/referats/Documents/2013_05/%D0%B0%D0%B2%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B5%D1%84% D0%B5%D1%80% D0%0%D1%82%20%D0%A8%D1%83%D1%80%D1%87%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%98%D0%91.pdf

28. Дерев'янко С.І. Основи аудиту: навч. пос. / С.І. Дерев'янко, С.О. Олійник, Н.П. Кузик. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

29. Гавриловський О.С.Система податкового контролю в Україні / О.С. Гавриловський // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки» – 7'2012[17]. – С.65 – 68.

30. Ткаченко А.В.Теоретичні основи податкового контролю та практичні рекомендації щодо його вдосконалення / А.В.Ткаченко // Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління (серія1). Економіка: збірник наукових праць.– № 3 (15).– 2012. - С. 247-253.

31. Кизилова Л.О. Організація податкового контролю: навчальний посібник [для студентів 5 курсу денної і 6 курсу заочної форм навчання спеціальності 8.050106 «Облік і аудит»]. / Л.О.Кизилова, Г.І. Кизилов. – Харків: ХНАМГ, 2006. – 163 с.

32. Лебедзевич Я.В.Теоретико-організаційні засади податкового контролю / Я.В. Лебедзевич // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2. – С. 342-346.

33. Чернобай Л.І. Система контролю: роль та місце в управлінні машинобудівним підприємством [Електронний ресурс] / Л.І. Чернобай, М.В. Кізло // Проблеми системного підходу в економіці – 2009. – № 3, с. 3. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ejournals / PSPE/2009_3 /Chernobay _ 309.htm

34. Чернобай Л.І. Теоретичні засади побудови системи контролювання фінансово-господарської діяльності підприємств машинобудування / Л.І. Чернобай, М. В. Кізло // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – Вип. 35. – С. 286-292.

35. Гой В. До питання про організацію окремих видів контролю за діяльністю великих платників податків / В. Гой // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 1. – С. 57-62.

36. ШешуковаТ.Г. Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности / Т.Г. Шешукова, Д.В. Орлов //Вестник Пермского университета. Серия: Экономика, 2011, Выпуск № 1(8). - С. 62 – 70.

37. Мелихова Т. Концептуальний підхід щодо розвитку сучасної теорії аудиту податків / Т. Мелихова // Институциональный вектор экономического развития. Вып. 2 (1). – 2011. – С. 185–196.

38. Орлов Д.В. Развитие методологии и организации налогового аудита в коммерческих банках [Електронний ресурс]: автореф. дис. на соискание уч. степени канд.экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Д. В. Орлов. – Пермь, 2011. – Режим доступу: http://economy-lib.com/razvitie-metodologii-i-organizatsii-nalogovogo-audita-v-kommercheskih-bankah #ixzz3 n J JLc0Si

Стаття надійшла: 15.09.2015 р.
Рецензент: д. держ. упр., проф. Маліков В.В.

УДК 657.12
JEL Classification: M 40

РОЗВИТОК ПАРАДИГМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНІЙ ЕКОНОМІЧНІЙ СИСТЕМІ

Головай Н. М., к.е.н., доцент
Гордополова Н. В., к.е.н., доцент
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету
Гордополов В. Ю.,к.е.н., доцент
Київський національний торговельно-економічний університет

Анотація. *У статті окреслено основні підходи до визначення ролі і місця бухгалтерського обліку в сучасний системі управління. На сьогоднішній день, визначення бухгалтерського обліку, виокремлення його основних видів та окреслення ролі у системі управління бізнес-процесами залишається найбільш дискусійним питанням.*

Дослідження поглядів вчених щодо видів і предмету бухгалтерського обліку, показало, що більшість дослідників з визначеної проблематики дотримуються традиційного підходу, відповідно до якого, бухгалтерський облік є підвидом господарського обліку, яку традиційно формували три його види – оперативний, бухгалтерський, статистичний. Водночас, такий поділ господарського обліку обумовлений стереотипом, який виник у радянській обліковій практиці у 30-х рр. XX ст.

У статті розкрито роль системи бухгалтерського обліку в інформаційній системі управління підприємством, окреслено пріоритетні напрямки подальшого розвитку системи обліку в сучасних умовах господарювання. Метою дослідження є аналіз проблемних аспектів розвитку системи бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі. Завданням є проведення співвідношення та виявлення взаємозв'язку між підсистемами обліку під час формування інформації для потреб управління. В результаті проведеного дослідження обґрунтовано необхідність зміни процесу формування облікової інформації з акцентуванням уваги на інтеграцію системи бухгалтерського обліку з вимогами управління. Визначено, що на сучасному етапі актуальним залишається питання щодо оптимальної взаємодії підсистем бухгалтерського обліку. Отриманий результат буде корисним для застосування вітчизняними суб'єктами господарювання усіх організаційно-правових форм і галузей діяльності. Результат дослідження має теоретичну і практичну цінність в частині виділення підсистем бухгалтерського обліку та виявлення взаємозв'язків між ними під час формування інформаційного продукту для потреб менеджменту.

Сучасний розвиток соціально-економічних відносин вимагає адекватних змін у бухгалтерському обліку. Бухгалтерський облік в системі управління підприємством відіграє одну з ключових функцій, а тому потребує удосконалення та подальшого розвитку сутності економічної категорії «бухгалтерський облік», його видів, предмета та методу, які відповідатимуть сучасним вимогам часу.

Ключові слова: *система бухгалтерського обліку, фінансовий облік, управлінський облік, стратегічний облік.*

THE DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING PARADIGM IN THE MODERN ECONOMIC SYSTEM

Nadiya Golovai, PhD in Economics, Associate Professor
Nataliia Gordopolova, PhD in Economics, Associate Professor
Vinnytsia Training and Research Institute of Economy
of Ternopil National Economics University
Volodymyr Gordopolov, PhD in Economics, Associate Professor
Kyiv National University of Trade and Economics

Summary. *The basic approaches near determination of role and place of record-keeping in modern control system were outlined in the article. For today, determination of record-keeping, selection basic kinds of it and lineation of role in control system of business processes remains the most debatable questions.*

Research of looks of scientists in relation to kinds and subject of record-keeping, shown, that most researchers from certain issues follow to traditional approach in accordance with which, a record-keeping is the subspecies of economic account, which traditionally was formed by three kinds – operative, book-keeping, statistical. At the same time, such division of economic account is conditioned of stereotype which arose up in soviet registration practice in 30-th yy. XX item.

In the article the role of accounting information system management, outlined priorities for further development of accounting in the current economic conditions. The aim of the study is to analyze the problematic aspects of the system development of accounting in modern economic system. The task is to carry out the relationship between identification and relationship of the subsystems of the accounting information during the formation needs to control. The study proved the need to change the process of formation of accounting information with emphasis on the integration of the accounting system with the requirements of management. Determined that at present remains relevant issues of sub optimal interaction of accounting. The result will be beneficial to use national economic entities of all legal forms and fields of activity. The result of the study has theoretical and practical value in the separation of the subsystems of accounting and identification of relationships between them during the formation of information products for the needs of management.

The modern development of socio-economic relations requires adequate changes in a record-keeping. A record-keeping in control system by an enterprise plays one of the key functions, and that is why needs improvement and subsequent development of essence of economic category «record-keeping», its kinds, subject and method, which will answer the modern requirements of time.

Keywords: *system of accounting, financial accounting, management accounting, strategic accounting.*

Постановка проблеми. Соціально-економічні зміни, викликані глобалізаційними процесами, обумовлюють перегляд теоретико-методологічних основ системи бухгалтерського обліку. За сучасних умов розвитку економічних відносин спостерігається активний розвиток підприємництва, де кожен суб'єкт бізнесу здійснює господарську діяльність задля досягнення економічних і соціальних цілей та одержання прибутку. Ефективне функціонування будь-якого суб'єкта господарювання обумовлене необхідністю

побудови якісної системи бухгалтерського обліку. Водночас, власники та менеджери не завжди отримують якісну інформацію щодо результатів та майбутніх перспектив діяльності підприємства. Все це є наслідком ряду змін у системі управління, що відбуваються під впливом інформаційних перетворень в постіндустріальному середовищі. За таких обставин виникає невідкладна необхідність адаптування бухгалтерського обліку до вимог системи управління.

В нормативно-правових джерелах і науковій літературі, присвячених різностороннім аспектам методології, методики та організації бухгалтерського обліку, останнім часом широко використовують такі терміни як "система бухгалтерського обліку", "облікова система", "обліково-аналітична система", "інформаційна система бухгалтерського обліку" тощо. Такий неоднозначний підхід до формулювання з визначеної проблематики свідчить, що в рамках існуючих досліджень як способу наукового пошуку у сфері бухгалтерського обліку ще досі не сформовано загальновизнане уявлення щодо концептуальних методологічних питань. Вищезазначене обумовлює необхідність проаналізувати, систематизувати й узагальнити існуючі наукові погляди та теорії, в рамках яких бухгалтерський облік розглядається як система.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз результатів останніх досліджень, нормативно-правових актів і науково-практичних робіт із бухгалтерського обліку дає підставу стверджувати, що термін «система» у прив'язці до категорії бухгалтерський облік є досить широковживаним. На сьогодні, проблеми та подальші перспективи удосконалення системи бухгалтерського обліку досліджують такі провідні вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, М.О. Петрук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко та інші [1-10].

Невирішені складові загальної проблеми. Окреслення сутності бухгалтерського обліку з позиції системного підходу й досі залишається дискусійним та неоднозначним. Під час використання загальнонаукової методології дослідники мають оперувати однозначними загальними поняттями. На нашу думку, поняття «система» стосовно бухгалтерського обліку повинно сприйматись як таке, що віддзеркалює взаємозалежність його системних властивостей, закономірностей та процесів.

Формулювання цілей статті. Мета статті – дослідження особливостей розвитку системи бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі. Аналіз співвідношення та виявлення взаємозв’язку між підсистемами обліку під час формування інформації для потреб управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. Переважна більшість дослідників під системою бухгалтерського обліку розуміє впорядковану сукупність взаємопов'язаних елементів, що об'єднані з метою інформаційного забезпечення оперативного і стратегічного управління діяльністю підприємства. При цьому до елементів системи бухгалтерського обліку включають елементи методу бухгалтерського обліку, якими традиційно визнаються документування, оцінка, інвентаризація, калькулювання, подвійний запис, рахунки, баланс та звітність.

Структурування системи обліку дає можливість з’ясувати її зв’язки із середовищем, а також внутрішню структуру - елементи, зв’язки, функції, об’єкти обліку, факти господарської діяльності та їх класифікацію, систему інструментів обліку (рахунки, подвійний запис, оцінка, групування, регістри, форми звітності), стискання і розгортання інформації та інші [1].

Сучасний розвиток соціально-економічних відносин вимагає адекватних змін у бухгалтерському обліку. Бухгалтерський облік в системі управління підприємством відіграє одну з ключових функцій, а тому потребує удосконалення та подальшого розвитку сутності економічної категорії «бухгалтерський облік», його видів, предмета та методу, які відповідатимуть сучасним вимогам часу.

Зазначене обумовлено тим, що в сучасній епосі розвитку постіндустріальної економіки радикальніше всього змінюється парадигма найбільш традиційної з інформаційних систем – система бухгалтерського обліку. Водночас першоосновою змін вітчизняної системи бухгалтерського обліку має стати потреба у зростанні значення обліку в управлінській діяльності.

Бухгалтерський облік вважається основним джерелом економічної інформації про фінансово-майновий стан та результати діяльності підприємства. Одночасно, на сучасних вітчизняних підприємствах бухгалтерський облік, як правило, обмежується функціонуванням системи фінансового обліку, що лише частково відповідає інтересам управління. Це, передусім, пов’язано з недостатньою оперативністю системи фінансо-

вого обліку та відсутністю необхідного групування та деталізації інформації для прийняття управлінських рішень. Основний спосіб перетворення традиційного для вітчизняних підприємств бухгалтерського обліку в інтегрований облік – розробка і реалізація облікової політики підприємства, що відповідає потребам управління [2].

При планово-адміністративній економіці основним завданням бухгалтерського обліку було забезпечення збереження державної власності, на що спрямовувався весь науковий і практичний потенціал досягнень у галузях обліку, нормування, аналізу, контролю, планування. Сьогодні облік виступає не як єдиний інформаційний потік, а як "пучок" інформації. Це зумовлено тим, що єдина система представлена трьома видами обліку: оперативним, статистичним і бухгалтерським. З них найбільш інформативним можна визнати бухгалтерський і статистичний. Однак для органу управління найбільше значення має оперативний облік [3].

Те, що ми спостерігаємо в обліковій системі, в значній мірі визначається нашими знаннями про структуру господарської діяльності, уявленнями про цикли кругообігу майна підприємства, об'єкти спостереження, зв'язки з оточенням, правові норми. Потрібно зазначити, що такі уявлення про облікову систему ґрунтуються на вченні К. Маркса, які неадекватні реаліям нашого часу. За 150 років після появи економічного вчення К. Маркса, у всіх сферах життєдіяльності людей і виробничій сфері відбулися колосальні зміни і система обліку вимагає іншого підходу до її конструювання, ніж це було раніше [4].

Необхідно відмітити, що економічна система є динамічною та перебуває у постійному русі. Тому має бути природним той факт, що система бухгалтерського обліку також повинна постійно розвиватися. Особливо активного розвитку вона набуває у сучасному суспільстві з огляду на нові інформаційні потреби різних груп користувачів.

Традиційно роль обліку полягає у формуванні інформації для системи управління про фактичні значення показників щодо використання та стану наявних ресурсів, протікання виробничо-господарських процесів, використання капіталу, стану розрахунків з дебіторами і кредиторами тощо. Разом з тим, робота сучасного бухгалтера обмежується не лише веденням рахунків. Його діяльність досить різноманітна: окрім виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства, вона охоплює планування тактичного й стратегічного характеру, всебічний контроль й привернення уваги менеджерів до виявлених порушень, всебічну оцінку наявних процесів й внутрішній аудит.

Така зміна розуміння обліку була спричинена ускладненням економічної організації суспільних відносин та зростанням необхідності впорядкування взаємовідносин з зацікавленими контрагентами.

Бухгалтерський облік крізь призму інтересів різних суб'єктів економічних відносин, як правило, розглядають як через органічне поєднання його підсистем, які мають свої особливі функції, мету, структуру, разом з тим їх об'єднує те, що вони генерують інформаційні ресурси для різних ієрархічних рівнів менеджменту: фінансовий облік - надає інформаційні ресурси для тактичного рівня менеджменту; управлінський облік - для операційного рівня менеджменту.

Підсистема фінансового обліку надає інформацію для управління із запізненням, в той час коли менеджери мають оперативно та своєчасно приймати рішення щодо ефективного виконання завдань. Для досягнення мети та поставлених завдань необхідна інформація в реальному масштабі часу, яку може формувати підсистема управлінського обліку.

Не дивлячись на недосконалість ринкового середовища, в Україні діють закони ринкової економіки – конкуренція між товаровиробниками, закон попиту і пропозиції, інтернаціоналізація і глобалізація економіки, порівняльні переваги, зміна потоків капіталу та інші. В ринковому середовищі міняється стратегія і тактика функціонування підприємств, здійснюється постійна адаптація виробничої та управлінської систем до швидких змін, що вимагає відповідної інформації про них.

В умовах жорсткої конкуренції потрібно постійно відшукувати методи та забезпечувати поступовий економічний розвиток підприємства. За таких умов на перший план виступає стратегічне планування діяльності підприємства з урахуванням постійно змінюваного ринкового середовища. Отже, менеджери різного рівня управління потребують інформації про досягнення стратегічної мети і в зв'язку з цим формується третій вид - стратегічний облік. В Україні підсистема стратегічного обліку лише почала зароджуватися, але його роль в управлінні діяльністю підприємства важко переоцінити, оскільки він надає інформацію, якої не можуть надати фінансовий й управлінський облік.

Стратегічний облік вимагає побудови спеціального процесу для збору й обробки

даних нетрадиційними методами, відстежує не минулі події, а прогнозує майбутні. Інформація, створена у підсистемі стратегічного обліку використовується для аналізу тенденцій розвитку суб'єкта бізнесу, коли порівнюються фактично досягнутий потенціал організації з прогнозованим на період від трьох і більше років.

Стратегічний облік уможливлює розвиток потенційних можливостей підприємства для того, щоб створити умови для довготривалого його існування. Стратегічний розвиток обумовлює розробку бізнес-плану, проведення оцінки ризику, пошук раціональних управлінських рішень, дослідження ринків та життєвого циклу продуктів, здійснення оцінки фінансово-майнового стану підприємства й результатів його діяльності, складання перспективного балансу тощо.

Таким чином, інформаційний продукт який формує система обліку збагачується за рахунок розширення його асортименту (інформація фінансового обліку доповнюється інформацією управлінського і стратегічного обліку). Такий продукт призначений для різних категорій споживачів (менеджерів нижчого, середнього і вищого рівня управління). Формування такої інформації для управління передбачає створення диференційованого підходу до методології та організації обліку: окремо для фінансового, управлінського та стратегічного обліку. Кожна з підсистем бухгалтерського обліку призначена для обслуговування ієрархічного рівня управління підприємства.

Система бухгалтерського обліку повинна формувати інформацію, що задовольняє потреби широкого кола зацікавлених користувачів. Інформація як «продукт бухгалтерського обліку має бути своєчасною, достовірною, повною та неупередженою» [5]. Вона має надзвичайно важливе значення для подальшого розвитку інформаційного суспільства. Економіка України повинна в найкоротші терміни часу перебудувати і пристосувати свої пріоритети та інститути до вимог постіндустріальних економічних відносин. Технологічною базою інформатизації все в більшій мірі стають новітні телекомунікаційні системи і мережі, які докорінно змінюють виробничі системи та удосконалюють процес управління підприємством.

Сучасний бухгалтерський облік є інформаційною базою, на основі якої можлива підготовка різних видів бухгалтерської й іншої звітності, зокрема фінансової, управлінської, податкової, статистичної звітності перед державними органами контролю й ін. При цьому варто враховувати, що підсумкова (звітна) інформація тісно зв'язана з нормуванням, плануванням, контролем і аналізом. Виходячи з цього до складу звітної інформації повинні входити, крім фактичних даних, планові, нормативні, кошторисні показники, а також показники відхилення від них як в абсолютних, так і у відносних величинах.

Висновок. Підсумовуючи викладене, можемо дійти висновку про необхідність зміни процесу формування облікової інформації з акцентуванням уваги на інтеграцію системи бухгалтерського обліку з вимогами управління. Це обумовлено необхідністю задоволення як внутрішніх так і зовнішніх користувачів облікової інформації, що впливає на ефективне функціонування підприємства.

Дотримання системного підходу в бухгалтерському обліку є можливим лише за умови розробки всебічної категоріальної бази. Використання поняття «система» щодо бухгалтерському обліку не є уніфікованим і регламентованим, що обумовлює можливість виникнення небезпеки неточного застосування системних категорій. Подальші дослідження у напрямі формування системного понятійного апарату мають ґрунтуватися на загальному понятті системи із врахуванням особливостей функціонування бухгалтерського обліку.

Внаслідок еволюційних змін в економічній системі, технології виробництва, організації праці та управління змінюється парадигма бухгалтерського обліку. При цьому, становлення нової парадигми бухгалтерського обліку доцільно здійснювати через його вивчення як цілісного утворення, що складається з взаємопов'язаних підвидів – фінансового, управлінського та стратегічного. При цьому, парадигма має охоплювати усі підсистеми обліку, як єдиного утворення.

Перелік посилань:

1. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: [Монографія] / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Карт-бланш, 2011. - 336 с.

2. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку: [Монографія] / Н.М. Малюга. - Житомир: ЖДТУ, 2005. - 548 с.

3. Головай Н.М., Ткачук М.Ю. Сутність управлінського обліку та передумови його розвитку в Україні / Н.М. Головай, М.Ю. Ткачук // Соціально-економічний розвиток України в умовах світової

фінансової нестабільності: Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, м. Вінниця, 9 квітня 2014 р. – Вінниця: ВННІЕ ТНЕУ, 2014. – С. 149-151.

4. Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: [Монографія] / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко - Тернопіль: Карт-бланш, 2007. - 359 с.

5. Пархоменко В., Сучасні проблеми бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. - № 1. – С.3-6.

6. Нападовська Л.В. Удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні / Л.В.Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. - № 6. – С.3-7.

7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія / Ф.Ф. Бутинець. - Житомир : ЖДТУ, 2003. - Ч. 2. - 524 с.

8. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [Монографія] / С.Ф. Голов. - К: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. - 522 с.

9. Петрук М.О. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку / О.М. Петрук. - Житомир : ЖДТУ, 2005. - 420 с.

10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. Основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.-метод. посіб. / В.В. Сопко, О.В. Сопко. - К.: Знання, 2002. - 231 с.

Стаття надійшла: 22.09.2015 р.
Рецензент: д. держ. упр., проф. Маліков В.В.