

УДК 657.1 (477)

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

ВАСИЛЬ ЄФІМЕНКО,
канд. екон. наук, професор,
декан обліково-економічного
факультету ДВНЗ «Київський
національний економічний
університет імені Вадима
Гетьмана»,

ЛЕСЯ ТЯГНИРЯДНО,
канд. екон. наук, доцент
кафедри бухгалтерського обліку
і аудиту ВНЗ Укоопспілки
«Полтавський університет
економіки і торгівлі»

Висвітлено проблеми трансформації бухгалтерського обліку та його видів в Україні. Сформульовано можливі напрями розвитку бухгалтерського обліку та проблеми, що супроводжують зазначені процеси.

Ключові слова: бухгалтерський облік, еккаунтинг, інформаційне забезпечення менеджменту, стратегічний облік.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Розвиток бізнесу, його транснаціоналізація внаслідок глобалізації, поява нових форм господарювання, ускладнення економічних відносин та світова стандартизація бухгалтерського обліку призвели до зміни мети і завдань бухгалтерського обліку як основної інформаційної системи підприємства, призначеної для обґрунтування економічних рішень. Вплив наведених чинників обумовив виникнення нових видів обліку на протигагу бухгалтерському – управлінського, стратегічного, креативного, екологічного та (або) створення інформаційних систем, що включають у себе більш широкий спектр інформації порівняно з обліковою – маркетинговою, плановою, прогновною.

Мета статті – обґрунтування можливих напрямів розвитку бухгалтерського обліку як інформаційної системи підприємства, спрямованої на задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів для прийняття економічних рішень.

До **основних завдань** слід віднести:

- виявлення ознак та особливостей різних видів обліку та інших інформаційних систем, суміжних із ним, що використовуються в управлінні;
- визначення місця бухгалтерського обліку в системі управління підприємства та притаманних йому ознак, здатних забезпечити адекватність його інфор-

мації потребам користувачів.

Актуальність проблеми засвідчує велика кількість публікацій науковців з цього напрямку. До нових концепцій обліку, запропонованих ученими, можна віднести: «багатоцільовий облік» С. Голова, «концепцію стратегічного еккаунтингу» С. Деньги та Ю. Вериги, «інституційну теорію обліку» В. Жука, «концепцію екологічного обліку» І. Замули, «подвійну інформаційну динаміку» Н. Малюги, «управлінський облік» Л. Нападовської, «інформологію» М. Пушкаря, «бухгалтерський облік з метою стратегічного управління» А. Шайкана. Метою побудови зазначених концепцій є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні.

Усіх науковців, які проводять дослідження в цій сфері, можна поділити на дві групи: традиціоналісти та кардиналісти.

Традиціоналісти (В. Жук, І. Замула, Н. Малюга, А. Шайкан) стоять на позиції необхідності збереження існуючої теоретичної структури та принципів бухгалтерського обліку, її вдосконалення через інкорпорування нових об'єктів і видів діяльності.

Кардиналісти (С. Голова, С. Деньга та Ю. Верига, Л. Нападовська, М. Пушкар) підтримують позицію необхідності докорінного реформування системи обліку та розробки її нового теоретичного підґрунтя.

За таких умов, що характеризуються неможливістю визначення єдиного шляху подальшого розвитку

бухгалтерського обліку, єдиним виходом є реструктуризація наявних бухгалтерських знань, аналіз їх динаміки, виявлення існуючих між ними взаємозв'язків і взаємозалежностей та обґрунтування можливих напрямів розвитку із урахуванням існуючих тенденцій.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Сьогодні здобутки економічної науки потрібно оцінювати з позицій перспектив їх практичного застосування. Тому економічна парадигма, яка тривалий час становила базис економічної теорії, потребує критичного переосмислення. Існуюча теорія бухгалтерського обліку не забезпечує можливостей адекватної оцінки практики перебігу економічних процесів у реальних ринкових умовах, оскільки ґрунтується на вивченні переважно статичних економічних процесів, тоді як більшість підприємств існують у динамічних умовах невизначеності. У зв'язку з цим сучасна облікова система потребує нового сутнісного наповнення як комплексу взаємодіючих та взаємопов'язаних методів, методик, процедур і моделей, призначених для обґрунтування прийняття рішень, та повинна забезпечувати:

- 1) стабільний і стійкий фінансовий стан підприємства;
- 2) збалансування фінансово-матеріальних потоків і розрахункових відносин;
- 3) нейтралізацію впливу внутрішніх та зовнішніх

загроз на фінансово-господарський стан підприємства;

- 4) зниження рівня інформаційного ризику тощо [1].

Пошук інформаційних систем, здатних забезпечити зазначені завдання, почався наприкінці ХХ ст. Такі системи були альтернативними відносно традиційної системи обліку та були покликані забезпечувати комплексне стратегічне управління підприємством, ураховуючи вплив зовнішнього середовища (рисунок).

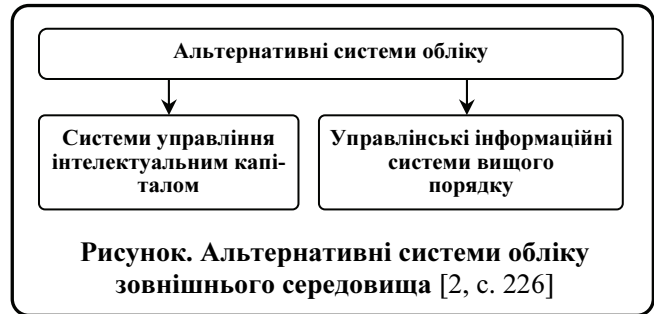


Рисунок. Альтернативні системи обліку зовнішнього середовища [2, с. 226]

Системи управління інтелектуальним капіталом, крім вартісної оцінки, мають у своїй основі метод підрахунку балів (Topplinjen/Business IQ (2004), Danish Guidelines (2003), IC Rating (2002) та ін. Серед цих систем в окрему групу можна виділити системи, в яких фінансові показники доповнено нефінансовими. Використання нефінансових показників для оцінки вартості підприємства почалося ще у 90-х роках ХХ ст. (таблиця).

Таблиця

РОЗВИТОК ПАРАДИГМИ ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ФІРМИ

XX ст.				Початок XXI ст.
20-ті роки	70-ті роки	80-ті роки	90-ті роки	
Модель Дюпона (Du Pont Model); Рентабельність інвестицій (ROI)	Чистий прибуток на одну акцію (EPS) Коефіцієнт співвідношення ціни акції та чистого прибутку (P/E)	Коефіцієнт співвідношення ринкової та балансової вартості акцій (M/B) Рентабельність акціонерного капіталу (ROE) Рентабельність чистих активів (RONA) Грошовий потік (Cash Flow)	Економічна додана вартість (EVA) Прибуток до виплати відсотків, податків та дивідендів (EBITDA) Ринкова додана вартість (MVA) (Balanced Scorecard – BS) Показник сукупної акціонерної дохідності (TSR) Грошовий потік віддачі на інвестований капітал (CFROI)	Грошова додана вартість (Cash Value Added (CVA)) Аналіз акціонерної вартості (Shareholder Value Analysis (SVA)) Цілісний вартісний підхід (HVA)

Ще у 1975 р. Стівен Кер, підбиваючи підсумки діяльності багатьох компаній, дійшов висновку про необхідність використання різних систем вимірювання результатів діяльності компаній з різною метою, про-

те найбільший внесок у вирішення цієї проблеми зробили американці – Д. Нортон та Р. Каплан, результатом досліджень яких стала розробка системи збалансованих показників (Balanced Scorecard (BSC)).

У 1990 р. було досліджено 12 великих компаній, що намагалися поширити свої системи вимірювання шляхом включення до них показників нефінансового характеру, що дало б їм змогу розширити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Учасниками проекту як основну було обрано таку гіпотезу: «ґрунтування методики оцінки ефективності діяльності підприємства виключно на фінансових показниках не забезпечує зростання майбутньої економічної цінності організації». Результати досліджень сприяли появі *концепції збалансованої системи показників (BSC)*, яка дістала назву «збалансована» внаслідок комплексного підходу до оцінки як матеріальних, так і нематеріальних активів, ґрунтуючись на чотирьох складових – фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання.

Як і традиційні системи, BSC містить фінансові показники як одні з основних критеріїв оцінки результатів діяльності організації, але підкреслює важливість показників нефінансового характеру, що оцінюють задоволеність покупців і акціонерів, ефективність внутрішніх бізнес-процесів, потенціал співробітників з метою забезпечення довгострокового фінансового успіху компанії.

Отже, система Д. Нортон і Р. Каплана дає змогу менеджерам подати бізнес у чотирьох проєкціях, тобто передбачає відповіді на чотири запитання:

1. Як оцінюють фірму клієнти (аспект клієнта)?
2. Які процеси можуть забезпечити фірмі виключні конкурентні переваги (внутрішньогосподарський аспект)?
3. Як можна досягти подальшого поліпшення стану фірми (аспект інновацій та навчання)?
4. Як оцінюють підприємство акціонери (фінансовий аспект)?

По кожному запитанню визначають цілі, показники, завдання, заходи.

Чотири проєкції «Фінанси», «Маркетинг», «Персонал», «Бізнес-процеси» являють собою швидше організаційну структуру, ніж обмежену схему. Ніщо не заважає компаніям залежно від конкретної ситуації доповнити модель додатковою інформацією, хоч істотна перевага BSC – її концентрованість і якість подання інформації.

BSC ефективно управляє такими основними процесами, як:

- переведення бачення в стратегії;

- комунікація і зв'язок;
- бізнес-планування;
- зворотний зв'язок і зміцнення знань у царині стратегічного управління.

Крім того, управлінці дістають відповіді на основні запитання: за рахунок чого компанія створює свою вартість? Які процеси є ключовими в її діяльності? Який рівень кваліфікації персоналу і застосовуваних технологій? Яка їхня відповідність обраній стратегії? Які інвестиції потрібно здійснити в розвиток компанії з метою досягнення довгострокових цілей організації? В результаті використання Balanced Scorecard діяльність компанії стає прозорішою і керованішою.

До другої групи систем обліку зовнішнього середовища включають нові способи забезпечення комплексного управління діяльністю підприємства: контролінг, стратегічний екзаунтинг, стратегічний облік, управлінський облік.

Контролінг – концепція інформації та управління. Найповніше система контролінгу була вперше описана й застосована у США. На сьогодні контролінг можна визначити як систему управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності фірми, тобто систему управління прибутком [3, с. 17]. Перебуваючи на перехресті обліку, інформаційного забезпечення, контролю й координації, контролінг посідає особливе місце в управлінні підприємством: він пов'язує воедино всі ці функції, інтегрує та координує їх, до того ж не підмінює собою управління підприємством, а лише переводить його на якісно новий рівень. Контролінг є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління.

Контролінг – це керівна концепція підприємства, спрямована на ліквідацію «вузьких місць», зорієнтована на майбутнє відповідно до поставлених мети й завдань отримання певних результатів, пов'язана з комплексним використанням методів оперативного і стратегічного менеджменту.

Ю. Верига та С. Деньга наполягають на введенні у вітчизняну науку терміна *«екзаунтинг»* у його західному розумінні та створенні теорії екзаунтингу, яка включала б у себе теорію бухгалтерського обліку, частину теорії економічного аналізу, господарського контролю, прогнозування, теорії інших видів обліку [4, с. 7–8]. Таку позицію поділяє В. Бурцев, який стверджує, що «процедури бухгалтерського об-

ліку являють собою лише частину екзаунтингу, що включає в себе також дизайн системи екзаунтингу на підприємстві, планування витрат, розробку фінансових прогнозів, внутрішній аудит, аналіз звітів з метою прийняття управлінських рішень» [5, с. 43].

Стратегічний облік як складова системи управління підприємством і обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень призначений для планування майбутньої стратегії й тактики функціонування підприємства загалом та окремих стратегічних господарських центрів відповідальності; вимірювання й оцінки ефективності господарювання загалом та за окремими стратегічними господарськими центрами відповідальності на різних фазах життєвого циклу; коригування керуючих впливів на хід реалізації вибраної стратегії.

Стратегічний облік ураховує зовнішні чинники макросередовища, орієнтований на облік невизначеності, ґрунтується на стратегіях, які розробляє підприємство. Найважливішою інформацією, яку необхідно використовувати в стратегічному обліку, є інформація, сформована у результаті моніторингу зовнішнього середовища підприємства. Водночас у стратегічному обліку формується інформація для здійснення моніторингу внутрішнього середовища.

Стратегічний облік варто розглядати як складову системи стратегічного управління підприємством. Сам по собі облік не є самоціллю та існує насамперед для того, щоб сприяти розробці і впровадженню ділової стратегії, слугує засобом досягнення успіху в бізнесі.

Основні завдання стратегічного обліку такі:

- стратегічне планування;
- визначення критичних показників стратегічних планів;
- визначення вузьких і пошук слабких місць управлінських рішень;
- визначення основних підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей;
- порівняння планових і фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин і наслідків цих відхилень;
- аналіз впливу відхилень на виконання стратегічних планів [6].

Сам стратегічний облік лише відображує факти і тому робити відповідні висновки з поданої інформації без аналізу дуже складно. Крім того, для підпри-

ємства це може мати негативні наслідки. Стратегічний облік дає необхідні дані для здійснення стратегічного аналізу, створює умови для застосування стратегічного контролю. Поєднання стратегічного обліку, аналізу і контролю дає змогу побудувати відповідну інформаційну систему, основою якої є спрямованість на інформаційне забезпечення розроблення та реалізації стратегій [7].

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Система управлінського обліку призначена для рішення внутрішніх завдань управління підприємством і є його ноу-хау. Для управління підприємством необхідна детальна інформація, що враховує технологію й організацію саме цього підприємства. Тому інформація управлінського обліку формується і надається з урахуванням потреб керівників конкретного підприємства. Кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву в досягненні стратегічної мети підприємства.

Управлінський облік суттєво відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, зорієнтованого на складання фінансової звітності. На відміну від фінансового обліку, що ведеться з дотриманням визначених офіційних регламентів (інструкцій, стандартів тощо), встановлених державними органами або професійними організаціями, управлінський облік не обмежений у виборі методів і правил. Його форми і методи розроблюють самі підприємства з урахуванням різних параметрів, беручи до уваги при підготовці варіантів управлінських рішень не тільки регламентні кількісні, а й якісні показники.

Інформація, що надається управлінським обліком, орієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів і окремих менеджерів.

Виникнення альтернативних щодо бухгалтерського обліку інформаційних систем зумовлено тим, що традиційна система обліку не надає релевантної інформації для прийняття рішень. Причини цього криються у самій обліковій методології, про недосконалість та необхідність реформування якої говорять провідні вчені (С. Голов, Л. Нападовська та ін.).

ВИСНОВКИ

Сучасні умови господарювання вітчизняних підприємств зумовлюють необхідність використання широкого спектра інформації для прийняття ефективних економічних рішень, який не в змозі надати сучасна система бухгалтерського обліку.

Для вирішення зазначеної проблеми вченими було розроблено нові інформаційні системи, що використовують повністю або частково інформацію бухгалтерського обліку: система збалансованих показників, контролінг, стратегічний екзаунтинг, стратегічний облік, управлінський облік, проте кожна із них має свої переваги та недоліки і не здатна повною мірою задовольнити інформаційні потреби користувачів.

Задоволення потреб користувачів релевантною інформацією для прийняття рішень можливе у разі:

1) «консервування» традиційної системи обліку та інтеграція її як структурного елемента до іншої (більш повної) інформаційної системи підприємства, що містить: нефінансові показники; інформацію про традиційні об'єкти обліку у розрізі кількох оцінок; інформацію про «нові» об'єкти обліку (інтелектуальний, клієнтський, людський капітали тощо); інформацію, підпорядковану запитам конкретних користувачів у режимі реального часу;

2) трансформації традиційної системи обліку зі зміною її предмета, розширення переліку об'єктів обліку, введення нефінансових показників тощо.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Гнилицька Л.В.* Напрями удосконалення облікової системи з метою забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання / Л.В. Гнилицька [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/kgm_econ/2011_100/144-153.pdf

2. *Легенчук С.Ф.* Теоретические аспекты бухгалтерского отражения внешней среды системы предприятия / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей: матеріали V міжнародної наукової конференції. – Ч. 1 (Краматорськ–Житомир, 9–10 вересня 2009 р.) / ЖДТУ. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 240 с.

3. *Федулова Л.І.* Менеджмент організацій / Л.І. Федулова. – Львів, 2002. – 196 с.

4. *Верига Ю.А.* Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу: [монографія]. – Ч. 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.

5. *Бурцев В.В.* Эккаунтинг в управлении корпоративными финансами / В.В. Бурцев // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 8 (92). – С. 39–47.

6. *Плікус І.Й.* Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І.Й. Плікус [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/349/1/visnukuabs_12_2002_14.pdf

7. *Фатенок-Ткачук А.О.* Стратегічний облік у системі управління підприємством / А.О. Фатенок-Ткачук, К.П. Замоцька [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/349/1/visnukuabs_12_2002_14.pdf

Освещены проблемы трансформации бухгалтерского учета и его видов в Украине. Сформулированы возможные направления развития бухгалтерского учета и проблемы, которые будут сопровождать указанные процессы.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, эккаунтинг, информационное обеспечение менеджмента, стратегический учет.

The problems of transformation of record-keeping and his kinds are reflected in Ukraine. Possible directions of development of record-keeping and problems that will accompany the considered processes are set forth.

Keywords: record-keeping, accounting, informative providing of management, strategic accounting.