

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

ГОРОШКО Михайло Русланович

**СТАНОВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ В
УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

**Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-наукова програма – Міжнародний облік
Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр»**

Виконав:

студент гр. ОМОм - 21

Горошко М. Р.

(підпис)

Науковий керівник

доц., к.е.н. Починок Н. В.

Кваліфікаційну роботу допущено до
захисту

«___» _____ 2025 р.

Зав. кафедри

_____ Задорожний З.В.

Тернопіль – 2025

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СТАНОВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ.....	6
1.1. Історичні етапи становлення бухгалтерського обліку.....	6
1.2. Становлення класичних наукових шкіл бухгалтерського обліку	11
РОЗДІЛ 2. ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ НАУКИ.....	19
2.1. Формування міжнародної системи бухгалтерського обліку як наслідок глобального економічного розвитку.....	19
2.2. Вплив інформаційної економіки та глобалізації на трансформацію теорії та методології бухгалтерського обліку.....	24
2.3. Концептуальні засади облікового інституціоналізму	28
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	34
3.1. Цифровізація бухгалтерського обліку: сучасні технології та перспективи їх впровадження	34
3.2. Глобальні тенденції інтеграції ESG-звітності у корпоративне управління	40
3.3. Напрямки формування новітньої парадигми обліку.....	45
ВИСНОВКИ.....	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	57

ВСТУП

У сучасних умовах стрімкого розвитку глобалізаційних процесів, цифрових трансформацій та зростання інформаційної економіки бухгалтерський облік уже давно перестав бути лише інструментом фіксації господарських операцій. Він еволюціонував у самостійну наукову дисципліну з власною методологією, категоріальним апаратом і концептуальними засадами. Формування бухгалтерського обліку як науки є результатом тривалого історичного шляху, який включає як практичні напрацювання, так і теоретичні узагальнення провідних науковців різних епох і країн.

Актуальність обраної теми зумовлена необхідністю осмислення ролі бухгалтерської науки в умовах глобалізації, що кардинально змінює вимоги до її функцій, методології, завдань та цілей. У нових умовах значущість теоретичних основ обліку лише зростає: міжнародні корпорації, транснаціональні потоки капіталу, уніфікація стандартів фінансової звітності, впровадження цифрових технологій та ESG-підходів вимагають оновлення наукової бази бухгалтерського знання. Усе це зумовлює необхідність глибокого переосмислення класичних підходів до бухгалтерського обліку як науки та адаптації їх до викликів XXI століття.

У науковій літературі проблема становлення бухгалтерського обліку як науки досліджується такими відомими вченими, як С. Голов, В. Жук, О. Канцуров, Г. Кірейцев, П. Куцик, С. Легенчук, які зробили вагомий внесок у розроблення методологічних основ обліку. Особливої уваги заслуговують напрацювання італійської, німецької, французької, англо-американської та американської наукових шкіл, кожна з яких внесла унікальний внесок у формування наукової концепції бухгалтерського обліку. Водночас, незважаючи на значну кількість наукових праць, потребує подальшого аналізу процес взаємодії глобалізаційних факторів та бухгалтерської науки, особливо в контексті цифровізації, інституціоналізації обліку та зміни управлінських парадигм.

Метою даного дослідження є всебічне вивчення процесу становлення бухгалтерського обліку як науки в умовах глобалізаційних трансформацій сучасної економіки.

Завдання дослідження:

- проаналізувати основні історичні етапи розвитку бухгалтерського обліку;
- охарактеризувати провідні наукові школи бухгалтерського обліку;
- дослідити вплив глобалізаційних процесів на трансформацію бухгалтерської науки;
- розкрити зміст міжнародної системи обліку та її роль у розвитку облікової науки;
- проаналізувати інституціональний підхід до обліку;
- окреслити перспективи розвитку бухгалтерського обліку з урахуванням цифрових технологій, ESG-орієнтації та новітньої наукової парадигми.

Об'єктом дослідження є процес становлення та розвитку бухгалтерського обліку як науки.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні основи, інституційні форми та трансформаційні процеси у сфері бухгалтерської науки в умовах глобалізації.

Методологічною основою дослідження є системний, історико-логічний, порівняльний, індуктивний та дедуктивний методи, а також методи аналізу, синтезу, абстрагування й узагальнення.

Практична значимість роботи полягає в тому, що отримані результати можуть бути використані для вдосконалення навчальних програм з історії та теорії бухгалтерського обліку, формування аналітичних засад у рамках розробки новітніх підходів до ведення обліку, а також у практичній діяльності фахівців, залучених до стандартизації, цифровізації та міжнародної гармонізації облікової інформації.

Наукова новизна дослідження полягає в комплексному історико-теоретичному аналізі становлення бухгалтерського обліку як науки, виявленні глобалізаційних чинників його трансформації та обґрунтуванні перспектив формування новітньої парадигми обліку. У процесі дослідження:

- уточнено етапи еволюції бухгалтерського обліку в контексті суспільно-економічного розвитку та наукової думки;
- систематизовано особливості класичних наукових шкіл бухгалтерського обліку з акцентом на їхній внесок у формування сучасної методології;
- виявлено закономірності формування міжнародної системи бухгалтерського обліку як реакції на глобальні економічні процеси;
- поглиблено теоретичне розуміння впливу інформаційної економіки та цифровізації на трансформацію методології бухгалтерського обліку;
- обґрунтовано концептуальні засади облікового інституціоналізму як нової дослідницької парадигми, що поєднує економічну, соціальну та інституційну природу облікових практик;
- окреслено напрями розвитку цифрових технологій у бухгалтерському обліку, зокрема штучного інтелекту, блокчейну, хмарних сервісів та їх впливу на облікову професію;
- проаналізовано сучасні тенденції інтеграції нефінансової (ESG) звітності в систему корпоративного управління;
- сформульовано теоретико-методологічні засади новітньої парадигми бухгалтерського обліку, що поєднує технологічні інновації, соціальну відповідальність і сталий розвиток.

Результати дослідження були апробовані в процесі підготовки наукових публікацій, обговорювалися на студентських конференціях.

Повний обсяг роботи становить 62 сторінки комп'ютерного тексту, у тому числі 6 таблиць, 1 рисунок, список літератури з 57 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СТАНОВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ

1.1. Історичні етапи становлення бухгалтерського обліку

Точна дата виникнення бухгалтерського обліку не встановлена, однак можна з упевненістю стверджувати, що як організаційно-економічний механізм управління, бухгалтерський облік пройшов тривалий еволюційний шлях. Його формування у межах давніх цивілізацій відбувалося поступово і впродовж тривалого часу. Розмежування історичних етапів виникнення обліку є складним і подекуди умовним, адже в давнину методи обліку тісно залежали від способів фіксації інформації, що застосовувалися.

У найдавніших культурах облік вівся за допомогою різних фізичних носіїв. Зокрема, у шумерському суспільстві (3600–2980 рр. до н.е.) використовували камінь і глиняні таблички. У Давньому Єгипті папірус сприяв розвитку хронологічної реєстрації господарських подій, а основними обліковими документами залишалися глиняні таблиці й папірусні сувої. «За часів правління перших двох династій фараонів (3400–2980 рр. до н.е.) майнові переписи проводилися кожні два роки, але згодом були замінені на поточний облік, основною метою якого стало не лише фіксування вартості майна, а й контроль достовірності угод» [3].

У Давній Індії облік вели за допомогою глечиків, куди вкладали камінці – своєрідні первинні документи. «У Давній Греції та Римі для обліку використовувалися воскові таблички, мідні пластини, пергамент, шкіра, полотно й папірус. У Галлії застосовували керамічну плитку й уламки гончарних виробів, а в Перу – вузликове письмо (кіпу). Вдосконалені форми облікових записів у вигляді кодексів – книг – також були поширені у Греції та Римі» [3].

Існують припущення, що греки та римляни використовували реєстри типу ефемерид (журналів) і трапезитики (головних книг). У Стародавньому Римі управління державними, зокрема армійськими, фінансами здійснювалося квесторами, які фіксували всі господарські операції, пов'язані з грошовими

потоками. В умовах суворого податкового контролю, що охоплював навіть жінок і дітей, особливу роль відігравала інвентаризація. Облік у Стародавньому світі був переважно фактичним і пов'язувався з елементами первинної статистики.

Після падіння Західної Римської імперії у 476 р. облікова традиція продовжувала існувати в монастирях. Основою обліку тоді була приблизна оцінка, а методика ґрунтувалася на порівнянні: більше – менше. Попри складність обчислень, облік залишався консервативним, а звичні методи обліку вважалися незмінними принципами.

У XII столітті введення арабських цифр відкрило нові можливості для обліку. Завдяки поширенню математичних знань, вимірювальних інструментів, а також введенню римського права у цивільний обіг (рецепція права), світ поступово перейшов від наближених оцінок до точності у бухгалтерських записах. Цей процес супроводжувався формуванням торговельного (господарського) права. Уже в XIII столітті купці почали створювати посередницькі суди, що формулювали конкретні вимоги до бухгалтерських записів, зокрема:

- господарські операції фіксуються у хронологічному порядку;
- у книгах не допускаються пропуски між записами;
- кожна операція має підтверджуватись відповідним документом;
- числові дані, навіть записані літерами, не повинні містити можливостей для фальсифікації.

«У XIV–XV століттях, зокрема у 1494 році, побачила світ праця італійського математика Луки Пачолі (1445–1514) «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції та відношення» і «Трактат про рахунки і записи», які містили докладний опис застосування подвійного запису в обліку торгового підприємства. Ці праці заклали основи для подальшого розвитку бухгалтерської думки, сприяючи поширенню подвійного запису в італійській обліковій школі» [3].

У XVI–XVIII століттях важливою подією стало видання праці французького автора Жака Саварі (1622–1690) «Про досконалого купця», яка

витримала вісім видань (1676–1724 pp.) і була перекладена кількома мовами. Саварі увійшов в історію як автор, що розділив рахунки на синтетичні та аналітичні, розробив торговельну калькуляцію, а також класифікував баланси на інвентаризаційні (за собівартістю) і конкурсні (за ринковими цінами). У конкурсний баланс включалося також особисте майно підприємця, оскільки за борги відповідали всі активи купця.

У другій половині XIX століття інтенсивно розвивається наукова думка, що призводить до формування теоретичних засад бухгалтерського обліку, істотно трансформуючи уявлення про об'єкти облікового процесу. Якщо первісно переважав прямий (інвентаризаційний) метод обліку, що спирався на безпосередню фіксацію фактів господарського життя, то згодом основою стали документи, які містили вже не самі події, а інформацію про них.

Це зумовило формування різноманітних облікових теорій, які пропонували альтернативне тлумачення значення окремих інформаційних показників, що, у свою чергу, стало передумовою формування третього концептуального рівня обліку. Перший рівень – емпіричний – вважається найбільш об'єктивним; другий – інтерпретаційний – уже дещо відрізняється від першого; третій – концептуальний – потенційно містить спотворення попереднього рівня, оскільки кожна зацікавлена група суб'єктів господарювання формує власні теоретичні уявлення, відстоюючи власні інтереси та претендуючи на істинність своєї позиції. Проте істина єдина, множинними можуть бути лише її спотворення та помилки. Завдання бухгалтера-практика – спиратися виключно на ті теорії, до яких не висунуто переконливих заперечень.

«У межах економічної теорії бухгалтерський облік розглядається як складова частина політичної економії. Розквіт економічного напрямку в теорії бухгалтерського обліку припадає на кінець XIX – початок XX століття. Метою облікової науки в цей період стає виявлення ефективності господарських процесів» [5, с. 5].

Упродовж XIX–XX століть відбувається формалізація професійного бухгалтерства. Так, у 1917 році Асоціація громадських бухгалтерів США була

реорганізована в Американський інститут бухгалтерів, що встановлював високі кваліфікаційні вимоги, хоча й не передбачав обов'язкової сертифікації. Згодом виникло Американське товариство сертифікованих громадських бухгалтерів, що вже запроваджувало систему сертифікації. У 1936 році обидві організації об'єдналися, а з 1957 року функціонують під назвою Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA).

29 червня 1973 року було створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), метою якого було:

1. формулювання та публікація стандартів бухгалтерського обліку, що підлягають застосуванню при складанні фінансової звітності, з урахуванням інтересів суспільства, а також сприяння їх глобальному впровадженню (при цьому стандарти носять рекомендаційний характер);
2. здійснення заходів з удосконалення та гармонізації правил, стандартів обліку й методології підготовки фінансової звітності.

До кінця 1991 року, за участі експертів Центру з питань транснаціональних корпорацій ООН, було розроблено План рахунків бухгалтерського обліку з інструкцією щодо його застосування. У процесі доопрацювання документ зазнав концептуальних змін з орієнтацією на ринкові умови, хоча й не повною мірою відповідав їм.

Дослідники вважають, що для виникнення системного обліку та ведення реєстрів необхідне дотримання щонайменше трьох умов: по-перше, господарська діяльність повинна набути суттєвих масштабів; по-друге, має бути розвинена система письма; по-третє, слід володіти елементарними знаннями арифметики.

Історія бухгалтерського обліку охоплює багато століть, кожен історичний етап якої зробив свій внесок у розвиток бухгалтерської науки й практики (табл. 1.1).

Отже, розглядаючи історичний аспект еволюції бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що історія обліку – це історія живого прояву економіки.

Таблиця 1.1

Вплив основних історичних етапів на розвиток бухгалтерської науки й практики

Історичний етап	Період	Основні риси та внесок у розвиток обліку
Первісний облік у стародавніх цивілізаціях	3600–2980 рр. до н.е. (Шумер, Єгипет, Індія, Греція, Рим)	- Ведення обліку на камені, глиняних табличках, папірусах, шкірі, воскових табличках, мотузках. - Виникнення хронологічного запису господарських подій. - Проведення інвентаризації кожні 2 роки в Єгипті. - Застосування простих методів рахування (камінці, кружки).
Античність і Римська імперія	IV ст. до н.е. – V ст. н.е.	- Формування облікових регістрів: ефемериди (журнал), трапецитика (головна книга). - Централізація фінансів у руках квесторів. - Проведення інвентаризацій для виявлення прихованого майна. - Облік як контрольна функція держави.
Середньовіччя	V – XIII ст.	- Збереження римських традицій в обліку в монастирях. - Використання старих методів підрахунку. - Орієнтація на приблизні облікові оцінки.
Період математизації обліку	XII – XV ст.	- Запровадження арабських цифр у Європі. - Розвиток точності у вимірюваннях. - Формування облікових правил середземноморських купців. - Виникнення кодифікованих вимог до записів.
Ренесанс: становлення подвійного запису	1494 р. (XIV – XV ст.)	- Публікація Луки Пачолі праці «Трактат про рахунки і записи». - Систематизація принципів подвійного запису. - Початок професіоналізації обліку.
Період розвитку національних облікових систем	XVI – XVIII ст.	- Праця Жака Саварі «Про досконалого купця». - Поділ рахунків на синтетичні й аналітичні. - Впровадження інвентарних і конкурсних балансів. - Визначення юридичної відповідальності підприємця.
Формування теорії обліку	XIX ст. – поч. XX ст.	- Перехід від фіксації фактів до обліку інформації. - Виникнення теоретичних підходів до обліку. - Розгляд обліку як частини політичної економії. - Орієнтація на оцінку ефективності господарювання.
Професіоналізація обліку та міжнародна уніфікація	XX ст.	- Створення професійних організацій (AICPA). - Формування Міжнародного комітету зі стандартів обліку (1973). - Встановлення загальноприйнятих стандартів (GAAP, IFRS). - Створення типового Плану рахунків. - Поступова гармонізація облікових систем.
Сучасний етап	Кінець XX – XXI ст.	- Упровадження інформаційних технологій в облік. - Цифровізація, автоматизація та хмарні системи. - Орієнтація на прозорість і достовірність фінансової звітності. - Підвищення ролі професійної етики бухгалтера.

Ставши невід’ємною частиною системи управління господарством, бухгалтерський облік перетворився на цілісну систему, яка забезпечує

ефективний контроль як за збереженням матеріальних цінностей, так і за здійсненням управлінських процесів.

1.2 Становлення класичних наукових шкіл бухгалтерського обліку

Друга половина XIX століття стала етапом інтенсивного розвитку бухгалтерської наукової думки. Поява значної кількості спеціалізованих наукових праць у сфері обліку свідчить про становлення бухгалтерського обліку як самостійної науки.

«У цей період у різних країнах Європи почали формуватися наукові школи та напрями, які прагнули визначити предмет, методи та методологічні засади бухгалтерського обліку, уточнити його понятійний апарат і здійснити класифікацію відповідних категорій. Серед таких наукових шкіл особливе місце посідають італійська, французька, німецька, а також англо-американська школи обліку (табл. 1.2), які згодом набули статусу класичних» [34].

Італійська школа рахівництва об'єднала в собі три окремі течії: ломбардську, тосканську та венеціанську. Представниками ломбардського напрямку були Школо д'Анастасіо, Джузеппе Борнагіні, Франческо Вілла та Джованні Луїджі Кріппа. До тосканської школи належали Фабіо Марчі, Джузеппе Чарбоні, Джованні Россі, Карло Белліні та Карло Чарбоні. Венеціанський напрям представляли Франческо Беста, Вітторіо Альфієрі, Карло Гіділья, Джованні Мальйоне та Альберто Стабіліні.

У межах італійської школи виокремилося два провідні напрями розвитку: юридичний і економічний. Основною рисою, яка відрізняє італійську школу від інших, є домінування юридичного підходу до бухгалтерського обліку, що передбачає його інтерпретацію з позицій правової науки. Водночас економічний напрям зосереджувався на обліку майна та інших матеріальних цінностей.

«Зародження юридичного аспекту в обліку пов'язують із діяльністю Школо д'Анастасіо, який у своїй системі обліку центральне місце відводив рахунку «Капітал». Учений вважав, що всі господарські операції мають

відображатися через цей рахунок. Його концепцію підтримували Джузеппе Борнагіні, Франческо Вілла та Джузеппе Чарбоні» [21].

Таблиця 1.2

**Порівняльна характеристика класичних шкіл бухгалтерського обліку
(друга половина XIX ст.)**

Критерій	Італійська школа	Французька школа	Англо-американська школа
Основні напрями	Юридичний, економічний	Економічний	Практичний, психологічний
Представники	Ф. Вілла, Ф. Марчі, Д. Чербоні, Ф. Беста	Ж. Г. Курсель-Сенель, Л. Сей, Р. Делапорт	Дж. С. Міль, Г. Спенсер, Р. Ентоні
Предмет обліку	Матеріальні цінності, правовідносини	Виробничі витрати, прибуток	Інформація для управлінських рішень
Методологічні підходи	Теорія подвійного запису, логісмографія	Економічна класифікація, уніграфія/діаграфія	Управлінський облік, стандарт-кост
Мета обліку	Управління ресурсами/людьми, збереження майна	Визначення ефективності виробництва	Підтримка прийняття рішень
Особливості	Складна теорія рахунків, персоніфікація	Мінімізація рахунків, точність відносна	Акцент на натуральні показники
Досягнення	Теорія фонду, поділ на логісмологію, статмологію, леммалогію	Система рахунків, витратне калькулювання	Концепція управлінського обліку

Засновником юридичного напрямку вважають також голову тосканської школи Фабіо Марчі, який обґрунтував ідею персоніфікації бухгалтерських рахунків, тобто припущення, що за кожним рахунком стоїть певна особа. Він виокремлював чотири групи таких осіб, яким відповідали визначені групи рахунків: власник, адміністратор, агенти, кореспонденти.

У контексті розвитку бухгалтерської науки значну роль відіграли представники італійських шкіл, зокрема тосканської та венеціанської, які сформували різні концептуальні підходи до розуміння предмета обліку. Згідно з поглядами Ф. Марчі, кожен факт господарського життя зумовлює трансформацію правових відносин між його учасниками – адміністраторами,

агентами, кореспондентами. Це логічне спостереження стало підґрунтям для формулювання фундаментального принципу подвійного запису.

Його послідовник, представник тосканської школи Джузеппе Чербоні, розглядав бухгалтерський облік як окрему галузь юриспруденції. Розроблена ним концепція логісмографії (від лат. *logos* – «знання», *graphia* – «опис») розглядала облік як систему фіксації прав і зобов'язань суб'єктів господарювання. Центральне місце у його вченні посідали принципи персоналістичності та дуалістичності, останній із яких відомий як постулат Чербоні. Виходячи з того, що саме фізичні особи є носіями прав і зобов'язань, учений наголошував на необхідності персоніфікації бухгалтерських рахунків.

На основі логісмографії було сформовано підхід до аналітико-синтетичного обліку, що привів до появи концепції субрахунків. Ідеї Чербоні розвинув його наступник Клітофонте Белліні, який запропонував класифікацію агентів лише на дві категорії – матеріально відповідальні особи та виконавці, що дозволило розширити функціональні межі бухгалтерського обліку. Белліні вважав основною метою обліку документування фактів господарського життя для забезпечення ефективного управління підприємством. Він підкреслював необхідність врахування господарських операцій як взаємодії між суб'єктом, об'єктом і характером їх відносин, що зумовлює потребу у веденні як особових, так і неособових рахунків. Це, у свою чергу, передбачає складання двох окремих балансів – майнового та фінансового. Принцип подвійного запису, на його думку, не є абстрактною технікою, а виражає суть управлінського процесу як механізму узгодження протилежних інтересів.

Ще одним представником тосканської школи був Джузеппе Россі, який запропонував поділ господарських операцій на економічні, юридичні та адміністративні. Йому належить розробка так званої шахової форми обліку, а також оригінальне переосмислення постулатів Л. Пачіолі. У своїх працях він поєднував історичний і теоретичний підходи до розвитку облікової думки.

Основоположником економічного напрямку в бухгалтерському обліку вважається Джузеппе Людовіко Кріппа. У центрі його концепції – вивчення

процесів зміни складу та структури майна як основи господарської діяльності. Він поділяв рахунки на дві групи: капітальні та ті, що деталізують їхню структуру. Кріппа стверджував, що бухгалтерський облік має фіксувати виключно матеріальні цінності, заперечуючи необхідність врахування юридичних аспектів у системі обліку.

Подальший розвиток економічного підходу відбувався у межах венеціанської школи, представниками якої були Фабіо Беста, В. Альфієрі, К. Гіділья, Д. Мальйоне та А. Стабіліні. Зокрема, Ф. Беста зробив значний внесок у теоретичне обґрунтування бухгалтерського обліку як інструменту господарського контролю, обґрунтувавши поділ останнього на попередній, поточний та наступний етапи. Він розробив теорію фонду, згідно з якою бухгалтерський облік не фіксує самі цінності, а лише їхню вартість як елемент єдиного вартісного фонду підприємства. Зміни у складі фонду, за Бестою, мають активну або пасивну природу, що відображається на відповідних рахунках.

Фабіо Беста також уперше запропонував наукову класифікацію систем і форм обліку. Він виокремив чотири системи: патрімоніальну, фінансову, депозитну та договірну. За формою реєстрів – книжкові та карткові, за характером записів – прості та подвійні, а за способом документування – описові, текстово-відтворюючі та синоптичні.

Вагомий внесок у розвиток логісмографічного напрямку зробив П. д'Альвізе, який назвав свою концепцію логісмологією. Він сформулював вісім ключових принципів обліку: достовірність, своєчасність, відносна повнота, документування, хронологічність, пов'язаність і координованість, специфічність та однорідність.

Попри те, що засновниками наукового підходу до бухгалтерського обліку вважаються Ф. Марчі та Д.Л. Кріппа, саме Франческо Вілла – представник ломбардійської школи – здобув визнання як «батько бухгалтерської науки».

«Першим, хто здійснив комплексний синтез юридичних та економічних аспектів бухгалтерського обліку, систематизував знання в цій галузі та концептуалізував основні облікові категорії, був Ф. Вілла. На його думку,

об'єктом бухгалтерського обліку є не правові відносини, а матеріальні або грошові цінності, що стають підставою для виникнення відповідних правовідносин. Відтак, бухгалтерський облік у Віллі набуває комплексного економіко-правового характеру» [21].

Головна праця Ф. Віллі побачила світ у 1840 році, який і вважається точкою відліку формування бухгалтерського обліку як науки. Основною метою обліку Вілла вбачав контроль за організацією господарської діяльності та майна, при цьому контроль забезпечує збереження цінностей і ефективність їх використання з максимальним результатом за умов мінімальних витрат.

Ф. Вілла структурував бухгалтерський облік на три ключові складові:

- теорія обліку, що охоплює економіко-адміністративні відносини;
- правила ведення облікових реєстрів і їх практичне застосування;
- організація управління, включаючи перевірку облікових даних.

Подальшого розвитку італійська класична школа зазнала у працях Емануеля Пізані, який намагався інтегрувати всі основні ідеї попередників у своєму вченні, що отримало назву «статмографія» (від грец. *statmo* – баланс, *graphia* – опис). Він уподібнив господарський процес до механізму, у зв'язку з чим запровадив у бухгалтерський облік поняття з механіки – «динаміка» та «статика». За Пізані, бухгалтерія вивчає три види операцій: динамічні, статичні та статико-динамічні, а всі рахунки повинні аналізуватися як в економічному, так і в адміністративному аспектах. Це призвело до формування його відомого постулату: залишок статичних рахунків дорівнює залишку динамічних рахунків, кожен з яких, своєю чергою, відповідає сумі прибутку.

Наступним етапом стало поєднання старих теоретичних засад із новими підходами, що формувалися під впливом таких науковців, як С. Спінеді та Дж. Дзаппа. Останній вважається останнім представником класичної італійської бухгалтерської школи. Спираючись на ідеї Віллі, Дж. Дзаппа суттєво розширив межі й завдання бухгалтерського обліку, розглядаючи його як самостійну науку управління, незалежну від правових чи політико-економічних доктрин. Його

підхід підсумував півтисячолітні здобутки італійської бухгалтерської думки й заклав основи для подальших наукових досліджень.

Інтерес до бухгалтерії наприкінці XIX ст. в Італії привів до виділення трьох напрямів бухгалтерської науки:

1. Логісмологія – наука про бухгалтерські рахунки;
2. Статмологія – вчення про бухгалтерський баланс;
3. Леммалогія – дослідження залишків.

Логісмологія залишалася близькою до традиційної бухгалтерії, статмологія трансформувалася у напрям аналітичного дослідження господарської діяльності, а леммалогія використовувала складні математичні методи управління запасами, що згодом знайшли розвиток в англосаксонських країнах.

Незважаючи на внутрішню різноманітність, італійську школу можна вважати єдиним цілим. Для її представників характерним було прагнення до точності, за якого величина прибутку, що впливає з балансу, повинна дорівнювати оподатковуваній базі. Це цілком відповідало юридичному підходу до обліку. «При цьому італійські науковці дотримувалися цілеспрямованого й змістовного трактування базових категорій науки, а суперечності між юриспруденційним (тосканська школа) і економічним (венеційська школа) підходами не мали принципового значення. Італійська школа, незалежно від підходу, розглядала облік як функцію управління: тосканська – управління людьми, а венеційська – управління ресурсами. Власне італійська школа вважається колискою бухгалтерського обліку як науки» [22].

У свою чергу представники французької школи обліку (Ж. Г. Курсель-Сенель, Л. Сей, Ж.-Б. Дюмарше, Р. П. Коффі, Р. Делапорт, Е. П. Леоте, А. Гільбо) започаткували підходи до бухгалтерського обліку з переважанням економічного змісту. Вони чітко розмежовували науку бухгалтерського обліку та його практику, поглиблено вивчали категорії, пов'язані з амортизацією, прибутком, собівартістю, а також запровадили терміни «уніграфічний (простий) запис» і «діаграфічний (подвійний) запис», розробили вчення про калькулювання витрат.

Інтеграція бухгалтерського обліку з політичною економією дозволила вдосконалити методологічний апарат. Французькі дослідники створили власну систему рахівництва, що включала облікову методику, систему рахунків та їх класифікацію. При цьому вони наполягали на мінімізації кількості рахунків для зменшення ймовірності помилок, а на відміну від італійської школи, вважали, що облікові дані мають бути не абсолютними, а відносно точними. Головною метою обліку, на їхню думку, було визначення ефективності виробничої діяльності.

Основу англо-американської школи бухгалтерського обліку становили прагматизм і психологія. Упродовж тривалого часу облік не розглядався як наука в класичному розумінні цього терміна. Його ключовим завданням вважали не стільки пізнання економічної реальності, скільки трансформацію бухгалтерської інформації у засіб ефективного управління. Такий підхід передбачав орієнтацію системи обліку на вирішення прикладних управлінських завдань.

У межах цієї школи облік сприймався не лише як інструмент вимірювання господарських процесів, а й як форма взаємодії між працівниками підприємства та бухгалтерською службою. Відтак дослідження психологічних аспектів поведінки осіб, які приймають управлінські рішення, набували особливого значення.

Англійські вчені, зокрема Джон Стюарт Міль та Герберт Спенсер, акцентували увагу на описовому характері бухгалтерського обліку. Через це розвиток облікової теорії у Великій Британії та США істотно відставав від аналогічних процесів у континентальній Європі.

Характерною ознакою англо-американської школи було домінування натуральних показників у системі облікової інформації, тоді як вартісні показники відігравали допоміжну роль. Це сприяло зростанню рівня аналітичності обліку й, відповідно, зумовило потребу в його стандартизації.

Значним досягненням англо-американської школи стало формулювання Робертом Ентоні концепції управлінського обліку, яка ґрунтувалася на системах управління витратами типу «стандарт-кост» і «директ-костинг». Також у межах цієї школи відбувся інтенсивний розвиток аудиту, засновником якого вважається

Лоуренс Роберт Діксі. Саме в цей період було започатковано інститут незалежних присяжних аудиторів.

Особливу увагу в англо-американській школі приділяли питанням нарахування амортизації, контролю витрат на оплату праці, розробці інноваційних методів оцінки виробничих запасів (зокрема LIFO, FIFO, NIFO), а також удосконаленню калькуляційних методик, формуванню концепції облікової політики та етичних засад професійної діяльності бухгалтерів.

На наш погляд, подальший поступ бухгалтерського обліку має відбуватися у напрямі поглиблення процесів його стандартизації та уніфікації, що є особливо актуальним в умовах євроінтеграції та глобалізації економічних процесів.

РОЗДІЛ 2. ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ НАУКИ

2.1. Формування міжнародної системи бухгалтерського обліку як наслідок глобального економічного розвитку

Формування міжнародної системи бухгалтерського обліку є процесом, що перебував під впливом світового економічного розвитку та був тісно пов'язаний із становленням бухгалтерського обліку як самостійної науки. Міжнародна система обліку розглядалася як інструмент подолання проблеми несумісності економічної інформації між країнами, суб'єктами господарювання та користувачами цієї інформації, які приймають економічні рішення. Бухгалтерський облік, будучи міжнародною мовою бізнесу, має забезпечувати формування інформації як на рівні окремих суб'єктів господарювання, так і на макроекономічному рівні. Така інформація повинна бути зрозумілою, точною, достовірною та своєчасною.

Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку широко досліджувалися науковцями у різні періоди. Історія становлення міжнародної системи бухгалтерського обліку – це не лише сукупність взаємопов'язаних елементів, а цілісна система, яка тісно взаємодіє з соціально-економічним середовищем, у якому функціонує. Саме тому більшість дослідників аналізують витоки міжнародного обліку крізь призму трьох основних етапів розвитку:

1. торговельний етап;
2. підприємницький етап;
3. організаційний етап.

Поділ історії бухгалтерського обліку на ці етапи зумовлений еволюцією виробництва, розвитком облікової практики та ускладненням процесу прийняття економічних рішень.

Наприкінці XIX – на початку XX століття відбулася низка подій, що сприяли становленню міжнародної системи бухгалтерського обліку. У цей період у багатьох країнах були прийняті законодавчі акти, які заклали правові

засади облікової системи. Одночасно з'явилися професійні бухгалтерські об'єднання, що згодом справили істотний вплив на формування міжнародної облікової системи. «Серед них слід відзначити:

- Інститут бухгалтерів в Единбурзі та Глазго (1853 р.),
- Абердинське товариство бухгалтерів (1867 р.),
- Манчестерський інститут бухгалтерів (1887 р.),
- Шотландський інститут бухгалтерів (1880 р.),
- Американська асоціація сертифікованих бухгалтерів (1887 р.),
- Канадський інститут дипломованих бухгалтерів (1902 р.),
- Лондонська асоціація бухгалтерів (1904 р.)» [49].

У 1904 році відбувся перший Міжнародний конгрес бухгалтерів, який вважається визначною подією у процесі формування міжнародної системи бухгалтерського обліку. Серед основних питань, що розглядалися на цьому форумі, були консолідація бухгалтерської професії, зростання глобальної економіки, розвиток аудиторської практики та уніфікація методики визначення корпоративного прибутку.

Учасники конгресу обговорювали види бухгалтерських послуг, необхідних для кінцевих користувачів, а також шляхи задоволення їхніх інформаційних потреб. Хоча міжнародні аспекти бухгалтерського обліку ще не були безпосереднім предметом обговорення, саме цей форум заклав підґрунтя для подальших дискусій у цьому напрямі.

Цей вектор підтвердив наступний конгрес, що відбувся у 1926 році в Амстердамі, у якому взяли участь 370 представників з 15 країн. Його основною метою був обмін знаннями, досвідом і методологіями, а також досягнення універсального підходу до обліку витрат, що мав би міжнародне визнання. Робочі матеріали конгресу були перекладені трьома мовами: англійською, французькою та німецькою [49]. Тематика обговорення була тісно пов'язана з глобальним економічним розвитком та інтернаціоналізацією господарських процесів. Зокрема, було запропоновано заснувати міжнародну премію,

аналогічну Нобелівській, для відзначення досягнень у сфері бухгалтерського обліку.

Наступним ключовим етапом розвитку міжнародної облікової системи став біржовий крах 1929 року, який спричинив світову економічну депресію. Ця подія виявила численні недоліки в існуючих системах бухгалтерського обліку та фінансової звітності. «Між країнами спостерігалися значні відмінності у принципах фінансової звітності. Надана інформація часто була незрозумілою для користувачів, не дозволяла адекватно оцінити діяльність підприємств, що призводило до хибних висновків про їхнє фінансове становище» [56].

Саме фінансова криза у США стала поштовхом до запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, які почали застосовуватися корпораціями, акції яких котирувалися на фондових біржах. Водночас стало очевидно, що традиційна бухгалтерія вже не відповідає потребам управлінців та викликам, пов'язаним зі зростанням складності виробничих процесів.

Перший етап формування міжнародної системи бухгалтерського обліку позначився створенням правових основ облікової діяльності, заснуванням професійних бухгалтерських об'єднань і переосмисленням ролі бухгалтерії у прийнятті управлінських рішень. Із завершенням Другої світової війни у світі активізувалися процеси економічної інтеграції, що зумовило зростання потоків капіталу, обсягів міжнародної торгівлі та обсягів прямих іноземних інвестицій.

Починаючи з середини XX століття, у зв'язку з розширенням міжнародного економічного співробітництва, спеціалізацією та кооперацією виробництва, утворенням транснаціональних корпорацій, проблема несумісності національних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту набула першочергового значення.

«Значним етапом у розвитку міжнародної системи бухгалтерського обліку став VIII Міжнародний конгрес бухгалтерів, що відбувся у 1962 році в Нью-Йорку. Центральним питанням обговорень під час цього заходу стало з'ясування впливу глобалізаційних процесів у світовій економіці на сферу бухгалтерського

обліку. У тому ж році Американський інститут дипломованих бухгалтерів (AICPA) заснував власний Комітет з міжнародних відносин, основною метою якого було сприяння розвитку програм для покращення співпраці між фахівцями у сфері обліку з різних країн, а також активізація обміну інформацією та ідеями» [56].

У 1966 році було досягнуто домовленості про створення Міжнародної дослідницької групи бухгалтерів, покликаної вивчати проблематику обліку та аудиту. Цей крок заклав підґрунтя для теоретичного осмислення напрямів гармонізації облікової практики на глобальному рівні. У 1967 році Г. Мюллер опублікував перший підручник з міжнародного бухгалтерського обліку, який став важливою віхою в академічному осмисленні та формуванні єдиної облікової парадигми.

Третій етап розвитку міжнародного бухгалтерського обліку характеризується розробкою міжнародних стандартів та їх поступовим упровадженням у світову практику. Цей процес супроводжувався зростаючим визнанням бухгалтерських професій як ключових глобальних інституцій, які активно співпрацювали з провідними міжнародними організаціями. Починаючи з 2000 року, Міжнародна організація комісій з цінних паперів (IOSCO) офіційно рекомендувала транснаціональним корпораціям використовувати Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) при виході на глобальні фінансові ринки. Для багатьох країн, що розвиваються, МСФЗ стали базою для створення національних планів рахунків.

У кінці 1990-х років МСФЗ були схвалені для використання у провідних економіках світу: США, Японії, Німеччині, Великій Британії, Франції, Італії та Канаді. У період з 1973 по 2003 рік було опубліковано 41 стандарт, об'єднаний під загальною назвою «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку» (МСБО) [56].

З початку XXI століття міжнародна система бухгалтерського обліку здобула глобальну підтримку та почала поширюватися в багатьох країнах світу. Однак точна оцінка рівня її поширення ускладнена, зокрема через суперечливу

або недостатню інформацію. «Аналіз даних зі 173 країн показав, що деякі держави, які офіційно користуються власними національними стандартами бухгалтерського обліку, стверджують, що ці стандарти:

- або базуються на МСФЗ,
- або є з ними співставними,
- або повністю відповідають міжнародним стандартам» [49].

У деяких випадках імплементація МСФЗ є частковою.

Узагальнюючи вищевикладене, слід зазначити, що на сьогодні МСФЗ дозволені або є обов'язковими для повного чи часткового застосування публічними компаніями у 128 країнах світу, а також компаніями, що не котируються на біржах, – у 106 країнах. Таке широке розповсюдження свідчить про глобальне визнання міжнародної системи бухгалтерського обліку як універсального інструмента фінансової звітності в умовах економічної глобалізації.

2.2. Вплив інформаційної економіки та глобалізації на трансформацію теорії та методології бухгалтерського обліку

Сучасні економічні умови, зокрема розвиток постіндустріальної (інформаційної) економіки, справляють безпосередній вплив на систему бухгалтерського обліку, на її теоретичні основи, що формують облік як самостійну галузь економічної науки. Постіндустріальна економіка являє собою найвищу форму фінансового капіталізму, для якої характерними є зменшення частки індустріального виробництва – на якому, власне, ґрунтувалися традиційні теоретичні моделі бухгалтерського обліку – активні процеси глобалізації, висока мобільність товарів, капіталів та робочої сили, значне зростання ролі інтелектуальної праці, інформаційних технологій, а також швидка зміна технологічного середовища та поширення інноваційних продуктів.

У нових умовах основним показником успішності діяльності компаній стає їхня ринкова капіталізація, яка витісняє традиційні критерії ефективності, такі як

прибуток і рентабельність [24]. Це зумовлює появу нових вимог до бухгалтерського обліку, що, своєю чергою, потребує розробки актуальних теоретичних підходів, практичних рішень та рекомендацій. Проте нині спостерігається нестача глибоких системних досліджень у цьому напрямі: більшість нововведень запроваджуються фрагментарно, без належної концептуальної узгодженості.

Інформаційна економіка змінює не лише характер економічних відносин і виробництва, а й самі інформаційні технології, які дедалі активніше впливають на бухгалтерський облік та його теоретичну основу. Серед ключових змін варто виокремити:

- розвиток засобів комунікації, систем передачі даних і обчислювальної техніки;
- появу нових можливостей для документування господарських операцій, їх реєстрації та архівування;
- формування нових об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема нематеріальних, таких як знання, інформація, інтелектуальна власність, що, у свою чергу, спричиняє трансформацію уявлень про товар як облікову категорію.

Останній аспект суттєво впливає на товарно-грошові відносини, а отже, й на фундаментальні принципи бухгалтерського обліку як інформаційної системи, що фіксує рух капіталу та економічні обміни. У зв'язку з цим у практиці спостерігається поступова трансформація облікової системи: піддаються критичному перегляду й частково заперечуються положення, які раніше вважались незаперечними догмами.

Ці процеси вимагають осмислення на концептуальному рівні, що ставить перед дослідниками теорії бухгалтерського обліку нові завдання. Особливо гостро постає проблема в умовах посилення глобалізації, коли транснаціональні корпорації формують нові стандарти ведення бізнесу, викликаючи суттєві виклики для облікової системи. Водночас теорія бухгалтерського обліку поки що не забезпечує повноцінної відповіді на ці виклики: темпи розвитку економічних

відносин значно випереджають глибину теоретичного осмислення та нормативного регулювання.

Варто наголосити, що історія та теорія бухгалтерського обліку мають тісний взаємозв'язок, однак у сучасних умовах одного лише історичного підходу недостатньо для розвитку науки. Сучасному бухгалтерству потрібні перспективні, міждисциплінарні дослідження, здатні забезпечити адаптацію облікової теорії до потреб постіндустріального інформаційного суспільства з урахуванням доробку попередників, але з орієнтацією на сучасні виклики й технології.

Упродовж останніх десятиліть економічні відносини зазнали фундаментальних трансформацій, які поки що не отримали цілісної та належної оцінки в теорії та практиці бухгалтерського обліку. Попри очевидний і суттєвий вплив цих змін на систему бухгалтерського обліку, включно з його предметом та методологічними засадами, облік значною мірою залишився в межах традиційних парадигм. Насамперед ідеться про становлення інформаційної економіки та процеси глобалізації, що розгортаються на основі діяльності транснаціональних корпорацій (табл. 2.1).

Упродовж останніх 40–50 років індустріальний етап економічного розвитку суспільства, в контексті якого формувався сучасний бухгалтерський облік, поступово поступається місцем постіндустріальній, або інформаційній фазі. Цей новий етап ґрунтується на інтелектуалізації виробничих процесів і переосмисленні ролі знань як основного ресурсу [19].

Інформаційна економіка трансформує не лише характер виробництва, але й зміст економічних відносин, що є особливо важливим для концептуальних основ бухгалтерського обліку. У структурі предмета бухгалтерського обліку з'являються принципово нові елементи – знання, інформація, інтелектуальна власність. У певних випадках ці ресурси виходять за межі класичного кругообігу капіталу, який традиційно вважається об'єктом бухгалтерського спостереження.

У західній науковій думці утверджується концепція неовеществленої власності – нематеріального активу, який може бути нескінченно

відтворюваним, використовуваним одночасно в різних місцях і який не підлягає класичному ринковому обігу як товар.

Таблиця 2.1

Вплив інформаційної економіки та глобалізації на трансформацію теорії та методології бухгалтерського обліку

Аспект	Традиційний бухгалтерський облік	Облік в умовах інформаційної економіки та глобалізації
Економічне середовище	Індустріальна економіка, виробничий капітал, матеріальні активи	Постіндустріальна економіка, інтелектуальний капітал, нематеріальні активи
Об'єкти обліку	Матеріальні ресурси, основні засоби, запаси, гроші	Знання, інформація, інтелектуальна власність, цифрові активи
Основні критерії ефективності	Прибуток, рентабельність, матеріальний результат	Ринкова капіталізація, інноваційність, вартість нематеріальних активів
Форма звітності	Річна/квартальна фінансова звітність	Оперативна звітність, інформація в реальному часі
Методологічна база	Універсальні принципи, сформовані в індустріальну епоху	Потреба в оновленій теоретичній базі, адаптованій до нових умов
Роль ІТ у обліку	Обмежене застосування	Інтеграція цифрових платформ, автоматизація, аналітика великих даних
Регуляторна база	Національні стандарти обліку	Міжнародні стандарти (МСФЗ), потреба в гармонізації
Глобалізаційний вплив	Мінімальний, локалізована економіка	Значний, діяльність транснаціональних корпорацій, глобальні ринки
Парадигма знань	Історичний підхід, акцент на минулому	Міждисциплінарність, перспективність, адаптація до сучасних викликів

Такі ресурси не можна повноцінно відчужити згідно із законами ринку, адже передається не сам об'єкт, а право на його використання. Навіть у випадку ліцензування знання або інтелектуального продукту, питання відчуження залишається відкритим, що яскраво ілюструє поширення контрафактної інформаційної продукції.

Таким чином, знання, як об'єкт права власності, не є товаром у класичному розумінні. Навіть набуття ними правової форми інтелектуальної власності не усуває суперечності між економічною сутністю знань і вимогами до облікового

відображення товарного обігу. Бухгалтерська система, зосереджена на матеріальному кругообігу ресурсів, виявляється недостатньо адаптованою до обліку «м'яких» активів.

Наукове осмислення цих явищ вимагає уваги не лише від правознавців та економістів-фінансистів, а й від фахівців у галузі теорії бухгалтерського обліку. Адже саме на їхні плечі покладено завдання трансформувати облікову парадигму з урахуванням нових економічних реалій.

Особливе місце в цьому контексті посідають транснаціональні корпорації, які не лише активно розвиваються, але й дедалі більше впливають на структуру глобальної економіки. Динаміка розвитку міжнародних фінансових ринків зумовлює появу нових фінансових інструментів, об'єктів обліку, а також інновацій у техніці ведення бухгалтерського обліку. Швидкість передачі ділової інформації у глобальному просторі значно підвищилась, що сприяло спрощенню банківських, біржових операцій і бізнес-транзакцій загалом. У зв'язку з цим виникає потреба в оперативному отриманні фінансової інформації, її доступності та достовірності.

Традиційний формат річної фінансової звітності дедалі більше втрачає актуальність. Навіть щомісячні звіти вважаються недостатніми для повного аналізу фінансового стану суб'єктів господарювання, особливо транснаціонального масштабу. Це обумовлює необхідність гармонізації облікової системи на міжнародному рівні та розробки єдиних стандартів, здатних обслуговувати складні фінансово-господарські структури.

У цьому контексті активно впроваджуються Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), що мають на меті уніфікацію підходів до формування облікової інформації. Водночас слід визнати, що комплексна теоретична база, яка б пояснювала зміст та методологію міжнародного обліку, перебуває на стадії становлення. Це призводить до фрагментарності стандартів, їх частих змін і методичних неточностей [1, с. 132].

Отже, виклики, що постають перед сучасною економікою, насамперед вимагають переосмислення методологічного апарату бухгалтерського обліку.

Необхідно здійснити критичний аналіз існуючих облікових категорій і переглянути основні елементи методу бухгалтерського обліку відповідно до нових вимог щодо змісту, оперативності та функціональності облікової інформації в умовах інформаційного суспільства.

2.3. Концептуальні засади облікового інституціоналізму

Понятійно-категоріальний апарат облікового інституціоналізму базується на трьох фундаментальних, взаємопов'язаних концептах – інститут, інституція та інституційне середовище. Як слушно зауважують Ю.А. Верига та В.Ю. Захарченко, «економічна література пропонує різноманітні тлумачення термінів «інститути» та «інституції», однак чітке розмежування між ними залишається дискусійним» [4]. На наш погляд, для наукової точності доцільно спиратися на класичні дефініції, згідно з якими інституція визначається як система норм, що регулюють суспільні відносини, тоді як інститут є організаційно оформленою соціально-економічною структурою, що діє в межах суспільства, інтерпретує та застосовує вказані норми з метою досягнення певних цілей. У широкому розумінні поняття «інститут» охоплює не лише організаційні утворення, але й створені людиною конструкції, зокрема бухгалтерський облік (табл. 2.2).

«Інститути формуються внаслідок еволюційної взаємодії функціональних і структурних форм – інституцій та організацій – що, з одного боку, породжують інститути як економічні органи, а з іншого – створюють умови для перетворення інституційних організацій в окремі управлінські елементи, які забезпечують функціонування господарських структур та відтворення власної інституційної основи» [32, с. 146]. З огляду на це, інституції виступають носіями символічних, звичаєвих та семіотичних значень, що закріплюються й транслуються через соціальні організації – інститути [14, с. 17].

У цьому контексті інститути бухгалтерського обліку постають як сукупність формалізованих і неформальних норм щодо організації облікових процесів та формування облікової інформації, включаючи механізми примусу до

їх дотримання [23, с. 58]. Найбільш повну класифікацію інститутів, що впливають на розвиток обліку в Україні, запропонував В.М. Жук. «До неї входять: неформальні інститути – професійні учасники (бухгалтери, аудитори, менеджери, користувачі інформації); професійні інститути – наукові, освітні та методичні установи; інститути контролю – загальні, галузеві та професійні регулятори, аудит, ДКРС, ДПС; регуляторні інститути – суб'єкти методологічного впливу; формальні інститути – нормативно-правова база, настанови, НП(С)БО, внутрішньогалузеві інструкції та рекомендації» [7, с. 109].

Таблиця 2.2

Ключові елементи облікового інституціоналізму

Категорія	Зміст	Приклади/Коментарі
Інституція	Система норм, що регулює соціальні (економічні) відносини	Правові норми, звичаї, етичні стандарти, регламенти
Інститут	Організаційно оформлена структура, що інтерпретує й реалізує інституції	Податкові органи, бухгалтерські служби, професійні об'єднання
Інституційне середовище	Система зовнішніх і внутрішніх чинників, що впливають на облік	Культура, політика, економіка, технології, освіта, регуляторне середовище
Типи інституційного регулювання	Механізми впливу на облікову систему	Політичне, правове, економічне, етичне (соціальне)
Критика інституціоналізму	Обмеження застосування інституційного підходу як теорії обліку	Семантична нечіткість, практична неформалізованість, невідповідність прикладному характеру обліку, слабкий зв'язок із процедурною реальністю
Еволюція підходу	Розвиток у межах неоінституціоналізму, розширення предметного поля	Теорія прав власності, агентська теорія, транзакційний аналіз

Існуючі інституційні структури утворюють складну систему взаємозв'язків у межах інституційного середовища, що вимагає належного впорядкування. Зокрема, для інституту бухгалтерського обліку можна виокремити кілька типів інституційного регулювання:

- політичне – здебільшого має латентний характер;

- правове – базується на офіційно затверджених нормах, положеннях і стандартах з імперативною природою впливу;
- економічне – функціонує на основі відносин між рівноправними суб'єктами, з використанням економічних санкцій за недотримання норм;
- етичне (соціальне) – хоча і менш ефективне, проте дедалі частіше застосовується у контексті зростання значущості концепції соціальної відповідальності [7, с. 361].

На думку М.К. Байрама і У.Р. Байрама, інституційне середовище охоплює такі компоненти, як геополітична, політико-правова, культурна, природно-кліматична, науково-технічна, демографічна й соціально-економічна сфери [1, с. 131–132]. Інші доповнюють цю структуру, розмежовуючи чинники інституційного середовища на зовнішні (домінуючі суспільні настанови, звичаї, правова система, нормативна база обліку, рівень технічного розвитку, глобалізаційні процеси, стан освіти, інформованість професійного середовища) та внутрішні (облікова політика, внутрішня організація бізнесу, комунікаційні механізми, поведінкові установки суб'єктів) [33, с. 87–88].

До основних положень інституціонального підходу у сфері бухгалтерського обліку належать:

1. Бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут. Він функціонує у тісному взаємозв'язку з інституційним середовищем і виступає як складна відкрита система з власною інфраструктурою [39, с. 129]. Інституційний підхід дозволяє побудувати модель обліку, засновану на взаємодії користувачів облікової інформації, інституційних правил і механізмів координації [29, с. 282–283].
2. Дослідження впливу соціокультурного контексту. Центральне місце займає аналіз сукупності норм і правил, як формальних (юридичні акти, контракти), так і неформальних (звичаї, ділові практики), які ґрунтуються на глибших культурних цінностях [17, с. 18–19].
3. Розширення функціонального поля бухгалтерського обліку. Згідно з інституціональним підходом, предмет бухгалтерського обліку включає не

лише фіксацію господарських явищ, а й оцінку інституційного впливу [8, с. 21]. За Г.Г. Кірейцевим, облік виконує широкий спектр функцій – від управлінських до макроекономічних [15, с. 93]. Українські дослідники доповнюють традиційні інформаційну, контрольну та аналітичну функції такими, як координуюча, розподільча [6, с. 53], сервісна, консультаційна [16, с. 115], науково-пізнавальна, соціальна, регуляторна, прогностична [29, с. 283], а також комунікативна [31, с. 211].

Слід підкреслити, що інституціоналізм не є єдиним чинником розширення облікової парадигми, однак саме він пояснює причини появи нових економічних явищ, стимулюючи розвиток науково-пізнавальної функції обліку. У межах сучасної інституціональної теорії у полі дослідження опиняються новітні об'єкти обліку – інтелектуальний, венчурний і людський капітал, трансакційні та інтеракційні витрати, нематеріальні активи, методики оцінки й відображення яких перебувають на стадії наукового становлення [33, с. 87].

Попри наукову значущість інституціонального підходу в обліковій науці, його положення піддаються обґрунтованій критиці за кількома ключовими напрямками:

1. Логіко-семантична й змістовна некоректність визнання інституціонального підходу повноцінною теорією бухгалтерського обліку. Деякі дослідники наголошують, що інституціоналізм радше виконує роль аналітичного інструменту, ніж самостійної наукової теорії. Так, С.Ф. Легенчук зазначає, що інституційна теорія не є суто обліковою, а слугує засобом конструювання моделей розвитку облікової системи [20, с. 205]. Подібну позицію поділяє С.Ф. Голов, який вважає, що сучасна облікова теорія не повинна базуватися винятково на економічних засадах: «економічні (зокрема інституціональні) та інші (психологічні, обмеження систем тощо) теорії є інструментами дослідження і вдосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку» [5, с. 8].

2. Обмеженість загальноекономічних теорій у поясненні закономірностей функціонування обліку. Науковці підкреслюють, що саме бухгалтерський облік повинен бути тим інструментом, який знижує рівень невизначеності в економіці,

а не навпаки. В економіці немає таких вартісних об'єктів, явищ і процесів, які б не спостерігались бухгалтерією», тому саме обліковий інструментарій доцільно використовувати як методологічну основу економічного аналізу – від класифікації об'єктів до балансового поділу, що забезпечує повну систему визначеності у межах восьмиелементного методу.

3. Звуження інституціоналізму до модифікованої форми системного підходу. Деякі критики розглядають інституціоналізм не як самостійне теоретичне явище, а як розширення системного аналізу економічних процесів. У відповідь самі прихильники підходу, зокрема В.М. Жук, визнають, «що елементи системної організації обліку справді присутні як на макро-, так і на мікрорівні управління. Водночас він підкреслює, що важливішим є перехід обліку від замкненої суб'єктно-економічної моделі до соціально-економічної площини, де облік набуває статусу соціального інституту» [9, с. 58].

4. Відрив інституціонального підходу від практичних аспектів облікової діяльності. Оскільки бухгалтерський облік має прикладний характер, його концептуальні основи переважно ґрунтувалися на матеріалістичних, структурно-логічних підходах. Інституціоналізм же акцентує увагу на неформальних, слабо структурованих чинниках – традиціях, професійних судженнях, культурних настановах, що не завжди піддаються формалізації. Як наслідок, кількість досліджень прикладного характеру в межах цієї теорії залишається обмеженою, а впровадження її положень потребує перегляду базових методів обліку, насамперед – методів оцінювання.

Незважаючи на вказані зауваження, інституціональна теорія зазнає еволюційного розвитку шляхом інтеграції новітніх економіко-правових концептів, таких як теорія суспільного вибору, трансакційних витрат і прав власності. У межах неоінституціоналізму головна увага приділяється приватному сектору економіки, де домінують відносини власності (теорія прав власності) та внутрішньофірмові відносини (теорія фірми).

Особливе місце займає агентська теорія, що оперує категоріями «агент» (найманий менеджер) і «принципал» (власник), а також поняттями «контракт» і

«трансакція» як ключовими об'єктами аналізу. Такий підхід надає нові можливості для розвитку облікової думки, адже дозволяє застосовувати формалізовані моделі для оцінювання взаємодій у сфері управління ресурсами, передачі інформації, укладання угод тощо. Однак методологічний індивідуалізм, що є центральною засадою неоінституціоналізму, не узгоджується з сучасними тенденціями до уніфікації й стандартизації облікових процедур, що створює напруження між теоретичною концепцією та практичними потребами бухгалтерії.

Інституціональний підхід у сфері бухгалтерського обліку можна розглядати як спробу відійти від традиційного уявлення про облік як інструмент реєстрації господарських подій. Він пропонує розширене бачення предмета, методології та цілей облікової науки, спрямоване на інтерпретацію соціальних, поведінкових і культурних чинників. Проте, головною проблемою залишається те, що інституціоналізм, проєктуючи свої положення на сферу бухгалтерського обліку, переважно відповідає на питання «чому?» і лише частково – на питання «як?» реалізувати ці ідеї у практичній площині.

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1. Цифровізація бухгалтерського обліку: сучасні технології та перспективи їх впровадження

Цифровий облік передбачає створення, передавання, обробку, управління та зберігання інформації про господарську діяльність підприємства в електронній формі. Такий облік включає використання спеціального програмного забезпечення для оцифрування даних, нових методів збору, систематизації облікових фактів, а також застосування цифрових активів. Метою цифровізації бухгалтерського обліку є прискорення процесів збору, обробки й зберігання інформації, забезпечення її доступності та оперативності для зацікавлених користувачів за умови підвищення достовірності облікових даних [50].

Результатом цифрової трансформації є спрощення обліку, зниження витрат і підвищення швидкості обробки інформації, що виводить організацію на новий рівень розвитку. Така модель цифрового обліку також свідчить про зростання ролі фінансових аналітиків і бухгалтерів, оскільки новітні технології поступово замінюють рутинну працю.

«Цифрові технології значно полегшують ведення бухгалтерського та податкового обліку, автоматизуючи трудомісткі й однотипні операції, з якими бухгалтери стикаються щодня, а також сприяють ухваленню управлінських рішень» [50]. Це дозволяє бухгалтерам, менеджерам і керівникам зосередити зусилля на аналітичних аспектах, що позитивно впливає на ефективність і продуктивність організації.

Крім зазначених переваг, цифровізація має додаткові позитивні наслідки для бізнесу:

1. Точність даних. Цифрові методи ведення обліку більш надійні порівняно з традиційними, оскільки виключають вплив «людського фактора», властивого навіть досвідченим спеціалістам.

2. Масштабованість бізнесу. Для великих підприємств, де кількість операцій вимірюється тисячами, цифровий облік відкриває ширші можливості для масштабування.
3. Фінансова безпека. Цифрові рішення забезпечують високий рівень безпеки даних – від обмеженого доступу та шифрування до резервного копіювання й використання хмарних технологій [44].

Більшість науковців вважають, що ключовими орієнтирами модернізації теорії бухгалтерського обліку й звітності в умовах цифрової економіки стануть:

- розширення облікового охоплення господарської діяльності;
- підвищення якості та оперативності облікової інформації;
- виявлення та врахування нових об'єктів обліку;
- розроблення інноваційних методів оцінки нових активів;
- інтеграція різних видів обліку;
- впровадження сучасних вітчизняних і зарубіжних інформаційних технологій;
- удосконалення теоретичних, методичних і прикладних аспектів розвитку облікової системи [48].

Згідно з дослідженням компанії PwC *«Цифровізація у фінансах і бухгалтерському обліку»*, респонденти найчастіше вказують на потребу в автоматизації таких процесів:

- розпізнавання первинних документів (22%);
- автоматизоване опрацювання даних від клієнтів і постачальників (20%);
- здійснення платежів (19%);
- заміна електронних таблиць Excel (14%);
- розпізнавання текстів договорів і контрактів (13%).

Разом із тим, використання нових технологій поки що відіграє незначну роль у сфері бізнес-аналізу, підготовки звітності та опрацювання документації [50].

Незважаючи на те, що більшість підприємств уже адаптувалися до використання автоматизованого програмного забезпечення, яке спрощує

ведення обліку та частково переводить його в електронний формат, найсучасніші цифрові технології поки що не набули широкого поширення. Згідно з дослідженням компанії PwC, лише 13 % організацій впровадили роботизовані рішення у свою діяльність, ще 22 % – перебувають на етапі планування роботизації. Технологію блокчейн застосовують лише 8 % опитаних компаній.

Разом з тим цифрові інновації поступово набувають популярності, серед яких варто виокремити:

1. Роботизація або RPA (Robotic Process Automation)

RPA-технології дають змогу автоматизувати рутинні завдання в системі бухгалтерського обліку. Серед основних функціональних можливостей роботів:

- автоматичне заповнення облікових та звітних форм;
- генерація первинної документації;
- звірка даних між різними файлами та джерелами;
- формування банківських виписок тощо.

Такі роботи можуть бути інтегровані в облікові системи, виконуючи функції кількох співробітників одночасно. Це дає змогу суттєво скоротити операційні витрати компанії та підвищити загальну ефективність бізнес-процесів. На ринку СНД уже представлені вітчизняні RPA-рішення, зокрема платформи PIX RPA та Robin.

2. Штучний інтелект (ШІ)

Штучний інтелект – це сукупність алгоритмів, здатних до самонавчання на основі накопиченого досвіду. Він здатен розпізнавати, класифікувати та прогнозувати господарські операції за певними ознаками, які були виявлені на основі попередніх прикладів. У бухгалтерському обліку ШІ застосовується, зазвичай, у парі з роботами: алгоритми аналізують ситуацію, формують рішення, а роботи виконують відповідні дії.

Наразі близько 90 % прикладів використання ШІ зосереджені на роботі з документами різного типу: сканами чеків, платіжних доручень, рахунків-фактур, накладних, коносаментів тощо. На основі розпізнаних документів робот автоматично реєструє господарську операцію. Наприклад, вітчизняне рішення

Smart Document Engine забезпечує високоточне розпізнавання та обробку паперових і цифрових документів – бухгалтерських, податкових, юридичних, страховий, банківських тощо. Це програмне забезпечення дозволяє значно оптимізувати документообіг, оцифровку та масове введення інформації.

У перспективі використання ШІ дасть змогу ефективніше управляти фінансовими ризиками та зміцнювати фінансову безпеку підприємств. Системи зможуть виявляти аномальні операції чи критичні помилки, що дозволить завчасно попереджувати можливі загрози в діяльності компанії.

3. Блокчейн

Блокчейн – це децентралізований цифровий реєстр транзакцій, що функціонує без участі фінансових посередників чи інститутів. Технологія базується на структурі з блоків, кожен з яких містить запис про певну транзакцію та пов'язаний з попередніми блоками. При виникненні нової операції вона фіксується в мережі блоків, що забезпечує прозорість, доступність та незмінність даних.

Блокчейн має значний потенціал для трансформації облікової системи, оскільки дозволяє:

- гарантувати достовірність облікової інформації;
- автоматизувати аудит і контрольні функції;
- підвищити безпеку фінансових операцій;
- знизити витрати на підтвердження достовірності даних.

Хоча впровадження цієї технології ще перебуває на початковій стадії, її перспективність в обліковій сфері не викликає сумнівів.

Смарт-контракти представляють собою комп'ютеризовані алгоритми, інтегровані у програмний код блокчейну, які призначені для забезпечення автоматичного дотримання умов договорів між сторонами. Їх основою є програмний код, що встановлює чіткі правила фіксації облікових записів за умови настання певних подій або виконання визначених умов. Наприклад, такі контракти можуть передбачати автоматизовану відвантаження товару або

надходження платежу, супроводжувані відповідними бухгалтерськими записами в облікових журналах обох контрагентів.

Однією з ключових переваг використання блокчейн-технології є незмінність інформації: жодна зі сторін не має змоги змінити, видалити чи доповнити запис без досягнення консенсусу з іншими учасниками мережі. Така прозорість суттєво знижує ризики шахрайства, ймовірність помилок, а також мінімізує необхідність у ручній звірці даних між сторонами.

Наприклад, якщо в умовах смарт-контракту передбачено, що певна сума коштів не може бути розблокована продавцю до моменту отримання покупцем товару в обумовлений строк, то у випадку порушення терміну постачання оплата не буде проведена. При цьому відповідні облікові записи автоматично фіксуються в системах обох учасників правочину. Смарт-контракт створюється в блокчейні за попереднім погодженням сторін, аналогічно до класичних юридичних договорів. Після погодження умов, контракт набуває властивостей самовиконуваного механізму, здатного автоматично реалізовувати прописані в ньому дії.

Окрім незалежності від посередників у фінансовій або юридичній сферах, смарт-контракти також знижують ризики, які притаманні традиційним угодам. У разі порушення звичайного договору сторони змушені звертатися до суду, тоді як у випадку зі смарт-контрактами, виконання угоди забезпечується превентивно: операція відбувається лише після настання відповідної події, подібно до механізму «спускового гачка».

Прикладом може слугувати купівля матеріалів:

1. Покупець направляє запит на постачання товару, і в блокчейні створюється смарт-контракт з умовами угоди. У разі відмови продавця, контракт автоматично анулюється, а запис — видаляється. Якщо продавець погоджується, контракт оновлює свій статус.
2. Після підтвердження покупцем отримання товару, автоматично ініціюється транзакція, і бухгалтерські записи синхронізовано

оновлюються в облікових системах обох сторін. Завдяки коду в смарт-контракті ці записи формуються безпосередньо в реальному часі.

За необхідності, державні органи – зокрема податкові – можуть отримати доступ до блокчейну для моніторингу транзакцій у режимі реального часу, що підвищує ефективність регулювання діяльності суб'єктів господарювання та сприяє дотриманню законодавчих вимог.

Блокчейн також забезпечує підтвердження прав власності на активи за допомогою токенів – цифрових сертифікатів, закріплених у блоках. Токен функціонує як умовна одиниця, що відображає вартість певного активу. Доступ до токена можливий лише за допомогою електронного підпису через відповідне програмне забезпечення.

Процес токенизації активів – наприклад, перетворення земельної ділянки на цифровий юридично значимий актив – забезпечує прозорість передачі прав власності та їх обліку. Крім того, блокчейн може бути ефективно використаний і в аудиті. Традиційно аудитори аналізують значну кількість транзакцій, аби перевірити їх достовірність, виявити помилки та можливі зловживання. Завдяки блокчейн-технологіям і смарт-контрактам ці процеси можуть бути повністю автоматизовані, а випадки порушень виявлятимуться миттєво, що суттєво підвищить рівень фінансової безпеки підприємств.

Однією з проблем класичного аудиту є обмеження вибірки, що унеможлиблює охоплення всіх транзакцій. У випадку використання блокчейну аудитори зможуть перевіряти усі операції, причому в режимі реального часу. Усі транзакції, здійснені організацією, автоматично фіксуватимуться як у її власній обліковій системі, так і в системі контрагента, що дозволяє забезпечити оперативну зв'язку даних.

Очевидно, що наразі ще рано говорити про повномасштабне впровадження новітніх цифрових технологій в облікову практику через низку правових і технічних обмежень. Проте стрімкий розвиток технологій дозволяє очікувати, що в недалекому майбутньому ці бар'єри будуть подолані.

3.2. Глобальні тенденції інтеграції ESG-звітності у корпоративне управління

Найбільші транснаціональні корпорації дедалі активніше інтегрують показники сталого розвитку (ESG) в системи винагороди керівного складу та наглядових рад, призначають окремих фахівців зі сталого розвитку, встановлюють кліматичні цілі та адаптуються до нових вимог щодо обов’язкового розкриття нефінансової інформації.

У межах дослідження KPMG’s Survey of Sustainability Reporting 2024 було проаналізовано нефінансову звітність 5 800 компаній у 58 країнах та юрисдикціях. Особлива увага приділена двом групам компаній: найбільшим світовим корпораціям – «G250», а також провідним 100 компаніям у кожному регіоні – «N100» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Основні глобальні тенденції ESG-звітності за даними KPMG (2024)

Показник / Тенденція	G250 (великі корпорації)	N100 (регіональні лідери)
Компанії, що мають кліматичні цілі	95%	80%
Впровадження Science-Based Targets	51%	–
Незалежне підтвердження ESG-звітності	69%	54%
Звітність щодо біорізноманіття	56%	49%
Використання стандартів GRI	77%	71%
Використання стандартів SASB	56%	41%
Дотримання TCFD-рекомендацій	72%	43%
Призначення відповідального за ESG у керівництві	56%	46%
Інтеграція ESG у систему винагород	41%	30%

Звіт публікується раз на два роки та відображає ключові тенденції у сфері сталого розвитку. Актуальність дослідження зумовлена впровадженням обов’язкових стандартів нефінансової звітності, зокрема Директиви ЄС щодо

корпоративної звітності про сталий розвиток (CSRD), яка набрала чинності для великих компаній ЄС у 2024 році, а в подальшому – і для малих підприємств та міжнародних корпорацій. На основі нових Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS) директива передбачає розкриття даних про вплив підприємства на довкілля, права людини, соціальні аспекти, а також ризики, пов'язані зі сталим розвитком.

Результати дослідження засвідчують, що більшість компаній перебувають на початковому етапі впровадження вимог CSRD. Лише 2% компаній G250 та 12% європейських компаній вже посилаються на стандарти ESRS у своїй звітності. Водночас спостерігається зростання уваги до поступового включення ключових вимог CSRD у практику розкриття інформації.

Однією з основних новацій CSRD є вимога про незалежне підтвердження звітності зі сталого розвитку. У 2024 році відповідні звіти опублікували 69% компаній G250 та 54% компаній N100, що є зростанням у порівнянні з 2022 роком (63% та 47% відповідно).

Ще одним важливим елементом нових вимог є проведення оцінки подвійної суттєвості, яка передбачає аналіз не лише впливу ESG-факторів на компанію, але й впливу самої компанії на довкілля та суспільство. За результатами дослідження, таку оцінку провели 50% компаній G250 та 45% європейських компаній.

Значне розширення охоплення нефінансової звітності демонструється у сфері біорізноманіття: з 2020 року кількість компаній G250, які звітують про біорізноманіття, зросла з 28% до 56%, а серед компаній N100 – з 23% до 49%.

Незважаючи на впровадження обов'язкових стандартів, компанії продовжують активно застосовувати добровільні підходи до розкриття інформації. Найбільш поширеними залишаються стандарти Global Reporting Initiative (GRI), які використовують 77% компаній G250 (проти 78% у 2022 році) та 71% компаній N100 (проти 68% у 2022 році). Також зростає популярність стандартів Sustainability Accounting Standards Board (SASB): їх використовують

56% G250 (зростання з 49% у 2022 році) та 41% N100 (порівняно з 33% два роки тому).

Крім того, підвищився рівень звітності відповідно до рекомендацій Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD): 72% компаній G250 та 43% компаній N100 у 2024 році, що на 11% і 9% більше відповідно, ніж у 2022 році.

Звіт також засвідчує, що практично всі провідні компанії світу встановили кліматичні цілі. У 2024 році 95% компаній G250 задекларували зобов'язання щодо зниження викидів вуглецю, що є суттєвим зростанням порівняно з 80% у 2022 році. Серед компаній N100 цей показник зріс до 80% (з 71% у 2022 році).

Також спостерігається підвищення амбітності кліматичних стратегій: 60% компаній уже пов'язують свої цілі зі скорочення викидів із положеннями Паризької кліматичної угоди (2022 – 54%), а 51% – впроваджують або планують впровадити науково обґрунтовані цілі (Science-Based Targets), порівняно з 43% у 2022 році.

У міру того як питання сталого розвитку та встановлення кліматичних цілей стають складовою частиною звичайної операційної діяльності компаній, дослідження KPMG засвідчує тенденцію до посилення ролі профільного керівництва у сфері ESG та використання стимулів для досягнення результатів у цій сфері.

Згідно з результатами звіту, понад половина компаній із групи G250 (56%) вже мають у складі ради директорів або вищого керівного складу окрему посадову особу, відповідальну за питання сталого розвитку. У 2022 році таких компаній було лише 45%. Серед компаній групи N100 таких фахівців призначено у 46% випадків, що також демонструє зростання порівняно з 34% у 2022 році.

Окрім інституціоналізації керівництва у сфері ESG, зростає й практика врахування досягнень у сталому розвитку при формуванні системи оплати праці керівників. У 2024 році 30% компаній групи N100 впровадили відповідні механізми мотивації, що є зростанням у порівнянні з 24% у 2022 році. Серед компаній G250 частка таких практик зросла з 40% до 41%. Проте варто зазначити, що серед G250 спостерігається вплив великої частки компаній зі

США, де інтеграція ESG-індикаторів у систему винагород навпаки знизилася – з 53% у 2022 році до 39% у 2024 році.

На відміну від цього, інші регіони демонструють позитивну динаміку. У Європі частка компаній, які враховують показники сталого розвитку у винагородах керівників, зросла з 29% до 34%, а в Азійсько-Тихоокеанському регіоні – з 20% до 33%.

Таким чином, спостерігається структурна зміна у підходах до управління сталим розвитком: він більше не розглядається як окрема функція, а поступово інтегрується в стратегічне керівництво компаніями та їхню систему мотивації. Це свідчить про глибшу інтеграцію ESG-принципів у корпоративне управління на глобальному рівні.

Більшість компаній на сьогодні мають розвинену систему внутрішнього контролю у сфері фінансової звітності. Водночас звітність з екологічних, соціальних та управлінських (ESG) аспектів перебуває в динамічному стані розвитку, оскільки нормативні вимоги у цій сфері постійно змінюються й посилюються в різних юрисдикціях. З урахуванням цього, більшість організацій наразі не мають стабільно функціонуючих процедур і механізмів контролю, що б забезпечували якісну та достовірну ESG-звітність.

Особливо актуальним це питання є для транснаціональних компаній, які змушені одночасно дотримуватись різних стандартів звітності у відповідних країнах своєї діяльності. Для забезпечення точності та надійності наданої інформації необхідне впровадження комплексних управлінських систем і процедур контролю. Крім того, сучасні регулятори дедалі частіше вимагають розкриття інформації щодо викидів у межах третього діапазону (Score 3), що зумовлює потребу поширення контрольних механізмів не лише на саму компанію, а й на її партнерів у ланцюгах постачання.

Зниження обсягів викидів, пов'язаних із ланцюгами поставок, є важливою умовою для досягнення кліматичних цілей, адже такі викиди можуть становити значну частку від загального вуглецевого сліду компанії. Незважаючи на складність вимірювання, розрахунку та розкриття Score 3, сучасні цифрові

інструменти – такі як штучний інтелект (ШІ) та аналітика даних – значно розширюють можливості компаній у цій сфері.

Застосування аналітичних технологій дозволяє бізнесу отримати прозорість щодо джерел викидів у межах постачального ланцюга, ідентифікувати зони підвищеної вуглецевої інтенсивності, а також соціальних або екологічних ризиків. На основі цих даних компанії можуть приймати обґрунтовані рішення щодо вибору постачальників, оптимізувати логістичні маршрути для скорочення викидів і забезпечувати дотримання принципів сталого розвитку на всіх етапах створення доданої вартості.

У міру зростання глобальних ризиків суттєво зростають і очікування інвесторів щодо їхнього ефективного управління. На сьогодні концепція ESG охоплює практично всі нефінансові аспекти діяльності підприємств, які раніше залишались поза межами традиційної фінансової звітності. ESG включає широкий спектр показників, що охоплюють як екологічні та соціальні аспекти, так і аспекти корпоративного управління, а також численні регуляторні вимоги.

Соціальна відповідальність дедалі чіткіше інтегрується в порядок денний у сфері штучного інтелекту, оскільки зростають пов'язані з нею ризики та їхні потенційні наслідки. Інвестори нині очікують не лише задекларованих намірів у сфері ESG, а й реальних дій, які інтегрують сталі підходи в повсякденні операційні процеси. Разової щорічної звітності з ESG вже недостатньо – інвестори дедалі частіше вимагають прозорої інформації щодо соціальних впливів та екологічних викликів, пов'язаних із діяльністю компанії.

Для задоволення цих очікувань необхідно переорієнтувати операційні моделі бізнесу на низьковуглецеві виробництва, екологічно сталий ланцюг постачання, вторинне використання матеріалів та довгострокову стратегію розвитку, що забезпечує захист і зростання вартості бізнесу в умовах нестабільності.

У контексті залучення капіталу як на внутрішніх, так і на зовнішніх фінансових ринках, ESG стає критичним фактором формування інвестиційної привабливості компаній. Вартісна оцінка бізнесу дедалі більше залежить від

того, наскільки глибоко ESG інтегроване у стратегію та операційну діяльність компанії.

Інноваційні цифрові технології докорінно змінюють сучасні ланцюги поставок. Генеративний штучний інтелект, аналітика даних, автоматизація, машинне навчання, Інтернет речей (IoT), блокчейн – усе це формує основу для створення «розумного» ланцюга постачання, який невдовзі стане новою нормою.

Проте цього недостатньо. Завдання полягає не лише в ефективності, а в забезпеченні сталого характеру таких трансформацій. Генеративний ШІ має застосовуватися з метою формування відповідального підходу до закупівель, забезпечення відповідності глобальним стандартам і підвищення прозорості операційних процесів.

У міру того як бізнес шукає нові джерела створення цінності, виникають нові моделі, які поєднують у собі технологічні інновації, соціальну відповідальність і позитивний вплив на довкілля. Такі підходи, як зворотні ланцюги постачання та виробництво на запит, сприятимуть розвитку суміжних напрямів для великих компаній.

Операційні моделі також змінюватимуться – системи на базі ШІ та машинного навчання зможуть прогнозувати попит, адаптувати виробництво і забезпечувати доставку продукції в режимі реального часу. Ці зміни супроводжуватимуться появою нового покоління споживачів, яке вимагатиме від брендів не лише прибутковості, а й реальних дій у сфері екології, соціальної відповідальності та етики.

3.3. Напрямки формування новітньої парадигми обліку

Симбіоз природничих та економічних наук зберігає свою наукову значущість ще з часів Ф. Кене і продовжує залишатися актуальним у контексті сучасних досліджень. З огляду на це, дослідження витоків сучасної парадигми бухгалтерського обліку доцільно розпочинати з аналізу «Економічної таблиці» Ф. Кене – основоположного твору французької фізіократичної школи, в якій

простежуються засади, співзвучні сучасним підходам до обліку. Ф. Кене розглядав функціонування господарства як єдиного організму, фокусуючи увагу як на макроекономічних, так і на мікроекономічних аспектах [1]. Його положення зберігають теоретико-прикладну цінність для впровадження природовідповідних критеріїв до системи бухгалтерського обліку.

Одним із піонерів інтеграції природничого підходу в аналіз господарських процесів був український вчений-новатор С. Подолинський. «У своїх працях він обґрунтовував взаємозв'язок між інтелектуальною працею людини та залученням сонячної енергії до економічного обігу. Ілюстративним прикладом такого підходу є його аналіз ролі вчителя початкової школи, як агента перетворення знань у приріст продуктивності праці, що виявляється через збільшення врожаю, тобто – опосередковане акумулювання сонячної енергії в економіці» [18, с.28]. Такий підхід передбачає концептуалізацію обліку як елементу ноосферної функції управління суспільним розвитком.

Окремої уваги заслуговує розроблена Подолинським ідея енергетичного бюджету людства, яка надає підґрунтя для формування парадигми обліку енергетичних потоків, що генеруються та трансформуються в межах економічної діяльності суб'єктів господарювання. Уже понад тридцять років наукова спільнота за межами України визнає С. Подолинського засновником екологічної економіки – наряду, що відіграє дедалі вагомішу роль у сучасній фізико-економічній думці [18]. Його наукова спадщина формує одне з підґрунть для концептуального осмислення парадигми екологічного обліку.

Суттєвий внесок у розвиток природничого виміру облікової парадигми належить академіку В. І. Вернадському. У своїх філософсько-природничих міркуваннях він наголошував на обмеженості людського пізнання природи в умовах фрагментарного вимірювання її окремих частин, без прагнення охопити цілісність природного середовища засобами точного обліку [18, с.29]. Такі погляди, зафіксовані у його щоденникових записах 1919 року, дозволяють розглядати облік як потенційну біосферну функцію суспільно-господарського

управління, що ґрунтується на інтегративному підході до взаємодії людства з довкіллям.

До провідних представників фізико-економічної думки також належить М. Руденко – український філософ, мислитель і правозахисник. Його внесок полягає у розробці ідеї енергетичного обліку основних економічних процесів, що закладає передумови для трансформації традиційних уявлень про бухгалтерський облік [18, с.29].. Відповідно до його концепції, економіка має враховувати міжпоколінні взаємини та забезпечувати передумови для сталого розвитку [36]. У цьому контексті в науковому середовищі було запропоновано модель бухгалтерського балансу, який враховує поколіннєві зв'язки та екологічну відповідальність, що зумовлює необхідність переосмислення фундаментальних основ обліку [37, с. 285-286].

Перехід до нової парадигми обліку передбачає радикальні зміни в онтологічних, метрологічних та методологічних засадах. Зокрема, погіршення екологічного стану довкілля виступає об'єктивною передумовою для трансформації системи бухгалтерського обліку в напрямі екологізації. Паралельно, стрімкий розвиток цифрових технологій, поширення ERP-систем і автоматизація бізнес-процесів в умовах цифрової трансформації кардинально змінюють функціональну роль бухгалтера, аудитора та фінансового аналітика (табл. 3.2). Ці зміни актуалізують необхідність переосмислення не лише технічних, а й етичних та ціннісних основ професії в контексті відповідальності за стійкий розвиток суспільства [57].

У сучасних умовах глобальної цифровізації економіки та трансформації бізнес-середовища зростає потреба у фахівцях з бухгалтерського обліку, здатних не лише формувати фінансову та податкову звітність, але й ефективно управляти бізнес-процесами. У зв'язку з цим актуалізується володіння бухгалтерами новітніми компетентностями в галузі бізнес-аналітики. Паралельно з цим аудиторі – як внутрішні, так і зовнішні – зобов'язані постійно оновлювати знання у сфері інформаційних технологій, що необхідно для ефективного

здійснення процедур аудиту внутрішнього контролю та аудиторських перевірок по суті.

Таблиця 3.2

Етапи еволюції облікової парадигми в контексті інтеграції природничих та цифрових підходів

Етап	Представники	Ключові ідеї	Вплив на облік
Фізіократичний (XVIII ст.)	Франсуа Кене	«Економічна таблиця», ідея природного порядку	Макроекономічне бачення господарства як єдиного організму
Енергетично-природничий (XIX ст.)	Сергій Подолинський	Енергетичний облік, акумуляція сонячної енергії працею	Концепт ноосферного управління, енергетичні критерії оцінки діяльності
Біосферно-філософський (XX ст.)	Володимир Вернадський	Цілісність природних процесів, ноосфера	Ідея обліку як біосферної функції управління суспільством
Екологічно-економічний (XX ст.)	Микола Руденко	Міжпоколіннева відповідальність, енергетичний баланс	Парадигма сталого розвитку, екологізація звітності
Цифрово-аналітичний (XXI ст.)	сучасні дослідники, Велика четвірка, AICPA, NASBA	ERP, RPA, data analytics, кібербезпека	Трансформація професії бухгалтера, нові цифрові компетентності

Згідно з результатами дослідження, проведеного компанією *Deloitte*, серед десяти стратегічно важливих напрямів для підвищення вартості компаній п'ять стосуються саме інформаційних технологій, що свідчить про їх зростаючу роль у внутрішньому аудиті [57].

Із поширенням інформаційних технологій збільшується обсяг даних, які підлягають обробці бухгалтерами та аудиторами. У цьому контексті важливе значення набуває застосування інструментів аналізу даних (*data analytics*), що дозволяє ідентифікувати закономірності та взаємозв'язки в масивах інформації. Водночас із впровадженням безперервного аудиту, який передбачає систематичне спостереження за інформаційними потоками, постають ризики хибної інтерпретації результатів, що може призвести до помилкових управлінських рішень.

Окремої уваги заслуговує феномен віддаленого аудиту, що активно впроваджується за умов географічної розгалуженості підприємств і

використання ними ERP-систем. Такий формат дозволяє підвищити ефективність аудиторських функцій, мінімізувати витрати часу та ресурсів на проведення виїзних перевірок [41; 42, 45]. Проте одночасно виникають ризики, пов'язані з викривленням або недостатньою інтерпретацією даних, що ускладнює прийняття обґрунтованих рішень.

Тенденція до зростання обсягів дистанційної роботи обумовлює необхідність застосування спеціалізованого програмного забезпечення для автоматизації бізнес-процесів і аналітики даних із використанням хмарних сервісів. Особливо динамічно цей процес відбувається в країнах Західної Європи та США. Однак активне впровадження хмарних технологій супроводжується збільшенням кіберзагроз, пов'язаних із збереженням конфіденційної інформації.

Ще одним чинником зростання кіберризиків є поширення технології Інтернету речей (*Internet of Things*), яка забезпечує підключення різних пристроїв до глобальних мереж. Це створює нові виклики в контексті захисту даних та кібербезпеки. У відповідь на такі виклики в Європейському Союзі з 2018 року було запроваджено Загальне положення про захист даних (*General Data Protection Regulation – GDPR*), порушення якого тягне за собою значні фінансові санкції для підприємств. Таким чином, управління ризиками конфіденційності набуває ключового значення для менеджменту [45].

В умовах цифрової трансформації зростає актуальність застосування роботизованої автоматизації процесів (*Robotic Process Automation, RPA*) в обліково-аналітичній діяльності. Ці програмні боти дозволяють автоматизувати рутинні процедури, пов'язані з веденням обліку та аудитом [45; 47]. Попри очевидні переваги RPA, варто враховувати потенційні ризики, зокрема пов'язані з надмірною економією коштів на внутрішній аудит, що може негативно вплинути на мотивацію працівників та якість виконання професійних обов'язків.

Зазначені вище тренди зумовлюють потребу перегляду підходів до підготовки фахівців з обліку, аудиту та фінансового аналізу в системі вищої освіти. Зростає необхідність розширення спектра професійних компетентностей,

зокрема в напрямі автоматизації бізнес-процесів і підвищення швидкості обробки оперативної інформації.

Відповідно, бухгалтерські компанії все частіше звертають увагу на технічні навички кандидатів, віддаючи перевагу випускникам, які володіють сучасними інформаційними технологіями. Це, своєю чергою, може призвести до скорочення попиту на випускників класичних програм бухгалтерського обліку.

У США Національна асоціація державних рад з бухгалтерського обліку (*National Association of State Boards of Accountancy, NASBA*) спільно з Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*) розробила нову модель екзамєну CPA, яка акцентує увагу на технічних навичках майбутніх фахівців. Концептуальні засади цієї моделі представлені на рис. 3.1

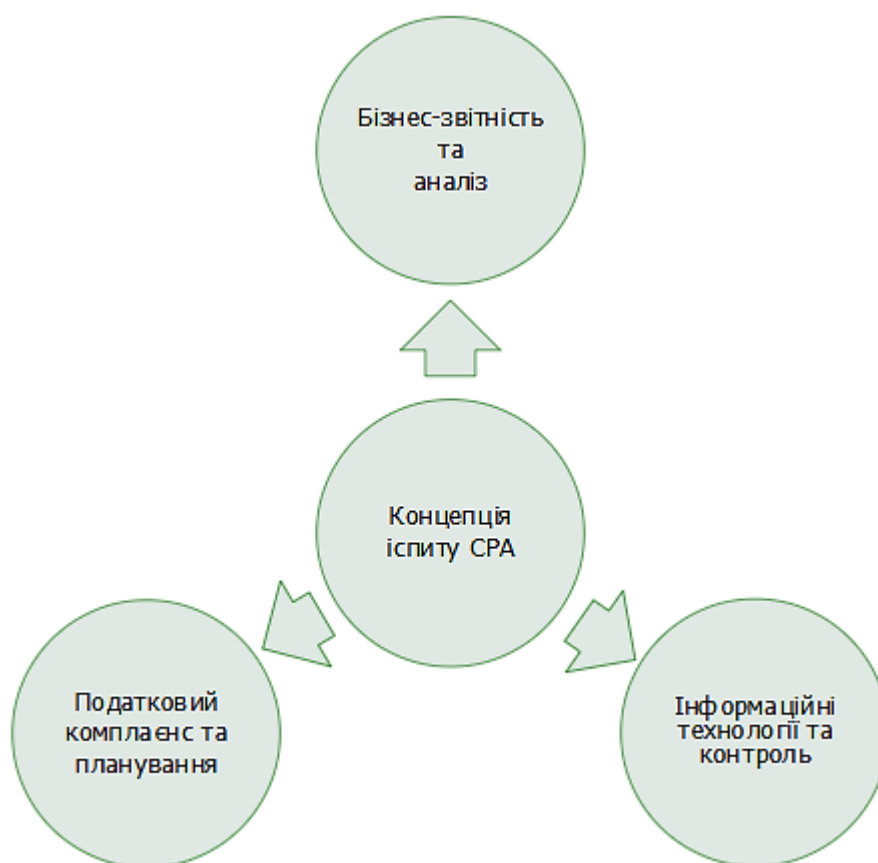


Рис. 3.1. Концепція моделі іспиту CPA у співробітництві з NASBA та AICPA

У провідних світових бізнес-школах спостерігається тенденція до активного інтегрування у навчальні програми дисциплін, орієнтованих на

опанування інструментів аналізу даних та сучасних інформаційних технологій. Цей підхід покликаний адаптувати освітній процес до вимог цифрової економіки та підвищити готовність випускників до викликів, що постають перед бізнесом у середовищі цифрової трансформації.

У цьому контексті важливо зазначити, що ще у 2014 році Асоціація з розвитку університетських бізнес-шкіл (*Association to Advance Collegiate Schools of Business, AACSB*), яка здійснює акредитацію бізнес-шкіл у глобальному масштабі, запровадила *Міжнародний стандарт бухгалтерської акредитації A7 – «Навички та знання з інформаційних технологій для випускників бухгалтерії: Інтерпретація» (International Accounting Accreditation Standard A7: Information technology skills and knowledge for accounting Graduates: An Interpretation)*. Метою цього стандарту є удосконалення бухгалтерської освіти шляхом інтеграції ІТ-компетенцій у професійну підготовку фахівців.

Відповідно до вказаного стандарту, освітні програми закладів, що претендують на акредитацію AACSB, повинні формувати у здобувачів вищої освіти компетентності, пов'язані зі створенням, обміном, аналітикою та інтелектуальним аналізом даних, звітністю та збереженням інформації у межах та між організаціями з використанням сучасних інформаційних систем.

Такі підходи до організації освітнього процесу вказують на переорієнтацію бухгалтерської науки з класичної парадигми на нову, у центрі якої – домінування цифрових інформаційних трендів. Зокрема, спостерігається тенденція до зміщення фокусу з природничо-економічної сутності обліку на цифрову інтерпретацію облікових процесів. Такий дисбаланс викликає необхідність осмислення нових напрямів розвитку облікової системи.

Водночас зростає значущість екологічних, соціальних та економічних чинників, що вимагає формування ефективної політики сталого розвитку. Це, у свою чергу, генерує нові виклики для бухгалтерського обліку, який має адаптуватися до потреб сталого розвитку через призму цифрових технологій.

Сучасні соціальні трансформації, зумовлені зростаючим запитом на доступ до інформації, каталізують безпрецедентне прискорення процесів діджиталізації.

Це призводить до потреби перегляду епістемологічних і онтологічних засад бухгалтерської науки, зокрема у контексті її ролі у забезпеченні інформаційної підтримки концепції сталого розвитку.

У зв'язку з цим постає потреба трансформувати підходи до підготовки фахівців у сфері обліку, контролю та аналізу. Це передбачає не лише розширення їхнього фахового інструментарію, але й формування нових цифрових компетентностей, що дозволяють ефективно функціонувати у цифровому середовищі та відповідати вимогам сталого розвитку.

.

ВИСНОВКИ

За результатами проведено дослідження отримано наступні результати:

1. Еволюція бухгалтерського обліку є безперервним процесом удосконалення засобів фіксації та аналізу господарської інформації, що розпочався ще в доісторичні часи з елементарного рахування на фізичних носіях і поступово трансформувався в складну інформаційну систему обліку. Формування первісних облікових практик було тісно пов'язане з рівнем розвитку писемності, торгівлі та державного управління. Ключовим переломним моментом у становленні обліку стало запровадження подвійного запису та формалізація облікових принципів у період Ренесансу, що заклало основи для подальшої систематизації бухгалтерських знань. Надалі розвиток обліку супроводжувався його професіоналізацією, формуванням національних і міжнародних стандартів, а також інституціоналізацією бухгалтерської професії.

2. Аналіз доробку представників чотирьох класичних шкіл бухгалтерського обліку – французької, італійської, німецької та англо-американської – дає підстави стверджувати, що, попри відмінності у підходах, усі вони зробили вагомий внесок у формування бухгалтерського обліку як наукової дисципліни. Національні школи, які відображали специфіку економічного розвитку відповідних країн, перебували у взаємодії та взаємовпливі, що сприяло еволюції облікової науки загалом. Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується глобальною уніфікацією, цифровізацією та підвищенням значення інформаційних технологій, що дозволяє не лише автоматизувати облікові процеси, але й забезпечити вищий рівень достовірності, прозорості та аналітичної цінності фінансової звітності в умовах глобалізованої економіки.

3. Формування міжнародної системи бухгалтерського обліку було складним, багатогранним процесом, що відбувався під впливом глибоких трансформацій світової економіки. Його витoki сягають періоду індустріалізації, розвитку міжнародної торгівлі та появи перших професійних об'єднань

бухгалтерів. Історичні етапи становлення системи – торговельний, підприємницький та організаційний – засвідчують тісний взаємозв'язок між розвитком економіки, правовими інституціями та обліковими практиками.

4. Ключовими чинниками, що стимулювали гармонізацію облікових систем, стали глобальні економічні кризи, зростання ролі фондових ринків, інтернаціоналізація капіталу та утворення транснаціональних корпорацій. Міжнародні бухгалтерські форуми, започатковані з початку ХХ століття, започаткували діалог між національними школами обліку та сприяли пошуку універсальних методологічних підходів. Відтак, запровадження та поширення МСФЗ у понад 120 країнах світу свідчить про поступове утвердження міжнародної системи бухгалтерського обліку як глобального інформаційного інструмента, що забезпечує прозорість фінансової діяльності та підтримує процеси економічної інтеграції. Розвиток постіндустріальної економіки спричинив зміну облікової реальності: на перший план виходять нематеріальні активи, інтелектуальна власність, знання й інформація, які не вписуються в традиційні облікові моделі. Внаслідок цього виникає потреба в переосмисленні предмета бухгалтерського обліку та перегляді його фундаментальних категорій. Система обліку, зосереджена на матеріальному обігу ресурсів, виявляється недостатньо адаптованою до фіксації й аналізу «м'яких» активів, що формують основну вартість компаній у нових економічних умовах.

5. Понятійний апарат облікового інституціоналізму є багаторівневою системою, що ґрунтується на концептах «інституція», «інститут» та «інституційне середовище», які перебувають у складній взаємодії та відображають еволюцію соціально-економічних норм і механізмів регулювання облікових процесів. Інституціональний підхід до бухгалтерського обліку розширює традиційні межі облікової науки, розглядаючи її як частину соціального інституту із багатофункціональним призначенням, включаючи не лише інформаційно-контрольні, а й координаційні, регуляторні, прогностичні й комунікативні функції. Попри наявні методологічні та практичні обмеження, інституціоналізм становить важливу дослідницьку парадигму, що дозволяє

інтегрувати новітні економіко-правові теорії в аналіз бухгалтерського обліку, водночас вимагаючи подальшої конкретизації його прикладних аспектів і трансформації відповідних облікових методик.

6. Інтеграція блокчейн-технологій з алгоритмами машинного навчання відкриває нові можливості для автоматизації облікових процесів та підвищення рівня фінансової безпеки. Впровадження інструментів штучного інтелекту, роботизація та цифровізація трансформують роль бухгалтера: рутинні завдання замінюються аналітичною та стратегічною діяльністю. Сучасні реалії господарської діяльності вимагають від фахівців у сфері обліку високого рівня аналітичної підготовки, здатності формувати облікову політику, адаптуватися до нових викликів і забезпечувати інформаційну підтримку управлінських рішень у межах усіх напрямів діяльності. Набуття нових навичок у сфері стратегічного планування, аналізу та цифрових технологій забезпечить бухгалтерам можливість робити вагомий внесок у розвиток організації.

7. Глобальна інтеграція ESG-факторів у корпоративне управління свідчить про поступове переосмислення стратегічних цілей бізнесу. ESG-підходи дедалі частіше включаються до систем винагород, структури керівництва та внутрішнього контролю, зокрема в контексті вимог CSRD та ESRS. Цифровізація процесів обліку та контролю ESG-звітності є ключовим інструментом забезпечення прозорості, достовірності та відповідності глобальним стандартам. Використання ШІ, аналітики даних і автоматизації дозволяє ефективно управляти ESG-ризиками, зокрема в межах ланцюгів постачання (Scope 3). ESG як фактор інвестиційної привабливості вимагає трансформації бізнес-моделей, орієнтованих на сталий розвиток, екологічну безпеку, соціальну відповідальність та прозорість корпоративної поведінки. Реальні дії компаній у сфері ESG стають визначальними для довіри інвесторів і ринкової вартості. Історико-методологічна спадщина фізико-економічної думки (Ф. Кене, С. Подолинський, В. І. Вернадський, М. Руденко) продовжує формувати концептуальні засади для екологізації обліку та інтеграції природничих критеріїв

у господарський аналіз. Їхні ідеї зберігають значущість у розробці нових моделей бухгалтерської звітності, зорієнтованих на сталий розвиток.

8. Цифрова трансформація економіки вимагає переосмислення функціональної ролі фахівців з обліку та аудиту, зокрема в контексті аналітики даних, роботизованої автоматизації процесів (RPA), дистанційного аудиту та управління кіберризиками. Це супроводжується зміною ціннісних орієнтирів професії у бік відповідальності за соціальні й екологічні наслідки. Модернізація бухгалтерської освіти повинна враховувати вимоги цифрової економіки та сталого розвитку, інтегруючи ІТ-компетенції, екологічну відповідальність і ноосферний підхід до обліку. Успішна адаптація до цих викликів можлива лише за умови оновлення епістемологічних і методологічних основ облікової науки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Байрам М.К., Байрам У.Р. Концепції розвитку бухгалтерського обліку в епоху глобалізаційних процесів. *Економіка Криму*. 2013. № 2 (43). С. 130–133.
2. Булгакова С.В. Методологічні принципи економічних теорій як вихідні засади управлінського обліку. *Вісник ВГУ. Серія: Економіка і управління*. 2004. № 1. С. 156–162.
3. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : у 2-х ч. : навч. посібник. – 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2001.
4. Верига Ю.А., Захарченко В.Ю. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституціонального середовища. *Освіта і наука XXI століття: V Міжнародна науково-практична конференція (2011 р., Болгарія, м. Софія)*. URL:
http://www.rusnauka.com/27_OINXXI_2011/Economics/7_92366.doc.htm
5. Голов С. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 8. С. 3–9.
6. Гончаренко І.М. Вплив інституційного середовища на організацію бухгалтерського обліку. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2013. № 3 (68). С. 52–60.
7. Жук В.М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Фінанси України*. 2010. № 11. С. 101–110.
8. Жук В.М. Поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 1. С. 16–23.
9. Жук В.М. Розвиток бухгалтерського обліку: від системи до інституту. *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: IX Міжнародна науково-практична конференція (26 лютого 2015 р., м. Київ)*. Київ: ННЦ "ІАЕ". С. 55–59.
10. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". 1999.

11. Камінська Т.Г. Сучасні підходи до формування обліково-інформаційної системи управління кругообігом капіталу. *Науковий вісник НАСОНА*. 2012. № 4. С. 34–40.
12. Канцуров О.О. Інституціональний аналіз як спеціальний метод дослідження бухгалтерського обліку. *Наукові праці НДФІ*. 2010. № 4 (53). С. 115–123.
13. Канцуров О.О. Методологічні засади бухгалтерського обліку трансакційних витрат. *Ефективна економіка*. 2014. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3432>
14. Кармазіна М., Шурбована О. “Інститут” та “інституція”: проблема розрізнення понять. *Політичний менеджмент*. 2006. № 4. С. 10–19.
15. Кірейцев Г.Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення методології обліку. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2013. № 3 (80). С. 91–103.
16. Колеснікова О.М. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін. *Науковий вісник НУБіП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес*. 2013. Вип. 181 (3). С. 111–115.
17. Кузьмінов Я., Радаєв В., Яковлев А., Ясін Є. Інститути: від запозичення до вирощування. *Питання економіки*. 2005. № 5. С. 5–27.
18. Куцик, П., Шевчук, В., Дерун, І. STEM і становлення новітньої парадигми бухгалтерського обліку. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 2022. 4(45), С. 22–35.
19. Куцик П. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні. Львів: Видавництво ЛТЕУ, 2017. .
20. Легенчук С.Ф. Класифікація теорій бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць*. 2010. Вип. 3 (18). С. 190–211.
21. Остап'юк М. Я., Лучко М. Р., Даньків Й. Я. Історія бухгалтерського обліку : навч. посібник. К. : Знання, 2005.

- 22.Пасько Т. О. Історія бухгалтерського обліку : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисципліни. Суми : ВТД «Університетська книга», 2009.
- 23.Поленова С.Н. Категорії інституціональної теорії в розвитку бухгалтерського обліку. *Аудит і фінансовий аналіз*. 2014. № 1. С. 57–62.
- 24.Починок Н. В. Взаємозалежність соціальних стандартів та інтелектуального капіталу підприємства. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII міжнар. наук.-практ. конф. Львів : Вид-во ЛТЕУ, 2018. С. 267-269. URL: http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/News/Academy/2018/05/2018.05.17_NewsMaterConf.pdf*
- 25.Починок Н. В. Етапи становлення наукових досліджень інтелектуального капіталу в системі бухгалтерського обліку. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали IX міжнародної науково-практичної конференції*. Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2021. С. 229-233.
- 26.Починок Н. В. Значення бухгалтерського обліку для сталого розвитку суб'єктів господарювання. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., 31 травня – 1 червня 2018 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 208- 210. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/29552/1/106.PDF> ;*
- 27.Пушкар М. С., Гавришко Н. В., Романів Р. В. Історія обліку та контролю господарської діяльності : навч. посібник. Тернопіль : Карт-бланш, 2007.
- 28.Саннікова І.Н. Чи можливе подолання кризи теорії бухгалтерського обліку? *Міжнародний бухгалтерський облік*. 2008. № 4 (112). С. 25–29.
- 29.Семанюк В. Теорія обліку: інституційний підхід. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11. Частина 4. С. 281–284.
- 30.Семенишена Н. Інституціональне моделювання системи бухгалтерського обліку. *Прикладна економіка – від теорії до практики: Перша*

- Всеукраїнська науково-практична конференція (16–18 жовтня 2015 р.).*
Тернопіль, 2015. С. 208–210.
31. Семенишена Н. Традиційні та новітні інституційні аспекти у теорії обліку. *Стратегія збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потенціалу країни: II Міжнародна науково-практична конференція (1 червня 2016 р., м. Кам'янець-Подільський).* Тернопіль: Крок, 2016. С. 209–211.
 32. Сисоєв О.В. Поняття “інститут” та “інституція”: економічний контекст. *Вісник Запорізького національного університету.* 2014. № 3 (23). С. 140–149.
 33. Сльозко Т. Розвиток бухгалтерського обліку в інституційному середовищі. *Вісник КНТЕУ.* 2012. № 3. С. 84–93.
 34. Соколов Я. В. Бухгалтерський облік: від витоків до наших днів : уч. посібник. М. : Аудит С., 2007.
 35. Чайковська Л.А. Вплив інституціональних факторів на стан та розвиток облікових систем. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2011. № 3 (21). Частина 2. С. 379–384.
 36. Шевчук В. Модель обліку процесів розвитку: проблеми модифікації на засадах фізичної економії. *Регіональні перспективи.* 2001. № 2–3. С. 3–6.
 37. Шевчук В. О. Новітній каркас побудови обліку: концептуальне окреслення "точок опори". *Обліково-аналітичне забезпечення системи управління підприємством.* Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. С. 285–286.
 38. Шевчук В. Фізична економія. У *Економічна енциклопедія.* Т. 3. Тернопіль: Академія, 2002. С. 722–725. .
 39. Юхименко-Назарук І. Причини необхідності побудови інституційної теорії бухгалтерського обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: Міжнародний збірник наукових праць.* 2014. Вип. 2. С. 48–51.

40. Юхименко-Назарук І.А. Аналіз інституційних наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2013. № 4 (66). С. 126–130.
41. Bennett G. B., Hatfield R. C. Staff auditors' proclivity for computer-mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior. *Accounting, Organizations and Society*. 2018. № 68. С. 42–57.
42. Bhattacharjee S., Hillison S. M., Malone C. Auditing from a Distance: The Impact of Remote Auditing and Supervisor Monitoring on Analytical Procedures Judgments. 2020. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract_id=3613440
43. Bible W., Raphael J., Taylor P. Blockchain Technology and Its Potential Impact on the Audit and Assurance Profession. Deloitte, 2017. 22 с.
44. Blockchain and the future of accountancy. Information Technology Faculty. Chartered Accountants' Hall. London, 2018. 16 с.
45. Christ M. H., Eulerich M., Krane R., Wood D. A. New frontiers for internal audit research. *Accounting Perspectives*. 2021. № 20(4). P. 449–475.
46. Committee on Prospering in the Global Economy of the 21st Century. *Rising Above the Gathering Storm: Energizing and Empowering America for a Brighter Economic Future*. Washington, DC: National Academies Press, 2007. URL: <http://www.nap.edu/catalog/11463.html>.
47. Eulerich M., Pawlowski J., Waddoups N. J., Wood D. A. A framework for using robotic process automation for audit tasks. *Contemporary Accounting Research*. 2022. № 39(1). С. 691–720.
48. Gullkvist B. Drivers of diffusion of digital accounting practice. *Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control* / ed. A.J.J. Miettinen. Finland: Acta Wasaensia, 2011. С. 25–43.
49. History of origins and development of system of international accounting. URL: https://www.academia.edu/11512199/HISTORY_OF_ORIGINS_AND_DEVELOPMENT_OF_SYSTEM_OF_INTERNATIONAL_ACCOUNTING

50. Justenhoven P., Loitz R., Sechser J. PWC Survey «Digitalization in finance and accounting and what it means for financial statements audit». *Journal of Education for Business*. 2016. № 91. C. 166–175.
51. Moore W. B., Felo A. The evolution of accounting technology education: Analytics to STEM. *Journal of Education for Business*. 2022. № 97(2). C. 105–111.
52. Muravskiy V., Pochynok N., Reveha O., Chengyu L. Accounting and control of foreign economic electronic transactions using cryptocurrencies. *Herald of Economics*. 2022. № 4. P. 44–60.
53. Nataliia Pochynok, Mykola Parkhomets, Liudmyla Uniiat, Igor Matviy, Liudmyla Sybyrka, Serhii Kasian. Business Process: Modelling Based on Logistics and Management Concepts. *Sustainable Economics*. 2021. Vol. 39 DOI: <http://dx.doi.org/10.25115/eea.v39i3.4523>
54. Pan G., Seow P.S. Preparing accounting graduates for digital revolution: A critical review of information technology competencies and skills development. *Journal of Education for Business*. 2016. T. 91, № 3. C. 166–175.
55. Pochynok N., Muravskiy V., Farion V. Implementation of electronic communications in accounting of public procurement. *Technology Audit and Production Reserves*. 2021. № 4(60), P. 6-10.
56. Role and Evolution of The International Accounting Standards Board. URL: <https://www.bartleby.com/essay/Role-and-Evolution-of-TheInternational-Accounting-P3CLRYAZVJ>
57. Deloitte. Internal Audit Insights 2019. High-impact areas of focus. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/risk/Internal%20Audit%20High%20Impact%20Areas%20of%20Focus%20Jan%202019%20Final.pdf>