

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та
інфраструктури
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

ДОВГИЙ Ігор Богданович

**Інноваційний розвиток обліково-аналітичного
забезпечення управління підприємством / Innovative
development of accounting and analytical support for
enterprise management**

спеціальність: 071 - Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма - Бізнес-аналітика та управління
інноваційними системами

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОБАм-22
І. Б. Довгий

Науковий керівник:
д. е. н., доцент Царук В. Ю.

Кваліфікаційну роботу допущено
до захисту:

"__" _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

ТЕРНОПІЛЬ - 2023

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІННОВАТИЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	7
1.1. Трансформація функціональності обліково-аналітичної системи підприємства в умовах інноваційного суспільства	7
1.2. Позиціонування бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління підприємством	13
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	20
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ВИМОГИ І ПАРАМЕТРИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ІННОВАЦІЙ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	21
2.1. Інтелектуалізація розвитку бухгалтерського обліку як основа еволюційної інноватизації	21
2.2. Концептуальні аспекти постіндустріальної інноватизації бухгалтерського обліку в напрямі стратегічної орієнтації	27
2.3. Доцільність інституціоналізації бухгалтерського обліку в умовах еволюції інноваційного суспільства	32
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	37
РОЗДІЛ 3. СТРАТЕГІЧНІ ВЕКТОРИ АДАПТИВНОЇ МОДЕРНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	38
3.1. Адаптивні підходи застосування глобальної практики державного регулювання бухгалтерського обліку	38
3.2. Модернізація обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством у розрізі ієрархічних рівнів	47
3.3. Інноваційні напрями та організаційні параметри перспективного розвитку бухгалтерського обліку в Україні	54
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	60
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	65

ВСТУП

Актуальність теми. Управління підприємством в умовах динамічного розвитку економічних відносин, глобалізації, впровадження інформаційних технологій і штучного інтелекту, жорсткої конкуренції й обмеженості ресурсів вимагає високого ступеня інноваційності в управлінських рішеннях. Оскільки генерування інформації, необхідної для обґрунтування і прийняття фахових управлінських рішень, розробляється в рамках обліково-аналітичної системи підприємства, в сучасних гіпердинамічних умовах ведення бізнесу особливого наукового та практичного значення набуває інноваційний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.

Сучасну бухгалтерську, аналітичну та податкову системи в Україні можна охарактеризувати як певний симбіоз адміністративної та ринкової концепцій, співдії національних і міжнародних стандартів. Не зважаючи на те, що за останні три десятиліття система бухгалтерського обліку в Україні зазнала значних змін, спрямованих на приведення її у відповідність до міжнародних стандартів, проте реформування бухгалтерського обліку не супроводжувалося комплексними змінами в економічному, фінансовому та податковому законодавстві.

Проблема гармонізації української облікової системи з міжнародними стандартами полягає головним чином у тому, що бухгалтерський облік значною мірою регулюється податковим законодавством і тому не забезпечує зовнішніх і внутрішніх користувачів інформацією, необхідною для прийняття ефективних управлінських рішень. Інноваційний розвиток облікової системи забезпечить розробку та впровадження нових продуктів і технологій шляхом використання передових світових практик і потенціалу штучного інтелекту.

Дослідженню сучасної проблематики інноваційного розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством присвячена достатня кількість наукових праць вітчизняних вчених, зокрема Р. Бруханського, В. Жука, З. Задорожного, І. Крюкової, С. Легенчука, Н. Лоханової, М. Палюха, О. Петрука, Л. Пилипенка, І. Спільник, О. Ярощука та інших. Однак, тенденція посилення

динамічності і складності сучасного бізнесу генерують постійну необхідність подальшого удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управлінської діяльності та пошуку інноваційних інструментів менеджменту.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є спектр теоретичних обґрунтувань й уточнення організаційних і методичних параметрів інноваційного розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.

З метою досягнення поставленої мети кваліфікаційного дослідження диференційовано наступні завдання:

- 1) дослідити трансформацію функціональності обліково-аналітичної системи підприємства в умовах інноваційного суспільства;
- 2) позиціонувати бухгалтерський облік в інформаційному забезпеченні управління підприємством;
- 3) ідентифікувати інтелектуалізацію розвитку бухгалтерського обліку як основу еволюційної інноватизації;
- 4) обґрунтувати концептуальні аспекти постіндустріальної інноватизації бухгалтерського обліку в напрямі стратегічної орієнтації;
- 5) вивчити доцільність інституціоналізації бухгалтерського обліку в умовах еволюції інноваційного суспільства;
- 6) визначити адаптивні підходи застосування глобальної практики державного регулювання бухгалтерського обліку;
- 7) окреслити напрями модернізації обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством у розрізі ієрархічних рівнів;
- 8) обґрунтувати інноваційні напрями та організаційні параметри перспективного розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Об'єктом дослідження є система обліково-аналітичного забезпечення управління ТзОВ «Галицький Шлях» м. Львів.

Предметом дослідження обрано теоретико-концептуальні параметри та методологічні основи інноваційного розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.

Методи дослідження. У кваліфікаційній роботі використано такі методи дослідження як: системний аналіз (для деталізації досліджуваних категорій «інновації», «інноваційний розвиток», «облік», «аналіз», «обліково-аналітичне забезпечення»); аналогія (для порівняння відповідності української системи бухгалтерського обліку та характерної для зарубіжних країн); інформаційне моделювання (для використання в дослідженні нормативних матеріалів, зокрема Законів України, Кодексів України, розпоряджень Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України і т.д.); абстрагування (для формування висновків на основі аналізу і синтезу); аналітичні розрахунки (для досліджень фактографічних обліково-аналітичних даних); монографічний (для досліджень наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених) та інші.

Наукова новизна одержаних результатів. За результатами проведеного кваліфікаційного дослідження теоретично обґрунтовано і практично вирішено спектр дискусійних і проблемних питань нормативно-правового регулювання та інноваційного розвитку бухгалтерського обліку в Україні, зокрема:

- 1) ідентифіковано наявну проблематику бухгалтерського обліку в умовах постіндустріального суспільства;
- 2) уточнено параметри еволюційного розвитку бухгалтерського обліку згідно вимог інноваційної економіки;
- 3) обґрунтовано доцільність застосування інтегрованого підходу до побудови стратегічного обліку;
- 4) уточнено сучасні аспекти й аргументовано вектори інтелектуалізації бухгалтерського обліку;
- 5) обґрунтовано актуальність розширення спектру завдань бухгалтерського обліку і диференціацію його функцій;
- 6) аргументовано доцільність сканування факторів зовнішнього середовища, розширення предмета обліку в просторі і часі.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведених досліджень модернізують і частково удосконалюють спектр нормативних, організаційних і методичних параметрів бухгалтерського обліку, аргументують

вектори інтелектуалізації та стратегічної орієнтації бухгалтерського обліку. Практичне значення результатів проведеного дослідження підтверджено довідкою встановленого зразка ТзОВ «Галицький Шлях» м. Львів.

Апробація результатів дослідження. Спектр основних концептуальних аспектів, науково-теоретичних аспектів висновків і практичних рекомендацій проведеного кваліфікаційного дослідження апробовано і обговорено у науковій спільноті на X Національній науково-практичній конференції «Наука і бізнес: проблеми, перспективи та інновації в умовах воєнного стану» (м. Тернопіль, ЗУНУ, 10 листопада 2022 року); круглому столі «Вектори інтелектуалізації облікової системи України» (м. Тернопіль, ЗУНУ, 14 вересня 2023 року); XII Національній науково-практичній конференції «Освіта, наука, бізнес, енергетичні технології: сучасний стан, проблеми та перспективи» (м. Тернопіль, ЗУНУ, 16 листопада 2023 року). За результатами конференцій опубліковані тези доповідей.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІННОВАТИЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

1.1. Трансформація функціональності обліково-аналітичної системи підприємства в умовах інноваційного суспільства

Домінантою сучасності є позиціонування інноваційного розвитку як важеля соціально-економічного оновлення. Інноваційним суспільством варто трактувати суспільний лад, який стимулює системний пошук, розробку та впровадження інновацій.

Дефініція «інновація» походить від англійського «innovation», трактується як оновлення, новизна. Її сутність окреслена у Законі України «Про інноваційну діяльність» як «новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери» [45].

Динаміку впровадження інновацій у підприємствах України відображено у таблиці 1.1 (на основі даних Державної служби статистики України).

Сучасне суспільство – це постіндустріальне інформаційне суспільство або суспільство інноваційної економіки, тобто суспільство, в якому більшість працівників зайняті генеруванням, зберіганням, обробкою та застосуванням інформації. Варіант інноваційної економіки постіндустріального суспільства відрізняється від попередніх фаз розвитку трьома основними аспектами: 1) виробничі ресурси – це інформація або знання (характерні риси попередніх фаз: доіндустріальна економіка – сировина; індустріальна економіка – енергія); 2) домінуючий характер виробництва – переробний (характерні риси попередніх фаз: доіндустріальна економіка – видобувний, індустріальна – виробничий); 3) домінуюча технологія – наукомістка, інноваційна (характерні риси попередніх фаз: доіндустріальна економіка – трудомістка, індустріальна – капіталомістка).

Таблиця 1.1

Динаміка впровадження інновацій у підприємствах України

Рік	Частка підприємств, які впровадили інновації, %	Впроваджено інноваційних технологій, од.	Частка реалізованих інновацій загальному обсязі збуту, %
2000	14,8	15323	9,4
2001	14,3	19484	6,8
2002	14,6	22847	7,0
2003	11,5	7416	5,6
2004	10,0	3978	5,8
2005	8,2	3152	6,5
2006	10,0	2408	6,7
2007	11,5	2526	6,7
2008	10,8	2446	5,9
2009	10,7	2685	4,8
2010	11,5	2408	3,8
2011	12,8	3238	3,8
2012	13,6	3403	3,3
2013	13,6	3138	3,3
2014	12,1	3661	2,5
2015	15,2	3136	1,4
2016	16,6	4139	0,1
2017	14,3	2387	0,7
2018	15,6	3843	0,8
2019	13,8	2148	1,3
2020	14,9	4066	1,9

Розроблено на основі інформації Державної служби статистики України [34]

Економічні інформаційні системи, зокрема і обліково-аналітична, є однією з основних складових інноваційної економіки. Ці системи є складними, оскільки вони мають кількарівневу ієрархію, багатогранні зв'язки та складні можливості управління. Сучасні системи управління підприємством характеризуються перш за все складністю інформаційних систем, обміном зовнішніми та внутрішніми інформаційними потоками, різноманітністю типів інформації, що циркулює в

системі управління. Водночас у цьому процесі інформаційна облікова система відіграє першочергову роль, оскільки в ній формується достовірна та повна інформація, яка не тільки задовольняє потреби бухгалтерів, а й задовольняє потреби аудиторів, аналітиків, власників бізнесу і керівників усіх рівнів. На те, чи зможе система бухгалтерського обліку повною мірою формувати достовірну та неупереджену інформацію, в основному впливає зовнішнє середовище.

Вказана модель вважається традиційною. Згідно цієї концепції основна облікова функція зводиться до надання інформації для систем вищого рівня. Оскільки інформаційна система обліку є підсистемою вищого рангу, вона зазнає безпосереднього впливу зовнішнього середовища (зокрема в межах соціально-економічних відносин). На противагу класичній моделі існує так звана «теорія Зомбарта», яка позиціонує бухгалтерський облік у якості одного із суттєвих чинників становлення суспільства і визначає вплив облікових систем на розвиток економічних відносин.

Кожен із наведених вище підходів є правильним, однак ми вважаємо, що інформаційну систему бухгалтерського обліку доцільніше розглядати у якості відкритої, двосторонньої комунікації. Підкреслюючи наявність зворотного зв'язку, варто наголосити, що навіть якщо традиційна інформаційна система бухгалтерського обліку лише надає інформацію вищестоящій системі, вона також активно впливає на об'єкти управління та зовнішнє середовище через створення, накопичення та трансформацію інформації. Якщо врахувати, що сучасні економічні процеси характерні складністю внутрішніх і зовнішніх взаємозв'язків, які вимагають створення гнучких, адаптивних систем обліку, то модель відкритої інформаційної системи обліку стає цілком обґрунтованою.

Специфіка гнучкої системи обліку полягає в посиленні впливу на об'єкт управління, тобто зовнішнє середовище; адаптивність визначає зміни елементів системи відповідно до динаміки зовнішнього середовища.

Проте ефективно функціонуюча інформаційна система бухгалтерського обліку повинна мати адекватний теоретичний інструментарій. Озираючись назад і аналізуючи розвиток теорії бухгалтерського обліку, слід зауважити, що основні

теоретичні аспекти бухгалтерського обліку сфокусовані в курсі «Теорія обліку», який сформувався в далеких 30-х роках минулого століття. На жаль, його зміст відповідає лише індустріальному етапу розвитку економіки, де бухгалтерський облік зосереджувався на виконанні функції контролю.

У процесі еволюції до інноваційної економіки інформаційна функція бухгалтерського обліку починає займати домінуюче положення, що потребує уточнення теоретичних положень щодо забезпечення активної зміни системи обліку та її безпосереднього впливу на об'єкти управління. Слід зазначити, що на ранніх етапах розвитку соціально-економічних відносин інструментарій теорії бухгалтерського обліку ще міг задовольнити потреби суспільства, однак у міру переходу світової економіки до постіндустріальної стадії інструментарій теорії бухгалтерського обліку починає явно відставати від потреб суспільства. В інноваційних умовах господарювання потребують змін також і форми обліку.

Ретроспективно аналізуючи етапи розвитку облікових форм, доцільно виділити три основних етапи їх розвитку: 1) уявна бухгалтерська форма; 2) книжкова бухгалтерська форма; 3) комп'ютерна бухгалтерська форма.

Зміни у формах ведення бухгалтерського обліку зумовлені розвитком нових технологій, які не мають безпосереднього відношення до бухгалтерського обліку: у перший період зміни у формі бухгалтерського обліку зумовлені появою грамотності, у другому періоді – комп'ютерної техніки. На останньому етапі бухгалтерський облік ніби «повертається» до аналогу уявної форми, оскільки комп'ютерна форма за обробкою інформації ближча до уяви, ніж книжкова.

Еволюційно форми обліку розвивалися відповідно до класичної теорії розвитку, яка передбачала циклічність змін. Слід зазначити, що сучасна наука показує, що еволюційні зміни в складних відкритих системах не можна пояснити безперервною еволюцією в одному напрямку.

Проаналізувавши етапи розвитку традиційних форм бухгалтерського обліку, можна зробити наступний висновок – поділ форм бухгалтерського обліку в часі має дві основні класифікаційні ознаки: 1) за типом засобів ведення обліку; 2) за процедурами реєстрації.

Таблиця 1.2

Варіативність застосування міжнародної стандартизації
бухгалтерського обліку у різних країнах світу

Країна (група країн)	Використання міжнародних стандартів
Європейський союз (стандартний підхід)	Міжнародні стандарти фінансової звітності, прийняті в країнах ЄС, є обов'язковими для всіх компаній. Судження про відповідність міжнародних стандартів формує аудиторський висновок
Сполучені Штати Америки	Американські компанії в обов'язковому порядку застосовують загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (US GAAP). Використання міжнародних стандартів заборонено
Австрія, Ірландія, Іспанія, Франція	Міжнародні стандарти фінансової звітності застосовують для консолідованої звітності, однак вони є забороненими для окремих форм звітності
Бельгія, Польща, Португалія, Румунія	Міжнародні стандарти фінансової звітності застосовують для консолідованої звітності фінансових установ і ряду інших компаній, однак вони є забороненими для окремих форм звітності
Данія, Італія, Німеччина, Фінляндія	Міжнародні стандарти фінансової звітності застосовують для консолідованої й окремої звітності
Китай	Національні облікові стандарти (CAS) аналогічні міжнародним
Японія	Міжнародні стандарти фінансової звітності, погоджені управлінням фінансових послуг (FSA) використовують для формування консолідованої звітності. Судження про відповідність міжнародних стандартів, визнаних в Японії, формує аудиторський висновок

Відповідно до класичної теорії розвитку, цілком логічно припустити, що форми ведення обліку (обидві класифікації, згадані вище) розвиваються циклічно і паралельно. Специфіку передбачає застосування спектру стандартів.

Для розвитку та становлення інноваційної економіки передусім необхідна наявність єдиної інформаційної бази, що зумовлює необхідність узгодженості термінології в різних наукових галузях у єдиному інформаційному просторі. На початковому етапі розвитку соціально-економічних відносин відсутня диференціація в галузі знань, тобто немає різниці в термінології, оскільки й термінології немає. Надалі диференційований розвиток наукових напрямів у кожній сфері здійснюватиметься у вузькому обсязі спеціальних професійних завдань, що є дуже логічним і вигідним для відповідного етапу розвитку взаємовідносин науки та економіки.

На сучасному етапі суспільного розвитку знання в різних галузях інтегруються на основі вихідної інформації. При цьому їх злиття не спостерігається, так як кожен з них продовжує виконувати свої функції. Проте історично кожна галузь знань має певну термінологію в міру свого розвитку. Крім того, один і той самий термін часто має різні значення в різних галузях науки. Економічній науці характерна велика невизначеність термінології, а використання паралельних термінів є нераціональним. Так, приміром, у макро- та мікроекономіці використовують терміни «засоби виробництва» та «предмети виробництва», тоді як у бухгалтерському обліку цим термінам аналогічними є «основні засоби» і «матеріали».

Розвиток суспільства в цілому та бізнесу зокрема були б неможливими без бухгалтерського обліку, який збирає факти про фінансово-економічну діяльність підприємства на мікроекономічному рівні та перетворює їх на інформацію, корисну для управління компанією. Однак, існуюча уніфікована модель бухгалтерського обліку є застарілою, оскільки вона використовує лише метод подвійного обліку та ігнорує безмежні можливості сучасних комп'ютерних технологій – хмарні обчислення, штучний інтелект, блокчейн і т.д.

Для цього потрібна нова парадигма.

1.2. Позиціонування бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління підприємством

Особливістю сучасного етапу розвитку економіки України є активне використання ринкових механізмів у всіх сферах господарської діяльності, які, в свою чергу, відіграють вирішальну роль у процесі управління, оскільки ринкова економіка ставить особливі вимоги до підприємництва. В умовах стрімкого розвитку ринкових відносин управлінська служба будь-якого підприємства повинна вміти своєчасно й адекватно реагувати на потреби ринку, швидко змінювати пріоритети, якщо хоче забезпечити свою конкурентоспроможність.

Наявність обліково-інформаційного забезпечення є обов'язковою умовою ефективного функціонування бізнесу в цілому та управління зокрема, оскільки будь-яка служба потребує інформації для виконання своїх функцій. Управління починається з отримання інформації і закінчується контролем прийняття рішень. У процесі інноваційного управління інформація стає більш важливим ресурсом, ніж матеріальні, енергетичні, трудові та фінансові ресурси. Як один із основних видів економічної інформації облікова інформація відіграє надважливу роль.

Основним завданням обліку є надання інформації про наявність засобів та джерела їх утворення та зміни, що відбулися в результаті виробничої діяльності. За допомогою рахунків бухгалтерського обліку, подвійної бухгалтерії та систем ціноутворення відображаються наявність і рух господарських засобів та джерела їх утворення, а також дані про виконання обсягів виробництва продукції, реалізації, структуру матеріальних затрат, рівень інвестицій тощо.

Одним із найважливіших завдань у розвитку бухгалтерського обліку є досягнення еквівалентності його методів та економічних законів. Водночас динамічні зміни в реальності суспільного життя зумовлюють перегляд існуючих економічних теорій і появу нових економічних теорій, що автоматично спричиняє зміни в економічній системі та інформаційних потребах окремих підприємств. Останнє, у свою чергу, ставить нові завдання перед бухгалтерським обліком як основною системою підтримки інформаційного забезпечення.

Бухгалтерський облік є базовою системою забезпечення потреб управління інформацією. Дані бухгалтерського обліку формуються шляхом відстеження змін його об'єктів на практиці і є інформаційною основою управління будь-яким підприємством. Бухгалтерський облік є дійсно першоджерелом інформації, яка формує кожне управлінське рішення. Тому неможливо керувати підприємством без достовірної інформації про його виробничу та фінансову діяльність.

Сучасна система управління підприємством – це складний комплекс взаємопов'язаних елементів. Чим більший бізнес, тим складніший процес виробництва, тим строкатіший характер управління та спектр функцій, які виконує менеджмент. Це, у свою чергу, безпосередньо впливає на кількість облікової інформації, необхідної для управління, і перелік облікових функцій, які вона виконує в тому чи іншому економічному середовищі.

Бухгалтерський облік є багатфункціональною системою, яка є основним джерелом інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства, а також його взаємовідносини з іншими підприємствами, державними органами та кредитними установами, іншими факторами зовнішнього середовища.

Інформаційний статус бухгалтерського обліку недостатній для того, щоб розглядати його як посередницьку службу та інформаційну систему, яка має справу з наданням необробленої інформації. Адже, по суті, роль бухгалтерського обліку в управлінні залежить не тільки від реєстрації фактів господарського життя, але й характеризується систематизацією економічних даних, зібраних обліковою системою. При цьому всі факти господарської діяльності, які відбуваються на підприємстві, фіксуються в бухгалтерському обліку, щоб можна було вживати випереджальних дій щодо покращення його діяльності, оскільки облікова інформація дає керівництву підприємства можливість вести більш ефективний менеджмент в процесі управління своєю виробничо-фінансовою діяльністю. Не менш важливим є ефективність рішень, що приймаються при виборі альтернативних варіантів використання наявних ресурсів.

Водночас слід також зазначити, що значення бухгалтерського обліку в системах управління підприємствами не обмежується функцією інформаційного

забезпечення, оскільки це суперечить його справжньому призначенню. Крім того, бухгалтерський облік є найважливішим інструментом контролю за збереженням майна підприємства, який не тільки вказує на недоліки в роботі та неефективне використання трудових, матеріально-технічних і фінансових ресурсів, але й допомагає приборкати ці негативні явища та сприяє раціональній організації бухгалтерської роботи. Контрольна функція бухгалтерського обліку базується на фіксуванні господарських процесів. У багатьох документах прописані обов'язки посадових осіб щодо захисту корпоративної власності, в інших відображені контрольні дані, що відображають хід окремих процесів. Сучасні системи обліку дозволяють формувати інформацію про багато підконтрольних об'єктів (відповідальні особи, центри відповідальності тощо).

У практичному плані сучасний облік дещо втратив контрольну функцію і соціальну значущість через неточні формулювання методів визначення, оцінки та відображення об'єктів, неоднозначність і мінливість облікової політики, неможливість контролю за правильністю ведення обліку.

Бухгалтерський облік виконує також прогностну функцію, оскільки є інструментом для формулювання та уточнення економічних прогнозів і бере активну участь у їх реалізації. Сутність прогностної функції бухгалтерського обліку полягає не тільки в забезпеченні інформаційної бази для формування тактичних і стратегічних планів, а й у реалізації ефективних заходів в управлінській та маркетинговій сферах. Тому працівники сучасних облікових служб виступають експертами у вирішенні не тільки завдань реєстрації та передачі облікових даних, а й завдань стратегічного і тактичного прогнозування з використанням сучасних наукових методів прогнозування.

У процесі управління бухгалтерський облік тісно пов'язаний не лише з плануванням, а й з аналізом, оскільки більшість аналітичних розрахунків виконується на основі інформації бухгалтерської звітності або документів чи реєстрів бухгалтерського обліку. В умовах інноваційної економіки особливого значення набула синергія обліку й аналізу, які служать єдиним інструментом для прийняття управлінських рішень і оцінки результатів їх реалізації.

Сучасні обліково-аналітичні методології та методики, особливо в умовах застосування існуючих інформаційних технологій, дозволяють безпосередньо в системі бухгалтерського обліку встановити залежність змін параметрів і результатів діяльності підприємства від різних внутрішніх і зовнішніх факторів. Застосування прогресивних методів бухгалтерського обліку дозволяє проводити аналіз в оперативному порядку як на основі даних бухгалтерських документів, так і спеціально організованих систем бухгалтерського обліку.

Не мінімізуючи роль усіх інших функцій, які виконує бухгалтерський облік, ми вважаємо, що вищезазначені функції, а саме інформаційна, аналітична, прогнозна та контрольна, є домінуючими в новому сучасному форматі систем інноваційного управління бізнесом. Але сучасний облік повинен адаптуватися до високого рівня розвитку суспільства та його інформатизації, щоб повноцінно виконувати зазначені функції.

Конкретні умови існування облікової інформації залежать від характеру самого обліку та його статусу в системі обліково-інформаційного забезпечення управління. Облікова інформація охоплює всю виробничо-фінансову діяльність підприємства, документується, може бути багаторазово відтворена, відповідає за свою достовірність і формується за єдиною перевіреною методикою. Досягнення цих переваг в окресленій моделі дозволяє отримати достовірну інформацію про стан і результати діяльності будь-якого господарського об'єкта.

Класично обліковій інформації відводиться роль первинного забезпечення виконання трьох важливих функцій управління:

- 1) планування;
- 2) контролю;
- 3) оцінки.

На рисунку 1.1 схематично відображено місце бухгалтерського обліку в системі управління підприємством. Планування встановлює цільові показники – бажані обсяги основних показників. Бухгалтерський облік фіксує господарські операції. На рисунку відображено зворотній зв'язок. У системі обліку дані про операції обробляються для формування узагальнених показників і передаються

в підрозділ аналізу, де їх оцінюють і аналізують. Отримані результати, придатні для прийняття управлінських рішень, передають на блок управління. Працівник, відповідальний за управління, остаточно приймає рішення про дії щодо об'єктів управління і організовує їх виконання (видає накази, контролює їх виконання). У блоці аналізу паралельно готується інформація, необхідна для наступного циклу планування. Весь цикл управління запускається повторно.

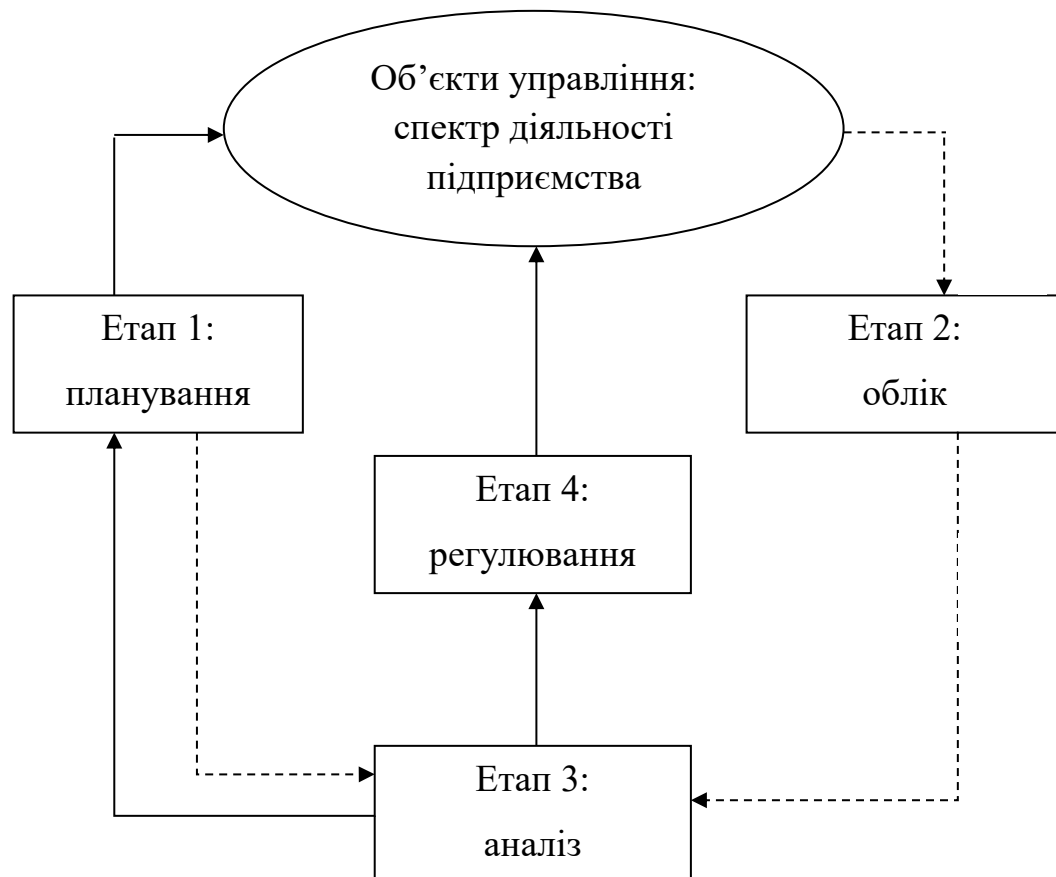


Рис. 1.1. Бухгалтерський облік в системі управління підприємством

Інформація, доцільна для формування параметрів планування, аналізу, контролю та регулювання систем управління підприємством, базується на обліку як самостійній функції управління. Це засіб відображення об'єктивного процесу виробничо-фінансової діяльності. Сутність бухгалтерського обліку як функції управління зводиться до безперервного створення, накопичення та видачі даних, необхідних для прийняття управлінських рішень, достовірного та повного відображення розвитку керованої системи, активної участі в організаційно-

управлінській діяльності підприємства. Суб'єкт управління реалізує ці рішення. Тобто, бухгалтерський облік відображає події виробничо-фінансової діяльності підприємства крізь призму потреб системи управління, тим самим формуючи основу для її інформаційного забезпечення та забезпечуючи зворотний зв'язок.

Вивчивши спектр функцій та завдань бухгалтерського обліку в системах управління, можна зробити висновок, що він в силу своєї економічної природи виступає як самостійний інститут і є фінансовим центром інформаційної системи управління, що дозволяє керівникам усвідомити повне розуміння стану і результатів виробничо-фінансової діяльності підприємства.



Рис. 1.2. Бухгалтерський облік в інформаційному забезпеченні інноваційного менеджменту

Як демонструє рисунок 1.2, інформаційну основу процесу управління підприємством складають дані, що формуються в системі бухгалтерського

обліку. Його основне завдання – організація вхідного й вихідного обліково-інформаційного потоку відповідно до потреб системи управління, включаючи як рівень управління самим суб'єктом підприємства, так і зовнішній рівень.

Опираючись на фундаментальні принципи, бухгалтерський облік надає інформацію про виробничо-фінансову діяльність суб'єкта господарювання не з точки зору його техніко-організаційних, економічних та інших характеристик, а як сукупність господарських процесів, що забезпечують отримання необхідних фінансових результатів. Бухгалтерський облік, як цілісна інформаційна система в системі управління підприємством, включає використання традиційних методів та інструментів, а також сучасних інтернет-технологій для забезпечення потреб бізнесу в інформації. Тільки дані бухгалтерського обліку представляють інформацію не тільки про процес господарської діяльності підприємства, а й насамперед про її результати, оскільки є інформацією про рівень досягнення основної мети підприємства.

Важливість бухгалтерського обліку полягає насамперед в його статусі та позиціонуванні пріоритетності функції управління, а базове значення облікової інформації – в забезпеченні конкурентоспроможності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. У процесі еволюційної інноватизації економіки інформаційна функція бухгалтерського обліку займає домінуючу позицію, що потребує формулювання адекватних теоретичних положень щодо забезпечення активної зміни системи обліку та уточнення її безпосереднього впливу на об'єкти управління. На ранніх етапах розвитку соціально-економічних відносин інструментарій теорії обліку ще міг задовольнити потреби суспільства, однак у міру переходу економіки в стадію постіндустріального розвитку інструментарій облікової теорії починає явно відставати від потреб суспільства. В інноваційних умовах господарювання потребують відповідних змін і форми ведення бухгалтерського обліку.

2. Ретроспективний моніторинг етапів розвитку облікових форм дозволяє виділити три основні етапи їх розвитку: уявний облік, книжковий облік і комп'ютерний облік. Зміни у формі бухгалтерського обліку зумовлені розвитком нових технологій, які не мають безпосереднього відношення до бухгалтерського обліку: у перший період зміни у формі бухгалтерського обліку зумовлені появою грамотності, у другому періоді – комп'ютерної техніки. На цьому етапі бухгалтерський облік ніби «повертається» до форми уяви, оскільки комп'ютерна форма за обробкою інформації ближча до уяви, ніж книжкова.

3. Проводячи ретроспективний моніторинг еволюції форм обліку та прогнозуючи її подальший розвиток, доцільно враховувати класичну теорію суспільного розвитку, яка передбачає фактор циклічних змін. На даному етапі бухгалтерський облік у вигляді бухгалтерських книг адаптується до обробки за допомогою комп'ютерної техніки. Відповідно до класичної теорії розвитку, в майбутньому слід очікувати змін у формі обліку і порядку реєстрації, що дозволить оптимізувати функціональність комп'ютерної техніки.

4. Інноваційна економіка у межах інформаційного суспільства неможлива без адекватної трансформації бухгалтерського обліку, яку доцільно сприймати через призму максимізації економічного ефекту.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНІ ВИМОГИ І ПАРАМЕТРИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ІННОВАЦІЙ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.2. Інтелектуалізація розвитку бухгалтерського обліку як основа еволюційної інноватизації

Базовим напрямом еволюційної інноватизації облікової системи доцільно визнати процес інтелектуалізації розвитку бухгалтерського обліку. Його основу складають нові та ефективні методи розуміння господарської діяльності підприємств та факторів, що на неї впливають, а також нові методи та технології обробки та узагальнення облікової інформації відповідно до зростаючих потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Фактично не існує єдиного універсального підходу до розуміння природи інтелектуалізації розвитку бухгалтерського обліку, проте більшість науковців дотримуються позиції, що цей процес передбачає вдосконалення методології бухгалтерського обліку як практики, так і окремих її елементів.

Пушкар М. С. вважає, що інтелектуалізація бухгалтерського обліку – це «властивість системи генерувати інформаційні ресурси спеціального призначення, які забезпечують розширення знань про внутрішні і зовнішні фактори розвитку та формування компетенцій, що передбачає можливість виділення із загальної системи обліку такої підсистеми, яка б мала мету, структуру і функції, спрямовані на отримання і систематизацію знань підприємства» [48, с. 56].

Нову парадигму обліку він вбачає в його інтелектуалізації, відзначаючи, що «інтелектуальна модель обліку – це реалізація ідеї, народженої в результаті пошуку засобів заставити організацію працювати і створювати додаткову вартість через знання» [48, с.49].

За переконанням Жука В. М. «розглядаючи оновлення парадигм, які базуються або на змінах у облікових технологіях (аж до інтелектуалізації

бухгалтерського обліку), або на появі нових об'єктів, або на явищі глобальної стандартизації та ін., автори випускали з поля зору важливий науковий підхід – необхідність бути над проблемою, пояснювати стан і перспективи розвитку системи на законах філософії. Інституціональна теорія, пояснюючи стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, в основу всього ставить неформальні інститути. У науці такими є стереотипи, переконання, узагальнені методологічні підходи» [18, с.216].

Пилипенко А. А. під інтелектуалізацією розуміє «наділення облікової системи здатністю до виявлення прихованих знань і маніпулювання не тільки даними, але й знаннями» [38, с.77].

Можна припустити, що в бухгалтерській сфері процес інтелектуалізації відбувається в кількох напрямках: підвищення цінності знань, розширення використання технологій, створення нових підсистем обліку; розробка мережевих і віртуальних систем обліку та звітності тощо.

Аналіз вищезазначених моментів дозволяє зробити висновок, що перспективним напрямком розвитку бухгалтерського обліку є вдосконалення його методів, які забезпечать обробку та надання інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Оскільки кожен факт господарської діяльності відображається в обліковій підсистемі відповідно до завдань, конкретних методів і інструментів для створення або обробки інформації, система стратегічного обліку використовує власний методологічний інструментарій для формування інформаційних продуктів для надання інформації для економічного розвитку.

У таблиці 2.1 визначено вісім загальних варіантів співвідношення методів обліку та розширених елементів рахунків бухгалтерського обліку. За винятком першого варіанту, сім визначених аспектів є напрямками подальшого вдосконалення бухгалтерської науки для забезпечення побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку. Кожен обраний варіант стосується нових об'єктів стратегічного обліку або методів стратегічного обліку, які у поєднанні з традиційними дисциплінами та традиційними методами дають змогу

сформувати предметну область методів для подальших наукових досліджень у сфері інтелектуалізації обліку.

Таблиця 2.1

Модель синергетичного взаємозв'язку облікової методології
і елементів розширеного предмета бухгалтерського обліку

Методи бухгалтерського обліку	Класичний предмет обліку	Розширений предмет обліку в часі	Розширений і структуризований предмет обліку в просторі	
		Перспективні події	Об'єкти зовнішньої сфери	Новітні інтелектуальні об'єкти
Класичні методи бухгалтерського обліку	—	+	+	+
Новітні методи стратегічного обліку	+	+	+	+

Сьогодні науковці пропонують використовувати велику кількість методів інтелектуалізації обліку. Їх застосування на практиці не тільки покращує процеси інформаційного забезпечення формування та реалізації стратегії, а й підвищує ефективність управління всіма економічними процесами.

Жук В. М. з цього приводу зазначає, що бухгалтерський інжиніринг як один із методів інтелектуалізації обліку інтегрує методи та інструменти суміжних наук і практики, щоб зробити роботу систем обліку, контролю та аналізу більш масштабною та ефективною. Системи обліку на основі засобів бухгалтерського інжинірингу покращує якість інформації та аналітичне забезпечення управління економічними процесами.

Однак, оскільки сама теорія бухгалтерського інжинірингу все ще знаходиться на стадії розвитку та вдосконалення, науковці з бухгалтерського обліку наразі не мають єдиного погляду на набір його інструментів.

Враховуючи необхідність виділення нових методів та об'єктів у системі обліку для забезпечення надання необхідної інформації зацікавленим зовнішнім і внутрішнім користувачам, важливим питанням, яке потребує вирішення, є пошук найбільш ефективної форми обліку. На підприємствах набула широкого поширення взаємодія систем стратегічного обліку з системами фінансового та управлінського обліку.

Вважаємо, що з точки зору побудови ефективної концепції стратегічного обліку підприємств найбільш доцільним є застосування комплексного підходу, тобто поєднання традиційних методів із методами стратегічного обліку.

Пріоритетність застосування цього методу визначається такими умовами: 1) немає необхідності розробляти незалежні системи стратегічного обліку та звітності; 2) інтеграція існуючих облікових, фінансових та інжинірингових механізмів та інструментів стратегічного обліку; 3) використання переваг структурованого плану рахунків, починаючи з прив'язки до конкретної організаційної структури; 4) архітектура структурованого плану рахунків дозволяє інтегрувати стратегічні об'єкти бухгалтерського обліку на основі комплексного інструментарію бухгалтерського інжинірингу; 5) комплексний стратегічний облік спрямований на досягнення конкурентної переваги підприємств шляхом ефективного управління об'єктами ресурсного потенціалу та зовнішніми об'єктами.

При побудові системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління дуже важливим є її взаємозв'язок із системою стратегічного управління та її основними елементами, які не входять до системи активного обліку, особливо із зовнішнім середовищем підприємства.

Системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління можуть прийняти три підходи, які визначають можливі варіанти розуміння їх природи та методів:

- раціоналізм, що передбачає пошук оптимальних варіантів систем обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління за відповідних умов зовнішнього середовища. За такого підходу існує лише один варіант

створення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління (один варіант найкращого обліково-стратегічного підходу), використання якого забезпечує максимальні результати у формуванні та реалізації стратегічного управління;

- адаптивність, заснована безпосередньо на сприйнятті об'єктивно існуючого зовнішнього середовища, формулювання стратегії компанії та її обліково-аналітичної системи підтримки відповідно до її змін і розвитку. Оскільки зовнішнє середовище змінюється, стратегія компанії повинна бути відповідним чином скоригована, тому компанія повинна перебудувати свої системи бухгалтерського обліку та аналітичної підтримки, щоб адаптуватись до типу стратегії, яку обрала компанія;

- процесність, зокрема з врахуванням того, що невизначеність майбутнього є об'єктивним явищем. Водночас процесність не є повністю непередбачуваною, оскільки окремі процеси можна передбачити та змодельовати за допомогою аналітичних та раціональних методів. Реалізація такого підходу передбачає розширення системи бухгалтерського обліку в часовому вимірі, зокрема шляхом введення в її предмет прогнозних і стратегічних фактів господарського життя, що дозволить будувати прогнозні і стратегічні фінансово-управлінські звіти, які позиціонуватимуться як інформаційна основа для прийняття стратегічних управлінських рішень.

На основі вищезазначених трьох методів можна побудувати модель інтелектуалізації методології обліку для забезпечення підвищення ефективності стратегічного управління (рис. 2.1).

Створена модель інтелектуалізації методології бухгалтерського обліку з врахуванням розширення у просторі і часі, враховуючи основні відмінності стратегічно орієнтованих систем бухгалтерського обліку від традиційних систем бухгалтерського обліку (рис. 2.1) трактує нові типи фактів в економічному житті (прогнози та стратегії); виділяє нові стратегічні об'єкти бухгалтерського обліку (об'єкти зовнішнього середовища, об'єкти капіталізації та ін.); генерує нові методи обліку (прогнозний, стратегічний, похідний, фрактальний та ін.).

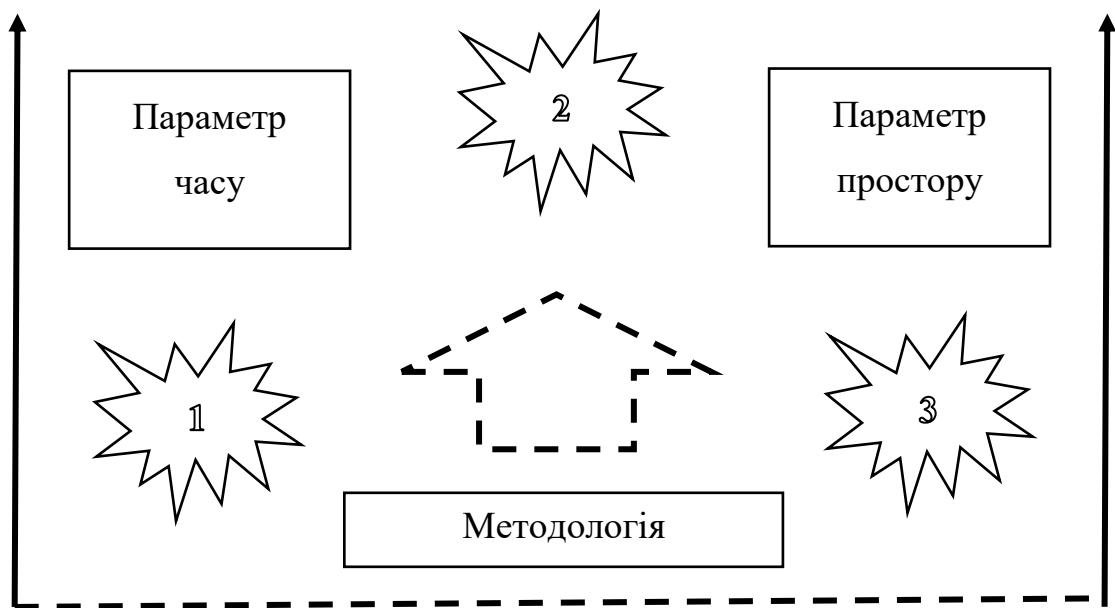


Рис. 2.1. Модель інтелектуалізації методології бухгалтерського обліку з врахуванням розширення у просторі і часі

Виходячи з цього, можна запропонувати три нові напрями наукових досліджень бухгалтерського обліку, пов'язаних із побудовою інтелектуальних систем стратегічного обліку, щоб забезпечити подолання браку інформації традиційного бухгалтерського обліку:

- дослідження, які передбачають розширення облікової дисципліни в часі та просторі, аналізу впливу цих змін на облікові інформаційні продукти, що генеруються системою бухгалтерського обліку;

- дослідження, які стосуються використання існуючих і нових методів обліку до зміни часової спрямованості суб'єктів обліку, тобто введення до його складу перспективних (прогнозних, стратегічних) фактів господарського життя;

- дослідження, які передбачають застосування існуючих і нових методів обліку при зміні просторового розташування суб'єктів обліку, що включає введення зовнішнього середовища та нових об'єктів бухгалтерського обліку (наприклад, інтелектуальний капітал тощо).

2.2. Концептуальні аспекти постіндустріальної інноватизації бухгалтерського обліку в напрямі стратегічної орієнтації

Сьогодні, порівняно із зарубіжними вченими, між вітчизняними науковцями точиться дискусія щодо необхідності проведення поглиблених наукових досліджень у сфері стратегічного обліку та вивчення прикладних аспектів створення стратегічно орієнтованої системи обліку. Як показали проведені дослідження, це питання в більшості випадків пов'язане з визначенням місця стратегічного обліку як окремого виду, підсистеми, напряму тощо в теорії бухгалтерського обліку.

Куцик П. О. стверджує, що «інформаційна система обліку з одного боку, ніби пасивно наслідуює стратегію, але сама на неї не впливає, а з іншого, – навпаки, відіграє активну роль у стратегічному менеджменті, виступаючи механізмом реалізації організаційної стратегії» [28, с. 58].

Практика світових і вітчизняних підприємств показує, що стратегічний облік є необхідністю сучасного виробництва. Сфера стратегічного обліку переплітає функції фінансового та управлінського обліку з фінансовим менеджментом, що може зменшити невизначеність діяльності, сфокусувати пріоритети розвитку та підвищити готовність компанії до змін.

Враховуючи вимоги стратегічного менеджменту до побудови системи його обліково-аналітичного забезпечення, методи розуміння сутності облікової науки можна розділити на дві категорії.

Представники першої групи (Жук В. М., Малюга Н. М., Петрук О. М., Пушкар М. С.) дотримуються традиційного підходу, згідно з яким об'єктом обліку є різноманітні зміни складових внутрішнього середовища підприємства або відомості про них (процеси і явища підприємств, факти господарського життя, капітал, відомості про об'єкти обліку).

Представники другої групи (Бруханський Р. Ф., Голов С. Ф., Легенчук С. Ф.) запропонували окрім об'єктів внутрішнього середовища поширювати методи обліку й на зовнішнє середовище підприємства. При цьому, якщо Голов С. Ф. і

Бруханський Р. Ф. пропонують розширити предмет бухгалтерського обліку в просторі (внутрішнє та зовнішнє середовище) та в часі (ретроспективні та прогнозні параметри), то Легенчук С. Ф. – розширив його додавши нові об'єкти із зовнішнього середовища – суб'єкта обліку активів і капіталу [29, с. 580-582].

Бухгалтерський облік, як предмет практичної діяльності, змінюється зі змінами економічних систем, що є досить типовим явищем в історичному розвитку бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що з плином часу умови діяльності підприємства та структура основних факторів виробництва зазнали серйозних змін. Для успішної роботи цих факторів змінилися пріоритети. Отже, зміни в структурі активів і пасивів підприємства та поява нових видів потребують змін у їх обліковому відображенні та змінюють вимоги (правила, припущення, принципи, якісні характеристики облікової інформації тощо).

Як зазначав проф. Жук В. М., «яким би не був предмет бухгалтерського обліку в його нинішніх інтерпретаціях, він залежить від рівня розвитку економіки [17, с. 17].

Проте ми вважаємо, що зв'язок бухгалтерського обліку є не ближчим до економіки загалом, а ближчим до тих систем управління, які сприяють системі бухгалтерського обліку функціонували ефективно, і ближчим до змін умов цих систем управління. Тому з появою та концептуалізацією стратегічного менеджменту з'явилися нові вимоги до облікової інформації, що призвело до необхідності уточнення і розширення облікової тематики, яка стала елементом системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління.

На думку Жука В. М., «поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку слід здійснювати шляхом розширення, професійним відображенням фактів та явищ господарської діяльності з оцінкою та поясненнями нового, ідентифікацією та інтерпретуванням нових об'єктів, тоді вища надбудова бухгалтерської науки вийде на новий якісний рівень» [17, с. 17].

Проте ми вважаємо, що такий підхід до подальшого розвитку обліку є лише її частковим варіантом, який не враховує інших можливих шляхів розвитку облікової науки в практичну діяльність, а також не дозволяє встановити єдиний

комплексний підхід до формулювання його теоретико-методологічних засад. Вважаємо, що розширення або поглиблення природи облікової науки доцільніше розглядати з двох основних напрямків простору та часу, тобто шляхом введення в облік нових просторових об'єктів відповідно до різних часових перспектив.

Стратегічні рішення можуть бути прийняті лише після комплексної оцінки їх впливу на фінансові показники, а це вимагає, щоб поточна система бухгалтерського обліку діяла в рамках конкретної бізнес-стратегії та відповідала їй. Відповідно, предметом стратегічного обліку є діяльність підприємства в контексті конкретної бізнес-стратегії, що вимагає бухгалтерського представлення операційної діяльності підприємства та підготовки стратегічних звітів у рамках конкретної бізнес-стратегії. Тому, розширюючи та поглиблюючи сутність облікової науки, необхідно також враховувати особливості функціонування системи стратегічного управління підприємством, що є основою для реального впровадження стратегічного управління.

Якщо сьогодні потреба в прогностичній обліковій інформації виникає лише в одній групі користувачів – стратегічному менеджменті, то в майбутньому коло таких користувачів, швидше за все, значно розшириться.

Наприклад, у корпоративній практиці США інформація про прогностичний облік використовується при обліку фінансових інвестицій, страхових контрактів, відстрочених податків і платежів на основі курсу акцій. Попит на прогностичну облікову інформацію зростає.

Одним із прикладів користувача, якому потрібна прогностична облікова інформація, є спеціаліст з управління економічною безпекою підприємств. Для використання облікової інформації в системі економічної безпеки необхідна багатоцільова інтегрована інформаційна система, здатна забезпечити інтереси різних груп користувачів на підприємстві та поза ним та відповідати інтересам підприємства. У рамках визначеного набору цілей така система повинна надавати надійну інформацію про різні параметри економічної діяльності, як фінансової, так і нефінансової, як у ретроспективному, так і в перспективному сегментах. Для встановлення такої системи необхідно змінити основні

положення та принципи бухгалтерського обліку та створити на цій основі систему стандартів бухгалтерського обліку.

Згідно з останніми тенденціями розвитку концепцій стратегічного управління, науковці все більше уваги приділяють зовнішньому середовищу підприємств, оскільки з глобалізацією економіки, постіндустріалізацією та інноваційністю зростає частка інтелектуального капіталу в діяльності, рівень життєздатності зовнішнього середовища продовжує зростати, висуваючи нові вимоги до функціонування підприємства.

В умовах інноваційної економіки стратегічний менеджмент розуміється вже не як довгострокове управління, орієнтоване на прийняття довгострокових управлінських рішень, а як управління в динамічному, непередбачуваному, хаотичному зовнішньому середовищі.

Загальноприйнятим підходом у сфері стратегічного обліку є побудова стратегічно орієнтованої системи обліку, яка надаватиме інформацію як про внутрішнє, так і про зовнішнє середовище як основу для прийняття стратегічних управлінських рішень. Лише за цих умов система стратегічного управлінського обліку може забезпечити позитивні результати для процесу стратегічного аналізу, планування та контролю, оскільки вона придатна для виконання ролі в середовищі, яке постійно змінюється та розвивається. Тому не викликає сумніву необхідність розширення предметної сфери управлінського обліку та введення до його складу елементів зовнішнього середовища підприємства.

Дослідників, які розглядають зовнішнє середовище та його елементи як невід'ємну частину бухгалтерського обліку, можна розділити на дві категорії. Цей поділ базується на методі виділення структури зовнішнього середовища підприємства. Зокрема, більшість науковців у галузі стратегічного менеджменту визначають:

- мікросередовище підприємства, що включає різні компоненти його внутрішньої і зовнішньої сфери: відносини з постачальниками і посередниками, клієнтами, конкурентами, контактними аудиторіями і т. д. Для отримання стійкої конкурентної переваги можна впливати на компоненти мікросередовища;

- корпоративне макросередовище, яке включає лише зовнішні елементи навколишнього середовища, на які корпоративне управління не впливає безпосередньо, але їх вплив на корпоративну діяльність і стратегічну стабільність необхідно враховувати: економічне середовище; демографічне середовище; природне середовище; екологічне середовище; політичне середовище; культурне середовище. і т.д.

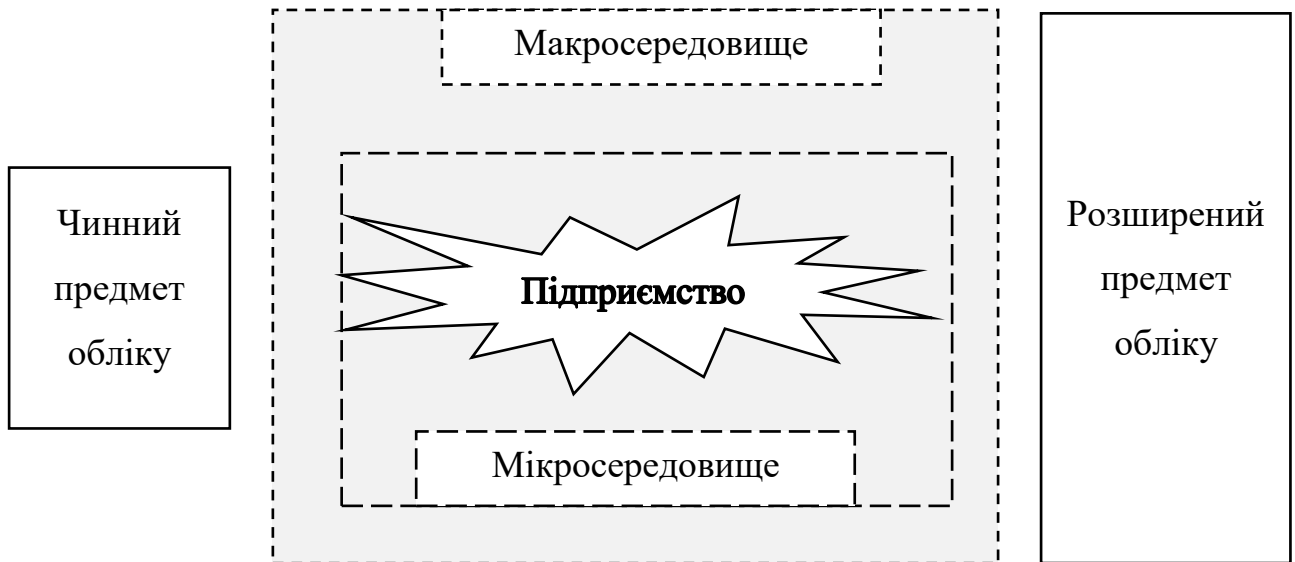


Рис. 2.2. Модель взаємозв'язку підприємством з його мікросередовищем і макросередовищем

Сучасна система бухгалтерського обліку повинна відповідати спектру стратегічних цілей підприємства, тому при побудові сучасної системи бухгалтерського обліку необхідно враховувати не тільки внутрішні чинники мікросередовища, необхідно також враховувати вплив зовнішніх факторів макросередовища. Водночас у поглядах окремих науковців є певне протиріччя, оскільки вони зазначають, що об'єкти, які вивчаються в стратегічному обліку, такі ж, як і в звичайному обліковому процесі: фінансово-виробничі ресурси, фінансово-економічні процеси, виробничий процес підприємства, результати тощо, які разом складають фінансову та виробничу діяльність. Тому побудова концепцій стратегічного обліку, що передбачає врахування впливу зовнішнього середовища, обов'язково повинна включати нові об'єкти.

2.3. Доцільність інституціоналізації бухгалтерського обліку в умовах еволюції інноваційного суспільства

Одним з найбільш інноваційних векторів розвитку бухгалтерського обліку, що передбачає значне підвищення його якісного рівня, є «інтелектуалізація бухгалтерського обліку». В її основі – імплементація нових ефективних методів ідентифікації фактів господарської діяльності підприємств і визначення спектру факторів, які впливають на ведення обліку, а також диференціація нових способів і прийомів обробки та узагальнення обліково-аналітичної інформації згідно зростаючих потреб і запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів, які знаходяться у стані постійних трансформацій у зв'язку із змінами умов ведення бізнесу в процесі інноватизації економіки.

На сьогодні доцільно констатувати відсутність єдиного загального підходу до тлумачення сутності інтелектуалізації бухгалтерського обліку, однак нами виявлено, що більшість науковців дотримується думки, що даний процес тісно переплітається з удосконаленням методології бухгалтерського обліку як теоретичної концепції та практичної діяльності.

Найбільш вдалим визначенням інституціоналізації бухгалтерського обліку вважаємо думку проф. Пушкаря М.С. «Інтелектуалізація обліку – властивість системи генерувати інформаційні ресурси спеціального призначення – забезпечує розширення знань про внутрішні і зовнішні фактори розвитку та формування компетенцій, що передбачає можливість виділення із загальної системи обліку такої підсистеми, яка би мала мету, структуру і функції, спрямовані на отримання та систематизацію знань підприємства» [48, с. 56].

Сучасний процес формування інноваційної інформаційної бази фінансово-господарської діяльності підприємств все більше уваги приділяє об'єктивній взаємодії між суб'єктами господарювання та інституціями економічного, національного та соціального середовища. Ця взаємодія обумовлюється відповідними інформаційними потребами кожної установи, які є системними за своєю природою та реалізуються як низка індивідуальних та інституційних

вимог. Багато західних економістів вважають, що інститути є життєво важливим аспектом створення демократичних систем і ефективних економічних моделей.

Дуглас Нортон, один із представників інституційної економічної теорії, визначив інституції як сукупність правил і процедур, які забезпечують дотримання індивідуальних вимог, моральну та етичну поведінку в інтересах максимізації багатства. Джефрі Годжсон визначає інститути як довготривалі системи встановлених і глибоко вкорінених правил, які наповнюють структуру соціальної взаємодії.

Досліджуючи витоки формування вимог до бухгалтерського обліку та можливості фінансової звітності відповідати цим вимогам у конкретних суспільно-економічних формаціях, безперечно, що новий етап у розвитку бухгалтерського обліку базується не на контрольній, а на його інформаційній функції. За радянських часів держава була основою для вимог системи обліку щодо контролю за збереженням і використанням державного майна. Ця модель формування системи інституційних запитів передбачає функціональне узагальнення звітних показників у вертикально керований спосіб і є дещо формальним через уніфікованість інформаційних запитів, що подаються національними органами. Як і раніше, так і в наш час основними категоріями суб'єктів, які висувають вимоги до органів бухгалтерського обліку, є органи державної влади, а саме Міністерство фінансів України, Держкомстат тощо. Інформаційний інтерес у звітах цієї частини держорганів спрямований на отримання даних про майновий та фінансово-господарський стан. На цьому рівні сьогодні домінують запити на податкову та статистичну інформацію. Важливо, що виконання таких запитів зазвичай відбувається за межами системного обліку. На відміну від бухгалтерської звітності, виконання вимог за статистичними спостереженнями не підтверджується первинною документацією. Остання враховує національний менталітет, що призводить до викривлення інформації, помилок при складанні та прийнятті державних бюджетів, загальнодержавних і галузевих планів розвитку. Інша інституційна система запитів у цій сфері передбачає агрегування інформації за галузями.



Рис. 2.3. Проблематика неадекватності методології формування звітності підприємств України основним запитам інноваційного управління

Загалом, сучасна система інституційних вимог до бухгалтерського обліку повинна по суті формувати свій підхід і може бути представлена групами суб'єктів господарювання, згрупованих за характером їх інституційних вимог до корпоративного обліку та звітності.

Згідно діючої системи формування методології бухгалтерської звітності, її подання і функціонального використання негативним результатом є те, що керівництво галузі отримує «відфільтровану» інформацію від відомств, до функцій яких не входить формування облікової політики та управління розвитком конкретних галузей. Водночас відомче управління має свої конкретні облікові завдання та вимоги, успішне впровадження яких потребує не лише організаційного забезпечення, а й певного методичного впливу на систему бухгалтерського обліку в галузі.

З огляду на дисбаланс інтересів у звітних результатах різних груп користувачів необхідно сформулювати оптимальну модель формування та відповідності методів обліку в конкретній галузі, яка виходить за межі традиційних методів обліку (рис. 2.4).

Запропоновані процедури формування та дотримання типових методик бухгалтерського обліку у сфері конкретного виробництва відображають інформаційні взаємовідносини між суб'єктами господарювання та незалежними органами індивідуального, організаційного, відомчого, загальнодержавного, регіонального, галузевого характеру через фінансово-статистичні дані.

Департамент місцевого рівня може давати рекомендації щодо форми фінансової звітності, статистичних даних та адміністративних спостережень, але порядок її затвердження та погодження є досить необґрунтованими. Проблема полягає в тому, що існує розбіжність між функціями галузевих міністерств і Міністерства фінансів України, тому виникає нерозуміння необхідності деяких показників. Це питання повинно вирішуватися шляхом призначення галузевим міністерством представників до відповідних методичних комітетів Міністерства фінансів України. Оскільки запити на бухгалтерський облік повинні надаватися керівництвом фірми, департамент місцевої адміністрації повинен мати визначені

можливості представництва, щоб впливати на рішення щодо методів обліку та звітності.



Рис. 2.4. Модель послідовності реалізації методології бухгалтерського обліку за галузевим принципом

Формування єдиної облікової політики та методики в певному секторі економіки потребує генерування бухгалтерської вертикалі галузевих міністерств і надання їй повноважень здійснювати контроль за дотриманням підприємствами комплексу положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ РОЗДІЛУ 2

1. Сучасні процеси інноваційного розвитку національної економіки вимагають адекватної трансформації бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела для прийняття управлінських рішень.

2. Важливим напрямом модернізації бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки вважаємо підвищення рівня його інформаційної структуризації шляхом процесу інтелектуалізації, в основу якої доцільно імплементувати нові та ефективні методи визнання та ідентифікації фінансово-господарської діяльності підприємств та факторів, що на неї впливають, а також новітні методи та технології обробки та узагальнення облікової інформації відповідно до зростаючих потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів, пов'язаних із викликами інноваційної економіки.

3. Значним пріоритетом доцільно наділити реалізацію новітньої концепції стратегічного обліку у підприємствах України, однак, зважаючи на тривалі дискусії в наукових колах, найбільш доцільним варіантом його застосування слід визнати імплементацію комплексного підходу, тобто поєднання традиційних методів зі стратегічними методами.

4. Пріоритетність застосування даного методу визначається наступними умовами: 1) відсутність потреби в розробці окремої системи стратегічного обліку та звітності, 2) інтеграція існуючих облікових, фінансових, аналітичних та інжинірингових механізмів з інструментарієм власне стратегічного обліку, 3) інноваційна структуризація облікової інформації з використанням чинного плану рахунків; 4) архітектура адаптивного структурованого плану рахунків дозволить інтегрувати стратегічні об'єкти бухгалтерського обліку на основі комплексних інструментів бухгалтерського інжинірингу 5) застосування варіанту комплексного стратегічного обліку сприятиме підвищенню ресурсного потенціалу та ефективного управління зовнішніми об'єктами для досягнення конкурентної переваги компанії в умовах сучасної турбулентності бізнесу.

РОЗДІЛ 3

СТРАТЕГІЧНІ ВЕКТОРИ АДАПТИВНОЇ МОДЕРНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1. Адаптивні підходи застосування глобальної практики державного регулювання бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як самостійна галузь теоретичних знань має не тільки теоретичне значення, а й практичне, забезпечує пов'язаних з бухгалтерією осіб інформацією, необхідною для прийняття рішень. Тому необхідно визначити принципи забезпечення формування повної та достовірної інформації про об'єкти бухгалтерського обліку. Відсутність базових теоретичних розробок з питань бухгалтерського обліку не дозволяє Україні забезпечити нормативні заходи з бухгалтерського обліку з належною методологічною спрямованістю.

Світова практика державного регулювання бухгалтерського обліку свідчить про наступне. Приміром, у США бухгалтерський облік формувався без втручання держави. Основними користувачами облікової інформації були і залишаються власники. Немає потреби в уніфікації бухгалтерського обліку, відповідно, немає необхідності в створенні єдиної системи бухгалтерського обліку. Теоретичні розробки, спрямовані на уніфікацію визначення принципів бухгалтерського обліку в різних сферах діяльності. У США дослідження вчених у галузі бухгалтерського обліку характеризуються прагматизмом і орієнтацією на покращення фінансової діяльності конкретних приватних підприємств.

Зі створенням перших стандартів бухгалтерського обліку Американським інститутом бухгалтерів у 1936 році були зроблені спроби сформулювати його принципи. Відтоді Сполучені Штати, а слідом за іншим світом, включаючи Україну, систематично намагаються розробити нормативні, організаційні та бухгалтерські стандарти. Проте, на відміну від України, у більшості країн – на рівні громадських об'єднань.

Країни мають різні вимоги до кількості та точності інформації, яку компанії відображають у фінансових звітах.

Рейтинги країн за якістю стандартів бухгалтерського обліку представлено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Рейтингування позицій країн світу
щодо якості стандартів бухгалтерського обліку

Країни	Місце у рейтингу	Варіант правових традицій
Швеція	83	скандинавські
Великобританія	78	британські
США	71	британські
Гонконг	69	британські
Франція	69	французькі
Швейцарія	68	німецькі
Японія	65	німецькі
Південна Корея	62	німецькі
Німеччина	62	німецькі
Мексика	60	французькі
Індія	57	британські
Перу	38	французькі
Єгипет	24	французькі

Компанії, засновані на використанні англійських або скандинавських правових традицій, формують найбільшу кількість інформації, тоді як у країнах з німецькими та французькими правовими традиціями прийнято надавати менше інформації, зі значними відмінностями в кожній групі.

Правова система України – це система цивільного права континентального типу, яка характеризується постійним і значним втручанням держави в економічні процеси. У ході реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності правила були замінені принципами, але державний нагляд за системою залишився. Це фактично призвело до появи різних підходів до тлумачення природи принципів бухгалтерського обліку, що ускладнює їх розуміння та застосування.

Сьогодні в Україні цим принципам надано статус нормативно-правового акту бухгалтерського обліку та фінансової звітності завдяки визначенню та тлумаченню їх переліку в Законі України № 996-XIV від 16 липня 1999 року «Про бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні» [44].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні» [44] визначає 10 принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності: «автономність, безперервність, послідовність, періодичність, обачність, повне висвітлення, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник» [44].

Аналізуючи способи визначення природи принципів, можна зробити висновок, що не всі десять принципів можуть мати такий статус. Деякі принципи, вказані в законі, не є новими для України.

З цього приводу влучно висловився професор Валуєв Б. І. «коли перевести ці американські принципи в площину нормального практичного осмислення, то в сухому залишку їх зміст буде таким: підприємство повинно обов'язково та довічно існувати, його власник не може зберігати свої особисті кошти на рахунках підприємства, а в системі бухгалтерського обліку треба постійно та повно відображати і розмежовувати в кожному звітному періоді доходи та витрати, дотримуючись при цьому принципу обачності, тобто передбачаючи можливість потенційних збитків» [10, с. 19].

Насправді Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [44] просто замінює правила принципами. Але правильність

такої заміни викликає сумнів, оскільки точно не визначено, яка з них має більшу юридичну силу, а яка є первинною.

Наразі існують неузгодженості між принципами та правилами бухгалтерського обліку, закріпленими в нормативних документах на всіх рівнях.

Виникають дві ситуації:

1) виявлено порушення принципів бухгалтерського обліку в зв'язку з деякими вимогами інших нормативних документів;

2) нормативна поведінка не може забезпечити відповідний метод для охоплення всіх фактів економічної діяльності.

Основними документами, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є:

- 1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [44];
- 2) Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- 3) спектр нормативно-правових актів (положення, інструкції, вказівки, рекомендації тощо);
- 4) профільні методичні рекомендації Міністерства фінансів України;
- 5) галузеві рекомендації та методологічні вказівки інших органів виконавчої влади.

Кожен визначений документ має різний ступінь юридичної сили та регулює різні аспекти бухгалтерського обліку. Проте Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [44], як акт з найвищою юридичною силою, має визначати організаційні та правила ведення бухгалтерського обліку підприємств, які, на нашу думку, мають базуватися на загальноукраїнських концепціях бухгалтерського обліку.

Проблема неузгодженості полягає у відсутності єдиної обґрунтованої концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні, яка б дозволила:

- 1) розробити нові та переглянути діючі нормативні документи бухгалтерського обліку;
- 2) приймати рішення не унормовані правовими документами;

3) допомогти користувачам облікової інформації зрозуміти дані бухгалтерської звітності;

4) надати експертам, які займаються регулюванням бухгалтерського обліку, інформацію про методику проведення і специфіку цієї роботи.

Навички бухгалтерського обліку в різних країнах базуються на тому, як працюють корпоративні фінансові відділи. Характерними варіантами можна виділити наступні:

- 1) американський;
- 2) французький;
- 3) німецький;
- 4) голландський;
- 5) ісламський.

Характеристика зазначених варіантів ґрунтується на деяких аспектах, притаманних більшості представників кожної групи.

У 1989 році Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку затвердив Концептуальні основи підготовки та подання фінансової звітності, в якій викладено основні концепції, що є основою для підготовки та подання фінансової звітності зовнішнім користувачам.

Концептуальна основа фінансової звітності містить базові «припущення (принципи нарахування й безперервності) та якісні характеристики фінансової звітності (суттєвість, достовірність, зрозумілість, доречність, правдиве подання, превалювання сутності над формою, повнота, порівнянність, нейтральність, обачність, обмеження щодо доречності та достовірності інформації (своєчасність і співвідношення вигод і витрат), правдивий і справедливий погляд)» [24].

Ці принципи також роз'яснено в Міжнародному стандарті фінансової звітності № 1 «Подання фінансової звітності».

Таким чином, як Концептуальна основа підготовки та подання фінансової звітності так і Міжнародний стандарт фінансової звітності скеровують до якісних характеристик, базових припущень і суджень загального характеру. Однак, чіткої визначеності не спостерігається.

Американський інститут дипломованих бухгалтерів розробив набір так званих «експериментальних» загальних принципів бухгалтерського обліку: припущення, що впливають із природи та сутності бухгалтерського обліку (фінансова звітність, ринкові ціни, підприємства як об'єкти обліку); припущення, що впливають із реалістичних загальних економічних умов (біржі, підприємства, періоди часу, одиниці вимірювання, кількісна оцінка); необхідні умови (сталість, безперервність, об'єктивність, одиниця вимірювання, стабільність використовуваної грошової одиниці).

Можна стверджувати, що в рамках припущень існують концепції, які визначаються принципами з інших нормативних джерел.

Бухгалтерський облік у США регламентує система принципів, розроблені Міжнародною радою бухгалтерів. Вони діють у рамках Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Це: консерватизм; безперервність; вартість; дуалізм; інструментарій; важливість; підприємливість; реалізація; послідовність. Стандарти бухгалтерського обліку США визначають 9 принципів.

Таблиця 3.2 ілюструє відмінності між принципами бухгалтерського обліку та принципами, розробленими Міжнародною радою бухгалтерів. Така розбіжність між нормативними документами характерна для бухгалтерського обліку в США і не гарантує достовірності бухгалтерського обліку.

У Європі принципи бухгалтерського обліку регулюються Четвертою директивою ЄС. Він визначає такі загальні принципи:

- 1) принцип основної діяльності;
- 2) принцип наступності методів оцінки;
- 3) принцип обачності;
- 4) принцип звітного періоду;
- 5) принцип відокремленого оцінювання;
- 6) принцип наступності вхідного і вихідного сальдо.

Ті самі принципи лежать в основі французьких національних рахунків, але найважливішими з них є: принцип нарахування; принцип безперервності діяльності; принцип єдності.

Логічно можна припустити, що є виявлені розбіжності пояснюються відмінностями у вживанні іншомовних термінів.

Таблиця 3.2

Порівняння відповідності принципів бухгалтерського обліку США і принципів Міжнародного комітету бухгалтерів

Найменування	Принцип GAAP	Принцип бухгалтерського обліку
Підприємство	Наявний	Відносять до умовностей
Собівартість	Наявний	Наявний
Вимірник	Наявний	Відносять до умовностей
Розкриття інформації	Відсутній	Наявний
Відповідність	Наявний	Наявний
Обліковий період	Відсутній	Відносять до умовностей
Безперервність	Наявний	Відносять до умовностей
Консерватизм	Наявний	Відносять до обмежень
Подвійність	Наявний	Не визнають
Значимість	Наявний	Відносять до обмежень
Збут	Наявний	Наявний
Вартість-вигода	Відсутній	Відносять до обмежень

Ідентифікація сутності змістовного наповнення усіх позицій нормативно-правової документації передбачає ряд припущень, якісних характеристик і суджень.

Цю інтерпретацію відображає таблиця 3.3, яку побудовано на підставі базових документів з регламентації бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.3

Моделювання систем бухгалтерського обліку

Регламентация	Суб'єкт	Спектр компонентів	Рівень		
Позиція держави	Національний уряд країни, фіскальна служба, служба статистики, соціальні фонди, інші відповідні держ. органи	Фінансовий облік Статистичний облік Управлінський облік Податковий облік Екологічний облік	Фінансовий облік	Бухгалтерський облік	Господарський облік
Позиція галузі	Специфіка галузей	Фінансовий облік Статистичний облік Податковий облік Виробничий облік Екологічний облік			
Позиція підприємства	Підприємства у розрізі видів власності, діяльності, організаційних форм господарювання	Фінансовий облік Статистичний облік Податковий облік Виробничий облік Управлінський облік			
Позиція підрозділу	Специфіка структурних підрозділів конкретного підприємства	Первинний облік Аналітичний облік Управлінський облік	Управлінський облік		

Інформацію таблиці 3.3 доповнюють дані таблиці 3.4.

В принципі залишається необґрунтованим питання щодо використання: 1) принципів; 2) правил; 3) вимог; 4) припущень; 5) якісних характеристик.

На думку О.М. Петрука «принципи – це фактично нормативне закріплення елементів методу бухгалтерського обліку, а правила – їх конкретизація в нормативних актах нижніх рівнів у вигляді конкретних прийомів, способів, алгоритмів тощо» [36, с. 217].

Таблиця 3.4

Моніторинг підходів різних держав світу щодо регулювання
бухгалтерського обліку

Держава	Базове джерело регулювання	Характеристика регулювання	Вплив професіоналів
Бельгія	Законодавчі органи	Співіснування бухгалтерського і податкового обліку	Значний
Бразилія	Законодавчі органи	—	Мінімальний
Велика Британія	Законодавчі органи і професіонали	Гнучкість	Значний
Греція	Законодавчі органи	Суттєвий вплив фіскальної служби	Обмежений
Данія	Законодавчі органи, держ. контролери	Гнучкість	Значний (бухгалтери можуть виступати радниками уряду)
Італія	Законодавчі органи	Консервативність, зв'язок з податковим законодавством	Обмежений
Корея	Законодавчі органи	Домінування податкового законодавства	Максимально обмежений
Нідерланди	Законодавчі органи	Гнучкість. Вплив бізнесу	Значний
Німеччина	Законодавчі органи	Консерватизм, домінування податкового законодавства	Незначний
Португалія	Законодавчі органи	Підпорядкованість оподаткуванню	Помітний
США	Законодавчі органи і професіонали	Гнучкість	Суттєвий, однак піддається критиці
Філіппіни	Законодавчі органи, професіонали, біржа	Гнучкість	Основний
Франція	Законодавчі органи	Консерватизм	Помітний
Японія	Законодавчі органи	Консерватизм, домінування податкового законодавства	Контроль Міністерства фінансів

3.2. Модернізація обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством у розрізі ієрархічних рівнів

Інноваційний розвиток бухгалтерського обліку досягається завдяки низці концептуальних підходів. Враховуючи велику кількість запропонованих у наукових працях напрямків і концепцій розвитку бухгалтерського обліку, а також появу нових видів і нових методів впровадження бухгалтерського обліку в практичну діяльність суб'єктів господарювання на постіндустріальній стадії розвитку суспільства, можна стверджувати, що у процесі формування нових векторів чільне місце належить концепції стандартизації бухгалтерського обліку. Вивчення розвитку теорії і методів бухгалтерського обліку як самостійного економічного інституту дозволяє зробити висновки про його відповідність суспільним соціально-економічним відносинам і розвитку комерційних структур як самостійних інституційних одиниць.

Вивчаючи тенденції розвитку різних етапів бухгалтерського обліку, можна виявити проблеми та недоліки в функціонуванні системи бухгалтерського обліку (фінанси, стратегія, менеджмент) і сформулювати напрямки і перспективи її подальшого розвитку, забезпечивши тим самим розвиток облікової системи. Теорію бухгалтерського обліку необхідно адаптувати до спектру вимог сучасної бухгалтерської, фінансової та управлінської практики і поєднати зі стратегіями постіндустріального розвитку.

На кожному етапі суспільного розвитку бухгалтерський облік повинен враховувати свої особливості та відповідати вимогам управління для формування своєї мети та завдань. Наприклад, у командній економіці метою бухгалтерського обліку є відображення виконання планів. При цьому основним завданням системи бухгалтерського обліку є виконання контрольних функцій (за збереженням майна, виконанням планів, цільовим використанням коштів і т.д.).

Коли економіка розвивається на ринкових засадах, інформація стає домінуючою функцією та змінюється її внутрішній зміст (державні установи контролюють не виконання планів, а дотримання податкового законодавства),

метою бухгалтерського обліку є надання користувачам повної та неупередженої інформації щодо фінансового стану, результатів діяльності, прийняття рішень та грошових потоків підприємства.

Глобалізація економічних відносин характеризує сучасне економічне та соціальне середовище, що призводить до підвищення потреби в адекватному інформаційному забезпеченні планування, контролю та прийняття ефективних управлінських рішень на мікро- та макrorівнях.

Наприкінці 20 століття засадничою стала концепція трактування бухгалтерського обліку як складової системи вищого порядку – управління. На підтвердження цього наводяться такі аргументи: облік є засобом відображення процесу виробничо-господарської та фінансової діяльності в різних галузях економіки; облік є самостійною діяльністю; облік, як основа всього управління, впливає з його взаємодії з іншими функціями (планування, контроль, аналіз), мета бухгалтерського обліку узгоджується із загальною метою управління.

Водночас бухгалтерський облік можна розглядати як самостійну систему зі своїми завданнями та функціями. Бухгалтерський облік, як самостійна, незалежно діюча система, виявляє, вимірює, реєструє, накопичує, узагальнює, зберігає та передає інформацію про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Для бухгалтерського обліку, як складної системи соціальних умов, цілі встановлюються ззовні та змінюються та розвиваються відповідно до тенденцій розвитку системи верхнього рівня (системи управління). Тенденції розвитку систем управління, ускладнення їх механізмів, поява в умовах ринку нових суб'єктів та об'єктів зумовлюють необхідність розширення обсягу завдань бухгалтерського обліку та відповідно змінюють еволюцію його функцій. Напрями, які відповідають цільовим вимогам управління на всіх рівнях, підлягають моніторингу і коригуванню.

Будучи невід'ємною частиною системи управління, бухгалтерський облік також є самостійно діючою системою і повинен органічно співіснувати з іншою системою – самостійним суб'єктом господарювання. Якщо ми думаємо про бізнес як про кібернетичну систему (тобто, як нещодавно виявили вчені), то

всередині бізнесу існує відмінність між системами управління та керованими системами (підсистемами). У цьому контексті управління в найзагальнішому вигляді трактується як цілеспрямований вплив системи управління на керованих з метою досягнення встановлених цілей. Роль бухгалтерського обліку в цій системі полягає в забезпеченні інформацією підсистеми управління з метою прийняття управлінських рішень щодо впливу на керовану підсистему.

Система управління оперує спектром функцій. Серед них сьогодні домінує процесний підхід до інтерпретації менеджменту. Відповідно процес управління розглядається через призму реалізації сукупності функцій (процесів), призначених для формування та досягнення цілей економічної структури. Ці функції включають планування, організацію, мотивацію та контроль. Водночас реалізація всіх функцій управління неможлива без обміну інформацією та прийняття рішень. Одним із основних джерел інформації є бухгалтерський облік, тому цей підхід до визначення менеджменту розглядає бухгалтерський облік як інформаційну основу системи управління та її складових.

У системі управління підприємством важливу місію формує і реалізує бухгалтерський облік, усуваючи інформаційні бар'єри між системою управління та керованою системою, а головне – роблячи більш раціональним процес прийняття управлінських рішень.

Аналізуючи існуючі концепції управління, можна зробити висновок, що бухгалтерський облік безумовно займає стрижневе місце в системі управління. Однак є й інші способи: 1) інтерпретувати бухгалтерський облік як підпорядковану підсистему, яка лише надає інформацію системі управління; 2) розглядати облік у активній ролі як незалежної системи.

Отже, відомо, що суб'єкт господарювання не може існувати та розвиватися без інформації, необхідної для здійснення ним управлінських функцій. З метою забезпечення обміну інформацією між елементами системи управління та між самою системою управління та зовнішнім середовищем створено інформаційну систему, основою якої є інформаційна підсистема бухгалтерського обліку. При цьому інформаційні системи повинні бути розроблені з урахуванням потреб

користувачів, які приймають рішення на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях.

Процес глобалізації суспільства ставить перед управлінням відтворювальними процесами економіки нові завдання та зумовлює необхідність більш повного використання можливостей усіх галузей економічної науки, у тому числі й бухгалтерського обліку, який недостатньо використовується в управлінні. Існують різні види інформації, що циркулює в процесі управління:

- економічного змісту;
- технічного змісту;
- технологічного змісту;
- соціально-економічного змісту;
- наукового і технологічного змісту.

Інформаційна система підприємства об'єднує весь набір цієї інформації. Економічна інформація є найважливішою складовою всієї інформаційної сукупності підприємства, оскільки вона описує факти економічного життя, що відбуваються на підприємстві та в зовнішньому середовищі, завдяки чому забезпечується процес управління.

Економічні інформаційні системи представлені підсистемами обліку, аналізу, планування, контролю, завдяки тому, що можна виділити сукупність взаємопов'язаних елементів, які виконують відносно самостійні функції, але спрямовані на досягнення першої загальної мети. Система через свої підсистеми формує своєчасну, прогнозовану, надійну, доступну, актуальну, вичерпну та порівнянну інформацію. У свою чергу, облікова інформація займає важливе місце в структурі економічної інформації, а в усій економічній інформації вона займає домінуюче місце.

Бухгалтерський облік має свої операційні цілі, проблеми та характеристики, які можна відокремити від інших інформаційних підсистем, але облік є невід'ємною частиною всієї інформаційної системи управління.

У науковій літературі з питань бухгалтерського обліку існують дві діаметрально протилежні точки зору на тенденцію еволюції бухгалтерського

обліку: перша пов'язує з тим, що напрямок еволюції бухгалтерського обліку є інтеграційним, інша вважає, що напрям еволюції бухгалтерського обліку є диференційним. Вважаємо, що більш вдалою концепцією є заперечення того, що формування інформаційних систем бухгалтерського обліку є механічним. Сума її компонентів, але в контексті диференціації її підсистем (фінанси та управління), не абсолютизує повноту системи.

Об'єктивним є поділ обліку на дві відносно самостійні підсистеми: фінансовий облік і управлінський облік. Фінансовий облік повинен задовольняти потреби в обліковій інформації більш широкого кола користувачів, одночасно запобігаючи розголошенню комерційної таємниці організації. Управлінський облік використовується лише в системі управління організацією та є конфіденційним. Його місія полягає в задоволенні інформаційних потреб керівництва при прийнятті управлінських рішень і контролі за їх виконанням.

По суті, бухгалтерський облік – це високоінтелектуальна управлінська робота, яка спрямована на розуміння відображених умов діяльності, процесів і результатів з метою досягнення проектного рівня управління нею.

Системи обліку забезпечують, щоб процес управління інформацією був не тільки оперативним і тактичним, а й стратегічним. Бухгалтерський облік загалом сприяє раціоналізації процесу управління шляхом надання відповідної інформації різним рівням управління.

Сьогодні системи бухгалтерського обліку не дають достатньої інформації для стратегічного управління. Система бухгалтерського обліку потребує вдосконалення, щоб забезпечити керівництво всіх рівнів інформацією для прийняття відповідних рішень.

Факти господарського життя, що призводять до зміни структури засобів господарювання та джерел їх утворення, визнаються в системі бухгалтерського обліку господарськими операціями, а в господарських операціях реєструються, систематизуються, групуються та узагальнюються. При цьому створюється ряд обліково-економічної інформації, яка використовується системою управління як джерело інформації для прийняття управлінських рішень.

Таблиця 3.5

Структура діючих суб'єктів господарської діяльності України у 2022 році
(за видами економічної діяльності)

	Структура діючих суб'єктів господарської діяльності					
	усього, од.	питома вага, %	підприємств		фізичних осіб- підприємців	
			од.	питома вага, %	од.	питома вага, %
Усього	1732576	100,0	261992	100,0	1470584	100,0
Сільське, лісове, рибне господарство	53281	3,1	32844	12,6	20437	1,4
Будівництво	44720	2,6	21574	8,2	23146	1,6
Промисловість	102500	5,9	36422	13,9	66078	4,5
Транспорт, склади, поштова діяльність	88184	5,1	13151	5,0	75033	5,1
Оптова та роздрібна торгівля	661158	38,2	67395	25,7	593763	40,4
Інформація та телекомунікації	295912	17,1	11793	4,5	284119	19,3
Організація харчування	57734	3,3	4805	1,8	52929	3,6
Операції з нерухомим майном	79131	4,6	26508	10,1	52623	3,6
Фінансова та страхова діяльність	9261	0,5	3248	1,3	6013	0,4
Професійна, наукова та технічна діяльність	137409	7,9	19748	7,5	117661	8,0
Діяльність у сфері обслуговування	45891	2,6	13170	5,0	32721	2,2
Освіта	17450	1,0	1853	0,7	15597	1,0
Охорона здоров'я та соціальна допомога	32268	1,9	6131	2,4	26137	1,8
Мистецтво, спорт, розваги, відпочинок	13548	0,8	1485	0,6	12063	0,8
Надання інших видів послуг	94129	5,4	1865	0,7	92264	6,3

Ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку, зокрема ефективність організації та ведення бухгалтерського обліку, забезпечується встановленням інформаційних зв'язків між підсистемами та управлінням і проявляється у задоволенні інформаційних запитів менеджерів.

Беручи до уваги різноманітні запити на інформацію, особливо від зовнішніх і внутрішніх користувачів, у системі бухгалтерського обліку виділяють дві складові: системи фінансового обліку та системи управлінського обліку. Формування та забезпечення інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень є першочерговим завданням управлінського обліку.

Управлінський облік як окрема система на багатьох підприємствах на жаль не імплементована. Функції, які підтримуються управлінською інформацією, безпосередньо реалізуються в системі фінансового обліку. Передумовою є те, що організовано не окремий управлінський облік, а єдиний функціональний облік.

Отже, функція, яку виконує система бухгалтерського обліку в системі управління підприємством, полягає в забезпеченні керівників усіх рівнів аналітичною та зведеною інформацією, сформованою відповідно до єдиних методологічних засад, необхідною для поточного та стратегічного планування, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень.

3.3. Інноваційні напрями та організаційні параметри перспективного розвитку бухгалтерського обліку в Україні

Питання удосконалення, модернізації й інноватизації бухгалтерського обліку та підвищення ефективності його ведення завжди були в центрі наукових дискусій. Це питання хвилює більшість науковців вітчизняної облікової галузі.

Концепція реформування бухгалтерського обліку в Україні, запроваджена в 1997 році, стала першою спробою започаткування процесів модернізації обліку в національному масштабі. Однак, незважаючи на те, що концепція була погоджена різними міністерствами та відомствами, вона так і не була подана на розгляд Верховної Ради України. У 1998 році в Україні з'явився перший програмний документ, який оголошував про початок реформування системи бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів, – «Програма реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів». Проте, на відміну від концептуального підходу, державне планування ігнорує необхідність попереднього аналізу проблемної ситуації, необхідність врахування інституційних особливостей, досягнень вітчизняної науки і практики тощо. Останнє не було враховано у Стратегії застосування МСФЗ в Україні, пізніше прийнятій Мінфіном і спрямованій на вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства ЄС.

Міжнародний досвід показує, що такий тип концептуального документа прийнятий більшістю країн, і необхідність його прийняття не викликає сумнівів. На міжнародному рівні Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку затвердила Концептуальні основи підготовки та подання фінансової звітності, в якій викладено концепції, що лежать в основі підготовки та подання фінансової звітності зовнішнім користувачам.

Більшість країн, які розробляють бухгалтерський облік з акцентом на міжнародні стандарти, прийняли цю концептуальну основу як фундамент для розробки національних концепцій.

Моніторинг структури наукових облікових концепцій, визначених вітчизняними вченими, показує, що більшість наукових облікових концепцій містять загальнотеоретичні визначення для подальшого розвитку бухгалтерського обліку. Їм бракує системного, побудованого відповідно до встановлених вимог, бачення вирішення практичних проблем розвитку бухгалтерського обліку.

Концепція 1997 року хоч і має визначальні для розвитку бухгалтерського обліку елементи щодо обґрунтування необхідності його реформування, принципи побудови бухгалтерського обліку тощо, однак є недосконало структурованою та містить надто детальну інформацію. Менш доцільно акцентувати увагу на загальних поняттях окремих видів бухгалтерського обліку, зокрема на розділі обліку банківської та страхової діяльності. Не можна не відзначити, що попередні дослідження обмежувалися загальною теорією бухгалтерського обліку без урахування впливу інших економічних теорій і доктрин на об'єкти дослідження.

Тривалий час науково-бухгалтерські кола України намагалися вплинути на реформування національних рахунків лише шляхом внесення пропозицій до згаданих державних планових документів та внесення конструктивних доповнень до П(С)БО. Але зміст останньої передчасно й остаточно визначила прозахідна реформація. Водночас розглянуто варіант посилення забезпечення управлінського обліку шляхом запровадження галузевої статистики і визначено, що на даному етапі її слід розглядати лише як невід'ємну частину концепції розвитку бухгалтерського обліку в економіці. Тому слабка науково-теоретико-нормативна база бухгалтерського забезпечення розвитку економіки України стала реальною загрозою для успішної місії лідера світової економіки.

Для формулювання концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні важливо розглянути порядок підготовки таких документів. Нормативним документом, який містить вимоги до змісту концепції, є Закон України «Про державні цільові програми», яким передбачено, що розробка концепції є обов'язковою при ініціюванні розробки загальнодержавної цільової програми.

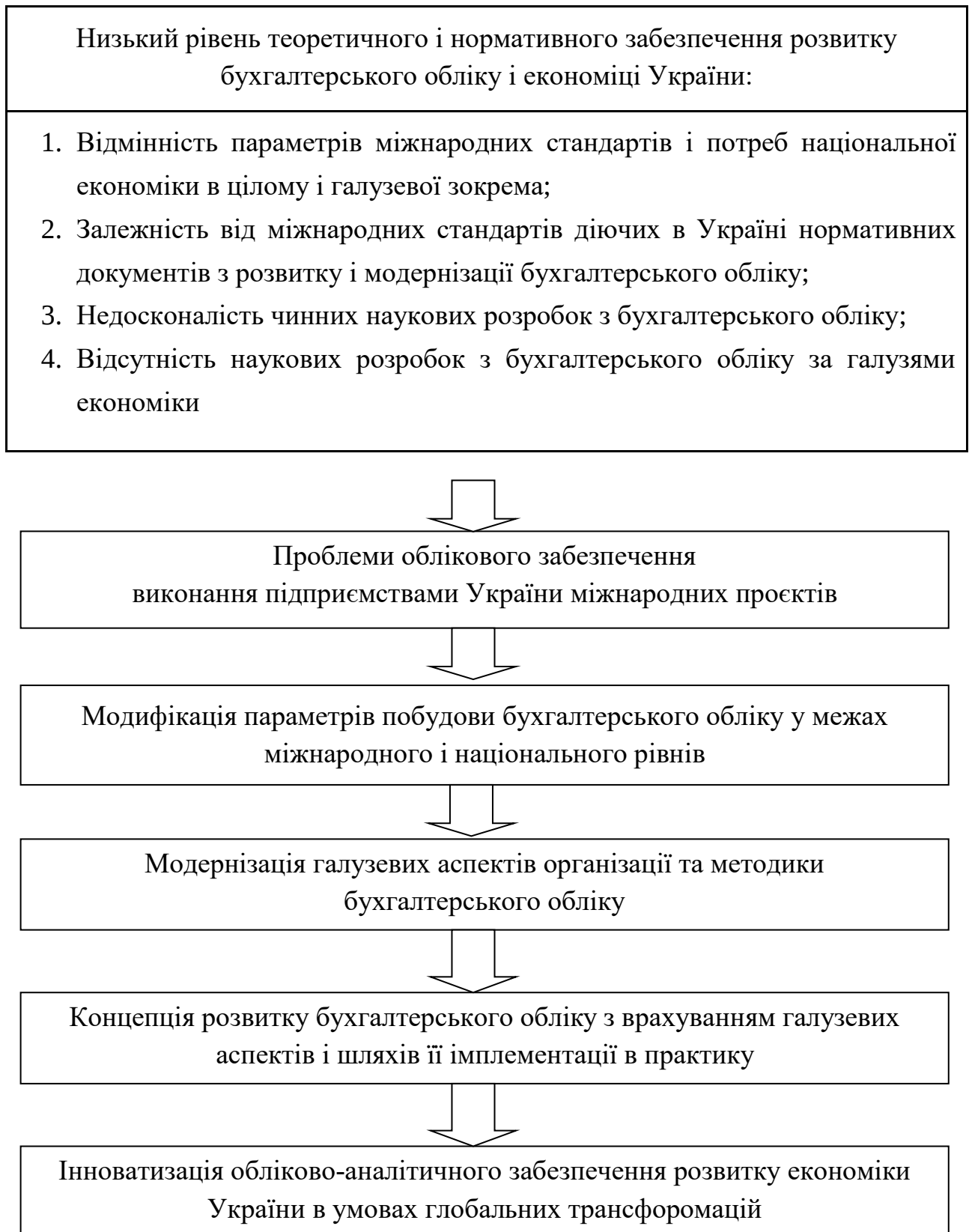


Рис. 3.1. Логічно-структурна модель генерування науково-теоретичних і практичних аспектів реалізації Концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні

Концепція розробки національної програми розвитку бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб, по-перше, продемонструвати необхідність розробки такої програми удосконалення облікової системи, а, по-друге, визначити аспекти найкращого вирішення проблеми.

Дослідження показують, що планові документи розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку не в повній мірі враховують обов'язкові вимоги концепції національного цільового плану. Тому прийнята в 1998 р. «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» включала тільки завдання, напрями та заходи щодо адаптації національної системи бухгалтерського обліку до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Тому не викликає сумнівів про необхідність розробки загальної концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні та врахування її положень при підготовці галузевих планових документів. Через відсутність таких планових документів зміст концепції розвитку бухгалтерського обліку в економіці України має повною мірою враховувати вимоги забезпечення планових завдань розвитку бухгалтерського обліку та відповідати таким вимогам: зміст, структура, основні концептуальні положення тощо.

Концепція повинна враховувати основні положення сучасної економічної теорії, інституціоналізму та матеріально-економічної теорії, ідей сталого розвитку, дозволяти передбачити розвиток бухгалтерського обліку з розвитком економіки та зрозуміти тенденцію розвитку бухгалтерського обліку, вплив змін світової економіки на бухгалтерську науку і практику. Саме на основі останнього визначається та закладається нова теоретична основа, яка є базою концепції: нова облікова парадигма та теорія системи обліку для сталого розвитку економіки.

На основі теоретичного обґрунтування важливості концептуальних норм і аспектів розвитку бухгалтерського обліку в цьому документі слід окреслити науково-організаційні механізми вирішення практичних завдань. Важливим завданням є розробка такого програмного документа, який підлягатиме науково-прагматичній перевірці та затвердженню згідно з чинними процедурами.

Таблиця 3.6

Застосування нормативних і теоретичних параметрів у наукових і програмних документах Концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні

№ з/п	Структурні елемент концепції	Наукові пропозиції	Прийняті документи	
			Стратегія розвитку і програма	Концепція розвитку бухгалтерського обліку
I	Теоретичні елементи концепції:			
1.1	Сучасні економічні теорії концептуальних положень обліку	-	-	+
1.2.	Стан інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку	-	-	+
1.3	Призначення і завдання:			
1.3.1	- формувати інформацію щодо діяльності підприємств для зовнішніх і внутрішніх користувачів для прийняття рішень	+	+	+
1.3.2	- забезпечувати інформацією управлінський персонал підприємства	-	-	+
1.3.3	- забезпечувати інформацією галузеві управління різного рівня	-	-	+
1.4	Удосконалення бухгалтерського обліку на основі врахування ринкових умов господарювання	+	+	+
1.5	Генерування завдань з розробки новітньої методології бухгалтерського обліку	+	+	+
1.6	Перегляд пріоритетів розвитку бухгалтерського фаху	+	+	+
1.7	Підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів	+	+	+
II	Нормативні елементи концепції:			
2.1	Моніторинг проблем, на вирішення яких спрямована концепція	-	+	+
2.2	Ідентифікація місії концепції розвитку бухгалтерського обліку	+	+	+
2.3	Моніторинг альтернативних варіантів вирішення проблеми	+	-	+
2.4	Ідентифікація та прогнозування очікуваних результатів	-	+	+
2.5	Визначення адекватності залучення фінансових, трудових і технічних ресурсів	-	+	+
2.6	Наявність програмного документа	-	+	+

У табл. 3.6 узагальнено формальні та неформальні вимоги та складові концепції розвитку бухгалтерського обліку порівняно з існуючими документами з наукового розвитку та планування бухгалтерського обліку. Як видно з таблиці, порівняно з наявними науково-концепційними та плановими документами концепція доповнена теоретичними компонентами наявних досліджень і неформальними «невидимими» науковими ознаками. У концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні до таких «нематеріальних» теоретичних складових належать: 1) зміни в теорії бухгалтерського обліку, викликані світовою економічною кризою, визнання сучасної економічної теорії та розширення меж, які мають значення для методології міжнародних стандартів; 2) переглядс інституційної підтримки розвитку бухгалтерського обліку на основі інституціоналістичної економічної теорії; 3) відповідно до концепції сталого розвитку ООН уточнення місії та завдань бухгалтерського обліку та використання його як ключової інформаційної функції для розширення системи управління; 4) врахування галузевих обставин розвитку бухгалтерської науки і практики в аграрному секторі економіки України на основі теорії реальної економіки; 5) врахування конкретних обставин управління галуззю, власністю та землею, спеціальні податкові режими, бюджетне забезпечення, технології тощо.

Місію концепції доцільно визначити як вектор розвитку бухгалтерського обліку як системи, щоб вона могла відігравати провідну роль в інформаційному забезпеченні, обслуговуванні і збереженні економічного лідерства українського економічного сектору на внутрішньому та світовому ринках, враховуючи унікальний природно-ресурсний потенціал країни. Робоча гіпотеза концепції враховує вчення сучасної економічної теорії та відображає основні тенденції вітчизняного бухгалтерського обліку та економічного розвитку в цілому. Основним принципом цієї концепції є пріоритетність національних інтересів при прийнятті міжнародних стандартів фінансової звітності. Науковою основою формування концептуального завдання є теоретична розробка класифікацій та рівнів інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, а також необхідність врахування розвитку окремих його складових.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Глобалізація економічних відносин, що характеризує сучасне економічне та соціальне середовище, призводить до зростання потреби в адекватному інформаційному забезпеченні планування, контролю та прийняття ефективних управлінських рішень на мікро- та макрорівнях.

2. Наприкінці XX століття засадничою стала концепція ідентифікації бухгалтерського обліку як складової системи вищого порядку – системи управління. На підтвердження цього наводяться такі аргументи: облік є засобом відображення процесу виробничо-господарської та фінансової діяльності в різних галузях економіки; облік є самостійною діяльністю; облік, як основа всього управління, впливає з його взаємодії з іншими функціями (планування, контроль, аналіз); мета бухгалтерського обліку узгоджується із загальною метою управління.

3. При цьому бухгалтерський облік слід розглядати як самостійну систему зі своїми завданнями та функціями. Бухгалтерський облік, як самостійна, незалежно діюча система, виявляє, вимірює, реєструє, накопичує, узагальнює, зберігає та передає інформацію про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Для бухгалтерського обліку, як складної системи соціальних відносин, цілі встановлюються ззовні та змінюються і розвиваються відповідно до тенденцій розвитку системи верхнього рівня (системи управління). Тенденції розвитку систем управління, ускладнення їх механізмів, поява в умовах ринку нових суб'єктів та об'єктів зумовлюють необхідність розширення обсягу завдань бухгалтерського обліку та відповідно змінюють еволюцію його функцій.

4. Бухгалтерські навички в різних країнах відображені в методах роботи корпоративних фінансових відділів. Можна виділити характерні моделі: американські, німецькі, французькі, голландські, ісламські. Функціональність цих моделей базується на конкретних характеристиках, визначених специфікою національних економік.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Сучасне суспільство – це постіндустріальне, інформаційне суспільство або інноваційне економічне суспільство, тобто суспільство, в якому більшість працівників зайняті генеруванням, обробкою, систематизацією, зберіганням та використанням інформації. За результатами дослідження можна виділити три основні критерії, які відрізняють інноваційну економіку постіндустріального суспільства від попереднього етапу: 1) виробничий ресурс – це інформація (знання), на відміну від сировини в доіндустріальній економіці та енергії в індустріальній економіці; 2) домінуючим характером виробництва є обробка (доіндустріальна економіка була добувною, а індустріальна – виробничою); 3) домінуючою технологією є наукомістка (доіндустріальна економіка була трудомісткою, а промислова економіка – капіталомісткою).

2. У період еволюції до інноваційної економіки домінує інформаційна функція бухгалтерського обліку, яка потребує трансформації теоретичних положень щодо забезпечення позитивних змін у системі обліку та безпосереднього впливу на бухгалтерську практику. На ранніх етапах розвитку соціально-економічних відносин інструментарій теорії бухгалтерського обліку ще міг задовольнити потреби суспільства, однак у міру переходу світової економіки в стадію постіндустріального розвитку інструментарій теорії бухгалтерського обліку починає прогресувати, однак явно відстає від потреб суспільства. В інноваційних умовах господарювання потребують радикальних змін форми ведення бухгалтерського обліку.

3. Ретроспективний аналіз етапів розвитку облікових форм дозволяє виділити три основні етапи їхнього розвитку: уявний облік, книжковий облік і комп'ютерний облік. Зміни у формі ведення бухгалтерського обліку зумовлені розвитком нових технологій, які, однак, не мають безпосереднього відношення до бухгалтерського обліку: у перший період зміни у формі бухгалтерського обліку зумовлені появою грамотності, у другому періоді – комп'ютерної техніки. На сучасному етапі бухгалтерський облік ніби «повертається» до форми уяви,

оскільки комп'ютерна форма за специфікою обробки інформації ближча до уяви, ніж книжкова.

4. При проведенні ретроспективного аналізу еволюції форм обліку та прогнозуючи їх подальший розвиток, доцільно враховувати класичну теорію суспільного розвитку, а саме циклічність змін. На етапі постіндустріального розвитку економіки бухгалтерський облік у вигляді бухгалтерських книг адаптується до обробки комп'ютерними технологіями.

5. Вивчивши функції та завдання бухгалтерського обліку в системах управління, можна зробити висновок, що бухгалтерський облік, в силу своєї економічної природи, як самостійна інституція, виступає фінансовим центром інформаційних систем управління, що дозволяє керівникам і зовнішнім користувачам комплексно ідентифікувати виробничо-фінансову діяльність підприємств і, головне, її результати – рівень прибутку.

6. Базуючись на фундаментальних принципах, бухгалтерський облік надає інформацію про виробничо-фінансову діяльність суб'єкта господарювання не з точки зору його техніко-організаційних, економічних та інших характеристик, а як сукупність господарських процесів, які забезпечують отримання необхідної інформації про фінансові результати.

7. Бухгалтерський облік, як цілісна інформаційна підсистема в системі управління підприємством, включає використання традиційних методів та інструментів, а також сучасних інтернет-технологій для забезпечення потреб бізнесу в інформації. Тільки дані бухгалтерського обліку є інформацією не лише про процес господарської діяльності підприємства, а й насамперед про її результати, оскільки вони формують дані про рівень досягнення основної мети підприємства – прибуток.

8. Аналізуючи нормативно-правові системи різних країн, можна зробити висновок, що процес розробки, узгодження та затвердження основних нормативних документів щодо характеру методології бухгалтерського обліку в Україні має бути більш глибоким і тривалим. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні історично відрізнялося від підходів, прийнятих у країнах з

ринковою економікою. Основною причиною такої ситуації є різниця в запитах користувачів облікової інформації. В Україні основним користувачем облікової інформації є держава, що можна пояснити її фіскальними потребами. З іншого боку, зусилля України щодо збільшення кількості іноземних інвестицій призвели до виникнення проблем щодо взаємозв'язку бухгалтерського обліку та права, зокрема податкового законодавства, національних рахунків та міжнародних стандартів. В Україні також необхідно уточнити функції органів, відповідальних за тлумачення окремих норм, викладених у П(С)БО.

9. Одним із перспективних напрямків розвитку бухгалтерського обліку є підвищення його якісного рівня з використанням підходу інтелектуалізації. Основу при цьому генерують новітні та ефективні методи ідентифікації фактів господарської діяльності підприємств та факторів, що на неї впливають, а також нові методи та технології обробки й узагальнення облікової інформації відповідно до зростаючих потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, пов'язаних із умовами трансформації та форматами ведення бізнесу.

10. Вважаємо, що з точки зору побудови ефективної концепції стратегічного обліку підприємств найбільш доцільним є застосування комплексного підходу, тобто поєднання традиційних методів із методами стратегічного обліку. Пріоритетність застосування цього методу визначаємо такими умовами: 1) немає необхідності розробляти незалежні системи стратегічного обліку та звітності; 2) інтеграція існуючих облікових, фінансових та інжинірингових механізмів та інструментів стратегічного обліку; 3) використання переваг структурованого плану рахунків, починаючи з прив'язки до конкретної організаційної структури; 4) архітектура структурованого плану рахунків дозволяє інтегрувати стратегічні об'єкти бухгалтерського обліку на основі комплексного інструментарію бухгалтерського інжинірингу; 5) комплексний стратегічний облік спрямований на досягнення конкурентної переваги підприємств шляхом ефективного управління об'єктами ресурсного потенціалу та зовнішніми об'єктами.

11. Щоб забезпечити узгодженість обліково-аналітичного забезпечення з обраною стратегією підприємства, інформація, що генерується обліково-

аналітичною системою, повинна обов'язково враховувати зовнішні фактори, які впливають на фінансово-господарську діяльність підприємства.

12. Вважаємо, що за нинішнього рівня розвитку методів бухгалтерського обліку неможливо якісно забезпечити відображення обліковою системою змін у всіх факторах зовнішнього макросередовища постіндустріального суспільства, включаючи: глобальні екологічні зміни, забруднення природного середовища; виснаження природних ресурсів, нестабільність фінансів; дефіцит сировини; зміни у впливі держави на економіку; зміни в нормативно-правовій базі; зміни культурних цінностей і норм поведінки тощо.

13. Глобалізація економічних відносин, що характеризує сучасне економічне та соціальне середовище, призводить до зростання потреби в адекватному інформаційному забезпеченні планування, контролю та прийняття ефективних управлінських рішень на мікро- та макрорівнях.

14. Бухгалтерський облік слід розглядати як самостійну систему зі своїми завданнями та функціями. Бухгалтерський облік, як самостійна, незалежно діюча система, виявляє, вимірює, реєструє, накопичує, узагальнює, зберігає та передає інформацію про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Для бухгалтерського обліку як складної соціальної системи, цілі встановлюються ззовні та змінюються і розвиваються відповідно до тенденцій розвитку системи верхнього рівня – системи управління. Тенденції розвитку систем управління, ускладнення їх механізмів, поява в умовах ринку нових суб'єктів та об'єктів зумовлюють необхідність розширення обсягу завдань бухгалтерського обліку та відповідно змінюють еволюцію його функцій.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Алексеева А. Розвиток облікових технологій в умовах цифровізації економіки. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної наук.-практ. конференції (Тернопіль, 20.05.2022 р.). Тернопіль: Вектор, 2022. С.5-6.
2. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності. Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. Вип. 3. С. 821-826.
3. Белова І.М., Семенишена Н.В. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність кумулятивізму інституту бухгалтерського обліку. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2018. № 3-4. С. 7-15.
4. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : навчально-методичний посібник для студентів спеціальності „Облік і оподаткування”. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 174 с.
5. Бруханський Р. Ф., Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: монографія. Тернопіль. ФОП Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
6. Бруханський Р. Ф., Спільник І. В. Криптоактиви у системі бухгалтерського обліку та звітності. Проблеми економіки. № 2 (40), 2019. С.145-156. DOI: 10.32983/2222-0712-2019-2-145-156
7. Бруханський Р., Спільник І. Бізнес-аналітика vs. бізнес-аналіз: сучасний дискурс, модель професійної компетенції ініціатора позитивних змін. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2022. Випуск 1-2. С. 7-21.
8. Бруханський Р.Ф., Пуцентейло П.Р. Методичні рекомендації до написання кваліфікаційних робіт ОС «магістр» із спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійна програма «Бізнес-аналітика та управління інноваційними системами». Тернопіль : ФОП Осадца Ю.В., 2022. 28 с.

9. Бруханський Р.Ф. Методологія наукових досліджень. Тернопіль : Осадца Ю.В., 2022. 208 с.
10. Валуєв Б. І. Можливий підхід до класифікації системи господарського обліку. Інформаційний аспект. Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна, випуск 16. Львів: Львівська комерційна академія, 2004. С. 15-22.
11. Городецька Оксана, Монастирський Ярослав. Особливості формування інформації стратегічним управлінським обліком. Наука і бізнес: проблеми, перспективи та інновації в умовах воєнного стану: матеріали X Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 10.11.2022 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2022. С. 46.
12. Гуцайлюк З. В. Прогнозний облік: реальна інформаційна система чи надумана назва? Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : тези доповідей Першої міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Київ, 21 лютого 2013 р.). Київ., 2013. С. 35-40.
13. Довга Василина. Доцільність додаткового розкриття інформації у корпоративній звітності в умовах глобалізації. Наука і бізнес: проблеми, перспективи та інновації в умовах воєнного стану: матеріали X Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 10 листопада 2022 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2022. С. 53.
14. Довгий І. Інноваційність розвитку облікової системи. Наука і бізнес: проблеми, перспективи та інновації в умовах воєнного стану: матеріали X Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 10 листопада 2022 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2022. С. 54.
15. Довгий Павло, Лендяк Артур. Переваги застосування бухгалтерського аутсорсингу. Наука і бізнес: проблеми, перспективи та інновації в умовах воєнного стану: матеріали X Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 10.11.2022 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2022. С. 55.
16. Жук В. М. Бухгалтерський інжиніринг. Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : збірник тез та доповідей I Міжнародної наук.-практ. інтернет-конференції (м. Київ, 21.02.2013 р.). К., 2013. С. 51-54.

17. Жук В. М. Поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку. Облік і фінанси АПК. 2012. № 1. С. 16-23.
18. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
19. Жук В. М. Розвиток і модернізація інформаційно-облікової системи. Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери : наук. доп. / за заг. ред. акад. НААН П. Т. Саблука. К.: ННЦ ІАЕ, 2011. С. 232-238.
20. Завитій Ольга, Белова Ірина. Процес управління інноваційним розвитком як об'єкт обліку і аналізу. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації 2022. Вип. 1-2. С. 22-28.
21. Завитій Ольга. Роль фінансової діагностики в діяльності підприємства. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2021. Випуск 1-2. С. 33-41.
22. Ільчук С. Аналіз проблемних аспектів використання креативного обліку в корпораціях. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 20-21.
23. Кіселичник С. Обліково-аналітичне забезпечення тактичного і стратегічного управління. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 21-22.
24. Концептуальна основа фінансової звітності. РМСБО. 2010. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf
25. Крюкова І. О. Інноваційні інструменти у бухгалтерському обліку та їх імплементація в аграрній сфері. Економічний вісник Причорномор'я. № 1. 2021. С. 51-60.
26. Кузьмин С.. Бухгалтерський інжиніринг у практиці обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного

- стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 23-24.
27. Кусковець М. Креативний облік та управління прибутками в обліковій практиці корпорацій. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 25-26.
28. Куцик П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні. Облік і фінанси. 2013. № 4. С. 52-60.
29. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2010. 652 с.
30. Лендяк Ореста. Вплив венчурної діяльності на систему бухгалтерського обліку. Наука і бізнес: проблеми, перспективи та інновації в умовах воєнного стану: матеріали X Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 10.11.2022 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2022. С. 58.
31. Міжнародні стандарти фінансової звітності (Міністерство фінансів України). URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish>.
32. Москаль В. Креативні облікові практики як елемент корпоративного управління. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 36-37.
33. Мріщук С. Аналітичний інструментарій управління бізнес-процесами. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 38-39.
34. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/ni.htm

35. Палаш А., Цимбалістий О., Шевчук С. Стратегічна орієнтація бухгалтерського обліку // Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 травня 2020 р.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. С. 130-131.
36. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 420 с.
37. Петрук О.М. Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. 2005. № 3 (33). С. 156-167.
38. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення системи конкурентної розвідки промислового підприємства. Проблеми економіки. 2010. № 1. С. 72-79.
39. Пістоляк Р., Микиташ М. Функціональні напрями стратегічного обліку: доцільність виділення. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали науково-практичної конференції [Тернопіль, 20.05.2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С. 47-48.
40. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень).
41. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень).
42. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України.
43. Полюхович А. Теоретичні проблеми стратегічного управлінського обліку. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів: матеріали VI науково-практичної конференції [Тернопіль, 17 листопада 2021 р.]. Тернопіль: Вектор, 2021. С. 59-60.
44. Про бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16 липня 1999 року (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

45. Про інноваційну діяльність : Закон України № 40-IV від 04.07.2002 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/40-15#Text>
46. Пуцштейло П., Гуменюк О. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 74-82.
47. Пуцштейло П., Уніят Л., Чорна Н. Інвестиційно-інноваційне забезпечення розвитку підприємств аграрної сфери в умовах конкурентного середовища. Економічний дискурс. 2020. Випуск 4. С. 111-127.
48. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 152 с.
49. Розвиток цифровізації обліку, оподаткування, аналізу і контролю в управлінні підприємствами : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцштейло [та ін.]. Тернопіль : ВПЦ «Університетська думка», 2021. 200 с.
50. Скрипюк Вікторія. Обліково-аналітичне забезпечення реалізації стратегій підприємства. Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах воєнного стану: матеріали VII Національної науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 20 травня 2022 р.]. Тернопіль: Вектор, 2022. С.55-56.
51. Спільник І. В. Місце економічного аналізу в сучасній парадигмі управління підприємством. Основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграції: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Харків, 28 травня 2019 року). Харків, 2019. С. 317-323.
52. Спільник І. В., Ярощук О.В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: збірник наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярощук (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.

53. Спільник І.В., Палюх М.С. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С.83-96.
54. Спільник Ірина. Системний підхід і системний аналіз в обґрунтуванні управлінських рішень. Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [м. Тернопіль, 20 трав. 2020 р.] / відп. за випуск П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. С. 63-64.
55. Царук В. Ю. Історичні засади розвитку бухгалтерського обліку як елемента системи корпоративного управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 15-25.
56. Царук В. Ю. Теорія і методологія обліку і аналізу в системі корпоративного управління : монографія. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2020. 404 с.
57. Царук В. Ю. Шляхи мінімізації застосування креативних облікових практик в корпоративних структурах Інноваційна економіка. 2020. № 1-2. С. 170-177.
58. Шевчук Сергій, Палаш Андрій. Диференціація облікової інформації стратегічного змісту / Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи : матеріали науково-практичної конференції [Тернопіль, 7.11.2019 р.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С. 231-232.
59. Ярощук О., Белова І. Технологія блокчейн в бухгалтерському обліку та аудиті. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. № 3-4. С. 28-44.
60. Ярощук, О. В. Ризик-менеджмент в управлінні капіталом підприємства. Економічний аналіз, 2012. Випуск 11. Частина 1. С. 460-466.
61. Brukhanskyi R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Випуск 2. С. 18-24.
62. Brukhanskyi R. F., & Spilnyk I. V. (2019). Crypto assets in the system of accounting and reporting. The Problems of Economy, 2, 145-156. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2019-2-145-156>.

63. European Innovation Scoreboard 2021. Most Innovative Countries: веб-сайт. URL: <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/45940>
64. Global Innovation Index 2021. Global Innovation Index: веб-сайт. URL: <https://www.globalinnovationindex.org/analysis-indicator>
65. Khorunzhak N., Brukhanskyi R., Ivanyshyn V. Logic-statistical models in control function of accounting. Independent Journal of Management & Production. 2019. Vol. 10. Pp. 846-871.
66. Spilnyk I., Brukhanskyi R., Yaroshchuk O. Accounting and Financial Reporting System in the Digital Economy, Proceedings of 10th International Conference IEEE Advanced Computer Information Technologies, ACIT'2020, pp. 581-584.
67. The Bloomberg innovation index. Bloomberg 2022: веб-сайт. URL: <https://worldpopulationreview.com/country-rankings/most-innovative-countries>