичай спрямований на максимізацію вартості компанії. Збільшення цієї вартості сприяє збільшенню вартості для співвласників, зростанню конкурентоспроможності на ринку та зміцненню фінансового потенціалу компанії. Тому формування цінностей на

тлі процесів розвитку компанії слід постійно контролювати. Моніторинг має особливе значення як процес створення вартості компанії за допомогою показників, що показують економічні результати діяльності, важливі для власників [13, С 156-162]. Цінність, яку компанія надає клієнту, і цінність клієнта для компанії також підлягають управлінню.

Стратегічний облік також відіграє важливу роль в управлінні ризиками та забезпечення діяльності компанії. Оскільки умови функціонування бізнесу характеризуються високою динамічністю, майбутні результати діяльності завжди в зоні ризику. Тому важливо усвідомлювати ризики, яким вони піддаються, щоб зосередити компанію на досягненні поставлених цілей і контролі усіх ризиків. Належне управління ризиками підприємства повинно забезпечувати адекватну безпеку його діяльності з точки зору досягнення цілей.

Управління ризиками – це процес, який здійснюють члени правління та менеджери при визначенні стратегії діяльності та ідентифікації проектів, спрямованих на максимізацію вартості та мінімізацію ефектів, які зменшують цю вартість. Цей процес включає такі етапи, як :

- визначення факторів ризику,
- оцінка масштабу ризику,
- моніторинг розвитку ризику та реагування на ризик, що виникає [52].

Реалізація цього процесу вимагає інформаційного забезпечення з боку системи обліку. Крім того, бухгалтерський облік має інструменти, які дозволяють зменшити негативні наслідки ризиків та використання можливостей, властивих ризику.

Іншою сферою інтересів для стратегічного обліку є контроль використання ресурсів компанії (матеріальні, фінансові, нематеріальні). Ефективне використання різноманітних ресурсів сприяє покращенню фінансових результатів та зростанню вартості компанії. Щоб підвищити цю ефективність, необхідно правильно розподіляти ресурси між різними сферами діяльності, застосовуючи відповідні способи використання ресурсів,

пристосування їх до стратегічних напрямків діяльності та процесів контролю витрат ресурсів. Тут важливо визначити переваги участі ресурсів постійно перевищувала вартість їх споживання, виражену у понесених витратах.

Створення вартості – найважливіша мета бізнесу. Джерелом примноження цієї вартості є вартість, створена для клієнтів. Слід, однак, підкреслити, що комерційні угоди між компанією та клієнтом укладаються в умовах інформаційної асиметрії, тобто ситуації, коли клієнт про куплений продукт або послугу володіє меншою інформацією, ніж продавець. Трансакцію укладено завдяки довіри клієнта до компанії. Якщо ця довіра буде втрачена, клієнти перестануть купувати продукцію компанії, і компанія може опинитися в стані банкрутства. Саме тому, компанія не може в довгостроковій перспективі створювати цінності для власників без створення цінності для клієнтів [29].

Конкурентоспроможність дає можливість розвитку, а це означає, що всі групи зацікавлених сторін досягають своїх цілей. Створюються нові робочі місця, зростання продажів стимулює модернізацію виробництва і технологій, підвищується продуктивність праці, що дає підстави для підвищення заробітної плати. Підвищується якість продукції, зменшуються витрати, збільшується прибуток та вигоди акціонерам. І навпаки, занадто висока заробітна плата може призвести до зниження конкурентоспроможності та частки ринку компанії, а отже, в довгостроковій перспективі до необхідності зниження заробітної плати або банкрутства. Компанія, яка хотіла би збільшити прибуток у короткостроковій перспективі шляхом надмірного підвищення ціни призводять до зменшення попиту та зменшення маси прибутку, а отже, і вартості підприємства. Крім того, це також може призвести до появи додаткової конкуренції і, таким чином, втрати поточних позицій на ринку, що, у свою чергу, призводить до зниження його вартості тощо. Тільки збільшення цінності для клієнтів і акціонерів дає можливість узгодити суперечливі інтереси соціальних груп пов'язаних з підприємством.

Погляд на цілі компанії через призму цінностей можливий тільки в довгостроковій перспективі. Для такої оцінки потрібен всебічний аналіз і всебічна інформація не лише про минуле, а й насамперед про майбутнє.

Прагнення помножити його вимагає :

- зосередженості на корпоративних показниках, які мають певний фінансовий вимір;
- підпорядкування стратегій розвитку та організаційних структур цілям примноження вартості;
- пов'язування цілей нижчих рівнів управління з підвищенням вартості підприємства;
- координації різних цілей, які переслідує підприємство, щоб вартість підприємства могла рости.

При управлінні вартістю підприємства необхідно поєднання філософії створення вартості з процесами та системами управління, необхідними для втілення цієї філософії в життя [23]. Збільшення вартості відбувається через загальне підвищення ефективності суб'єкта господарювання, що часто неможливо без додаткових витрат (наприклад, на модернізацію технології або технічного обладнання для захисту навколишнього середовища чи поліпшення соціальних умов працівників).

Збільшення вартості та дії необхідні для його забезпечення вимагають побудови відповідної системи управління, що включає планування, контроль і мотивацію. Ці предмети повинні не тільки належним чином узгоджені один з одним, але повинні бути повністю підпорядковані меті підвищення вартості компанії. Побудові такої системи передують ретельне усвідомлення факторів, що формують цю цінність. Немає універсальних, однакових факторів для всіх підприємств. Тому важливо їх детально визначити, з врахуванням індивідуальних особливостей окремих підприємств і навколишнього середовища в якому вони діють. Вартість створюється через внутрішні

процеси, що відбуваються на підприємствах. Фактори, що створюють вартість, можна розділити на три групи:

1) загальні, характерні для всіх підприємств, такі як : розмір обсягу продажів, частка прибутку в ціні, рівень оборотного капіталу та його відношення до основних засобів,

2) індивідуальні для окремих підприємств, такі як структура споживачів, віддаленість від ринків збуту, економічна структура витрат (постійні витрати і змінні), економічний потенціал тощо,

3) оперативні, які можуть включати відпускні ціни, систему оплати праці працівників, ступінь використання виробничих потужностей, систему постачання, правила користування товарним кредитом тощо.

Аналіз цих факторів дозволяє виявити наявні резерви ефективності, а водночас вказати на можливості їх вивільнення. Основні фактори, що формують вартість даного підприємства, як правило, непостійні і потребують періодичної перевірки.

Економічна ситуація компанії та її середовища є динамічною і тому вимагає постійного спостереження та постійного реагування з боку керівництва компанії. Методики стратегічного обліку дозволяють вивчати прогнозовані зміни та їх численні фінансові наслідки. Аналіз ціннісних факторів і сценаріїв майбутнього розвитку компанії дозволяє не тільки вибрати правильну стратегію розвитку, а й акцентує увагу менеджерів на вартості підприємства [45].

Метою управління витратами є підвищення ефективності використання ресурсів шляхом відповідного формування їх рівня та структури та споживання відповідно до застосовуваної моделі. Тому ця проблема має стратегічний та оперативний вимір. У стратегічному вимірі мова йде про пошук можливостей для створення вищої цінності, використовуючи ті самі ресурси, що й конкуренти, або для створення тих самих значень з меншою кількістю ресурсів. Одним із інструментів такого пошуку є таргет-костинг,

який дозволяє коригувати витрати на очікуваний рівень майбутніх ринкових цін. Це система, зосереджена на аналізі та калькуляції вартості нових продуктів. Завдяки застосованій процедурі вдається знизити всі складові витрат. Він використовується на етапі технічної підготовки виробництва і враховує їх усі фази життєвого циклу товару. Завдяки цьому дає можливість для всебічного аналізу цінності, створеної для клієнтів та інших зацікавлених сторін, зокрема для власників. Його також можна використовувати для ознайомлення співробітників з стратегічними цілями підприємства та мотивації їх до співпраці в їх реалізації.

Професор С. Голов визначає «стратегічний управлінський облік (Strategic Managerial Accounting) як систему управлінського обліку, спрямовану на прийняття стратегічних управлінських рішень» [5], а К. Уорд уточнює, що «стратегічний управлінський облік повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом по відношенню з конкурентами, постачальниками і, можливо, споживачами» [72]. Д. Іннес трактує його як «засіб для забезпечення інформацією, потрібний для того, щоб підтримувати стратегічні рішення в організації. Стратегічні рішення зазвичай є довгостроковими та істотно впливають на організацію. Хоча стратегічні цілі можуть включати в себе внутрішній елемент, вони також повинні включати в себе і зовнішній елемент» [61]. Сіммондс визначає «стратегічний управлінський облік як надання і аналіз даних управлінського обліку про бізнес та його конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії такого бізнесу», а Бромвіч – «... надання і аналіз фінансової інформації про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства і стратегій конкурентів на цих ринках на протязі ряду періодів» [66].

Аналізуючи такі визначення, можемо вивести загальну тенденцію розвитку концепції стратегічного обліку в основі якої покладено такі характеристики:

«1. Розширення традиційної внутрішньої спрямованості управлінського обліку, тобто включення зовнішньої інформації про конкурентів.

2. Взаємозв'язок між стратегічною позицією, обраною фірмою, і очікуваним акцентом на управлінський облік (тобто облік у відповідності із стратегічним позиціонуванням).

3. Досягнення конкурентних переваг шляхом аналізу засобів скорочення витрат і / або підсиленням диференціації продуктів фірми завдяки використанню зв'язків в ланцюжку цінностей і оптимізації носіїв витрат» [61, 66].

Узагальнюючи дослідження відомих вчених ми трактуємо стратегічний облік як підсистему бухгалтерського обліку, спрямовану на створення інформаційних ресурсів для найвищого рівня менеджменту. Інформаційні ресурси, створені підсистемою стратегічного обліку мають перспективне значення, за своїм змістом відображають стан та перспективи динаміки зовнішнього середовища функціонування бізнесу на різних рівнях його існування, спрямовані на стратегічний розвиток та досягнення довгострокових цілей бізнесу.

«Не зважаючи на активацію механізму переходу від традиційного до інновацій в науковому пізнанні, що висуває гіпотезу про формування нового стилю мислення в науці доби інформаційного суспільства, стратегічний облік має не мало противників, які заперечують його існування в принципі, не розуміючи суті, завдань, змісту та місця цієї підсистеми в обліковій системі підприємства, відкидаючи всі паростки нового знання, не приймаючи того, що окремі стратегічні елементи «визнаного» управлінського обліку еволюціонують і переростають в окрему підсистему зі своїми методами і завданнями» [46].

Концепція стратегічного обліку є самою перспективною в обліковій науці, адже дозволяє адаптувати інформаційну систему підприємства до потреб стратегічного управління і дозволяє формувати різноманітні варіанти



управлінських рішень. Розробки різних сценаріїв розвитку бізнесу за допомогою методик інформаційного моделювання та з використанням сучасних програмних продуктів дозволить приймати оптимальні рішення, уникати або ж мінімізувати ризики, враховувати динаміку зовнішнього середовища та вплив різноманітних чинників на бізнес-процеси.

Специфічна методологія стратегічного обліку базується на методиках прогнозування та має в своєму арсеналі імовірнісні оцінки, нефінансові показники та множинність варіантів інформаційних ресурсів. Методи прогнозування в поєднанні з економіко-математичним і статистичним моделюванням, інформаційні технології обробки даних кардинально змінюють (розширюють) методику бухгалтерського обліку та його основні принципи. Керуючись принципом ефективності, наприклад, власники (менеджери) підлаштовують підприємства (їх розмір, структуру виробництва, організаційну структуру тощо) під можливості збуту, а не під особисті амбіції, вибираючи при цьому певний тип стратегії. Це може бути стратегія лідера продукту, стратегія комплексних рішень для клієнтів або стратегія ціннісних інновацій тощо. Зростання ефективності економічної організації в довгостроковому періоді означає, що він все краще задовольняє потреби клієнтів, забезпечуючи їм все більшу цінність (корисність). Оцінюючи ефективність суб'єктів господарювання, ми оцінюємо водночас вони працюють на благо довкілля, зокрема клієнтів.

Впровадження нової продукції у виробництво повинно здійснюватися відповідним чином раніше, до зняття з виробництва старих продуктів, чий життєвий цикл добігає кінця. Це продиктовано тим, що освоєння нового виробництва, а також завоювання новим продуктом певної позиції на ринку потребує певності. У випадку операційних процесів важливі три питання: тривалість процесів (цикл обертання запасів, тривалість виробничого циклу, швидкість обслуговування клієнтів), якість процесів, результатом яких є якість продуктів і послуг і задоволеність клієнтів покупками, зробленими в

компанії, і витрати на виконання процесу. Перелік цілей і заходів у площині клієнта показує таблиця 2.1.

Таблиця 2.1.

### Цілі та метрики на рівні клієнта

Цілі	Заходи
Частка ринку	Частка, що вимірюється кількістю клієнтів, вартістю або обсягом продажів
Завоювання клієнтів	Темпи залучення нових клієнтів (звіт про нових залучених клієнтів до кількості існуючих клієнтів)
Технічне обслуговування	Наприклад, кількість клієнтів, які обслуговувалися протягом n років у поточній кількості клієнтів всього
Задоволення клієнтів	Ступінь задоволеності споживача окремими елементами творіння значення
Рентабельність клієнтів	Прибуток, отриманий від обслуговування окремих клієнтів і груп клієнтів або сегменти ринку, наприклад, щодо понесених витрат або використаних ресурсів

Тривалість процесів залежить від організації виробничих процесів і процесів праці, використовуваних технологій, технічне оснащення роботи, рівень комп'ютеризації підприємства і т. д. Важливим впливом тривалості операційних процесів є обертання залучених капіталів і витрати на їх заморожування. Чим менше ці процеси тривають, тим більше продажів можна зробити за одиницю часу, тим менше капіталу потрібно виділити на одиницю продажу, і тим меншою буде вартість заморожування капіталу.

Формуючи інформаційні ресурси для таких рішень, потрібно використовувати методики прогнозування динаміки внутрішнього та зовнішнього середовищ, прогнозні та імовірнісні оцінки, експертні висновки.

У випадку формування прогнозних показників, важливим стає поняття професійного судження бухгалтера, оскільки існує імовірність як позитивної так і негативної динаміки впливу такого судження на інформаційне поле підприємства.

Більше того, обліковець, на основі власного професійного судження, визначає показники, способи та методи моніторингу середовища, точки заміру, розробляє систему та частоту відслідковування показників і відхилень від планових значень. При цьому, «головною метою підсистеми стратегічного обліку є розробка в умовах невизначеності і ризику ефективних засобів стратегічного управління, інструментів керування у вигляді моделей економічно – математичного аналізу. Використання системи забезпечить оптимізацію рішень у стратегічних і тактичних аспектах менеджменту» [61]. Таким чином, концепція розвитку стратегічного обліку є самою перспективною в контексті прогнозування розвитку облікової науки.

Об'єктом стратегічного обліку є «бізнес-процеси, в результаті функціонування яких формується звітність для прийняття стратегічних управлінських рішень. Система звітних показників стратегічного обліку може поділятися на такі види: звітність для керівництва, звітність для акціонерів, для інвесторів, для стейкхолдерів, партнерів та інших користувачів. Тому підсистема стратегічного обліку має бути доволі гнучкою, щоб надавати інформацію про процеси, які відбуваються у зовнішньому середовищі, й водночас бути інформаційним забезпеченням реалізації стратегії підприємства» [66].

Такий підхід до розвитку облікової системи дозволить використовувати гнучку методологію створення інформації стратегічного управління. Сучасна методологія стратегічного обліку не обмежується уже відомими методами, такими як збалансована система показників, аналіз ланцюжків вартості, економічної доданої вартості (EVA) тощо. Привносячи методологічний плюралізм у систему обліку та її теоретичне підґрунтя, концепція стратегічного обліку розвивається у напрямку розширення методології створення інформаційних ресурсів для вищого рівня менеджменту, з метою формування інформації про фактичні та стратегічні значення показників, їх відхилення та пояснення причин існуючих відхилень.

## РОЗДІЛ III

### ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ

#### 3.1. Перспективи розвитку обліку та його якісні характеристики

Одним із фундаментальних принципів менеджменту є вимірювання діяльності, що здійснюється в організації. Можна сказати, що якщо ви не можете щось виміряти, ви не можете на раціональному рівні керувати цим. Більше того, в менеджменті є певне правило: «скажи мені, як ти це вимірюєш, і я скажу тобі, що ти маєш на увазі». Як наслідок, вимірювання стає однією з ключових сфер інтересів менеджменту та науки про якість. Точне й надійне вимірювання є особливо важливим для прийняття бізнес-рішень в організації.

Управлінські рішення стосуються всіх сфер діяльності, і навіть якщо не всі види діяльності повинні бути виражені в грошовій формі за допомогою фінансових даних, останні важко переоцінити – вони, природно, мають особливе значення в управлінні фінансами компанії, тобто у фінансовій сфері діяльності підприємства. У науках про управління та якість організації розглядаються як соціокультурні системи, які прагнуть підвищити ступінь своєї внутрішньої організації, приймаючи раціональні рішення, щоб гарантувати свою ефективність. Тому, якщо ми погоджуємося, що без надійного вимірювання немає раціональних рішень, то викликає здивування той факт, що хоча такі субдисципліни, як маркетинг або логістика, не викликають жодних сумнівів щодо їх визнання невід'ємною частиною науки про управління та якості, сфера фінансів організацій є предметом дискусії щодо її приналежності до наук про управління.

З точки зору менеджменту приналежність бухгалтерського обліку як системи економічного вимірювання до управління не викликає сумнівів, адже важливими є такі тези:

1) сфера та еволюція дослідницьких інтересів у сфері менеджменту, обліку та наук про якість суміжна;

2) бухгалтерський облік як економічна система вимірювання, забезпечує управління організацією;

3) формальна обумовленість взаємовідносин бухгалтерського обліку та управлінської науки;

4) місце бухгалтерського обліку як економічної науки серед наукових дисциплін у змістовному та формальному вимірах.

Закономірним наслідком розвитку обліку витрат став управлінський облік. Він перейшов від простого запису подій до підтримки керівників організацій у прийнятті раціональних рішень, зокрема ті, що стосуються розвитку. Разом із технікою планування на підприємстві бухгалтерський облік, і зокрема одна з його підсистем, стратегічний облік – став протиотрутою проти нових викликів економічних циклів [46].

З ростом організації зростав і ринок, і вони почалися формувати свої права. Збільшення виробничих потужностей – кількісно і фінансово – сприяли створенню раніше непоміченої і навіть неіснуючої категорії масового клієнта. Це викликало виклик у вигляді необхідності зрозуміти орієнтацію попиту на ринку та адаптуватися до неї.

Менеджмент отримував інформаційний супровід з боку бухгалтерського обліку, методика якого має всі необхідні інструменти для раціонального управління ресурсами організації, адаптації до потреб її клієнтів. Проте разом із підвищенням ефективності функціонування організації розпочався вищезазначений процес формування сучасного ринку, який стає все більш динамічним, різноманітним і все важче передбачуваним. У старому ментальний підхід, менеджери організацій шукали рішення в

розширенні перспективи - цілі, сформульовані у вигляді стратегій і планів дій. Однак лише зміна підходу - способу мислення і прийняття того факту, що зміни на сучасному ринку стали непостійними і, як наслідок, непередбачуваними, змусило систему обліку продовжити свій розвиток. Стратегічний менеджмент вимагав поєднання стратегічного планування і стратегії.

Це стало новою філософією дії - зосереджені більше на навігації на ринку, ніж на планування наступних кроків. Найдетальніші плани перевірялися новими, непередбачуваними ринковими змінними. У цьому новому світі вирішальне значення мали покращені інструменти вимірювання, що становлять сферу стратегічного управлінського обліку, а також нові параметри вимірювання, які використовуються у бухгалтерському обліку, пристосованому до очікувань зовнішніх зацікавлених сторін та з урахуванням довгострокової перспективи (включаючи справедливую вартість) [62].

В унісон із зростанням складності середовища організації облікова система через розвиток власних підсистем диверсифікувала інструменти та рішення, що мають своє коріння в різних теоріях і концепціях.

Методологічний плюралізм та його застосування в процесі створення інформаційних ресурсів, доволі гостро ставить питання дотримання якості створеної інформації. Поняття якості бухгалтерського обліку нерозривне з дефініцією «якість інформації», а тому оперує категоріями її якісних характеристик [57].

Якість інформації корелює з параметрами задоволеності інформаційних запитів користувачів, які можна співвідносити з можливістю прийняття ефективних рішень на основі такої інформації. Разом з тим, «корисність не може бути єдиним чи головним критерієм визначення якості інформації, адже вся фінансова (облікова) інформація придатна для прийняття певних управлінських рішень, що не доводить її достовірності,

адекватності, суттєвості а, отже, якості. Як відомо, інформація це те, що знижує рівень ентропії у відношенні до якого-небудь об'єкта, зростання якої в обліку сьогодні визнають відомі вчені» [14, с. 368]. О. Лаговська стверджує, що «якість інформації це її здатність створити адекватний образ об'єкта в свідомості суб'єкта, неякісна ж інформація дасть спотворений або неадекватний образ, що говорить про відсутність якості» [33].

Сучасна система бухгалтерського обліку на підприємстві в аспекті досягнення якості, повинна відповідати, серед іншого, таким характеристикам:

1) універсальність (здатність виконувати різні функції та завдання, які є частиною основної мети, можливість використовувати різні методи та форми обліку, інтеграція фінансового, управлінського та стратегічного обліку в рамках однієї інформаційної системи);

2) системність (можливість створення на підприємстві структури інформаційно-технологічних зв'язків);

3) гнучкість (можливість використання на підприємствах, незалежно від їхнього розміру, сфери діяльності тощо, а також оперативність надання інформації, необхідної для управління).

Найважливішим питанням організації обліку у якісному вимірі полягає у побудові узгодженої та взаємопов'язаної інформаційної системи, яка відповідає чинним правовим нормам та інформаційним очікуванням усіх груп одержувачів – як зовнішніх, так і внутрішніх. Інформація, створена у системі обліку, повинна відповідати таким якісним характеристикам: точність, порівнянність, безперервність, можливість перевірки та іншим, що гарантує її достовірність та актуальність.

Лише відповідність якісним вимогам дозволить в системі обліку змоделювати чітку інформаційну картину у відповідності до принципу переваги змісту над формою, принципу суттєвості, принципу безперервності та суб'єктивної оцінки.

Подібні норми містяться і в міжнародних стандартах фінансової звітності, де наголошується на якісних характеристиках інформації, а саме: достовірному відображенні економічних подій, нейтральності, обачності, перевазі змісту над формою, суттєвості, принципу безперервності. Управлінський та стратегічний облік регулюються не законодавчими нормами, а лише внутрішніми нормативними документами, а їх форма, завдання та зміст залежать від потреб управлінського персоналу кожного конкретного підприємства. Однак немає сумніву, що інформація, яка міститься в управлінських звітах, повинна відповідати тим самим вимогам до якості, які очікуються від інформації, що міститься у фінансових звітах.

У результаті впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності фінансовий облік наближається до управлінського, і саме фінансовий облік набуває управлінських рис. Інформація, яка досі використовувалася лише для внутрішніх рішень і підлягала вимогам конфіденційності, а її розголошення розглядалося як правопорушення проти компанії, тепер все частіше розкривається зовнішнім одержувачам [32].

Взаємопроникнення стратегічного, управлінського та фінансового обліку можна помітити в багатьох аспектах. До них відносяться:

- 1) облік і розподіл витрат і доходів;
- 2) методи оцінки активів;
- 3) подання фінансової звітності.

Інтеграція принципів вимірювання та оцінки активів і пасивів була першим етапом наближення фінансового та управлінського обліку, наразі інтеграція відбувається на рівні подання фінансової звітності. Основна мета інтеграції подання звітів полягає в тому, щоб дати можливість зовнішнім одержувачам поглянути на компанію зсередини, що сприяє підвищенню якості інформації, тобто її корисності та зрозумілості.

Ця мета включена в резюме до МСФЗ 8: «Підприємство має розкривати інформацію, яка дозволить одержувачам його фінансових звітів



оцінити тип і фінансові показники окремих видів господарської діяльності, в яких бере участь підприємство, і визначити середовище, в якому він діє» [26]. Інтеграція підсистем обліку в аспекті якості означає переваги не лише для зовнішніх одержувачів, а й для менеджменту компанії та значно зменшує розбіжності у звітах, скорочує час їх формування для цілей управління.

Добре функціонуюча інтегрована система бухгалтерського обліку може надавати управлінські звіти майже на постійній основі, дозволяючи керівництву швидко реагувати на нові загрози і використовувати можливості. В епоху динамічних змін навколишнього середовища вищевказані переваги є вирішальними для ефективного управління компанією.

Якість набуває все більшого значення в глобальному світі в багатьох сферах. У бухгалтерському обліку останні десятки років йде процес підвищення якості його кінцевого продукту, яким є фінансова інформація. Фінансовий облік - традиційний, що сприймається як реєстрація господарських операцій - еволюціонував до бухгалтерського обліку, який є важливим інструментом для управління компанією, тобто таким, який може бути основою для оцінки вартості компанії в міжнародному масштабі.

Очевидною перешкодою для досягнення вищезазначеної мети були законодавчі положення, що регулюють системи бухгалтерського обліку на рівні окремих країн, які часто перешкоджали порівнянню вартості статей балансу чи звіту про прибутки та збитки, що містяться у фінансовій звітності, створеній на основі регіональних (національних) нормативні акти зі звітами, створеними в інших країнах.

Стандартизація має на меті обмежити вибір рішень, що використовуються у сфері бухгалтерського обліку, і призвести до прийняття того самого методу бухгалтерського обліку підприємствами, що працюють у різних країнах, і, таким чином, призвести до підвищення порівнянності фінансової інформації, що міститься у звітах.

Такий погляд сприяє прийняттю інвесторами правильних рішень, що підвищує корисність інформації для зовнішніх користувачів. Якісна інформація може бути основою для надійної оцінки досягнень компанії трьома групами реципієнтів, тобто:

- 1) внутрішніми (прийняття управлінських рішень – сегментація діяльності, піврічні звіти, процеси консолідації);
- 2) власники та інвестори;
- 3) зовнішні (побудова довгострокових економічних відносин, придбання іноземного капіталу, кредиторів тощо).

Сьогодні ключовою проблемою є визначення достовірної та недостовірної інформації, правильна інтерпретація актуальної та достовірної інформації, а також її відокремлення та зберігання, а також захист від несанкціонованого доступу. Компанія створює внутрішні процедури та інструкції для фінансової звітності, вибудовує мережу прав і відповідальності за обіг і обробку фінансової інформації, створюючи внутрішньо послідовну систему бухгалтерського обліку [26]. Ця стандартизація звітності та процесу оцінки ефективності в організації служить для підвищення якості наданої інформації.

Підводячи підсумок, можна сказати, що робота в надзвичайно нестабільному середовищі та необхідність активного управління ризиками є щоденною реальністю керівництва компанії. Фінансово-бухгалтерська служба створює інформаційну базу для прийняття управлінських, інвестиційних та кредитних рішень. Це орієнтир для планування та прогнозування, а також бере активну участь у внутрішньому контролі компанії. Тому очевидно, що якість фінансової інформації, яку надає система бухгалтерського обліку, знаходиться в центрі уваги як законодавців, інвесторів, кредиторів, так і керівництва компанії.

Оцінку ефективності облікової інформації здійснюють в розрізі розширеного складу кількісних характеристик, включаючи своєчасність,

об'єктивність, повноту, аналітичність, співставність, корисність, суттєвість, адекватність тощо. Для забезпечення високої якості облікової системи необхідно враховувати вимоги менеджерів, проводити анкетне опитування менеджерського корпусу з метою виявлення найбільш значимих з точки зору процесу управління ділянок обліку, узагальнення зауважень і пропозицій до системи звітності підприємства з боку керівників для формування ефективного інформаційного потоку підприємства та забезпечення інформаційної безпеки при прийнятті економічних рішень [49].

### **3.2. Етичні аспекти діяльності професійних бухгалтерів як перспектива розвитку облікової науки і практики**

Етичні питання нерозривно пов'язані з кожним аспектом людської діяльності, в тому числі з економічною діяльністю. Історичні джерела ділової етики можна простежити в глибоку давнину, а нині, перед обличчям економічної кризи та помічених зловживань чи незаконних практик, дослідження етичних проблем економічного життя вони стають невід'ємною частиною дискурсу на перетині етики та економіки.

Сьогодні, в епоху прогресуючої глобалізації, впровадження економіки, заснованої на знаннях, і повсюдної сервітизації, значення облікових послуг поступово зростає. Хоча облікових послуги через їх різноманітність не є чітко визначеними, серед їх детермінант є значуща і важливу роль відіграють передумови, що впливають з етичної деонтології, де моральна оцінка вчинку зумовлена не лише його наслідками, а й наслідками цінності, які пропагує дана поведінка. Іншими словами, з процесу надання професійних облікових послуг необхідно виключити правочини негативної вартості моралі, а саме шахрайство, державна зрада, лжесвідчення, порушення обіцянки чи дискримінація, незалежно від наслідків.

Тим не менш, питання, пов'язані з етичним виміром надання професійних бухгалтерських послуг, є надзвичайно важливими та актуальними в умовах глобалізації та лібералізації економіки, в якій складні соціально-економічні процеси часто передбачають прагнення суб'єктів господарювання до максимізації прибутків, отриманих незаконним шляхом.

Важливим є окреслення специфіки професійних послуг бухгалтерського обліку з етичної точки зору та представлення їх детермінант, що містяться в кодексах етики для людей, які мають справу з бухгалтерським обліком.

Нині етичні проблеми економічної діяльності розглядаються на чотирьох рівнях: глобальному, макро, мезо та мікрорівні. Рекомендується підтримувати етичні цінності в процесі прийняття економічних рішень шляхом впровадження концепції відповідальності перед зацікавленими сторонами, поваги прав людини, впливу на збільшення багатства та економічного відновлення місцевого середовища, поваги до національних і міжнародне право та принципи чесної конкуренції, сприяння сталому розвитку та протидії розтраті природних ресурсів, усунення корупції та хабарництва. У мезоперспективі ділова етика стосується функціонування компанії, як внутрішньо, так і ззовні, і має справу з дилемами у поєднанні з колективною відповідальністю, етичними стратегіями управління та поняття «соціальна відповідальність бізнесу».

Людську діяльність необхідно розглядати як у праксеологічному вимірі (ефективність та економічність) та аксіологічному (етичний) [11].

У теорії та практиці бухгалтерські послуги відносять до професійних, що вказує на такі спільні детермінанти надання цих послуг:

- висока кваліфікація надавача послуг, його знання, професійний досвід,
- професіоналізм та особистість,
- зв'язок наданої послуги зі сферою науки,

- зосередження в першу чергу на обслуговуванні бізнес-сфери,
- значний рівень індивідуалізації процесу надання послуг і пов'язаний з цим прямий контакт між постачальником послуг і отримувачем послуг,
- високий ступінь невідчутності наданої послуги,
- замовлення послуги зазвичай є договором на конкретну роботу,
- надання послуги має відбуватися в рамках проведеної практики і не повинні бути залежними від постачальників інших товарів або послуг (

Професіонал 21 століття повинен характеризуватися соціальною, емоційною, мотиваційною та професійною компетенціями, мати почуття ідентичності та самооцінку та бути орієнтованим на розвиток і навчання.

Професіоналізм складається як з експертних знань у певній галузі, професіоналізму та практики, так і з психічних та особистісних рис: емпатії, порядності, орієнтації на етичні норми, здатності самостійно мислити та передбачати наслідки власних дій у контексті послуги, що надаються, прагнення до саморозвитку та вдосконалення компетенцій, особиста культура. Тільки людина, яка не забула кому він має служити, поважаючи гідність іншої людини та діючи відповідно до етичного кодексу професії, можна вважати професіоналом. Окремі відмінні риси професійної моделі наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

### Вибрані атрибути особистісної моделі професіонала

Атрибут	Опис
Довіра	Доброзичливе ставлення, компетентність, скритність, адекватний зовнішній вигляд на займану посаду
Відкрито на клієнта	Бажання зрозуміти реальні потреби клієнта шляхом вивчення проблем і очікування клієнта, партнерська співпраця, заснована на співвідповідальності за прийняті рішення та кінцевий ефект послуг, емоційна залученість у співпрацю

Комунікабельність	Ефективна та переконлива аргументація, адаптована до індивідуального клієнта, чітке й точне висловлення поглядів
Надійність	Дотримання термінів, здатність передбачати можливі труднощі, точність, доступність
Удосконалення Навички	Розвиток професійних знань, вдосконалення професійної майстерні, вміння вчитися на помилках
Емоції	Особиста культура, повага, викликає симпатію, стресостійкість, впевненість себе, внутрішній спокій

Професійні послуги надаються в тісній співпраці з одержувачем послуг, починаючи з визначення проблеми та очікувань щодо впровадження запропонованих рішень, а також через інформаційну асиметрію - послуга передається професіоналу, тому що одержувач послуги не має достатніх або зовсім не володіє знаннями в даній галузі.

Підсумком вищенаведених міркувань може бути твердження, що всі вищезазначені детермінанти професійних послуг безпосередньо перекладають на бухгалтерські послуги, які можна розглядати як специфічний приклад професійних послуг. Основним фактором, що визначає бухгалтерські послуги, є висококваліфікований професійний постачальник послуг, що володіє не лише спеціальними професійними знаннями, але й відповідними особистісними та моральними якостями та усвідомлення місії та обов'язків перед суспільством. Це передбачає сприйняття бухгалтерських служб і людей, які професійно займаються бухгалтерією, як державної служби заснований на надійності, точності, довірі, надійності та чесності відповідно до припущень ділової етики, зокрема деонтологічних передумов професії.

Чітке формулювання принципів, що містяться в кодексах професійної етики, є пріоритетним щодо професійних послуг, оскільки в процесі надання послуги виникають специфічні відносини між отримувачем послуги та постачальником послуг.

Важливість підтримки високих моральних стандартів у бухгалтерському обліку, що розуміється як ретро- та перспективна система, яка виконує інформаційну та контрольну функцію, впливає як з теоретичних міркувань, так і з економічної практики. Надійність, актуальність, адекватність і повнота інформації, що міститься в бухгалтерських документах, є необхідною умовою існування бухгалтерського обліку як такого і формування знань на цій основі.

Як було показано раніше, особа, яка надає бухгалтерські послуги, є лише постачальником послуг, однак необхідно знати, що економічна інформація, особливо бухгалтерська інформація, яка є помилковою, неповною або маніпульованою, призводить до фальсифікації реальності та як наслідок, до неправильних стратегічних рішень як на мікро-, так і на макроекономічному рівні. Поки що міркування щодо специфіки бухгалтерського обслуговування оскільки професійні послуги є передумовою для встановлення та дотримання стандартів.

Етика в бухгалтерському обліку вважається пріоритетною та надзвичайно актуальною.

Міжнародні основи для кодексів бухгалтерської етики містяться в Кодексі етики професійних бухгалтерів, створений у 2009 році Радою з міжнародних етичних стандартів для бухгалтерів (IESBA) та Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), роль якої також сприяння розвитку сильних міжнародних економік через встановлення та сприяння дотриманню високоякісних професійних стандартів, прискорення міжнародної узгодженості цих стандартів і висловлювання в питання суспільного інтересу де досвід надзвичайно корисний (78).

Кодекс поєднує теоретичні концепції (частина А) з практичними рішеннями (частини В і С), визначаючи основні етичні припущення для людей, які займаються бухгалтерським обліком, і окреслюючи впровадження цих правил у реальному житті. Наступні елементи повинні бути основою для

здійснення професії бухгалтера в розумінні Кодексу: чесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна обачність, конфіденційність інформації та професійна поведінка. Опис етичних стандартів відповідно до кодексу IFAC (таблиці 3.2.) вказує на визнання етичних загроз, оцінку їх значущості та застосування відповідних заходів безпеки з метою усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня.

Таблиця 3.2

Опис етичних стандартів відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів IFAC (78)

<b>Базовий етичні принципи</b>	<b>Опис</b>
Порядність	Зобов'язання діяти відкрито та чесно в усіх професійних та ділових відносинах, а також чесна поведінка та правдивість.
Об'єктивність	Відповідальність за те, щоб професійні чи ділові судження не зазнавали впливу упередження, конфлікт інтересів або тиск третьої сторони.
Професійна компетентність і ретельність	Зобов'язання підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для забезпечення отримання клієнтами або роботодавцями компетентних послуг професійний. Зобов'язання діяти сумлінно, відповідно до відповідних технічних і професійних стандартів, під час надання професійних послуг. Належна обачність передбачає дії зваженими, точними та своєчасними.
Збереження конфіденційності інформації	Обов'язок не розголошувати конфіденційну інформацію за межами суб'єкта чи організації, що працевлаштовує інформація, отримана в результаті професійних і ділових стосунків без належного та належного дозволу, за винятком випадків, коли існує юридичне чи професійне право чи обов'язок розголошувати її. Зобов'язання не використовувати конфіденційну інформацію, отриману в результаті професійних і ділових відносин, для особистої вигоди або вигоди третіх осіб.
Професійний процедура	Зобов'язання дотримуватися чинних законів і правил і уникати будь-якої діяльності, про яку професійний бухгалтер знає або повинен знати знають, що вони можуть дискредитувати професію.



Кодекс відповідає основним формальним і змістовним вимогам до таких документів типу, що декларативно та стисло викладає правила поведінки осіб, які займаються бухгалтерським обліком, і визначає такі моменти відповідальності:

- принцип професійної компетентності та високої якості роботи,
- принцип професійної незалежності,
- принцип відповідальності щодо підготовленої та представленої інформації,
- правила поведінки особи, яка надає професійні облікові послуги у відносинах з професійно пов'язаними особами, підрозділами та установами,
- правила поведінки професійного бухгалтера справах суперечних ситуаціях та за конфлікту інтересів,
- правила поведінки особи щодо принципу професійної таємниці,
- принципи належного надання бухгалтерських послуг [78].

Фундаментальні припущення вищезазначених принципів узагальнено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Опис етичних зобов'язань професійних бухгалтерів [78]

<b>Опис етичних зобов'язань</b>	<b>Принцип професійної компетентності</b>
Володіння відповідною професійною підготовкою.	Постійно розширюю та оновлюю професійні знання. Підвищення професійної майстерності. Виконання роботи з чесністю, надійністю, об'єктивністю, сумлінністю та відстороненістю упередженість, зберігаючи ввічливість, повагу, соціальну відповідальність і професійне ставлення
Принцип якісної роботи	Дотримання належної обачності та об'єктивності в обробці та представленні облікової інформації. Організаційність, пунктуальність, професіоналізм, відкритість до задоволення потреб бухгалтерської інформації

<p>Принцип професійної незалежності</p>	<p>Незалежність професійного судження, що ґрунтується на надійності, об'єктивності, достовірності та не піддається впливу, який створює загрозу етичному чи професійному виконанню бухгалтерської діяльності. Необхідність висловлювати незалежну думку з питань, які потребують вирішення за участю окупанта облік і коригування цієї думки в разі отримання достовірних і об'єктивних даних. Турбота про імідж професії</p>
<p>Принцип відповідальності підготовлена та представлена бухгалтерська інформація</p>	<p>Підготовка та представлення бухгалтерської інформації відповідно до чинного законодавства, професійних стандартів та етичних норм, зберігаючи своєчасність, об'єктивність, надійність, повноту, зрозумілість та актуальність. Усвідомлення наслідків своїх дій</p>
<p>Правила поведінки особи, яка займається бухгалтерським обліком в відносини з особами, організаціями та пов'язаними установами професійно</p>	<p>Ця процедура має ґрунтуватися на повазі, розумінні, незацікавленості, доброзичливості, спільній прихильності та обміні досвідом, а також з урахуванням положень закону про заборону недобросовісної конкуренції та добра</p>
<p>Правила поведінки особи, яка займається бухгалтерським обліком в випадки спору та конфлікту інтересів</p>	<p>Люди, які займаються бухгалтерією, повинні бути особливо чутливими визначити фактори, що сприяють виникненню суперечки або конфлікту інтересів. Порядок дій у таких ситуаціях повинен визначати прагнення до об'єктивних і мирних рішень відповідно до внутрішніх процедур або звернення за порадою до незалежного консультанта (також професійної організації), і, як крайній засіб, відмова від надання бухгалтерських послуг</p>
<p>Правила поведінки особи, яка займається бухгалтерським обліком в особливій ситуації підрозділу обліку або підрозділу обслуговування бухгалтер</p>	<p>До особливих ситуацій належать: ліквідація, банкрутство, провадження організація або відновлення, загроза принципу безперервності, кадрові зміни в обсязі виконання бухгалтерської діяльності, втрата значних інформаційних ресурсів. Процедура повинна базуватися на дотриманні вищих принципів бухгалтерського обліку, з особливим наголосом на принципі справедливості та вірного іміджу та дотримання законності та етичних стандартів</p>

Правило конфіденційності професійний	Не поширювати інформацію, розголошення якої не є обов'язковим передбачені законодавством і які можуть мати економічне чи інше значення для суб'єкта господарювання
	Цей принцип також діє після припинення надання послуг, і особа, яка займається бухгалтерським обліком, усвідомлює наслідки розголошення професійної таємниці та відповідальність за це
Належна політика ставок бухгалтерські послуги	Чесність у зусиллях, пов'язаних із застосуванням різних форм маркетингової діяльності та іншої діяльності, спрямованої на залучення отримувачів послуг

Розвиток положень професійної етики бухгалтерів зобов'язує їх оцінювати свою здатність надавати облікові послуги шляхом аналізу особисті та зовнішніх обмежень у професії, визнаючи при цьому надійність, чесність, об'єктивність, неупередженість, професіоналізм, незалежність та пунктуальність і необхідність збереження конфіденційності та професійної таємниці, уникнення конфлікту інтересів.

Важливим у професійній етиці облікових працівників є повага до закону, а також несприйняття практик, які є незаконними або впливають негативно сприйняття облікової професії у суспільстві, які є і основою, і моделлю у випадку виникнення етично сумнівних ситуацій.

Сьогодні, в умовах зміни законодавчої бази та складних умов, поведінка, яка все частіше спостерігається в соціально-економічній дійсності, суперечить загальноприйнятим моральним нормам і етичним детермінантам, а також має на увазі прагнення максимізувати прибуток без дотримання довгострокових інтересів підприємств. Прикладом такої дії на підставі бухгалтерського обліку може бути діяльність, пов'язана з так званім креативним обліком, метою якого є пошук законодавчих лазівок та маніпулювання показниками, що призводить до приховування негативних результатів і нанесення фінансового стану компаній у більш вигідному світлі.

Професійна етика відіграє пріоритетну роль у запобіганні подібним практикам усвідомлення соціальної ролі та призначення людей, які займаються бухгалтерським обліком.

Професіонал, який надає бухгалтерські послуги, повинен мати не тільки професіональні знання та навички, а також розуміти правові та моральні наслідки своїх дій, який в етичному вимірі взаємозалежний від знання, розуміння, реалізації та, перш за все, обов'язкового дотримання стандартів, сформульованих у кодексах бухгалтерської етики. Хоча кодекси професійної етики не можуть дати точних відповідей на етичні дилеми, що виникають у конкретній реальній ситуації, вони визначають стандарти, визнання та дотримання яких має бути основним показником людини, яка професійно займається бухгалтерським обліком.

## ВИСНОВКИ

У магістерській роботі проведено історико-теоретичне обґрунтування розвитку системи обліку через виділення етапів розвитку обліку в епоху цивілізаційних змін та опис основних атрибутів облікової системи в постіндустріальному суспільстві, з врахуванням впливу цифрових технологій на систему обліку.

На основі історико-теоретичного аналізу досліджено тенденції розвитку системи обліку як інформаційної моделі діяльності бізнесу в розрізі трьох підсистем облікової системи : фінансового обліку, управлінського обліку, стратегічного обліку.

Поєднання історичного аналізу, теоретичного узагальнення, тенденцій розвитку облікової системи дозволило нам сформуванати основні перспективи розвитку обліку в умовах інформаційної економіки з врахуванням вимог до якості інформації та етичної сторони облікової професії.

У дослідженні доведено, що розвиток обліку як діяльності залежить від соціально-економічних умов. Оскільки соціум завжди характеризується певними змінами в історичному розвитку, це приводить до зміни систем, які пов'язані з цим соціумом. Ці зміни можуть бути як еволюційними, так і революційними. Процес обліку фактів господарської діяльності існував з тих пір відколи такі факти були зафіксовані, а фіксація об'єктів, основні закони його існування, виявлення необхідних зв'язків у процесах і явищах відбувалися поступово протягом століть. Відповідно кожен етап певним чином відображався на методології обліку. Таким чином, історично визначилися основні фактори, які впливали на формування і розвиток обліку загалом: перетворення індивіда в суб'єкт господарювання; поява мови, писемності, математики; формування підприємницького духу; розвиток матеріалістичної теорії суспільного життя.

Традиційно облік розвивався за еволюційним сценарієм, що зумовило виникнення суперечностей між інформаційними потребами менеджменту та інформаційними можливостями обліку. На окремих етапах розвитку облікова система переживала радикальні зміни, тому можна стверджувати про революції в її розвитку. Інформаційний напрямок розвитку обліку та його генезис можна простежити за виникненням і розширенням користувачів облікової інформації.

Перспективами розвитку досліджень є потреба трактувати облік не лише як сукупність принципів, методів, законів та гіпотез функціонування системи, яка генерує інформацію для прийняття рішень, а як науку, що вивчає відносини, які виникають серед членів суспільства щодо використання та впливу на них інформації, яка генерується в системі бухгалтерського обліку. Мета обліку – достовірне оцінювання – змінюється на надання інформації (облік не оцінна система, а інформаційна).

Основними особливостями системи обліку в сучасному суспільстві є те, що вона повинна бути спроектована конкретно для кожного підприємства; бути гнучкою і при необхідності, легко адаптуватися до нових процесів, які виникають в ході господарської діяльності; формувати фінансові, не фінансові та прогнозні показники.

Бухгалтерський облік у майбутньому буде зосереджений насамперед на управлінському обліку, орієнтованому як на майбутнє, так і на подальше впровадження та розробка ІТ-систем, корисних у його застосуванні. Теоретики прагнуть уніфікувати систему обліку. Фінансовий та управлінський облік має надавати цілісну картину, з якої легко прочитати поточну та майбутню ситуацію компанію, яка дасть змогу порівнювати різні компанії між собою, незалежно від того, де розташована компанія.

Крім того, бухгалтерський облік може бути доповнено поняттями та даними (не лише числовими), які виходять за рамки традиційного визначення бухгалтерського обліку, наприклад: фактори бізнес-ризиків, майбутні

прогнози компанії, прогнози, події, що впливають на діяльність компанії в поточному році, інші.

Розробка нової системи бухгалтерського обліку на основі управлінського обліку та ІТ-систем полегшить її ведення економічною одиницею, а також для чіткішого й чіткішого покоління інформація, яка використовується багатьма одержувачами, як внутрішніми, так і зовнішніми. Таке завдання стоїть перед середовищами, пов'язаними з бухгалтерським обліком від чого залежить його майбутній вигляд. Залишається сподіватися, що в майбутньому облік стане більш цілісним, уніфікованим, гнучким, універсальним, зрозумілішим і допомагає в прийнятті рішень.

Вже сьогодні в багатьох визначеннях, що виникли в минулому або на початку цього століття недостатньо акценту на ІТ-системах, які відіграють дедалі важливішу роль у бухгалтерському обліку. На думку автора, бухгалтерський облік можна визначити як комплексну та компактну систему ідентифікації, вимірювання та передачі інформації, яка є потенційно корисною для прийняття економічних рішень і підтримується засобами ІТ, а також відображає явища та процеси в грошовій формі, а також фінансовий стан і результати діяльності суб'єктів господарювання записи, і на їх основі можна спроектувати майбутнє суб'єкта.

Узагальнюючи викладені міркування, можна зробити висновок, що бухгалтерський облік як система на початку 21 століття була сильно орієнтована на управління витратами, а також отримання надійної та вирішальної інформації про витрати. Одночасно існують факти які свідчать про можливості викривлення інформації про витрати – від недосконалих методів розрахунку непрямих витрат виробництва, вигод спільні послуги та різноманітність продуктів. У сфері інформаційних технологій домінували рішення, розроблені всередині організації, і це було започатковано дедалі чіткіше наголошують на необхідності використання передових ІТ-систем. Переважали традиційні методи, такі як повна собівартість та бюджетування.

Зміни, які можна визначити в період 2003-2012 рр., в основному включали збільшення тиску на зниження витрат і диференціацію клієнтів як важливі фактор, який перешкоджає точності процедур виставлення рахунків і витрат. Воно виростало отже, важливість створення точної та важливої для прийняття рішень інформації вартість. Крім того, більше уваги приділено внутрішній управлінській звітності з використанням систем класу ERP. На думку опитаних експертів роль і значення т. зв сучасні системи обліку витрат, з іншого боку, зростає бажання шукати нові інструменти підтримки в широкому масштабі зрозуміле управління продуктивністю.

На цьому тлі багато авторів намагаються робити прогнози щодо майбутнього напрямки розвитку управлінського обліку. До найважливіших трендів ви можете включати зростаюче значення багатовимірного аналізу з урахуванням різних об'єктів, таких як продукти, клієнти, канали розподілу. Крім того, ще має велике значення зараховується до управлінського обліку в підтримці управління продуктивністю та реалізації стратегії організації. Це вимагає вдосконалення методів планування при використанні передових аналітичних і статистичних підходів, інтеграція методи управлінського обліку та велике значення інформаційних технологій (бізнес-аналітика, великі дані тощо). Варто також підкреслити, що спеціалісти з управлінського обліку повинні покинути свої робочі місця та вдосконалити свої навички спілкування, щоб бути партнерами не лише для керівників, рішень, а й для всіх членів організації.

В результаті цього наближення фінансовий облік приймає риси, характерні досі для управлінського підходу, тобто добровільний, гнучкий та індивідуальний підхід до подання звітності. Інтеграція фінансового та управлінського обліку в одну узгоджену систему бухгалтерського обліку зменшує кількість помилок і значно скорочує час, необхідний для отримання звітів для цілей управління.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бруханський Р., Спільник І. Цифровий облік: поняття, витоки та актуальний дискурс. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. Випуск 3-4. С. 7-20.
2. Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 4 : Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу : монографія. Житомир : ЖДТУ, Вид. Євенок О.О., 2017. 340 с.
3. Вегера С. Г., Семанюк В. З. Сучасний стан та необхідність розвитку облікової системи. *Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання* : збірка тез доповідей учасників I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Макіївка, 22–23 лютого 2012 р.). Макіївка : МЕГІ, 2012. С. 152–154.
4. Голов С. Креативний облік загроза професії та суспільству. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 1. С. 31 – 42.
5. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. №2. С. 3 – 13.
6. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. К. : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
7. Гуцайлюк З. В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 2. С. 14–19.
8. Денчук П. Н. Сучасні концептуальні підходи до дослідження тенденцій розвитку системи обліку. *Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. Тернопіль : Екон. думка, 2007. С. 175–179.

9. Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. *Збірник наукових праць ВНАУ*. Сер.: Економічні науки. 2014. № 2. С. 95–103.
10. Дипиаса С., Эклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. М.: Альпина Паблишер, 2003. 212 с.
11. Економічна енциклопедія: у трьох томах / ред. С. В. Мочерний. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. Т. 2. 848 с.
12. Економічні теорії в системі наукових економічних знань : навч. посібник. Н. П. Мацелюх та ін. К.: Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. 226 с.
13. Єршова Н. Ю. Розвиток теоретичних засад стратегічного управлінського обліку в контексті трансформації управлінських парадигм. *Вісник Одеського національного університету*. 2017. Т. 22, Вип. 2 (55). С. 156 – 162.
14. Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 8 (158). С. 368374.
15. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8 – 9. С. 14 – 23.
16. Задорожний З.-М. В. Актуальні питання управлінського обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С.35–37.
17. Задорожний З.-М., Семанюк В. З. Розвиток облікової науки у світлі економічних та соціальних трансформацій. *Вісник економіки*. 2021. Вип. 3. С. 110–124. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2021.03.110>
18. Задорожний, З., Муравський, В., Семанюк, В., Гуменна-Дерій, М. Глобальні принципи управлінського обліку в системі забезпечення

ресурсного потенціалу підприємства. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 2022 3(44), 63–71.

19. Замула, І. В., Левківська, О. Я. Професійна етика бухгалтера та аудитора. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*, 2015. (1(31)), 156–165. [https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1\(31\)-156-165](https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1(31)-156-165)

20. Камінська Т. Г. Вплив обізнаності управлінського та облікового персоналу на якість облікової інформації. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки* : зб. матер. ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р., м. Київ). К. : ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 406–408.

21. Кирейцев Г. Г. Глобалізація економіки і унифікація методології бухгалтерського учета: научний доклад. Житомир, ЖГТУ, 2008. 76 с.

22. Кіндрацька Л. М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 12. С. 30–33.

23. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. - Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.

24. Король С. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*, 2011. (6), 102-113.

25. Концепція постіндустріального суспільства. *Вільна енциклопедія* [Заголовок з екрану]. URL.: <https://uk.wikipedia.org>.

26. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : Видавництво ЛКА, 2015. 239 с.

27. Крутова А. С. Вплив якості бухгалтерського обліку на якість аудита. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*: зб. наук. праць. Х.: Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2008. Вип. 1. С. 8–17.

28. Кузьменко В. П. Наукова редакція книги «Природа фірми. Походження, еволюція і розвиток». URL.: <http://iee.org.ua/ua/publication/16/>.

29. Кузьмін О. Є., Георгіані Н. Г. Формування і використання інформаційної системи управління економічним розвитком підприємства : монографія. Львів: Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2006. 68 с.
30. Кулик В.А. Інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємствах електронного бізнесу. Випереджаючий інноваційний розвиток: теорія, методика, практика: колективна монографія. Суми: Триторія, 2018. 484 с.
31. Кулик В. А. Професія бухгалтер у постіндустріальній економіці / В. А. Кулик // Наука й економіка. - 2014. - Вип. 2. - С. 45-50. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nie\\_2014\\_2\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nie_2014_2_8).
32. Кундря-Висоцька О. П. Методологічні особливості обліку в системі корпоративного управління. URL.: [www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/960/1/PPRBS\\_25\\_12.pdf](http://www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/960/1/PPRBS_25_12.pdf)
33. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік як інформаційно-комунікативна система: конструктивний підхід. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 3(57). С. 76 – 78.
34. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2012. 336 с.
35. Мельник Н.Г., Семанюк В.З. Вплив цифрових технологій на інформаційне середовище бізнесу в умовах п'ятої промислової революції. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 3. С. 110 – 124
36. Муравський В., Починок Н., Фаріон В. Класифікація кіберризиків у бухгалтерському обліку. *Вісник Економіки*. 2021. Вип. 2. С. 129–144. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2021.02.129>.
37. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. М. : Финансы и статистика, 1999. 136 с.
38. Наука як система уявлень про світ [Електронний ресурс]. URL.: [http://allref.com.ua/uk/skachaty/nauka\\_yak\\_sistema\\_uyavlen\\_pro\\_svit?page=7](http://allref.com.ua/uk/skachaty/nauka_yak_sistema_uyavlen_pro_svit?page=7).

39. Новий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова К. : ПП Голяка В.М., 2007. 768 с.
40. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: теорія та організація : автореф. дис. ... д-ра екон. Наук : 08.00.09 / Держ. вищий навч. заклад « Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». Київ, 2011. 33 с.
41. Папінко А. І., Семанюк В. З., Система обліку в парадигмі глобалізації. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки* : збірник матеріалів ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 26 лютого 2015 р.); Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. С.575–578.
42. Папінко В.З. Облік та аналіз природоохоронних витрат в хімічній промисловості України. Автореферат дис... к.е.н.; Тернопіль, ТНЕУ. 2004. 21 с.
43. Папінко В. З. Розвиток контролінгу як об'єктивна необхідність вдосконалення управління. *Наукові записки : збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТДЕУ*. 2006. Вип. 15. С. 297–299.
44. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : дис. ... д-ра екон. Наук : 08.06.04; Житомирський держ. технологічний ун-т. Житомир, 2006. 40 с.
45. Пилипенко А. А., Пилипенко Д. Р. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1396/1/48.pdf>.
46. Питель С. В., Семанюк В. З. Використання стратегічної інформації в процесі управління підприємством. *Проблеми економіки України* : збірник наукових праць. Випуск 11. Тернопіль, 2006. С. 74 –79.
47. Починок Н. В. Теоретичні аспекти реалізації функцій обліку й аналізу в процесі управління персоналом. *Економічний аналіз : зб. наук. праць*.

Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ “Економічна думка”, 2013. Том 14. № 2. С.227-234.

48. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : монографія / М. С. Пушкар, Я. В. Мех, Р. Р. Кулик [та ін.] ; за заг. ред. М. С. Пушкаря. Тернопіль : Карт-бланш, 2012. 220 с.

49. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу : монографія ; за ред. д.е.н., проф. В. А. Дерія. Тернопіль : Крок, 2016. С. 238–276

50. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 359 с.

51. Пушкар М. С., Семанюк В. З. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: Міжнародний науковий журнал. 2017. Випуск 1-2. С. 7-20.

52. Пушкар М. С., Семанюк В. З. Нове розуміння обліку в економіці знань. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства* : збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Вінниця, 18 квітня 2018 р.). Т. 1. Тернопіль : Крок, 2018. С. 95–97

53. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Внутрішній аудит: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 211 с.

54. Пушкар М. С., Семанюк В. З. Перспективи розвитку теорії учета. *Финансите и стопанската отчетност – състояние, тенденции, перспективи* : Юбилейна международна научно-практическа конференция : сборник доклади. (г. Свищов, РБългария. 25–26. 10. 2013 г.). Т. 2. Свищов : Академично издателство «Ценов», 2013. С. 71–77.

55. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси підприємства : обліково-теоретичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії* Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. Випуск 35. С. 319-322

56. Semaniuk V., Shpak V., Papinko A. Estimation of the information efficiency of the accounting system 2021 11th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT), 2021, pp. 437 – 440, doi: 10.1109/ACIT52158.2021.95
57. Семанюк В. З. Інформаційна теорія обліку в постіндустріальному суспільстві : монографія. Тернопіль.: ТНЕУ, 2018. 392 с.
58. Семанюк В. З. Інформаційні ресурси: обліково-теоретичний аспект. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. 2011. Вип. 35. С. 319-322
59. Семанюк В. З. Критерії якості облікової системи підприємства: теоретичний аспект. *Вісник ДонНУЕТ*. Серія : Економічні науки. 2011. № 3/2 (51). С. 232–236.
60. Семанюк В. З. Необхідність кардинальної зміни теорії обліку. *Облік і фінанси*. 2017. №4 (78). С. 75–80.
61. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 236–241.
62. Семанюк В. З. Синергетичний підхід до формування звітності. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія економічна. 2014. Вип. 39. С. 96–99.
63. Семанюк В. З. Теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2011. Вип. 27. Ч. I. С. 164–168.
64. Семанюк В. З. Теорія обліку: інституційний підхід. *Економічний аналіз : збірник наукових праць*. 2012. Вип. 11. С. 281–284 .
65. Семанюк В. З. Ускладнення інформаційного середовища підприємств в новій економічній формації. *Глобальні та національні проблеми економіки : електрон. наук. фахове вид.* 2016. URL: <http://global-national.in.ua/issue-13->

2016/21-vipusk-13-zhovten-2016-r/2488-semanyuk-v-z-uskladnennya-informatsijnogo-seredovishcha-pidpriemstv-v-novij-ekonomichnij-formatsiji.

66. Семанюк В. З. Формирование парадигмы учета в постиндустриальном обществе. *Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D «Экономические и юридические науки»*. Республика Беларусь. 2012. № 14. С. 56–62.

67. Семанюк В. З. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2009. Вип. 3. С. 112–116.

68. Стан і перспективи розвитку бухгалтерського і управлінського обліку в умовах глобалізації : монографія / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська [та ін.] ; за ред. З.-М. В. Задорожного. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка» 2020. 295 с.

69. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : монографія; М. С. Пушкар, Л. В. Нападовська, Я. Д. Крупка [та ін.]; за ред. д. е. н., проф. М. С. Пушкаря. Тернопіль : ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2010. 268 с.

70. Тарасова Т. О. Бухгалтерський облік в інформаційній системі управління сталим розвитком підприємств торгівлі : монографія. Х.: Видавець Іванченко І. С., 2016. 360 с.

71. Тарасова Т. О. Роль системоутворюючих компонентів бухгалтерського обліку в забезпеченні безперервності діяльності. *Економіка розвитку*. 2015. № 4 (76). С. 82–88.

72. Уорд Кит. Стратегический управленческий учёт / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.

73. Чабанюк О. М., Лобода Н. О., Шевчук Ю. І. ІТ-процесінг у національній обліковій практиці. *Науково-практичний журнал "Економічні студії"*. 2019. Вип. 4 (26). 2019. Т. 100. С. 97.

74. Чижевська Л. В. Теоретичні проблеми бухгалтерського обліку як професійної діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського*



обліку, контролю і аналізу. 2007. N 1(7). С. 32–42. [DOI : 10.26642/pbo-2007-1(7)-32-42].

75. Чумаченко М. Г., Пушкар М. С. Розвиток системи обліку на принципах інформатики і кібернетики. *Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства* : збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції (м. Мукачєво-М.Тернопіль, 2004). Тернопіль, 2004. С. 5–11.

76. Яценко В. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами виробництва на підприємстві (на прикладі підприємств будівництва): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. / Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. — К., 2006. — 20 с.

77. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // *Accounting, Organisation and Society*. – 1990. - № 1. P. 27-46.

78. International Ethics Standards Board for Accountants International Federation of Accountants, 2009 URL : <https://www.ifac.org>

79. Kaczmarek, E., Korobacz, M. (2001). Rola osobowości profesjonalisty w strukturze organizacji usługowej. W: K. Rogoziński (red.), *Marketing usług profesjonalnych: kultura organizacji – osobowość profesjonalisty* (s. 304-311). Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej

80. Simmonds K. Strategic management accounting // *Management accounting*. - 1981. - № 59(4). P. 26-29.

81. The Future of Jobs Report 2020. World Economic Forum. [https://www3.weforum.org/docs/WEF\\_Future\\_of\\_Jobs\\_2020.pdf](https://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs_2020.pdf)

82. Fomina, O., Zadniprovsyky, O., Korol, S., & Romashko, O. (2022). Professional judgement in accounting: contents and conditions of application. *Business: Theory and Practice*, 23(1), 26–38. <https://doi.org/10.3846/btp.2022.13330>