



KAPITEL 3 / CHAPTER 3³ THE ESSENCE OF ACCOUNTING THEORY: HISTORICAL ASPECT AND CURRENT STATE OF DEVELOPMENT

DOI: 10.30890/2709-2313.2023-25-00-006

Вступ

Нині підприємницька діяльність в Україні реалізується в складних економічних і політичних умовах і пов'язана з вирішенням різноманітних проблемам, які виникають у час воєнного стану. З точки зору економічної стійкості та забезпечення економічної безпеки, обліково-аналітична система є елементом управління ймовірними ризиками та загрозами порушення фінансового стану, захисту майна власників від зовнішніх майнових загроз та забезпечення їхнього функціонування та адаптації до постійних змін бізнес-середовища. Необхідність наукових розробок в контексті генезису облікової системи, виокремлюється як важливий аспект, оскільки дозволяє розглядати еволюцію обліку та звітності, що відповідає сучасним тенденціям і вимогам розвитку суспільства та ринкового середовища. В економічній та науковій літературі велику увагу питанням розвитку теорії бухгалтерського обліку приділено в працях таких вчених як: Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, Н. М. Малюга, Є. В. Мних, В. З. Семанюк, В. В. Сопко, В. Соколов, В. Ф. Палій, Я. М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець, І. Я. Яремко та ін. На основі наукових досягнень, слід дати оцінку доцільності категорійного апарату облікової науки, обґрунтувавши на теоретико-науковому рівні пропозиції щодо введення нових понять, окремих підсистем обліку та обґрунтування додаткових функцій облікової системи, зробити аналіз раціональності методів пізнання бухгалтерського обліку у відповідності до розвитку економіки на сучасному етапі тощо. Таким чином, вищезазначені умови і фактори визначають актуальність теми дослідження для наукового вивчення та розкривають її наукову новизну та оригінальність.

³*Authors: Panasyuk Valentyna Mykolaivna, Melnychuk Inna, Dorosh Vitaly Mykhailovych*



3.1. Сутність теорії бухгалтерського обліку як науки

Теорія бухгалтерського обліку є основою інформаційного забезпечення та вивчення об'єктів управління. Водночас, важливим завданням є побудова теоретичної моделі обліку, яка б раціональним способом відповідала реаліям бізнесу та була адекватною для спостереження за фактами господарської діяльності в сучасних умовах їх функціонування. Для ведення ефективної підприємницької діяльності важливим аспектом для кожного суб'єкта господарювання є управління його власністю та майном, зокрема шляхом створення раціональної облікової системи задля інформаційного забезпечення обліково-аналітичними та звітними даними. Важливим елементом управління майном власників є систематичний аналіз фінансових показників організації, що допомагає визначити їхню ефективність та придатність для досягнення стратегічних цілей. Відтак, організація та побудова належної системи бухгалтерського обліку і звітності дасть змогу забезпечувати управління та інших користувачів достовірною і правдивою інформацією, яка відповідає науково обґрунтованому економічному змісту на єдиній методологічній основі національного та міжнародного підходу для адекватного відображення об'єктів системи управління, що є основною метою формування сучасної теорії обліку.

Сутність теорії бухгалтерського обліку визначається генезисом облікової системи відповідно до розвитку економічних відносин в суспільстві та національної економіки у взаємозв'язку з глобальними та інтеграційними процесами країн світу. Таким чином, етапи розвитку економіки мають прямий вплив на формування розуміння теорії пізнання об'єктів обліку і звітності (рис. 1). Отже, побудова теорії обліку проходила декілька етапів розвитку та зазнавала змін під впливом розвитку економіки від формування інформаційних потреб в обліку на початковому етапі розвитку суспільства і до глобалізації економіки. Відтак, генезис теорії обліку є динамічним процесом, що здійснюється під впливом соціально-економічних змін. Облікова система постійно адаптується до нових умов та сучасних вимог, забезпечуючи ефективне



управління майном, фінансовими ресурсами та джерелами їх формування через надання інформації про ці об'єкти з метою прийняття відповідних управлінських рішень.



Рисунок 1 - Етапи розвитку економіки та їх вплив на теорію обліку

Початкові етапи розвитку теорії обліку пов'язані з потребою в систематизації інформації про господарську діяльність в системі обліку для контролю за ними. Це поклало основу розвитку облікової системи. Далі, з розширенням господарських зв'язків, що пов'язано зі зростання обсягів виробництва в індустріальному періоді та різноманітністю економічних (договірних) відносин між суб'єктами господарювання, сприяло вдосконаленню облікових методів для відображення цих взаємодій.

З подальшим розвитком господарства, яке характеризувалось підвищенням



складності господарських операцій та розширенням бізнес-процесів, змінюється технологія обліково-аналітичного забезпечення управління шляхом вдосконалення системи обліку для точного відображення фінансових показників та ресурсного управління. Із зміною технологічного підходу, який пов'язаний з новими технологіями виробництва, в теорії обліку запроваджуються нові інформаційні системи та підходи до обліку, що вимагають адаптації облікової системи до сучасних умов.

В. З. Семанюк зазначає, що: «Технологічні парадигми зумовлюють трансформацію мисленнєвих процесів, розуміння економічних, інформаційних, управлінських, суспільних впливів на господарську діяльність... Встановлено, що економіка в постіндустріальному суспільстві – це економіка знань, де головним економічним ресурсом є інформація та знання, які становлять самостійну економічну цінність і присутні в кожному виді економічної діяльності, приріст яких сприяє ефективному зростанню і розвитку економіки» [12, с. 11]. Таким чином, на думку автора: «Облікова наука в умова становлення нового типу господарювання потребує досліджень комплексного характеру, що дають змогу вирішити проблему створення інформаційних ресурсів, які спрямовані на підвищення рівня знань учасників економічних відносин. Ця проблема пов'язана з такими напрямками – розробка нової теорії облікового відображення фактів, пошук нових методів отримання інформації, розробка системи обліку нового типу, підготовка фахівців для практичної роботи, здатних самостійно створювати моделі обліку з урахуванням потреб бізнесу і зовнішніх користувачів» [12, с. 12].

На сучасному етапі розвитку економіки, яка чітко врегульована національними та міжнародними нормами права, створена велика база законів і нормативних актів в сфері фінансів, обліку, оподаткування та правового регулювання діяльності, що ставлять нові законодавчі вимоги до методики відображення облікових процесів та об'єктів.

З розвитком глобальних економічних відносин збільшується міжнародна співпраця, яка також вимагає стандартизації та гармонізації облікових підходів.



При цьому можна виділити декілька причин, які підкреслюють необхідність внесення змін для розуміння сучасної теорії обліку:

1) міжнародна торгівля та інвестиції – компанії взаємодіють між собою на міжнародному рівні через торгівлю та інвестиції. Таким чином, щоб забезпечити порівнюваність фінансової звітності та представлених в ній облікових показників суб'єктів господарювання різних країн світу, потрібні єдині стандарти;

2) інтернаціоналізація компаній – в умовах глобалізації та збільшення тенденцій до поглинання (злиття) компаній, багато з них стають мультинаціональними, здійснюючи свою діяльність у різних країнах. Спільні облікові стандарти в такому випадку допомагають уніфікувати звітність та спрощують управління фінансами на різних ринках.

3) поширення інтернаціональних (міжнародних) стандартів. Впровадження загальноприйнятих міжнародних стандартів обліку і звітності, таких як МСФЗ та МСБО, допомагає підприємствам пристосовуватися до однакових методологічних стандартів обліку і розуміння фінансових показників.

4) зменшення ризиків та підвищення довіри – стандартизація дозволяє інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим користувачам облікової інформації легше розуміти та порівнювати фінансові звіти різних компаній, зменшуючи ризики та підвищуючи довіру;

5) забезпечення якості фінансової звітності – гармонізація облікових підходів до відображення об'єктів обліку в звітності забезпечує стандартизовану якість фінансової звітності, що важливо для прийняття правильних економічних рішень.

Із впровадженням МСФЗ та МСБО в Україні в теорії обліку відбуваються зміни в поданні та представленні інформації, уникаючи типізованих форм та статей звітності, шляхом створення єдиного коду облікової мови (розкриття облікової інформації) за таксономією у форматі XBRL через публікування в Центрі збору фінансової звітності – Порталу «СФЗ».

Таким чином, дослідження сутності теорії бухгалтерського потрібно



розглядати в контексті його генезису, адже розвиток обліку складався з етапів формування основоположних засад і принципів бухгалтерського обліку відповідно до розвитку суспільних формацій (рис. 2).

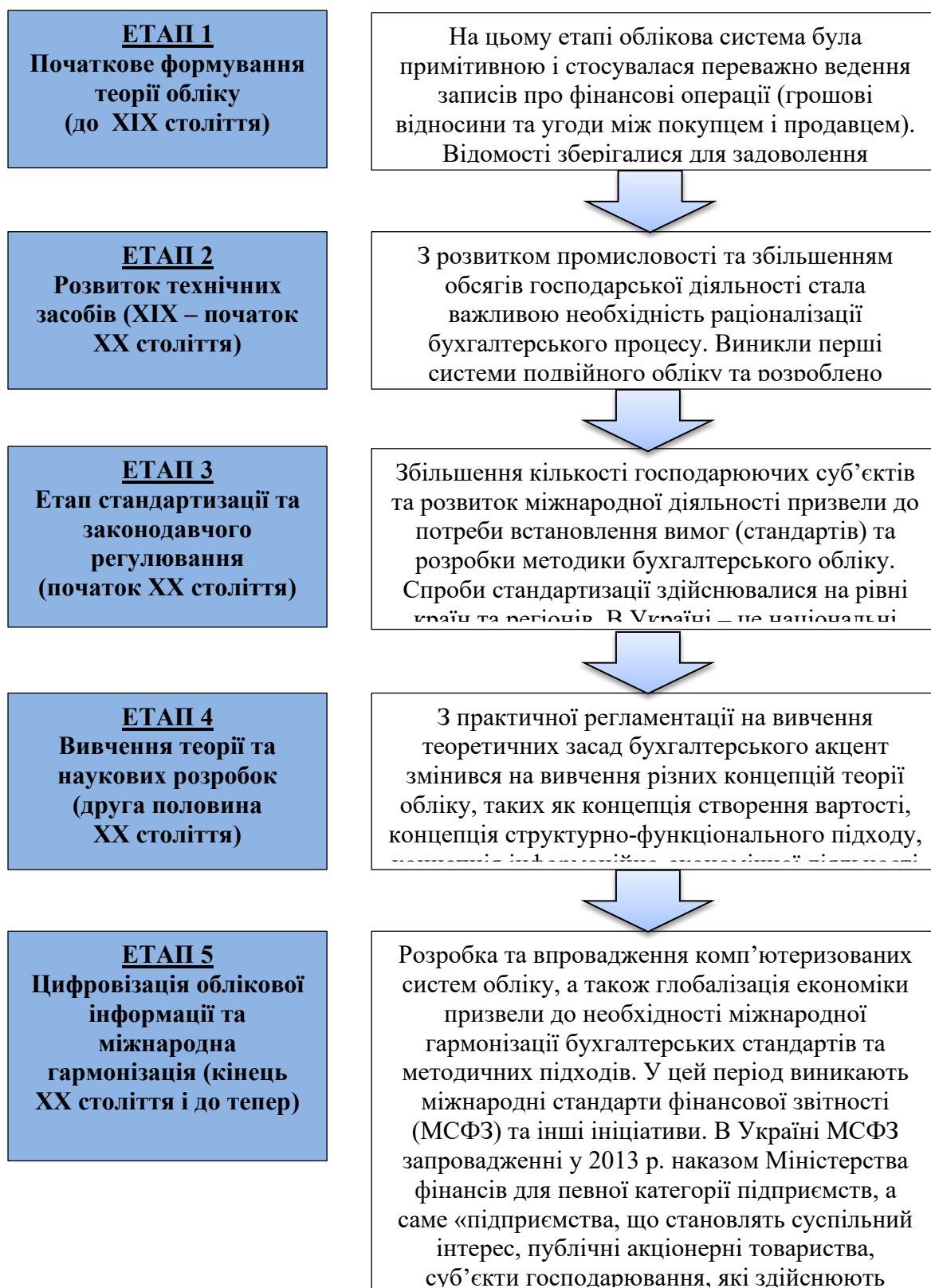


Рисунок 2 - Основні етапи розвитку теорії бухгалтерського обліку від початкового формування і до сучасності



Варто відзначити, що більшість авторів [7; 8; 12; 14] виділяють три етапи розвитку теорії обліку відповідно до розвитку суспільних формацій:

1. Етап розвитку облікової науки в доіндустріальному (аграрному) суспільстві.
2. Етап формування теорії обліку в індустріальному суспільстві.
3. Етап встановлення обліку як інформаційної системи в постіндустріальному суспільстві.

Слід відзначити, що на думку Л. В. Кононенко: «На перших етапах розвитку соціально-економічних відносин теоретичний апарат бухгалтерського обліку ще відповідав вимогам суспільства, але з трансформацією світової економіки в постіндустріальну фазу розвитку став суттєво відставати від потреб суспільства» [7, с. 39]. Автор Л. В. Кононенко вважає, що в умовах постіндустріального економічного розвитку, з настанням інформаційної економіки та становлення інноваційної економіки, насамперед потребують змін форми обліку: «Ретроспективний аналіз стадій розвитку форм обліку дає можливість виокремити три основних стадії розвитку форм бухгалтерського обліку: уявну, книжкову та комп'ютерну» [7, с. 39] (рис. 3).

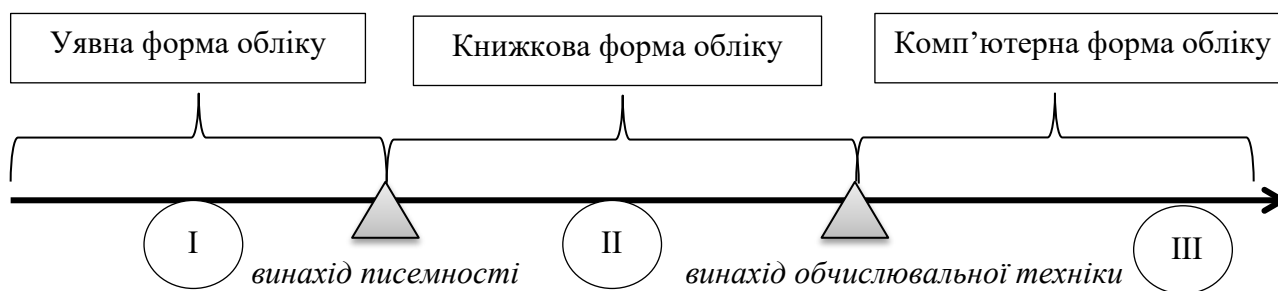


Рисунок 3 - Послідовність виникнення форм обліку [7, с. 39]

Цікавим є спостереження, що: «на сучасному етапі відбувається повернення до уявної форми обліку, тому що комп'ютерна форма за способом обробки інформації ближче до уявної ніж до книжкової» [7, с. 40]. Проте, на наш погляд, комп'ютеризація та цифровізація обліку зовсім не означає уявне спостереження, це складна система подачі облікової інформації у формі аналітичних відомостей, реєстрів та звітних документів в паперовому та електронному вигляді.



Аналіз сучасних досліджень [1; 4; 5] вказують на те, що генезис теорії обліку знаходиться у тісному взаємозв'язку з розвитком економічної науки. Однак, Т. О. Гуренко відзначає, що: «бухгалтерський облік пов'язаний з теоріями інших галузей науки» [4]. При цьому кожна теорія має свою «цільову спрямованість, предмет та об'єкт дослідження» [4].

Разом з тим, багато сучасних вчених піддають критиці традиційну (класичну) теорію бухгалтерського обліку. Так, автор Т. О. Гуренко вважає, що: «облік останнім часом нажаль відходить від виконання функції домінантності серед економічних спеціальностей, а теорія взагалі розглядається як система елементів методу бухгалтерського обліку» [4].

На думку М. І. Бондара: «наука бухгалтерський облік повинна функціонувати в тісному взаємозв'язку з іншими економічними науками і спрямовуватиметься не на розмежування та уточнення сутності різних видів обліку, а на обґрунтування методу бухгалтерського обліку та його елементів» [1].

В. М. Жук зазначає, що: «Представники інших спеціалізацій економічної науки сьогодні більше базуються на статистичній інформації та розглядають бухгалтерську науку в якості однієї з інформаційних систем, функцій управління, і все менше – як складову загальноекономічної спеціальності. Багато в чому це пов'язано з камеральністю і консервативністю практики і теорії бухгалтерського обліку» [5]. Автор вважає, що «В цьому і полягає причина слабкої версії теорії бухгалтерського обліку, вторинності бухгалтерської спеціалізації в економічній науці» [5].

Критичними є зауваження М. С. Пушкаря про те, що: «немає оригінальних підходів до подальшого розвитку теорії, нових ідей, концепцій, гіпотез, широких узагальнень» [11, с. 9]. До того ж, на думку автора: «Теорія обліку відстала від життя ... потрібно зробити інвентаризацію наукового апарату теорії обліку із урахуванням надбання інших наук, запозичити нові методи дослідження діяльності підприємства для отримання інформації» [11, с. 10].

Узагальнюючи проведені дослідження визначено, що теорія обліку



залежить від розвитку суспільства та національної економіки, а також перебуває у постійному процесі наукового пізнання та взаємозв'язку з іншими теоріями.

Отже, розгляд теорії обліку від історичних витоків і до сьогодення показує можливість послідовного впровадження предметів та об'єктів дослідження інших теорій та їх імплементацію в обліковий процес за певними напрямками, запропонованими Т. О. Гуренко [4] (рис. 4).



Рисунок 4 - Впровадження досліджень інших теорій в облікову систему

Отже, діюча законодавча база, національна та глобальна економічна політика створюють передумови формування ефективної системи обліку і звітності з метою достовірного й правдивого відображення господарських об'єктів і процесів з метою захисту інтересів власника, налагодження ділових відносин між вітчизняними та зарубіжними контрагентами в ході виробничо-господарського процесу, а також виконання функції інформаційного забезпечення потреб державних регуляторів, кредиторів, інвесторів та інших стейкхолдерів в процесі прийняття ними управлінських рішень.



3.2. Класифікація видів обліку та їх характеристика

Дослідження, проведенні П. Я. Хомином та Г. П. Журавлем, вказують на те, що в середині 80-х рр. ХХ ст. існувала наукова думка, що: «для одних і тих самих звітних відомостей потрібно встановлювати різні періодичність подання, ступінь деталізації і точності» [15, с. 8]. Відтак, дане твердження вказує, що облікова інформація та її види звітності можуть диференціюватись «за періодичністю, ступенем деталізації і точності» [15, с. 8]. Була група вчених, які заперечували інтеграцію обліку, а тим більше необхідність злиття окремих видів обліку. Втім, автори вважають, що: «розвиток обліку веде не до інтеграції, а до його диференціації».

Виникнення видів обліку пов'язане з розвитком економіки, зміною суспільних умов ведення господарської діяльності. Різні види обліку виникали відповідно до потреб господарського життя та вимог облікової системи.

Погоджуємось з твердженням Я. В. Соколова: «Поява кожного нового виду обліку була прогресом наукової думки... в найближче десятиліття буде не відмирання, а виникнення нових видів народногосподарського обліку» [15, с. 9]. Саме так з'явилися в свій час управлінський і податковий облік, обґрунтовано необхідність стратегічного обліку.

Так, у більшості наукових праць класифікація видів бухгалтерського обліку пов'язана з виокремленням:

- 1) фінансового обліку [1; 2; 5; 6; 14; 15; 16];
- 2) управлінського (внутрішньогосподарського) обліку [1; 2; 5; 6; 14; 15; 16].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9] запропоновано визначення бухгалтерського обліку, як: «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [9]. Попри те, що у законі також є визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, більшість норм даного документа стосується фінансового обліку, а методиці розкриття



інформації в межах інших видів обліку не приділено значної уваги.

Відтак, погоджуємось з думкою Т. О. Гуренко, яка вважає, що: «бухгалтерський облік розкриває основи та ведення фінансового обліку, а теорія бухгалтерського обліку є базою для створення системи обліку (як фінансового, управлінського та ін.)» [4].

З. В. Задорожний в своїх дослідженнях відзначає, що у більшості наукових праць ототожнюються поняття «управлінський облік» та «внутрішньогосподарський облік», так як це визначено у вищезгаданому Законі [6]. Крім того, В. В. Сопко вважає, що внутрішньогосподарський чи управлінський облік, контролінг, не є самостійними видами бухгалтерського обліку, а являють собою його продовження – «подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку щодо затрат і доходів діяльності, коли розкривається ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо» [13, с. 339]. М. В. Кужельний зазначає, що під поняттям внутрішньогосподарського обліку потрібно розуміти «управлінський облік, який призначений для накопичення інформації щодо внутрішніх потреб, а тому часто його називають виробничим внутрішнім обліком» [8, с. 27].

Однак, погоджуємось з думкою З. В. Задорожного, який трактує внутрішньогосподарський облік як частину управлінського обліку і є: «процесом збору та обробки інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності в розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг), виконавців робіт та інших сегментів для внутрішніх користувачів» [6, с. 15].

В. Г. Швець, крім фінансового та управлінського, за обліковими функціями виділяє також податковий облік [16, с. 15-16]. Також автор вважає, що: «за сферою діяльності бухгалтерський облік поділяється на виробничо-господарський, бюджетний і банківський» [16, с. 15]. При чому в межах бюджетного обліку науковець не виокремлює управлінських, хоча за сучасних умов господарювання підприємств державного сектора, можемо стверджувати,



що зросли вимоги щодо рівня управлінської інформації в контексті подання аналітичних звітів, звітів щодо ефективності неприбуткових та непідприємницьких організацій, інформації. тому управлінський облік є актуальним і для суб'єктів державного сектору економіки.

На наш погляд, управлінський облік допомагає стратегічному плануванню розвитку та досягненню цілей державної політики, а також вести моніторинг та оцінку результатів за бюджетними коштами в різних програмах і проектах тощо.

Автор В.С. Білоусько, окрім фінансового та управлінського, звертає увагу на «податковий, регулятивний і креативний облік» [14, с. 18]. При чому вказує, що: «елементи креативного обліку (creative accounting) зустрічаються ще в ХІХ столітті» [14, с. 18]. Однак його цільовим призначенням на той час було приховування прибутків власниками. На думку Ф. Ф. Бутинця, сучасне трактування також має негативне трактування і в ряді країн це не окремий вид обліку, а певний обліковий підхід, тому креативний (творчий) облік може бути визначений як: «будь-який підхід до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам» [3].

Іншої думки М. С. Пушкар, який вважає, що якщо залишити існуючу модель теорії обліку та діючої системи інформаційного забезпечення (рис. 5), кардинально не змінюючи її, то: «в якості компромісного кроку потрібно доповнити її підсистемою креативного обліку, який організують на запит користувачів» [10, с. 90]. Причому в обох авторів однакова позиція щодо творчого підходу в застосуванні креативного обліку, однак М. С. Пушкар зауважує, що цей вид обліку вимагає від облікових фахівців: «організації фактів і правил їх групування, виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження» [10, с. 90].

Тобто, на сучасному етапі креативний облік застосовується для відображення основних тенденцій в процесі оцінки вартості бізнес-одиниці і представлення достовірного фінансового стану без порушень законодавства.

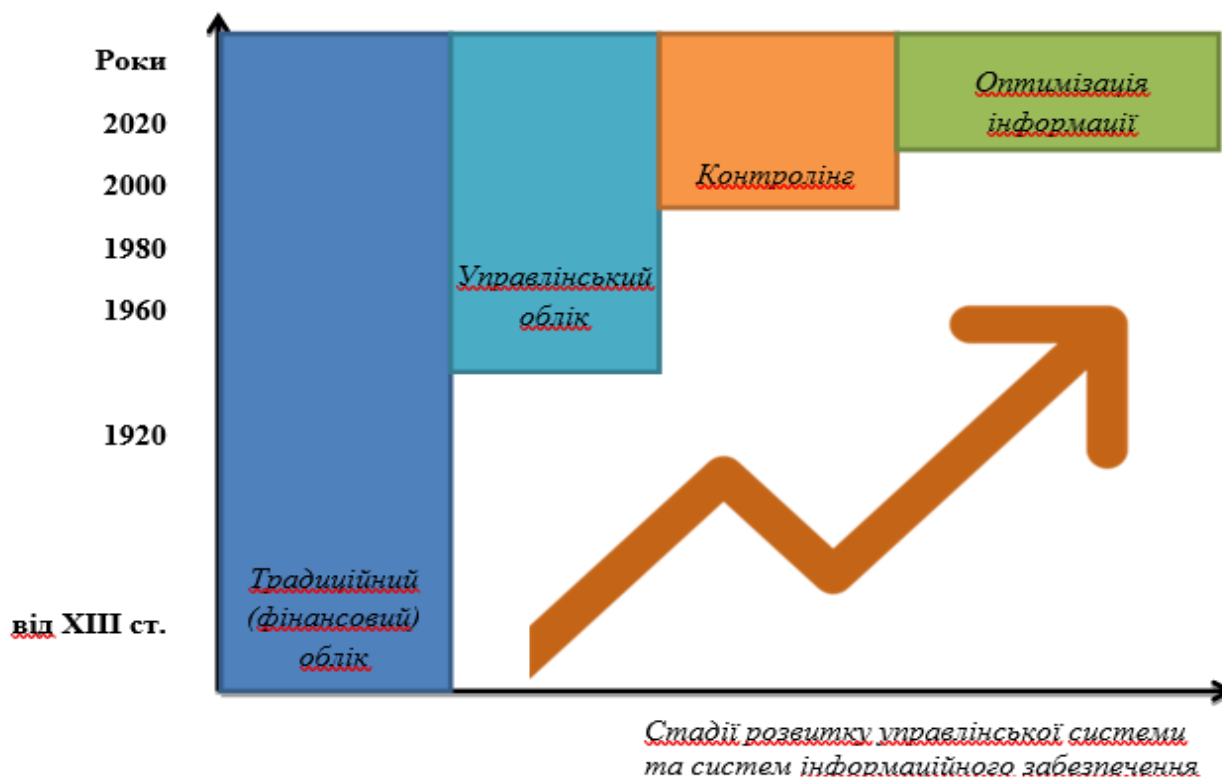


Рисунок 5 - Світовий розвиток системи обліку [10, с. 84]

Цікавим є підхід в класифікації видів обліку авторів В. М. Панасюк, І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич, які вважають, що використання автоматизованих систем в обліку сприяє формуванню єдиної системи обліку і звітності, інтеграції всіх видів обліку (при цьому важливо відзначити, що це не означає повної відсутності, заперечуючи їх теоретичне підґрунтя), а також розвитку нових форм обліку тощо. Таким чином, автори передбачають виокремлення «прогностичного (очікуваного) обліку» для виявлення, вивчення та відображення господарських операцій, які можуть виникнути внаслідок відхилень від установлених параметрів.

Отже, В. М. Панасюк, І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич вважають, що прогностичний облік має велике значення, оскільки він дозволяє максимально приблизити облік до потреб управління та надати готові варіанти ефективних управлінських рішень. Це, в свою чергу, відкриває можливість у майбутньому уникнути небажаних господарських операцій, які можуть призвести до перебільшення матеріальних та трудових ресурсів. При цьому: «До прогностичного обліку належать методи прогнозування, що використовуються у



статистиці, а також економіко-математичні методи на базі даних оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку (кожного окремо і в цілому). Для прогностичного обліку можуть використовуватись носії інших видів обліку, але в них мають бути передбачені реквізити для прогностичного обліку. Відразу можуть наводитись і висновки (варіанти управлінських рішень), але за відповідний період їх доцільно узагальнювати у спеціальних регістрах (на окремих носіях)» [2, с. 16].

Взявши за основу висловлені вченими спостереження, та проведені самостійні дослідження наукової літератури, нами зроблена спроба виділити кілька ключових періодів розвитку теорії бухгалтерського обліку, які зведено до п'яти етапів у попередньому питанні. Відповідно, шляхом трансформації та інтеграції обліку змінювались його види за формами і методикою обліку, які прямо пов'язані із своєрідними етапами історії розвитку теорії бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1 - Історичні періоди інтеграції обліку та окремих його видів

Вид обліку	Характеристика	Сутність
1. Простий (домашній) облік	Спостерігається на ранніх етапах розвитку суспільства	Люди вели облік своїх ресурсів та оборотів власного господарства
2. Мануальний облік	З'являється із зростанням обсягів господарської діяльності	Використання ручних методів та записів для обліку фінансових операцій
3. Облік за методом подвійного запису	Зародження системи подвійного обліку в середньовічній Італії (XV століття)	Введення принципу «дебет-кредит» для кожної фінансової операції
4. Індустріальний облік	Етап індустріальної революції (XIX - початок XX століття)	Зростання комплексності бізнес-процесів, необхідність точного обліку великих обсягів даних
5. Комп'ютеризований облік	Початок ІТ-революції (XX століття)	Використання комп'ютерів та програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерських процесів
6. Сучасні інформаційні технології та Облік 4.0	Інтеграція новітніх технологій (сучасність)	Використання інтернету речей (IoT), штучного інтелекту (AI), блокчейну та інших інновацій для удосконалення облікових систем



На нашу думку, облік не закінчив свій розвиток із введенням комп'ютеризації на етапі постіндустріального розвитку суспільства з настанням так званої інформаційної економіки. Вважаємо, що інтеграція обліку в сучасні інформаційні системи змінює теоретичні засади обліку за формами та методологією, стираючи межі загальновідомих видів господарського обліку, одразу після фіксації і введення в інформаційну систему будь-якої господарської операції на основі первинних документів.

Основні риси Обліку 4.0 включають ряд характерних особливостей (рис.6).



Рисунок 6 - Основні риси Обліку 4.0 та його характерні особливості



Відтак, доцільно виділити новий вид обліку – Облік 4.0, що відноситься до нового етапу в розвитку обліково-економічної сфери, який враховує впровадження сучасних технологій та інновацій в теорію обліку. Дане поняття виникло в контексті Четвертої промислової революції (Індустрії 4.0) і позначає перехід до цифрового, автоматизованого та інтелектуалізованого підходу в системі обліку і звітності.

Отже, Облік 4.0 спрямований на забезпечення ефективності, точності та прозорості в управлінні майном, фінансами та ресурсами підприємства за допомогою передових технологій, відрізняється принциповими підходами, формою та методологією відображення та представлення даних в обліковій системі.

3.3. Завдання та функції теорії бухгалтерського обліку

Для ефективного управління бізнесом необхідно мати своєчасну, повну і правдиву інформацію про господарські факти та процеси, які відбуваються на підприємстві. Завдання бухгалтерського обліку визначається стандартизованими вимогами в питаннях методології, а також в контексті відповідності якісним характеристикам формування та представлення облікової інформації відповідно до законодавчих норм – з однієї сторони, а з іншої – запитом управління на цю інформацію для прийняття відповідних рішень з метою ефективного функціонування господарського суб'єкта.

Враховуючи зазначене, основними завдання бухгалтерського обліку є:

- своєчасне, правильне та повне відображення господарської діяльності підприємств;
- безперервне, суцільне, взаємозв'язане й документоване спостереження за економічними процесами та явищами в усіх галузях економіки;
- забезпечення всіх рівнів управління для прийняття управлінських рішень достовірною та своєчасною інформацією про економічні процеси і явища,



- що відбуваються, про стан засобів господарства;
- контроль за виконанням планових завдань, виявлення відхилень фактичних показників від планових за причинами й винуватцями;
 - контроль за власністю підприємства, за правильним і раціональним використанням його ресурсів;
 - установлення спільно з іншими економічними й технічними службами контролю за збереженням майна;
 - сприяння зміцненню законності у виробничій та фінансово-господарській сферах діяльності підприємств [2].

Виконання вказаних завдань можливе при умові раціональної організації поетапного облікового процесу. Таким чином, в умовах поетапного облікового процесу завдання обліку визначаються на кожному етапі з метою раціональної та системної організації облікових процедур (табл. 2).

Таблиця 2 - Основні завдання обліку на різних етапах облікового процесу

ЕТАПИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ	ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ
1. Етап збирання, обробки і відображення первинних даних	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Забезпечення точного та своєчасного збору первинної інформації про господарську діяльність. ✓ Організація ефективного механізму обробки та класифікації отриманих даних. ✓ Відображення інформації в облікових регістрах з урахуванням стандартів і вимог обліку.
2. Етап систематизації даних	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Узагальнення отриманих даних для формування підсумкової інформації. ✓ Створення системи класифікації та категоризації інформації для полегшення аналізу. ✓ Визначення ключових показників та підготовка зведених звітів.
3. Етап збереження, передачі та забезпечення даними	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Забезпечення необхідних даних для здійснення ефективного контролю за виконанням планів та прогнозів діяльності. ✓ Розроблення системи моніторингу економічних показників та визначення відхилень від планових показників. ✓ Забезпечення доступу до облікової інформації для зацікавлених сторін та управлінських рішень.



Бухгалтерський облік є однією із функцій управління і тісно пов'язаний з іншими елементами управлінської системи – «прогнозування, планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання» [2]. Облікова система у загальному циклі управління, на думку більшості науковців [1; 2; 3; 5; 14; 16], виконує такі функції:

- 1) інформаційна;
- 2) контрольна;
- 3) оцінна (оціночна);
- 4) аналітична.

На нашу думку, бухгалтерський облік в процесі свого розвитку вийшов за межі вищезначених функцій та виконує інші функціональні завдання. Відтак, погоджуємось з думкою В.С. Білоуська, який відносить у межі обліку управлінську функцію. Автор вважає, що: «функція управління забезпечує економічною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, можливості активного впливу на хід господарських процесів» [14, с. 26]. Так само В. М. Жук не заперечує «управлінської функціональної затребуваності» [5, с. 228]. Крім того, вважаємо, що обґрунтовано буде до загальновідомих функцій обліку додати економічну та соціальну (рис. 7).

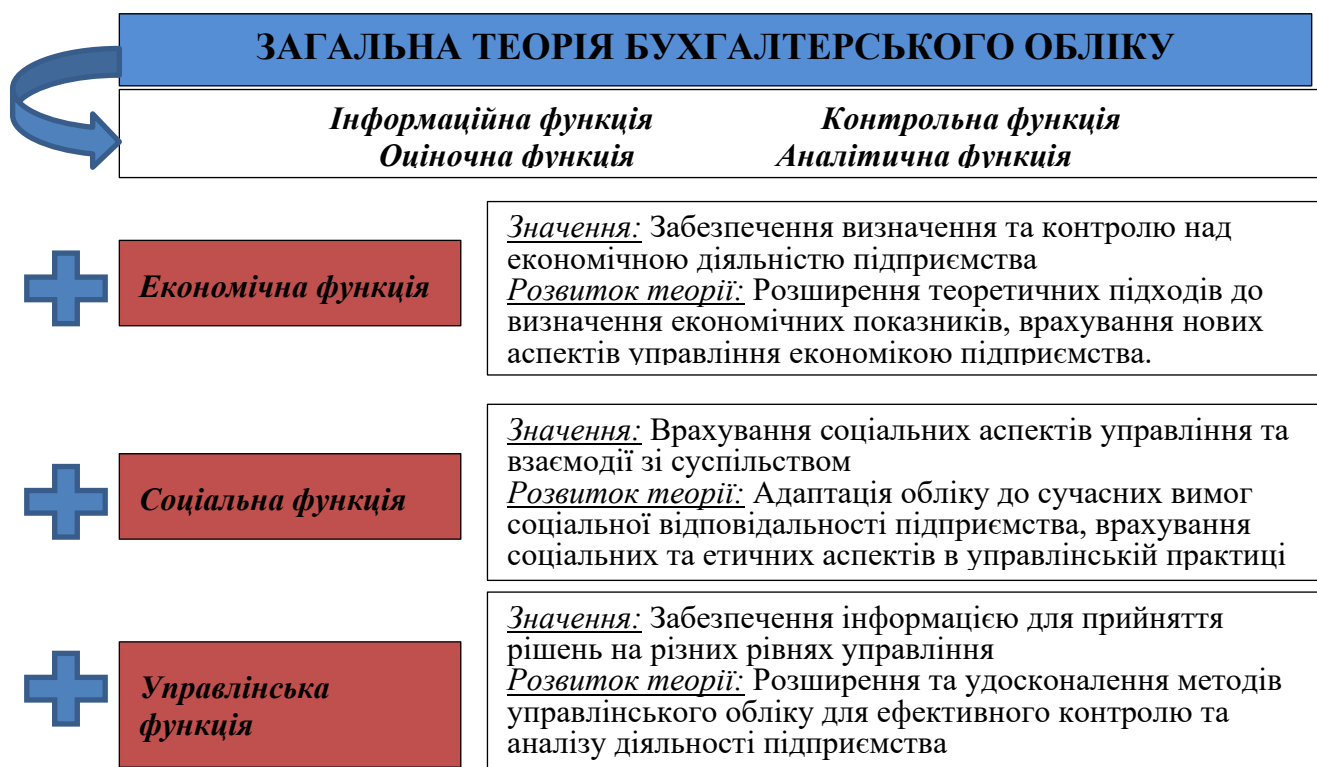


Рисунок 7 - Функції бухгалтерського обліку в сучасних умовах



Зазначені на рис. 7 функції бухгалтерського обліку є основою для ефективного використання обліку в управлінській та стратегічній діяльності підприємства.

Варто відзначити, що М. С. Пушкар, розглядаючи сучасну теорію бухгалтерського обліку, піддає критиці певні вихідні положення цієї науки. Погоджуючись, що теорія обліку «повинна базуватись на системі достовірних, глибоких та конкретних знань про дійсність... уявлення про закономірності та суттєві характеристики об'єкта» [11, с. 13], звертає увагу на інший науковий підхід до визначення завдань і функцій теорії обліку – «метатеорія», яка, на думку автора, «аналізує наскільки теорія обліку відповідає теорії пізнання і в якому напрямі потрібно її удосконалити» [11, с. 13]. Відтак, автор вводить нові функціональні вимоги до облікової системи:

- пояснення процесу пізнання;
- підвищення наукового та інтелектуального рівня теорії обліку;
- структурування теорії;
- кардинальне оновлення наукового апарату теорії;
- визначення меж підсистем обліку [11, с. 13].

Таким чином, чітке формулювання завдань та визначення функцій бухгалтерського обліку є важливою передумовою для інтеграції та трансформації теорії облікової науки відповідно до сучасних викликів та досягнення поточних та стратегічних цілей. В процесі виконання облікових завдань можуть виникати нестандартні ситуації, що вимагають індивідуальних рішень. У таких випадках важливим є не лише творчий підхід до вирішення завдань, але й чітке дотримання загальноприйнятих принципів обліку та звітності, що є основою для забезпечення правильності та достовірності облікової системи.



Висновки

Узагальнюючи проведене дослідження визначено, що теорія обліку пройшла декілька етапів становлення, однак перебуває у постійному процесі наукового пізнання залежно від розвитку суспільства та національної економіки. Отже, проведено етапізацію генезису теорії обліку з їх характеристикою, зокрема виділено 5 етапів розвитку теорії обліку.

Визначено, що із впровадженням МСФЗ та МСБО в Україні в теорії обліку відбуваються зміни в поданні та представленні інформації, уникаючи типізованих форм та статей звітності, шляхом створення єдиного коду облікової мови (розкриття облікової інформації) за таксономією у форматі XBRL через публікування в Центрі збору фінансової звітності – Порталу «СФЗ».

Дослідження теорії обліку від історичних витоків і до сьогодення показує можливість послідовного впровадження предметів та об'єктів дослідження інших теорій та їх імплементацію в облікову систему за наступними напрямками: 1) визначення та оцінка потреб і вимог суспільства та бізнесу; 2) аналіз та вивчення сучасних теорій обліку; 3) акумуляція знань щодо законності ведення діяльності та реєстрації господарських операцій, уміння застосовувати принцип «переважання сутності над формою»; 4) проведення аналізу результатів діяльності, використовуючи сучасні методи.

Досліджено, що облік не закінчив свій розвиток із введенням комп'ютеризації на етапі постіндустріального розвитку суспільства з настанням так званої інформаційної економіки. Відтак, інтеграція обліку в сучасні інформаційні системи змінює теоретичні засади обліку за формами та методологією, стираючи межі загальновідомих видів господарського обліку – оперативного, статистичного, бухгалтерського, одразу після фіксації і введення в інформаційну систему будь-якої господарської операції.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» запропоновано визначення бухгалтерського та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, однак більшість норм



даного документа стосується фінансового обліку. Сучасне трактування креативного обліку має негативне трактування та в ряді країн не визнається як окремий вид обліку, а певний обліковий підхід. Проте інша наукова думка полягає в тому, що якщо залишити існуючу модель теорії обліку та діючої системи інформаційного забезпечення, кардинально не змінюючи її, то в якості компромісного кроку потрібно доповнити її підсистемою креативного обліку, який організують на запит користувачів. Тобто, на сучасному етапі креативний облік застосовується для відображення основних тенденцій в процесі оцінки вартості бізнес-одиниці і представлення достовірного фінансового стану без порушень законодавства.

Проведені дослідження показують доцільність виокремлення нового виду обліку – Облік 4.0, що відноситься до нового етапу в розвитку обліково-економічної сфери, який враховує впровадження сучасних технологій та інновацій в теорію обліку. Дане поняття виникло в контексті Четвертої промислової революції (Індустрії 4.0) і позначає перехід до цифрового, автоматизованого та інтелектуалізованого підходу в системі обліку і звітності. Таким чином, основні риси Обліку 4.0 включають ряд характерних особливостей: інтеграція технологій; автоматизація та цифровізація; облік в реальному часі; гнучкість та мобільність; безпека обліково-звітних даних; інтерактивність та співпраця облікових фахівців та осіб, що приймають управлінські рішення.

Виконання вказаних завдань можливе при умові раціональної організації поетапного облікового процесу. Таким чином, в умовах поетапного облікового процесу розроблені завдання, які визначаються на кожному етапі обліку з метою раціональної та системної організації облікових процедур.

Обґрунтовано, що бухгалтерський облік в процесі свого розвитку вийшов за межі вищезначених функцій та виконує інші функціональні завдання. Відтак, вважаємо, що доцільно до загальновідомих функцій обліку додати управлінську, економічну та соціальну. Зазначені функції є основою для ефективного використання обліку в управлінській та стратегічній діяльності підприємства.