



KAPITEL 2 / CHAPTER 2²

TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF MANAGEMENT INFORMATION MANAGEMENT

DOI: 10.30890/2709-2313.2023-20-03-002

Вступ.

У сучасних умовах економічного розвитку управління комерційною діяльністю суб'єкта господарювання – це, в першу чергу, управління ресурсами підприємства з метою забезпечення сталого розвитку. При цьому отримання суб'єктами господарювання прибутку є як умовою функціонування так і джерелом забезпечення економічного та соціального розвитку. За системним підходом структура управління суб'єкта господарювання є складною і містить значну кількість взаємопов'язаних та взаємообумовлених елементів [19]. За поглядами англійського кібернетика С. Біра, системи управління поділяються на: прості, складні та дуже складні. При цьому система управління “суб'єктом господарювання” відноситься до останніх. Механізм управління реалізується через систему взаємопов'язаних і взаємообумовлених функцій. Сучасне трактування функціонального навантаження системи управління ґрунтується на поглядах французького науковця Анрі Файоля. Найбільш традиційним є виокремлення таких функцій управління як: планування, адміністрування, організація, облік, аналіз, регулювання та контроль. Ефективність прийняття управлінських рішень та їх реалізація значною мірою обумовлено адекватним інформаційним забезпеченням. Інформація в системі управління реалізується завдяки двом видам зв'язків: прямим та зворотнім. Прямий зв'язок має чітку направленість від органу управління до об'єктів, а реакція об'єкта управління на вплив органу управління є зворотнім зв'язком.

Сучасне суспільство все частіше називають інформаційним, тобто таким в якому більшість працюючих зайнято виробництвом, зберіганням, переробкою та реалізацією інформації, в тому числі і вищої її форми – знань. Однією з основних складових системи інформатизації суспільства є економічні інформаційні системи. Ці системи відносяться до складних, тому що мають цілісну ієрархічну структуру з багатограними зв'язками та складними функціями управління. Сучасну систему управління підприємством, організацією, фірмою відрізняє

²Authors: Savchenko V.



складна інформаційна система, що пов'язано з обміном зовнішніх і внутрішніх інформаційних потоків, багатоваріантністю видів інформації, яка циркулює в системі управління. При цьому пріоритетна роль в даному процесі залишається за бухгалтерською інформаційною системою, що зумовлено формуванням саме в ній достовірної і повної інформації, як для будь якого рівня обліку та фінансових аналітиків. Все вищенаведене обумовлює актуальність дослідження сутності та місця інформаційної облікової системи в системі управління.

2.1. Сучасний стан інформаційного забезпечення управління

Важливим елементом інформаційного забезпечення при реалізації всіх функцій управління є такий елемент як оцінка. Оцінка застосовується в системі фінансового обліку як елемент методу при вартісній оцінці статей фінансової звітності. У плануванні (як оперативно-тактичному так і стратегічному) розробка моделей і варіантів рішення забезпечують ефективність управлінських рішень щодо максимізації результатів при мінімізації витрат. У результаті здійснення економічного аналізу реалізується творчий підхід щодо вирішення управлінських проблем які пов'язані із оцінкою різних результатів різних сценаріїв. Тенденції розвитку системи управління, ускладнення його механізмів, виникнення якісно нових суб'єктів і об'єктів в ринкових умовах за реалізації стратегії сталого розвитку, зумовлюють необхідність розширення кола завдань інформаційного забезпечення управління, що безпосередньо відноситься і до оцінки: потоки інформації (прямий зв'язок); потоки інформації (двосторонні зв'язки); застосування оцінки.

Оцінка застосовується при прийнятті будь-яких управлінських рішень, що потребують вартісного вимірювання (формування стратегії, звітних показників тощо). На практиці використовують різні види грошових оцінок, таких як економічні, юридичні, експертні, статистичні, страхові. У фінансовому обліку оцінка специфічна, вона підпорядкована вимогам і принципам обліку, використовує своєрідні методи розрахунків, характерні тільки для формування показників фінансової звітності. Оцінка, з моменту створення підприємства, впродовж всієї його діяльності і до ліквідації, постійно присутня в системі інформаційного забезпечення управління. За її допомогою визначають величину вкладеного капіталу, ефективність його використання, суму



зобов'язань і т. і.. Є особливості комерційної діяльності в аграрному секторі, що має бути враховано при формуванні інформаційного забезпечення управління, зокрема стосовно оцінки. Запровадження ринкових механізмів оцінки в системі інформаційного забезпечення управління потребує від економічного персоналу специфічних навичок та достовірної інформації про активний ринок того чи іншого видів активів на кожную звітну дату, документального оформлення процедури визначення ринкової ціни, забезпечення співставності за наявності різних баз оцінки об'єктів. Для виокремлення факторів генерування й руйнування вартості підприємства слід використовувати принцип превалювання сутності над формою, виходячи із розуміння сутності якого окремі дослідники розглядають справедливу вартість як облікову категорію. Є необхідним в якості основи для оцінки вартості підприємства використовувати пріоритет змісту факторів генерування й руйнування вартості над їх юридичною формою, що на сьогодні лише частково знаходить своє відображення в системі формування показників звітності. Є підхід за яким для оптимізації оцінки за справедливою вартістю пропонується розробити методику її застосування для активів та зобов'язань підприємств, щодо яких відсутній активний ринок. Також необхідним є більш детальне тлумачення наданого у МСФЗ поняття «активний ринок». Ця проблема є актуальною для українських підприємств, оскільки рівень розвитку національного ринку цінних паперів не дозволяє ефективно реалізовувати механізм справедливої вартості, що обумовлює суб'єктивність оцінки за справедливою вартістю при її застосуванні вітчизняними підприємствами. Основною функцією бухгалтерського обліку є розвиток бізнесу, що безпосередньо пов'язано із сучасною концепцією вартісного маркетингу, яка набула розвитку в кінці XX – початку XXI століття. Її сутність полягає втім, що інтереси власників уособлюються у збільшені вартості „бізнесу”, який розглядається як товар. В цьому зв'язку оцінка „бізнесу” і як результат облікового спостереження та як об'єкт управління, набуває надзвичайної актуальності.

Відповідно до реальної ситуації що склалась в обліку сільськогосподарської діяльності запровадження ПСБО 30 «Біологічні активи» з 01.01. 2007 року (зокрема стосовно оцінки) на нашу думку, не має позитивних наслідків. Це зумовлено низькою мотивацією самих суб'єктів господарювання (відсутність активних інвестиційних процесів), невідповідністю працівників облікових



служб підприємств до застосування методології оцінки за справедливою вартістю. Проте, основною функцією сучасного фінансового обліку є розвиток бізнесу, що безпосередньо пов'язано з інформаційним забезпеченням фінансового менеджменту, орієнтованого на оцінку і управління вартістю. В цьому зв'язку, ПСБО 30 «Біологічні активи» відповідає концепції фінансового менеджменту що пов'язана з інформаційним забезпеченням учасників фінансового ринку. Вважаємо, що доцільним є поширення застосування ПСБО 30 «Біологічні активи» не абсолютно на всі сільськогосподарські підприємства, а лише на публічні акціонерні. Іншим суб'єктам доцільно надати право застосування підходів до оцінки біологічних активів і відповідно формування фінансових результатів у межах власної облікової політики. Також доцільним є надання можливості з трансформування звітності сільськогосподарських підприємств, що не застосовують ПСБО 30 «Біологічні активи» при її наданні зацікавленим користувачам (наприклад, банківським установам при вирішенні питань щодо кредитування) у відповідності з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи».

У багатьох дослідженнях з бухгалтерського обліку розглядається питання «є бухгалтерський облік наукою, чи ні?». Значна кількість праць науковців присвячена вирішенню даного питання. Виокремлюють такі характерні особливості, що вирізняють науку бухгалтерський облік:

- є комплексною наукою, яка може бути віднесена до спеціальних, міжгалузевих, функціональних наук;
- має свій предмет дослідження;
- має свої специфічні об'єкти і методи дослідження;
- має специфічну активну спрямованість на практику.

Бухгалтерський облік – це наука і як будь яка наука має теоретичні засади. Розвиток теоретичних засад будь якої науки здійснюється під впливом історичних та соціально – економічних трансформацій.

Термін «теорія» походить від грецького, що означає – розгляд, дослідження, система ідей у тій або іншій сфері. Теорія трактується – як форма наукового знання, що забезпечую цілісне уявлення про сутнісні зв'язки та закономірності. Щодо рахунковедення більш поширеним є його ототожнення з теорією бухгалтерського обліку. З таким трактуванням є можливим погодитись з точки зору трактування терміну «теорія». Проте, у наукових професійних колах вже сформовано загальноприйняте розуміння науки про бухгалтерський облік як



системи облікових теорій. Таким чином, специфічною характеристикою науки про бухгалтерський облік, є наявність розвиненої системи наукових теорій. Лише в умовах побудови бухгалтерського обліку, як системи теорій, може відбуватись синтез наукового знання, що може свідчити про зрілість бухгалтерського обліку як науки.

Для вирішення нових проблем в бухгалтерському обліку виникають нові теорії. Оскільки проблеми можуть бути різні за обсягом та різного характеру, то існують і різнопланові теорії бухгалтерського обліку.

Поряд з постановкою і розв'язанням наукових проблем пов'язаних із розвитком бухгалтерського обліку на думку провідних вітчизняних науковців все ще залишається невирішеним питання надання бухгалтерського обліку статусу науки.

Питанням трактування бухгалтерського обліку як науки серед інших присвячені праці багатьох вітчизняних та закордонних науковців.

С.Ф. Легенчук [12] розглядаючи бухгалтерське наукове знання як цілісну систему, що постійно розвивається, визначає необхідним вирішення проблеми виявлення основ науки про бухгалтерський облік (фундаментальних ідей, понять та уявлень), на яких будуються конкретні емпіричні знання та теорії, що їх роз'яснюють. Без виділення такого структурного елемента, як бухгалтерські теоретичні знання (теорії) неможливою залишається побудова їх цілісної системи, що сприяє становленню бухгалтерського обліку як розвиненої науки.

Основи науки про бухгалтерський облік є системоутворюючим фактором наукової дисципліни, яка є вихідною одиницею методологічного аналізу структури теоретичного бухгалтерського знання. Відповідно облікові теорії є похідними для становлення та розвитку методології і є синтезом норм бухгалтерського пізнання та філософії науки.

Загально відомим є розмежування бухгалтерського обліку на рахунковедення та рахункознавство. У цьому зв'язку визначальним для з'ясування цільової спрямованості бухгалтерського обліку є переорієнтація основної мети існування бухгалтерського обліку як практичної діяльності: від забезпечення достовірної оцінки – до забезпечення надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік, як наука, трансформувалася з розробки вимірювального (оціночного) інструменту до обґрунтування засад побудови інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.



Функціонування облікової системи як складової системи більш високого порядку – системи управління, потребує наукового обґрунтування напрямків розвитку функцій обліку як однієї з управлінських функцій. Тенденції розвитку функцій обліку є невід’ємними від тенденцій еволюції фундаментальних категорій: сутності обліку та його задач. Ґрунтовне дослідження функцій обліку в механізмі управління аграрного виробництва проведено Г.Г. Кірейцевим¹ на початку перебудови. Є необхідним продовжувати даний напрямок наукових досліджень, визначати тенденції розвитку функцій бухгалтерського обліку та обґрунтувати організаційно-методологічні передумови ефективної їх реалізації в сучасних умовах у контексті оптимізації інформаційного забезпечення управління.

Під функцією, як правило розуміють дію, що забезпечує досягнення мети, тобто функція є обумовленою, похідною від змісту, предмету та цільових завдань обліку. У цьому зв’язку, окреслення функцій бухгалтерського обліку ґрунтується перед усім на усвідомленні ролі, сутності та задач бухгалтерського обліку.

Існування різних підходів до тлумачення сутності бухгалтерського обліку об’єктивно зумовлено його багатоаспектністю. Відокремлюють три групи дефініцій натуралістичної концепції бухгалтерського обліку, що базуються на різних підходах, а саме: методичному, змістовному та цільовому. За методичним (процедурним) підходом сутність бухгалтерського обліку пов’язується із процедурою реєстрації фактів господарського життя. За змістовним підходом, бухгалтерський облік зводиться до обчислення вартості власного капіталу підприємства. І лише цільовий підхід пов’язує сутність обліку з управлінськими цілями. Ми вважаємо аргументованим критичне ставлення до натуралістичної концепції. За реалістичною концепцією, що відповідає сучасним уявленням, бухгалтерський облік як теоретична наука (рахунковедення) має розкривати сутність фактів господарського життя. Його основним завданням є забезпечення можливості пізнання господарської діяльності з метою її оптимізації. Сутність рахівництва, як облікової практики – це організація процесу інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Відповідно до напрямку розвитку сучасної концепції облікової теорії бухгалтерський облік має розкривати сутність економічних подій.

Активну, а не спостережницьку роль бухгалтерського обліку, а також невід’ємний зв’язок облікової теорії та практики підкреслюють більшість



науковців. Так визнаною є позиція стосовно того, що завдання обліку, як і будь-якого іншого обчислення полягає у визначенні на підставі відомих в результаті спостереження даних, всього невідомого, пов'язаного з відомим рахунковим рівнянням – балансом. Облік як обчислення не обмежується обліковим спостереженням – реєстрацією. Саме облікова теорія як наука, або рахунковедення, основним завданням має знаходження найбільш прийняттого рівняння. В наслідок як об'єктивних так і суб'єктивних чинників в Україні мала місце негативна тенденція – поглиблення невідповідності розвитку облікової теорії та практики. Ми приєднуємось до позиції, що певною мірою це пов'язано з тим, що теоретиками обліку ігнорувалось таке фундаментальне поняття як облікова задача, що порушувало цілісність сприйняття об'єктів обліку.

На різних етапах послідовно виникають та паралельно існують облікові задачі, що пов'язано із тенденціями еволюції обліку, зростанням його ролі та розширенням його цільових функцій відповідно розвитку суспільно-економічних відносин.

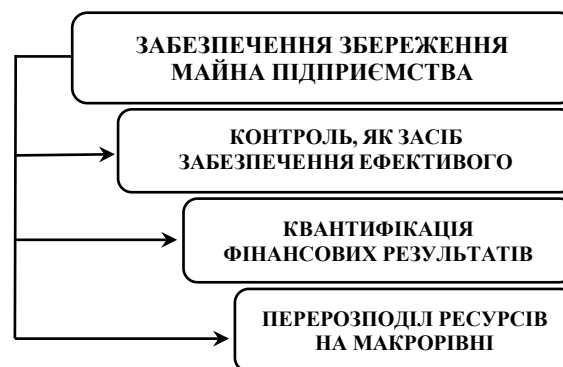


Рисунок 1.1 – Задачі бухгалтерського обліку

Цікавим є те, що існує протилежна концепція (отримала поширення як так звана теза Зомбарта): не еволюція обліку обумовлена розвитком суспільно-виробничих відносин, а саме бухгалтерський облік є фактором формування суспільства.

Незважаючи на абсолютну ідеалістичність цієї концепції, вона містить раціональне зерно. В умовах корпоратизації економіки і функціонування вторинного фондового ринку облікова задача, що виникла останньою безпосередньо відповідає цій радикальній концепції.

Облікова система, наукові засади розробки якої є предметом рахунковедення, а побудова – функцією практичного рахівництва має враховувати необхідність постановки та комплексного розв'язання цих задач.



Методологія обліку забезпечує зв'язок рахунковедення та практичне рахівництво саме тому, що методологічний інструментарій спрямовано на реалізацію наукової теорії в обліковій практиці.

Внаслідок невинновданого критичного ставлення до зайвої теоретизації обліку у ХХ ст. нівелювалася різниця рахівництва та рахунковедення. У цьому зв'язку, характерним є визначення надане бухгалтерії (цей термін охоплює як рахівництво, так і рахунковедення у І половині ХХ ст.). Бухгалтерія – це економічна наука, що вивчає методи раціонального обліку господарської діяльності окремого господарства з метою як найкращої реалізації принципів госпрозрахунку, з одного боку, і періодичне отримання відображення майнового стану господарства, з іншого. За таким підходом бухгалтерія визначається як наука, що досліджує методи раціонального обліку статички та динаміки окремого господарства. Такий підхід суттєво звужує межі бухгалтерського обліку як науки.

У подальшому, більшість визначень бухгалтерського обліку у вітчизняній навчальній та науковій фаховій літературі зводились до процедурного підходу та не розмежовували облікові теорію і практику. Виключенням стала позиція згідно з якою зміст бухгалтерського обліку – інформація про факти господарської діяльності, становить предмет його теорії, а робоча функція (спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення та передача інформації) обслуговує його практику. При цьому є важливим та необхідним досліджувати функції обліку як відносно рахунковедення так і рахівництва, тобто як відносно облікової теорії так і облікової методології та практики.

Методологічна складова бухгалтерського обліку має забезпечити реалізацію функцій бухгалтерського обліку та фундаментальних завдань. До складу методологічної складової входять методи обліку, принципи, способи, прийоми, методологічні інструменти, методичні підходи до виконання облікових процедур, що в своїй сукупності забезпечують пізнавальні процеси в системі бухгалтерського обліку.

Основою науки про бухгалтерський облік її фундаментальним підґрунтям виступає облікова методологія, яка дозволяє розкрити зміст і характер дослідження предмета бухгалтерського обліку із застосуванням системи принципів, методів, способів, прийомів та процедур. В основі методології обліку лежать облікові методи. Як, правило під методом обліку розуміють спосіб пізнання та відображення предмету бухгалтерського обліку. Метод



бухгалтерського обліку охоплює сукупність різних способів та прийомів, які забезпечують вирішення облікових завдань.

Методологія бухгалтерського обліку як підсистема знаходиться у стійких зворотних зв'язках з іншими підсистемами загальної облікової системи – теорією та практикою. Визначення характеру і змісту таких зв'язків також становить важливе наукове завдання.

З плином часу бухгалтерська методологія стає менш ефективною у задоволенні потреб користувачів бухгалтерської інформації, окремі бухгалтерські цінності втрачають свою релевантність з появою нових бухгалтерських наукових аномалій. Наприклад, перехід до постіндустріальної економіки змінює вимоги користувачів до системи бухгалтерського обліку, зокрема до бухгалтерської інформації. Як наслідок необхідною є модифікація методології бухгалтерського обліку з метою задоволення потреб нового «постіндустріального користувача». Розвиток інформаційного забезпечення та розширення функціонального навантаження пов'язано із необхідністю реалізацією Цілей сталого розвитку.

Пізнавальна функція теоретичної бази бухгалтерського обліку має поглиблюватись в двох аспектах. Так методологію досліджень облікової науки (її понятійний апарат та інструментарій) може бути використано до всіх економічних об'єктів та процесів (майнові відносини, процеси створення та розподілу вартості та т. і.). Основні сутності категорії економіки визначаються існуванням в суспільстві економічних відносин, що реалізуються як інтереси різних суб'єктів. І лише бухгалтерський облік всебічно визначає ці поняття, вимірює і спостерігає. Це обумовлює необхідність розгляду проблем розвитку інформаційного забезпечення управління невід'ємно від економічних теорій розвитку відносин власності.

У тенденції розвитку облікової функції пізнання є певна суперечливість. Так вважалось, що наслідком цього пізнання є надання визначеності тим економічним категоріям, які фігурують в економічній теорії без вимірювання, а в практичній національній економіці їх узагальнена вартісна оцінка виводилась саме із сукупності показників бухгалтерського обліку. Так економічні об'єкти, що отримали визначеність в обліку (прибуток, доходи), узагальнюються в системній сукупності національної економіки (валовий продукт, національний доход) і в подальшому трансформуються в категорії економічної науки: вартість, споживання, тощо. Але відповідно до сучасного розуміння сутності рахівництва



і реалізації принципу автономності не є можливим інтегрувати облікові дані макро- і мікрорівня. Відповідно, розвиток пізнавальної функції обліку на макрорівні пов'язано з необхідністю розкриття та забезпечення багаторівневого характеру облікової інформації.

Основною функцією бухгалтерського обліку, як науки, є формування облікових теорій в межах обраних парадигм та надання обліковій практиці методологічного фундаменту. Саме у цьому проявляється безпосередній зв'язок облікових теорій, методології та практики.

Мають місце, в науковій літературі з проблем обліку, різні підходи до виокремлення функцій бухгалтерського обліку та їх класифікації. Але всі підходи є можливим звести до двох: за першим – цільовим, виокремлюються такі як інформаційна, контрольна, виховна, науково-пізнавальна, правового захисту та ін.; за другим – функції бухгалтерського обліку ототожнюються з функціями облікового апарату, що ми вважаємо методологічно невваженим. Сучасна концепція трактування бухгалтерського обліку ґрунтується на системно-цільовому підході. Для бухгалтерського обліку, як складної соціально-обумовленої системи, мета завдається ззовні і змінюється і розвивається відповідно з тенденціями розвитку системи вищого порядку (системи управління).

Тенденції розвитку системи управління, ускладнення його механізмів, виникнення якісно нових суб'єктів і об'єктів в умовах ринку, зумовлюють необхідність розширення кола облікових задач і відповідно еволюцію його функцій у напрямку задоволення цільових запитів управління на різних рівнях. Під розвитком функцій доцільно розуміти динаміку в їх ієрархії, посилення окремих, становлення нових.

Тенденції розвитку функцій обліку безпосередньо обумовлені тенденціями еволюції облікової системи. Щодо цього, у вітчизняній науковій літературі із облікової проблематики у кінці ХХ сторіччя сформувався два діаметрально протилежних підходи: перший зводився до того, що напрямком еволюції обліку є його інтеграція з точки зору реалізації запитів різних споживачів інформації, а другий – диференціація.

Більш виваженою є концепція, яка заперечує формування бухгалтерської інформаційної системи, як механічного сумування її складових, але і не абсолютизує цілісність системи в контексті виокремлення її підсистем: фінансової та управлінської. Є необхідним визначити цільову функцію кожної з



підсистем обліку (в залежності від потреб з часом вона може і змінюватися), а також робочі, які дають можливість реалізувати цільову. Перспективним напрямом наукових досліджень є методологічне забезпечення реалізації цільових функцій у кожній з підсистем обліку з врахуванням предмету та об'єкту досліджень.

На розвиток облікової теорії у другій половині ХХ ст. спричинила вплив теорія інформації. Відповідно змінився напрям наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку від обґрунтування моделей оцінки активів до корисності інформації при прийнятті рішень на основі фінансової звітності. ASOBAT (Положення про базову теорію бухгалтерського обліку, розроблене спеціальним комітетом Американської асоціації бухгалтерів) визначило бухгалтерський облік як процес ідентифікації, вимірювання та надання економічної інформації для здійснення інформаційних суджень і рішень користувачами інформації.

Відповідно до ASOBAT трактування бухгалтерського обліку містить такі підходи:

бухгалтерський облік не тільки як вимірювальна, але й вимірювально-інформаційна система. Хоча повного переходу лише до інформаційної системи ще не відбулося, проте на той час, коли в бухгалтерському науковому товаристві всі наукові дискусії точилися навколо вибору одного із альтернативних методів оцінки активів, це було справедливим;

бухгалтерська оцінка перестала бути метою або самоціллю бухгалтерського обліку, а ставала лише завершальним етапом всієї облікової процедури. З цього випливало, що система бухгалтерського обліку повинна була оцінити не все, а тільки те, що надає релевантну інформацію для прийняття управлінських рішень.

На думку Легенчука С.Ф. [13] підхід трактування бухгалтерського обліку за ASOBAT є подібним до підходу наведеного у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [15]. Науковець, вважає його революційним порівняно з існуючою на той час обліковою практикою та науковими підходами і традиціями. З другої половини ХХ ст. мета обліку, як забезпечення надання інформації для прийняття рішень, – сприймається вітчизняними дослідниками як аксіома, яка не потребує доведення та не піддається сумнівам чи перегляду. Проте, активно дискутується взаємозв'язок інформаційної (економічної) та контрольної функції.

При дослідженні функцій обліку в умовах адміністративно-командної системи більшістю науковців відповідно до соціального запиту



абсолютизувалась контрольна функція. В умовах ринкового середовища центр ваги переміщується і посилюється інформаційна функція. Існують різні концепції фінансового обліку. Так, в умовах адміністративно-командної системи превалювала концепція пасивно-спостережницької ролі обліку, що не виправдано методологічно і суперечить вимогам ринку. Концепція побудови інтерактивної системи обліку заслуговує на увагу, але потребує відповідного обґрунтування, а її реалізація відповідного методологічного забезпечення, що є перспективним напрямом наукових досліджень.

Проблематиці сутності контролю як функції управління та контрольній функції обліку і їх взаємозв'язку приділяли та приділяють значну увагу сучасні вітчизняні науковці, такі як Кірейцев Г.Г. [4], Кужельний М.В. [11], Пушкар М.С. [16], Сопко В.В. [23] та інші. Так, окремі науковці вважають, що бухгалтерський облік не реалізує контрольної функції.

Неоднозначним є трактування сучасними науковцями функціонального навантаження бухгалтерського обліку, особливо стосовно зв'язку обліку та контролю, що негативно позначається на обліковій методології та практиці. У цьому зв'язку є доцільним продовження досліджень сутності контрольної функції обліку та обґрунтування механізму її реалізації.

Інформаційна функція уособлює формування повної достовірної корисної дискретної інформації щодо майнового стану та всебічного висвітлення господарської діяльності підприємства, що є основою для здійснення аналітичних і контрольних процедур. Контрольна функція обліку забезпечує виявлення у процесі оперативного управління бізнесом на підприємстві потенційних порушень законодавства та інтересів власників.

Суперечливість підходів щодо наявності або відсутності контрольної функції обліку спостерігається у фаховій літературі та наукових працях достатньо давно. Неоднозначні підходи щодо взаємозв'язку контролю як функції управління і контрольної функції обліку спостерігаються у працях науковців, які представлені різними науковими школами (таблиця 1.1).

Італійська національна облікова школа традиційно ототожнювала функції обліку та контролю і визнавала саме бухгалтерію незалежним контрольним органом.

Французька національна облікова школа визначала бухгалтерську науку як спосіб встановлення зв'язків в економічних подіях і їх використання в цілях контролю.



Таблиця 1.1 - Взаємозв'язок обліку і контролю як функцій управління

№	Національна облікова школа	Трактування взаємозв'язку обліку та контролю
1	Італійська	Ототожнення функцій обліку і контролю та визнання бухгалтерії незалежним контрольним органом. Представник венеціанської школи Фабіо Беста вважав бухгалтерський облік наукою саме про контроль. Облікову функцію ототожнював з контрольною і ставив в один ряд з виконавчою і розпорядчою
2	Французька	Визначає бухгалтерську науку як спосіб встановлення зв'язків в економічних подіях і їх використання з метою контролю. Розглядає функції обліку та контролю у взаємодії, але відокремлено
3	Німецька та російська	На рівні теорії функції контролю та обліку ототожнюються. На практиці бухгалтерія наділяється функціями внутрішньогосподарського контролю

Німецькою обліковою школою, функція контролю ототожнювалась з обліковою в теоретичних аспектах, а в практичній площині бухгалтерська служба визнавалась одним з найважливіших підрозділів, що реалізує функції внутрішньогосподарського контролю за використанням ресурсів. Вітчизняна облікова школа розвивалась під впливом ідей німецької школи.

Теоретичне питання про взаємозв'язок функцій обліку та контролю безпосередньо пов'язано з проблемою виокремлення функцій обліку і розробки організаційного механізму їх дієвої реалізації. Дана проблематика досліджується вітчизняними науковцями у сфері управління і обліку в періоди активних економічних перетворень.

Серед вчених колишнього СРСР сформувалось дві точки зору стосовно взаємозв'язку обліку та контролю як функцій управління. Одна з них – це ототожнення функції обліку та контролю. Друга – (сформувалась в 50 рр. минулого ст.) визначала необхідність розмежування цих функцій. У цьому зв'язку визначальною є дискусія щодо доцільності у галузі контролю ототожнення обох функцій. Г.Г. Кірейцев [4] у процесі дослідження функцій бухгалтерського обліку, узагальнив результати цієї дискусії і достатньо аргументовано критикував концепцію повного заперечення виконання обліком функцій контролю та пасивно-спостережницької ролі первинного бухгалтерського відображення, як системи отримання інформації про факти господарської діяльності. Ототожнення обліку з господарським контролем мало місце у соціалістичному обліку і певною мірою відповідало діючому механізму управління. Проте, у період розвитку ринкової економіки такий підхід знецінює суттєвість обліку і у цілому суперечить потребам розвитку бізнесу.



Значний внесок щодо розуміння сутності контролю і місця контрольної функції серед функцій бухгалтерського обліку здійснено у II п. XX ст. вітчизняними науковцями, які вважали, що заперечення контрольної функції обліку дорівнює ліквідації саме обліку. В.В. Сопко [23] на підставі узагальнення підходів до трактування контрольної функції бухгалтерського обліку визначає що, контрольна функція – це можливість виконувати за даними бухгалтерського обліку перевірку ефективності прийнятих управлінських рішень господарського характеру та їх виконання.

Найбільш глибоко і змістовно розкрита сутність контролю як функції бухгалтерського обліку М.В. Кужельним [11], на думку якого: більшість методичних прийомів бухгалтерського обліку реалізується завдяки його контрольній функції.

Розвиток методологічної та методичної основ бухгалтерського обліку передбачає поглиблену інтеграцію між функціями обліку, зокрема між інформаційною і контрольною. Функції бухгалтерського обліку конкретизують його внутрішню змістовну сутність і є теоретичною основою для визначення мети, предмету і методу бухгалтерського обліку як системного утворення. Для ефективної реалізації цільової основи системи бухгалтерського обліку потрібно забезпечити оптимальний взаємозв'язок його функцій, зокрема таких як інформаційна та контрольна, що має конкретизуватись у межах облікової політики суб'єктів господарювання.

На думку провідних вітчизняних науковців основною причиною необхідності визнання бухгалтерського обліку наукою є його забезпечувальна або сервісна роль для користувачів бухгалтерської інформації. Для того щоб повноцінно виконувати сервісну функцію, бухгалтерський облік як наука повинен мати базові засади та засоби аналізу і прогнозування їх динаміки.

С.Ф. Легенчуком [12] запропоновано загальну структуру бухгалтерського теоретичного знання яка складається із загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку, що є системою наукових знань про процес ведення бухгалтерського обліку, та з основ науки про бухгалтерський облік, що є цілісною системою знань, на основі яких розвиваються конкретні емпіричні знання та бухгалтерські наукові теорії, що пояснюють їх. Структурні складові основ науки про бухгалтерський облік взаємодіють з окремими складовими загальнотеоретичної структури бухгалтерського обліку.



2.2. Розвиток інформаційного забезпечення управління: історичний аспект та сучасність

Облік у період виділення та відокремлення з общини сімейно-індивідуальних господарств формувався як реєстрація господарських фактів в окремому господарстві для власних потреб у натуральних вимірниках. Поступово виник особливий вид економічних стосунків – це обмін дарами, який відбувався за межами общини, що пов'язував між собою багато сусідніх общин. Саме обмін зумовив виникнення подвійного запису як відображення вибуття одного продукту і появи іншого, з виділенням із загальної маси товарів особливого товару – грошей, які в обліку знаходять відображення міри вартості власності.

З розширенням торгових відносин з'явилася потреба на основі права власності об'єктів на будь-який момент відображати ринковий стан господарства, що зумовило необхідність ведення рахунків власності (становлення принципу реалізації та індивідуалізації права власності в господарстві). Виникли рахунки, на яких відображали стан та зміни стану об'єктів господарювання, тобто саме в цей період і виникло рахунковедення. Вимоги до такого відображення господарських фактів майнового характеру законодавчо закріплено у всіх історично відомих суспільних формаціях – державних, муніципальних тощо з часів появи власності. Саму появу подвійного запису пов'язують з виникненням рахунку «капітал». Подвійний запис виник саме тоді, коли до Головної книги невідомі бухгалтери Давнього Риму внесли рахунок «капітал». Однак ще не одне століття потрібно було людству, щоб закласти основи бухгалтерського обліку як наукової дисципліни.

Бурхливий розвиток господарського життя, кількісне та якісне збільшення торгових і банківських операцій, ускладнення облікових процесів призвело до того, що обов'язки з ведення бухгалтерського обліку починають переходити від власника до людини зі спеціальною професією, для якого це заняття є основним.

Особливим видом приватної власності є капіталістична. За своїм економічним змістом вона принципово відрізняється як від рабовласницької, так і від феодальної власності. Суть капіталістичної власності характеризується: наявністю в суспільстві найманих працівників – людей, відокремлених від засобів виробництва; наявністю в суспільстві капіталістів – людей, які володіють майновим і грошовим багатством, що використовується як капітал; товарним



способом поєднання найманих працівників із засобами виробництва. В умовах капіталістично-товарного виробництва виникла потреба доведення свого права власності на об'єкт після обміну або продажу. Саме це зумовило формування запитів господаря-власника щодо такого ведення рахунків бухгалтерського обліку, яке б відповідало вимогам відображення виробничих і суспільних відносин, тобто не лише відображення власності господарюючих суб'єктів, а й наділення обліку доказовою силою (фіксація належності майна на правах власності).

Період зародження й розвитку капіталістичного способу виробництва характеризується юридичними підходами до розуміння сутності та ведення бухгалтерського обліку. Вперше спробу юридичного підходу до трактування бухгалтерського обліку здійснив у 1522 році в Іспанії Дієго Дель Катілло, що пов'язує із запровадженням принципу персоніфікації в обліку. Важливим є розмежування між власністю підприємства і власністю його господаря як фізичної особи, що здійснено у Нідерландах у 1625 році Якобом Ван Дер Шуером. До певного моменту у різних країнах держава не втручалась у порядок ведення купецьких справ та їх письмове відображення. З розвитком міжнародних торговельних відносин держава почала проявляти інтерес до купецьких справ, що й зумовило формування господарського права і відповідно розуміння необхідності державної регламентації обліку та її реалізації.

Заслуговує на увагу формування регламентації обліку у центральній Європі з точки зору інтересів користувачів облікової інформації. У ґрунтовному дослідженні сутності бухгалтерського балансу (в контексті формування балансу і цільової сутності та цільового функціонального навантаження бухгалтерського обліку) Франк Обербринкманн [14] висвітлює генезис регламентації ведення обліку та формування звітності у Західній Європі. Державне регулювання обліку пов'язується ним із становленням торгового права. У XVII ст. у Франції держава починає регулювати господарську діяльність і, зокрема, регламентувати ведення обліку для запобігання банкрутства та фінансових зловживань, пов'язаних із цим. У свою чергу такий нормативний документ як *Ordonnance de Commerce* - Кодекс Саварі (1673 р.) посилив правопорядок, захищаючи інтереси інвесторів. Аналіз концепції, покладеної *Ordonnance de Commerce*, здійснив Шмаленбах. Його висновки полягають у тому, що до виходу цього нормативного документа основним завданням обліку було обчислення фінансових результатів. В умовах панування приватної власності балансове узагальнення за даними інвентаризації



реалізувало лише контрольну функцію. Достатньо цікавим є висновок Жака Саварі про те, що звітність складається для виявлення фінансових результатів (прибутків або збитків), а також слугує для інформування про господарську діяльність підприємства та з'ясування вартості його майна. Відповідно до завдань обліку (забезпечення збереження майна власників, контроль як засіб ефективного управління підприємством, квантифікація фінансового результату, перерозподіл ресурсів на макрорівні), на його думку, вони не мають ієрархії, а інформація є цінною лише за умови можливості реалізації цих завдань за сукупністю. У цей період сформувався основний інформаційний запит саме партнерів по бізнесу (що пов'язано з поширенням корпоративної власності). Шмаленбах вважав помилковим і неможливим поєднання облікових завдань (дуалізм), а саме визначення вартості активів і обчислення фінансових результатів з метою їх розподілу.

Подальшого розвитку концепція формування балансу набула у Загальному земельному укладанні Пруссії ALR (1794 р.). Однак конструктивно його відмінність від нормативного документа *Ordonnance de Commerce*, що став підґрунтям для його розробки, полягає в тому, що прибуток розглядається як сума, можлива до розподілу між власниками. Такий підхід пов'язується з інформаційним запитом, зумовленим бурхливим розвитком корпоративних стосунків. Проте на відміну від сучасного розуміння юридичної та бухгалтерської практики, в той час товариства створювались на обмежений період або для реалізації конкретної мети (концесії). Це зумовлювало можливість і доцільність обрахування прибутку за весь період і відповідало вимогам щодо складання балансу при закритті товариства.

Наступним документом в історії регламентації обліку Франції був *Code de Commerce* (1808 р.), виникнення якого пов'язано із збільшенням зловживань у фінансовій сфері. Цей документ було розроблено на підставі *Ordonnance de Commerce*, але саме він передбачав більш жорстку регламентацію вимог до його дотримання.

В 1797 р. Едмонд Дегранж визначив бухгалтерський облік, як юридичну науку, а в 1840 р. французький автор Іполит Ваньє висунув тезу, яка у подальшому стала підвалиною всіх юридичних теорій обліку: рахунки ведуться не від імені власника, а від імені господарства. При цьому, згідно персоналістичної теорії, предметом обліку виступав договір або, точніше, зобов'язання суб'єктів господарювання, про що писав Франческо Вілла (1864 р.).



Юридична інтерпретація бухгалтерського обліку була пов'язана також з тим, що у судах документи розглядали та трактували юристи. Лише з XIX ст. бухгалтерський облік почали відносити до області економічних наук. Про це писав Джузепп Кріппа (1838 р.), Фабіо Беста (1891 р.), а у Росії – У.І. Арнольд (1809 р.), І. Ахматов (1809) та інші. В XX сторіччі економічне направлення стає визначальним, хоча юридична теорія використовувалась при викладанні бухгалтерського обліку, оскільки вважалось, що вона дозволяє найбільш легко та швидко познайомити початківця бухгалтерського обліку з елементарною архівною технікою.

У 1848 р. у Франкфурті на Майні було створено комісію з розробки єдиного для Німеччини законопроекту Загального німецького торгового укладання ADHGB. У цьому документі було обґрунтовано принципи безперервності обліку, обов'язковість його ведення та документування. Саме в цьому проекті вперше було закладено вимоги до самоінформування не лише в інтересах підприємців, але спрямування інформування на захист інтересів кредиторів (третьох осіб) і профілактику банкрутства. У 1861 р. було затверджено законодавчий документ ADHGB, де було зазначено також положення про те, що захист інтересів учасника товариства, що не веде справ, реалізується через право на інформацію і право на звіт товариства, що складається за даними бухгалтерського обліку і балансу. Ідею захисту інтересів різних осіб було реалізовано вимогою оформлення правовідносин і захисту інтересів кредиторів. Це було визначено законодавчою метою бухгалтерського обліку та балансу (чому відповідає статична балансова модель).

У 1857 році вийшов Пруський проект, який регулював розрахунок прибутку торгових товариств. Ст. 108 зазначено, що прибуток чи збиток обчислюється на підставі інвентаризації та балансу. Проте з метою розподілу прибутку визначається лише реалізований фінансовий результат (прибуток зменшується на суму, на яку поточна вартість активів перевищує вартість за цінами придбання). Положення ст. 96-113 регулювали внутрішні стосунки учасників товариства між собою та кожного учасника з товариством. Так, ст. 108 було зазначено право кожного власника на необмежений доступ до інформації, а також на перевірку порядку ведення облікових книг і складання звітів. У разі необґрунтованої відмови в розподілі прибутку між власниками ст. 110 передбачала нарахування процентів і розподіл прибутку, що залишився за кожним з учасників. Також ст. 111 було заборонено виключати члена товариства



з розподілу прибутку за зговором інших учасників. Таке трактування передбачало для учасників товариства, яких вираховували, продовження ведення справ з метою подальшого захисту їхніх інтересів.

Окремі суперечливості в позиціях Прусського проекту щодо застосування оцінки (динаміка або статика) пов'язані з необхідністю захисту інтересів як власників, так і кредиторів. Так, вже на той час склалася думка про те, що орієнтування на визначення поточної вартості майна більше відповідає інтересам кредиторів, проте, для самоінформування підприємців прийнятнішою є оцінка за поточними цінами. Тому в основу цього законопроекту було покладено подвійний масштаб оцінки, що певною мірою дає можливість реалізувати переваги й уникнути недоліки різних підходів. Важливою особливістю цього періоду розвитку обліку в Німеччині (даний підхід залишився і дотепер) є врахування при прийнятті рішень щодо методології обліку методу формування статутного капіталу, що безпосередньо пов'язано з інтересами кредиторів.

Пізніше у 1877 році Дж. Чербоні обґрунтував концепцію, що базується на двох принципах: персоналістичність – за кожним рахунком безумовно має стояти особа або група осіб (без чого не можна відкрити рахунок) та дуалістичність – сальдо рахунка власника має дорівнювати сальдо сукупного рахунка агентів (працівників підприємства, які матеріально відповідальні) та кореспондентів (зовнішніх по відношенню до підприємства фізичних та юридичних осіб, з якими ведуться розрахунки). За цим твердженням основний рахунок підприємства – це рахунок власника або адміністратора. Отже, за таким підходом більш повно реалізується контрольна функція обліку відповідно до захисту майнових інтересів власника. Персоніфікація дозволяла на будь-який момент визначити хто, кому і скільки заборгував. Реалізація принципу персоніфікації унеможливило ведення рахунків, які не ідентифікуються з конкретними особами, зокрема прибутків, витрат тощо.

В основі становлення облікових теорій лежить аналіз парадоксів обліку, як чинників їх формування. Одним із таких парадоксів є те, що власник на підставі аналізу бухгалтерської звітності лише одержує інформацію про результати діяльності і не має достатньо інформації для прийняття рішень на майбутнє. Зародження облікової науки пов'язується багатьма науковцями із становленням і розвитком національних облікових шкіл, в межах яких формувалися різні течії.

У розвитку французької облікової школи на перших етапах переважав юридичний напрям, але в подальшому під впливом проникнення американських



ідей поширюється й економічний. З огляду на це цікавим є розуміння капіталу як об'єкта обліку представниками обох напрямів французької облікової школи. Леон Батардон розглядав суму капіталу як кредиторську заборгованість перед власником. Сума капіталу, на його думку, мала залишатись незмінною, а прибуток розглядався як відсотки на капітал. Економічний напрям у Франції було представлено чотирма підходами: перша виводила облік з поняття капіталу, друга – з категорії вартості, третя – з господарських операцій або фактів господарського життя, четверта – з визначення підприємства. В результаті аналізу співвідношення між обліком та правом Ш. Пангло дійшов висновку, що інтерпретація першого як продовження другого є помилковим. Такі юридичні поняття як майно, право власності в бухгалтерському обліку мають абсолютно інший зміст. Він вважав право базисом, а облік надбудовою і заперечував тотожність обліку та права. Саме тому дуже важливим є його висновок щодо змістовної інтерпретації бухгалтерії та її зв'язку з політекономією, тому що бухгалтерський облік є прикладною політекономією. Політекономія вивчає капітал, а всі категорії бухгалтерського обліку мають бути похідними від нього. Позитивним є те, що саме Ш. Пангло відповідно до розуміння бухгалтерського обліку як інструменту для постійного вимірювання, а також для з'ясування чинників впливу на ці зміни поставив запитання, чи весь капітал обліковується саме тому, що найважливіший капітал – людський не знаходить відображення в системі рахунків? За економічного трактування обліку представника французької облікової школи Дюмарше, – всі рахунки виводяться з елементарної «клітинки» первинного рахунка капіталу, похідними від якого є решта рахунків.

На противагу прибічники економічного напрямку вважали, що насамперед обліковувати слід обсяг і склад майна, а не права й обов'язки осіб, що беруть участь в господарському процесі. Бухгалтерський облік як науку започаткував Франческо Вілла саме поєднанням юридичних та економічних цілей обліку. Але в подальшому спроби поєднання економічних і юридичних аспектів не були результативними, бо господарські операції кваліфікували або як економічні, або як юридичні, тобто операції, що регулюються цивільним або адміністративним правом.

Таким чином, напрями розвитку рахунковедення – юридичний та економічний – суттєво впливають і на сучасну методологію обліку. Сутність юридичного напрямку полягає у тому, що облік – це реєстрація прав і обов'язків власника, а центром облікової системи є рахунок «Капітал».



Об'єктивно будь-яка господарська операція має як економічний, так і юридичний зміст та наслідки, що слід враховувати при обґрунтуванні методологічних підходів та розробці методичного забезпечення обліку.

На становлення сучасної облікової парадигми спричиняє суттєвий вплив інституціональна облікова теорія.

Обліковий інституціоналізм – це напрям сучасної теорії бухгалтерського обліку, який передбачає застосування інституційної теорії та її методологічного інструментарію при вирішенні облікових проблем та аналізі змін національної системи бухгалтерського обліку.

Економічна теорія є базисом для розвитку бухгалтерського обліку. Так, на думку Т.Г. Камінської [3] застосування інституціонального підходу до розвитку облікової науки пояснюється такими обставинами: економічна теорія є методологічною основою бухгалтерського обліку, тому будь – які її зміни впливають на теорію бухгалтерського обліку; практика обліку знаходиться безпосередньо у сфері розвитку економіки. Розвиток економіки на сучасному етапі характеризується залежністю від глибини та якості інвестиційних та інноваційних процесів, що визначає посилення значення облікового супроводження інноваційних та інвестиційних процесів.

Інституціоналізації бухгалтерського обліку сприяють такі його характеристики, як здатність облікової системи акумулювати інформацію про фактичний стан, накопичувати її, переробляти та надавати зацікавленим інституціям. Такий підхід передбачає використання економічної теорії в якості відправного пункту для подальшого розвитку бухгалтерського обліку. Інституціоналізм дозволяє ідентифікувати нові зрізи господарської діяльності підприємства шляхом виділення трансакційних витрат та розширити межі бухгалтерських досліджень. Завдяки інституційній теорії в бухгалтерському обліку виникла нова категорія – трансакційні витрати, що дозволило розглядати бухгалтерський облік з позиції ефективності функціонування як окремого інституту та аналізу його ролі у суспільстві – в соціальному інституційному середовищі.

В основі політики урядів окремих високорозвинених країн покладено неолібералізм, на розвиток якого спричинили вплив ідеї створення «соціально-ринкової» економіки, що дає можливість поєднати ринкові принципи з принципами соціальної рівності. Основою такої економіки є конкуренція, приватна власність та перерозподіл національного доходу з метою забезпечення



соціальної справедливості. Проте за цими підходами, система приватної власності залишається головною умовою економічної свободи й конкуренції. Доки контроль над власністю розподілено між багатьма, незалежними один від одного, суб'єктами, доти ніхто, у тому числі й держава, не матиме над ними абсолютної влади. У процесі дослідження сучасної парадигми розвитку бухгалтерського обліку Г.Г. Кірейцев зазначав, що: «...вибір економічної моделі для створення механізмів ринкової трансформації і господарювання, враховуючи відсутність теоретичних розробок вітчизняних вчених та некритичне ставлення до напрацювань теоретиків Заходу, обмежувався так званим «Вашингтонським консенсусом»... Положення консенсусу спрямовані на глобалізацію економіки, яка ґрунтується на інтересах власників капіталів...». Відповідно за Г.Г. Кірейцевим [4], реформування бухгалтерського обліку у нашій країні було спрямоване саме на реалізацію інформаційного забезпечення власників капіталів. Саме це є ідеологічною основою міжнародних стандартів обліку, які стали базовими для розробки національних стандартів обліку. Основою побудови ефективної облікової системи є її адекватність обґрунтовано обраній економічній моделі розвитку економіки та суспільства. У цьому зв'язку при здійсненні досліджень з розвитку обліку є доцільним розглянути базові концепції сучасної економічної теорії та їх вплив на становлення та розвиток облікових теорій, концепцій та парадигм.

Інституціоналісти визнають обмеженість ринкового регулювання економіки і виступають за впровадження суспільного контролю». Відповідно, бухгалтерський облік та аудит, як інститути високоорганізованої економіки, мають забезпечити не лише інформаційні запити власників капіталу, але й потреби суспільного контролю ринкової економіки. У цьому є певна суперечливість сучасного етапу розвитку обліку в нашій країні: впровадження національних стандартів фінансового обліку спрямовано на потреби інформаційного забезпечення захисту інтересів власників капіталу, що не достатньо враховує потреби суспільного контролю ринкової економіки. Ця проблема посилюється ще й обмеженим розумінням капіталу, лише як засобів праці (або коштів на їх придбання) та недостатньо підприємницький талант та інтелектуальний капітал.

Сучасний період (постіндустріальне суспільство, становлення інформаційної економіки, процеси глобалізації) зумовлюють суттєві зміни суспільного способу виробництва, а саме відносини капіталістичної власності.



Ці зміни стосуються як виникнення нових об'єктів (методи організації праці, наука, інформація), так і радикальних змін в суб'єктах власності. Стосовно еволюції об'єктів її напрямком є соціалізація, а стосовно розвитку юридичної власності, тобто суб'єктів, спостерігаються такі діалектично-суперечливі тенденції, як процес певної деперсоніфікації власності (перехід власності до юридичних осіб), з іншого боку посилення персоніфікації власності через механізм придбання акцій працівниками підприємств. Також отримала поширення тенденція відокремлення капіталу-власності від капіталу-функції. У сучасних умовах зростає дезінтеграція таких прав власника, як володіння, розпорядження та користування. Економічна теорія прав власності та категорія «транзакційні» витрати є основою інституціоналізму.

Рональд Коуз у своїх працях «Природа фірми» (1937) та «Проблеми соціальних витрат» (1960) визначив та запровадив у науковий обіг таку категорію, як транзакційні витрати (витрати на пошук інформації про ціни, попит, пошук партнерів, укладання контрактів тощо), тобто всі витрати, пов'язані з обміном та захистом прав власності. Прихильники теорії інституціоналізму поняття «власність» замінили на «право власності». Права власності є не що інше, як певні «правила гри», санкціоновані суспільством. Особливістю теорії права власності є те, що категорія власності виводиться з проблеми обмеженості ресурсів. Власність, як юридично-правова категорія, відображає майнові відносини, свідомі, вольові взаємозв'язки юридичних і фізичних осіб з приводу привласнення благ, що закріплюються системою відповідних прав власності.

Науковці, у процесі розгляду сутності та функціонального навантаження обліку й аудиту, у контексті агентської теорії, порівнюють інтереси груп осіб, представлених у системі управління фірмою, а саме – власників і найманих управлінців – зазначають, що невідповідність інтересів безпосередньо зумовлена тим, що першим належить право власності, а другим право оперативного управління. При цьому ключовим є право розпорядження, яке реалізується разовими стратегічними рішеннями. Право оперативного управління делеговано власниками адміністрації, але має бути спрямовано на забезпечення їхніх інтересів. Ця проблема (пом'якшення суперечностей) безпосередньо пов'язана з посиленням контрольної функції обліку й розвитком аудиту.

Зміст економічних відносин власності у своїй сукупності складають повноваження власника, тобто правомочності. Саме правомочності та їх



реалізація є об'єктами бухгалтерського обліку та предметом аудиту.

Ідеологія ринкових перетворень економіки України з початку ХХІ ст. зводилась до неокласичної економічної теорії – монетаризму, основний принцип якого полягає в тому, що альтернативи ринковому механізму не існує. Відновлення класичного ринкового господарства пов'язувалося з денационалізацією та персоніфікацією (що стосується також землі). Однією з основних доктрин монетаризму є положення про те, що нормальне функціонування ринків забезпечує природний рівень використання ресурсів, у тому числі трудових, тому проблема безробіття не може бути вирішена урядом і є природною. Хоча політика монетаризму та реалізація інших неокласичних доктрин в окремих країнах забезпечили розв'язання проблем їх розвитку, проте це не спостерігається в Україні.

Сучасні облікові теорії не повною мірою враховують тенденції еволюції власності як стосовно об'єктів, так і суб'єктів власності. Об'єктам власності (наприклад, інтелектуальна власність) приділяється увага науковцями, які досліджують облікову проблематику, проте проблемам облікового забезпечення еволюції власності у напрямку її соціалізації приділяється недостатньо уваги. У контексті розвитку корпоративного підприємництва, спрямування на забезпечення інноваційного розвитку, відповідно до сучасних концепцій управління процесами формування прав інтелектуальної власності, проблематика соціалізації власності є достатньо важливою.

Предметом наукових досліджень у сфері обліку та аудиту залишається проблематика інформаційного забезпечення управління соціально – відповідального бізнесу, управління соціальними витратами, тощо.

Висновки.

Тенденції розвитку системи управління, ускладнення його механізмів, виникнення якісно нових суб'єктів і об'єктів в умовах ринку, зумовлюють необхідність розширення кола облікових задач і відповідно еволюцію його функцій у напрямку задоволення цільових запитів управління на різних рівнях. Під розвитком функцій доцільно розуміти динаміку в їх ієрархії, посилення окремих, становлення нових.

Розвиток бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язується з його



орієнтацією на забезпечення потреб управління. В обліковій практиці країн з ринковою економікою відбулось трансформування внутрішньої системи обліку в систему внутрішньогосподарського управління, і управлінський облік в цьому зв'язку розглядається, як складова частина процесу управління. Функції системи управлінського обліку виходять за межі суто облікових систем і охоплюють планування, організацію, безпосередньо облік та контроль, заохочення та компенсацію, оцінку ефективності діяльності менеджерів та персоналу, координацію та обмін інформацією. В Україні сьогодні не існує єдиної концепції управлінського обліку, що негативно позначається на орієнтації обліку на задоволення внутрішніх потреб управління. Є необхідним відпрацювати концепцію управлінського обліку пов'язану з його функціями та потенціалом розвитку функцій. Ми розглядаємо управлінський облік не як самостійний вид обліку, а як підсистему загальної облікової системи, що поглиблює і конкретизує бухгалтерський облік на аналітичному рівні для більш ефективної реалізації його функцій. Основним об'єктом обліку в аграрному підприємстві є процес виробництва, який пов'язаний із споживанням ресурсів. Відповідно визначено оптимізацію використання ресурсного потенціалу, як цільову функцію внутрішньогосподарського обліку в сучасних умовах. Таким чином, дослідження тенденцій розвитку функцій на нашу думку необхідно проводити з розмежуванням облікової теорії та облікової практики, врахуванням галузевого та організаційного аспектів. Розвиток функцій бухгалтерського обліку передбачає визначення цільових функцій та комплексу робочих, що їх забезпечують, а також організаційного механізму їх реалізації.

Тенденції розвитку функцій обліку безпосередньо обумовлені тенденціями еволюції облікової системи. Щодо цього, у вітчизняній науковій літературі із облікової проблематики у кінці ХХ сторіччя сформувалося два діаметрально протилежних підходи: перший зводився до того, що напрямком еволюції обліку є його інтеграція з точки зору реалізації запитів різних споживачів інформації, а другий – диференціація.

Більш виваженою є концепція, яка заперечує формування бухгалтерської інформаційної системи, як механічного сумування її складових, але і не абсолютизує цілісність системи в контексті виокремлення її підсистем: фінансової та управлінської. Є необхідним визначити цільову функцію кожної з підсистем обліку (в залежності від потреб з часом вона може і змінюватися), а також робочі, які дають можливість реалізувати цільову. Перспективним



напрямом наукових досліджень є методологічне забезпечення реалізації цільових функцій у кожній з підсистем обліку з врахуванням предмету та об'єкту досліджень.

Запровадження ринкових механізмів оцінки в бухгалтерському обліку потребує від бухгалтерів наявності специфічних навичок та достовірної інформації про активний ринок того чи іншого видів активів на кожну звітну дату, документальне оформлення процедури визначення ринкової ціни, забезпечення співставності за наявності різних баз оцінки об'єктів обліку. Основною функцією бухгалтерського обліку є розвиток бізнесу, що безпосередньо пов'язано із сучасною концепцією вартісного маркетингу, яка набуває розвитку в кінці ХХ – початку ХХІ століття. Її сутність полягає в тім, що інтереси власників уособлюються у збільшені вартості „бізнесу”. В цьому зв'язку оцінка „бізнесу” як результат облікового спостереження, набуває надзвичайної актуальності, що визначає напрями подальших наукових досліджень.

Сучасні облікові теорії не повною мірою враховують тенденції еволюції власності як стосовно об'єктів, так і суб'єктів власності. Об'єктам власності (наприклад, інтелектуальна власність) приділяється увага науковцями, які досліджують облікову проблематику, проте проблемам облікового забезпечення еволюції власності у напрямку її соціалізації приділяється недостатньо уваги. У контексті розвитку корпоративного підприємництва, спрямування на забезпечення інноваційного розвитку, відповідно до сучасних концепцій управління процесами формування прав інтелектуальної власності, проблематика соціалізації власності є достатньо важливою.