

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

ЛИТВІНЧУК Олеся Василівна

**Види бухгалтерського обліку: взаємозв'язок
та відмінності / Types of accounting:
interconnection and differences**

спеціальність: 6.030309 – Облік і аудит
освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового виробництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ОПЗ-41
О. В. Литвінчук

Науковий керівник:
викладач Забчук В. Д.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

« ___ » _____ 20__ р.

ТЕРНОПІЛЬ – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИЗНАННЯ І РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ	7
1.1. Науково-теоретичні параметри бухгалтерського обліку та ідентифікація його видів	7
1.2. Функціональні та інституціональні аспекти регулювання бухгалтерського обліку	17
1.3. Вітчизняна і зарубіжна практика регулювання та регламентації бухгалтерського обліку	24
Висновки до розділу 1	35
РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПАРАМЕТРИ ВИДІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	36
2.1. Організаційно-методичні особливості та сфера застосування фінансового обліку	36
2.2. Науково-теоретичні та прикладні аспекти функціонування управлінського обліку	43
2.3. Стратегічний облік як новітня парадигма обліково-аналітичного забезпечення менеджменту	52
Висновки до розділу 2	58
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	59
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	63

ВСТУП

Актуальність теми. Бухгалтерський облік у різні історичні періоди його становлення називали і «таємницею богів», і «мовою цифр», і «мовою бізнесу». Сьогодні бухгалтерський облік уже далеко не таємниця і аж ніяк не лише цифри. Сучасний зміст і функціональні напрями бухгалтерського обліку виходять за межі буквального сприйняття дефініції «облік».

Імплементация в Україні комплексу законодавчих актів і нормативно-правових документів з питань юридичної, фінансово-економічної, фіскальної, соціальної, обліково-аналітичної і т. д. регламентації ведення бізнесу докорінно змінила систему організації та методики ведення бухгалтерського обліку, розширила сфери його інформаційної присутності, посилила вплив на процес прийняття управлінських рішень. Сучасний менеджмент ставить перед обліково-аналітичним сегментом організаційної структури підприємств новітні завдання, пов'язані не лише із застосуванням класичної моделі обліку, але й розширенням і поглибленням сутності його предмета як у просторі, так і у часі.

Динамічні процеси трансформації національної економіки України в напрямі послідовної євроінтеграції, беззаперечне визнання концептуальних переваг ринкової економіки, незворотність глобальних трендів та інші адекватні виклики об'єктивно зумовлюють необхідність переорієнтації бухгалтерському обліку на новий тип економічних відносин шляхом, насамперед, адаптації своєї методології до нових вимірів.

Аргументовані трансформації беззаперечно є складними, багатоетапними, а тому повинні втілюватись в реальність послідовно, адже національні облікові методики, на превеликий жаль, виявились непридатними для застосування в ринкових реаліях. Одночасно, треба визнати той факт, що на зорі здобуття незалежності України, профільні фахівці обрали найпростіший шлях реформування системи бухгалтерського обліку – пряме запозичення зарубіжного досвіду, який не враховував історичних та соціальних особли-

востей національної облікової системи. І це не дивно, іншого не варто було й чекати. У короткостроковій перспективі такий процес можливо й виправданий, а от у стратегічному вимірі він є безперспективним. Світова економіка динамічно трансформується, зумовлюючи необхідність уточнення ряду категорій. Згідно з актуальними в наш час так званими «інституційними підходами» до розвитку економіки, такий шлях визнається неефективним і неспроможним забезпечити реальні позитивні результати.

Сучасні зміни у сфері бухгалтерського обліку найбільшою мірою стосується системи регулювання – способів і механізмів теоретичного впорядкування, забезпечення функціональності та поступального розвитку оптимізаційних процесів у межах заданих параметрів, цілеспрямованих дій більшості суб'єктів господарської діяльності, що забезпечують розвиток національної економіки, використання економічних законів, узгодження інтересів різних груп користувачів облікової інформації тощо.

Теоретичні концепції та практичні проблеми регулювання бухгалтерського обліку в Україні досліджувались провідними науковцями О. С. Бородкіним, Б. І. Валуєвим, Н. М. Грабовою, М. Я. Дем'яненко, В. І. Єфіменко, В. М. Жуком, Г. Г. Кірейцевим, М. В. Кужельним, А. М. Кузьмінським, В. Г. Линником, Ю. Я. Литвином, Є. В. Мнихом, В. Б. Моссаковським, М. Ф. Огійчуком, В. М. Пархоменком, П.Т. Саблуком, В. В. Сопком, Б. Ф. Усачем, П. Я. Хомином, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швецем та іншими.

Не дивлячись на величезні потуги вітчизняних вчених, варто відмітити недостатність теоретичних і практичних досліджень, спрямованих на процес оптимізації національної системи бухгалтерського обліку, які стосуються, зокрема, загальної парадигми інтерпретації, концепції регулювання, параметрів законодавчо-нормативного забезпечення облікової роботи шляхом удосконалення його регламентації адекватно потребам сучасних реалій.

Мета і завдання дослідження. Основною метою даної випускної кваліфікаційної роботи є теоретичне уточнення та обґрунтування організаційних, методичних і практичних пропозицій стосовно удосконалення чинної в

Україні системи бухгалтерського обліку з використанням зарубіжного досвіду, моніторинг взаємозв'язку та ідентифікація відмінностей між видами бухгалтерського обліку.

Для досягнення поставленої мети поставлено наступні завдання:

- 1) уточнення сучасної парадигми бухгалтерського обліку;
- 2) обґрунтування категорії «бухгалтерський облік» з інституціональних позицій сучасної науки;
- 3) критичний аналіз світового досвіду нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в порівнянні з вітчизняною практикою;
- 4) уточнення рівнів взаємозв'язку та ідентифікація основних відмінностей між видами бухгалтерського обліку;
- 5) дослідження проблем і перспектив застосування управлінського обліку у вітчизняних підприємствах;
- б) окреслити параметри застосування стратегічної парадигми обліку для задоволення потреб корпоративного.

Об'єктом дослідження обрано систему бухгалтерського обліку в цілому та взаємозв'язок і відмінності його видів зокрема.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та правові аспекти законодавчого забезпечення та нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні з врахуванням національних особливостей та європейських тенденцій.

Методи дослідження. У випускній кваліфікаційній роботі використано наступні методи: системний аналіз – для деталізації і розчленування досліджуваних категорій «бухгалтерський облік», «види бухгалтерського обліку» на окремі важливі складові елементи; аналогія – для дослідження відповідності вітчизняної системи бухгалтерського обліку та характерної для зарубіжної практики; інформаційне моделювання (уявне і матеріальне) для забезпечення дослідження нормативно-довідковими матеріалами, зокрема Законами України, розпорядженнями Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України і т.д.; абстрагування – для формування узагальне-

них висновків на основі системного аналізу і синтезу теорії і практики бухгалтерського обліку; монографічний – для дослідження теоретичних розробок вітчизняних і зарубіжних вчених; інформаційне моделювання та інші.

Практичне значення отриманих результатів. Результати досліджень, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, володіють раціональним змістом теоретичного і прикладного характеру, спроможні частково удосконалити організаційні, методичні та юридичні аспекти законодавчо-нормативного забезпечення і регулювання бухгалтерського обліку.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні теоретичні положення наукового дослідження апробовані на Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації», проведеної у Тернопільському національному економічному університеті 15 травня 2019 року.

За результатами участі у конференції опубліковано тези доповіді:

Литвінчук О. В. Диференціація видів бухгалтерського обліку. Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 15 травня 2019 р.]. Тернопіль: Осадца Ю. В., 2019. С. 140-141.

(Науковий керівник – викл. Забчук В.Д.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИЗНАННЯ І РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

1.1. Науково-теоретичні параметри бухгалтерського обліку та ідентифікація його видів

Бухгалтерський облік являє собою процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Він охоплює всі засоби господарства і джерела їх утворення, всі господарські процеси й результати діяльності.

Важливою особливістю бухгалтерського обліку є те, що господарські явища, облічені в натуральних і трудових вимірниках, узагальнюються обов'язково у грошовому вимірнику. Бухгалтерський облік відображає господарські операції систематично і забезпечує суцільне та безперервне спостереження. На кожен господарську операцію складається обов'язково конкретний документ.

До основних ознак бухгалтерського обліку належать: юридична доказовість, безперервність, вартісне вимірювання, двоїсте (подвійне) відображення стану та змін господарських явищ та процесів.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 року «бухгалтерський облік» – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [19].

Бухгалтерський облік – це система безперервного, суцільного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення господарських засобів, джерел їх утворення і процесів, узагальнених у грошовому виразі для контролю за діяльністю господарського суб'єкта та прийняття управлінських

рішень. Виходячи з цього, бухгалтерський облік виконує інформаційну, контрольну і управлінську функції [5, с. 17].

Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає в одержанні фактичної інформації про господарську діяльність. Одночасно працівники обліку здійснюють і функцію контролю за роботою підприємства з метою ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Це, в свою чергу, дає можливість менеджерам активно впливати на економічні процеси та приймати оптимальні управлінські рішення.

В умовах ринку для ефективного функціонування бізнесу важливого значення набуває внутрішньогосподарський облік, як підсистема бухгалтерського обліку. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління.

Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Для забезпечення поставленої мети бухгалтерський облік повинен відповідати таким основним принципам:

- обачності – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Облік повинен забезпечити достовірність оцінки його об'єктів: засобів і джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності;

- повного висвітлення – облік має охоплювати всі сторони господарської діяльності, забезпечуючи необхідну інформацію як для контролю, так і для оперативного управління діяльністю підприємства;

- послідовності – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

– автономності – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників. При цьому особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у бухгалтерському обліку підприємства;

– безперервності – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі. У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю;

– превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Це означає, що господарські операції відображаються в обліку виходячи з їх економічного змісту;

– нарахування та відповідності доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Це дозволяє визначити фінансовий результат звітного періоду шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду;

– історичної (фактичної) собівартості – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання;

– єдиного грошового вимірника – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його обліку здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Це дає можливість узагальнити засоби (майно) підприємства, джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності в єдиному грошовому вимірнику, яким є національна валюта України;

– періодичності – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою ведення обліку і складання фінансової звітності. Такими періодами можуть бути: місяць (або інші проміжки часу), квартал, півріччя, рік [5, с. 18-19].

Виходячи з поставленої мети і принципів, головними завданнями бухгалтерського обліку є:

- забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;
- запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів;
- формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими зацікавленими організаціями.

Бухгалтерський облік, як і будь-яка наука, має свій предмет і метод.

Предметом бухгалтерського обліку є процеси виробництва, розподілу, обміну і невиробничого споживання продукту, господарські засоби і джерела їх утворення, які беруть участь у цих процесах, а також розрахунково-кредитні відносини, що склались при цьому.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство повинно мати у своєму розпорядженні необхідні засоби (будівлі, машини, устаткування, матеріали, кошти) сформовані за рахунок певних джерел. Контроль за наявністю і рухом, а також їх доцільним використанням здійснюється за допомогою бухгалтерського обліку. Відповідно засоби, що перебувають у розпорядженні суб'єкта господарської діяльності, і джерела їх утворення є об'єктами бухгалтерського обліку і входять в зміст його предмета.

Процес розширеного відтворення відбувається на основі єдності виробництва, розподілу, обміну і споживання.

Бухгалтерський облік відображає матеріальні, трудові і фінансові витрати на виробництво продукту.

Таким чином, вироблений продукт і витрати на його виробництво є об'єктом бухгалтерського обліку і становлять його зміст.

Створений у процесі виробництва продукт підлягає розподілу: одна частина його йде на відшкодування матеріальних витрат, а друга – для особистого споживання, створення загальнодержавних фондів споживання, нагромаджень. Розподіл сукупного продукту контролюється обліком. Отже, процес розподілу сукупного продукту є об'єктом обліку і входить в його зміст.

Виробництво і розподіл сукупного продукту обумовлюють процес обміну, який здійснюється шляхом купівлі-продажу. Товарно-грошовий обіг зумовлює різні розрахунки між підприємствами, організаціями, фізичними і юридичними особами, які контролюються бухгалтерським обліком.

Бухгалтерський облік як органічна частина єдиної системи господарського обліку ґрунтується на наукових основах діалектичного методу пізнання. Це означає, що всі господарські засоби і процеси розглядаються у безперервному русі, розвитку, єдності, взаємозв'язку і взаємообумовленості.

Разом з тим бухгалтерський облік, як і кожна наука, має свої властиві тільки йому способи дослідження, що обумовлені характерними особливостями його предмета. Якщо предмет дає відповідь на питання, що вивчає бухгалтерський облік, то метод визначає способи і прийоми дослідження, за допомогою яких забезпечується вивчення предмета.

Метод бухгалтерського обліку – це система способів і прийомів за допомогою яких забезпечується суцільне, безперервне і взаємопов'язане відображення і економічне узагальнення в грошовій оцінці об'єктів обліку з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням ресурсів підприємства і забезпечення збереження власності.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є: документація й інвентаризація, оцінка і калькуляція, система рахунків і подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність (рис. 1.1).

Документація – це спосіб первинної реєстрації господарських операцій для забезпечення безперервного і суцільного відображення змін у складі об'єктів обліку. Правильно складений документ надає юридичної сили обліковій інформації.

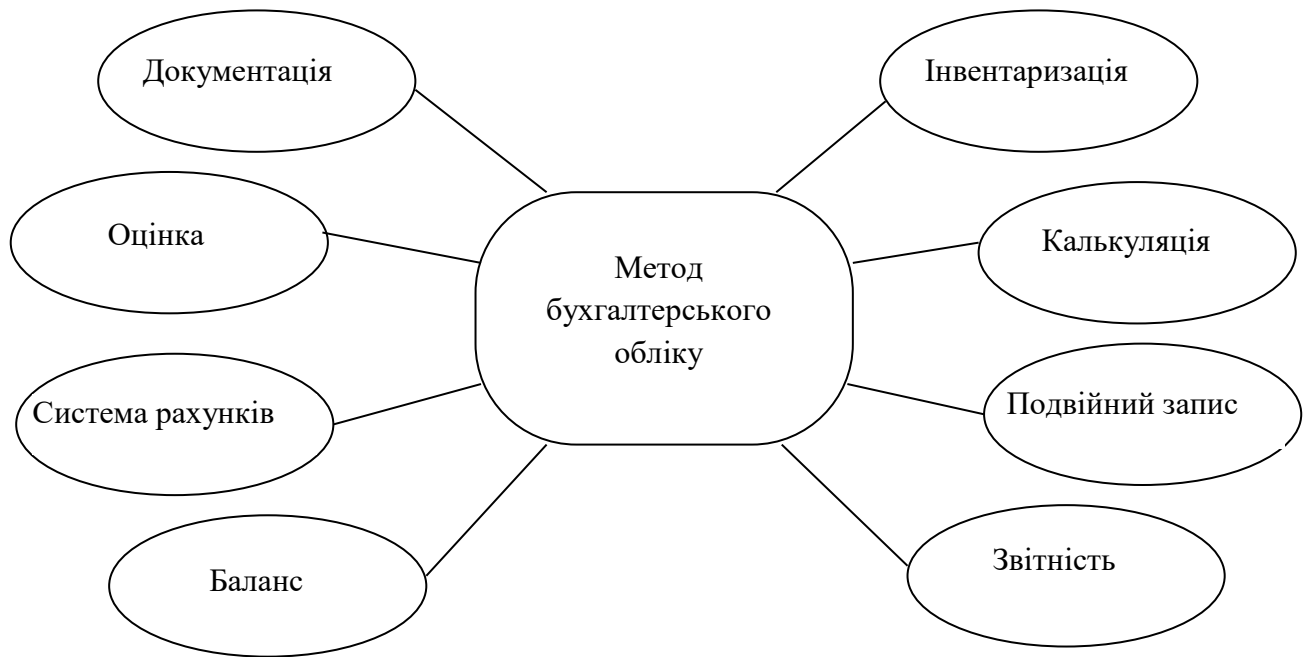


Рис. 1.1. Елементи методу бухгалтерського обліку

Інвентаризація – спосіб періодичної звірки даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю засобів підприємства (майна, коштів, фінансових зобов'язань). Інвентаризація є важливим способом контролю за об'єктивністю показників обліку, збереженням власності.

Оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів і джерел їх утворення, господарських процесів та їх результатів. Принципи оцінки майна в Україні регламентуються законодавством і обов'язкові для підприємств усіх форм власності.

Калькуляція – спосіб обчислення собівартості продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Сума витрат визначається по кожному конкретному об'єкту обліку, що забезпечує надійний контроль за використанням матеріальних і фінансових ресурсів.

Подвійний запис – взаємопов'язане подвійне відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках. Кожна господарська операція записується два рази: один раз – на дебет одного рахунка, а другий раз – на кредит іншого взаємопов'язаного рахунка.

Система рахунків – спосіб відображення стану і руху господарських засобів, джерел їх утворення, процесів і результатів діяльності.

Бухгалтерський баланс – спосіб економічного групування засобів підприємства і джерел їх утворення, що забезпечує періодичне їх порівняння (загальна вартість засобів дорівнює джерелам їх утворення).

Звітність – система узагальнених і взаємопов'язаних показників, які всебічно характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства за звітний період. Звітність завершує поточний облік. Дані балансів і звітів використовують для проведення економічного аналізу, управління й оперативного керівництва підприємством. Форми бухгалтерської звітності та порядок їх заповнення єдині для всіх підприємств (крім банків та бюджетних установ) і затверджуються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики.

Поділ бухгалтерського обліку на види є важливим питанням організації бухгалтерського обліку. За часів планової економіки вважалося, що бухгалтерський облік, разом із статистичним та оперативно-технічним, є складовою частиною господарського обліку. Ця класифікація була практично єдиною для видів обліку.

Однак у розвинутих країнах, зокрема в англо-американській практиці, бухгалтерський облік прийнято поділяти на облік особистих фінансів і бізнесовий, а бізнесовий облік, у свою чергу, – на фінансовий та управлінський.

У сучасній Україні згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 року виділяється два види бухгалтерського обліку: фінансовий і управлінський [19].

Фінансовий облік надає інформацію про фінансовий стан підприємства керівництву, власникам, інвесторам, державі та іншим зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам. У межах фінансового обліку в розвинутих країнах держава встановлює податкові правила, які використовуються для надання інформації державним податковим органам та керівництву підприємства про нарахування і сплату податків.

Управлінський облік зосереджується на інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства з метою прийняття управлінських рішень для забезпечення ефективної господарської діяльності.

Таблиця 1.1

Взаємозв'язок і відмінності фінансового й управлінського обліку

Ознака порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
Мета обліку	Узагальнення і подання облікової інформації для зовнішніх користувачів	Забезпечення внутрішніх користувачів інформацією для прийняття рішень
Ступінь регламентації	Регламентується законодавством України, П(С)БО	Залежить від рішення власників та адміністрації.
Обов'язковість ведення обліку	З дати реєстрації до факту ліквідації	За рішенням адміністрації підприємства
Вимірники в обліку	Єдиний грошовий вимірник	Різноманітні вимірники (в т.ч. якісні)
Націленість (прив'язка до часу)	Оцінка минулого (історичний, ретроспективний характер)	Паралельно з ретроспективним характером – очікуваний, прогнозний
Відкритість інформації	Відкрита (публічна) інформація	Комерційна таємниця
Користувачі інформації	Внутрішні та зовнішні	Управлінський персонал підприємства
Об'єкти обліку та звітності	Підприємство в цілому	Центри відповідальності, види діяльності
Періодичність звітності	Квартальна та річна (за формами та у строки, визначені нормативними актами)	Інтервал змінний (залежить від вимог керівництва: день, тиждень, декада, місяць)
Терміни подання звітності	Із запізненням на декілька тижнів, місяців	Оперативно після закінчення звітного періоду
Ступінь точності інформації	Точна інформація, приблизні оцінки відсутні	Багато приблизних оцінок і розрахунків (очікуваних)
Відповідальність за помилки	Згідно законодавства України	Зауваження або догана від керівника підприємства

Згідно визначення, наведеного у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», поняття управлінського обліку певною мірою асоціативно дублює категорію внутрішньогосподарського обліку, тобто системи обробки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління господарською діяльністю підприємства. Однак, чітка однозначність у сприйнятті сутності управлінського обліку відсутня. Ряд науковців асоціюють управлінський облік лише з елементом бухгалтерського обліку та ідентифікують його з обліком витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції. Однак, вказане визначення відповідає сутності управлінського обліку лише на ранніх стадіях його розвитку. Сучасний же управлінський облік є поняттям значно ширшим, він виходить за межі традиційного бухгалтерського обліку, оскільки включає елементи систем оперативного обліку, планування, нормування, аналізу, прогнозування тощо, відповідно суттєво відрізняється від традиційного обліку витрат як за цілями, так і за функціями [6, с. 15-16].

Існує також декілька альтернативних варіантів поділу обліку на види (табл. 1.2 – 1.4).

Таблиця 1.2

Рівні ієрархії бухгалтерського обліку з позицій його регулювання:

I. Стадії та рівні управління

Системний аспект – стадії та рівні управління		
Класифікаційні ознаки		
Макрорівень	Мезорівень	Мікрорівень
Види		
Економічний	Статистичний	Бухгалтерський
Фінансовий	Галузевий	Виробничий
Статистичний		Функціональний
Значення		
Стандартизація і гармонізація	Нормативне регулювання	Обслуговування виробництва

Таблиця 1.3

Рівні ієрархії бухгалтерського обліку з позицій його регулювання:

II. Специфічні особливості інформації

Системний аспект – специфічні особливості інформації				
Класифікаційні ознаки				
Економічні	Обліково-методологічні	Організаційні	Технологічні	Інші
Види				
Макрооблік	Бухгалтерський	Первинний	Актуарний	Соціальний
Мікрооблік	Фінансовий	Поточний	Динамічний	Екологічний
Господарський	Управлінський	Зведений	Камеральний	Правовий
Статистичний	Виробничий	Оперативний	Стратегічний	Креативний
Податковий				
Значення				
Національне узагальнення	Методологічне обґрунтування	Формування масивів інформації	Технологічні особливості опрацювання	

Таблиця 1.4

Рівні ієрархії бухгалтерського обліку з позицій його регулювання:

III. Результативні форми

Системний аспект – результативні форми		
Класифікаційні ознаки		
Нормативні	Управлінські	Інші потреби
Види		
Фінансовий	Управлінський	Екологічний
Статистичний	Прогнозний	Соціальний
Значення		
Звітність про загальний економічний стан	Допомога менеджерам	Інші потреби користувачів обліку
Спеціальна деталізована звітність	Інформація для планів	Зв'язок з іншими потребами суспільства

1.2. Функціональні та інституціональні аспекти регулювання бухгалтерського обліку

Основним принципом доцільно визнати, що держава виступає єдиним реально діючим і законним інститутом, здатним забезпечити необхідний правовий порядок у фінансово-господарській сфері. В розвинутих країнах відбувається не згортання економічної ролі держави, а зміна її господарських функцій. Якщо спочатку всі її завдання зводилися до забезпечення ефективного функціонування ринку, то сьогодні починається здійснення заходів з переходу від прямих методів втручання держави в економіку до непрямих, які потребують професійного володіння найсучаснішими економічними інструментами. При проведенні економічних реформ в Україні, в умовах радикальних соціально-економічних та суспільно-політичних перетворень, особливої актуальності набуває зміна ролі держави в господарській діяльності. Україна відноситься до країн, де ще не сформувався механізм суспільно-економічної саморегуляції, що усуває управлінський непрофесіоналізм та будь-які ідеологічні прихильності, тому державне регулювання має особливе значення. В умовах перехідного періоду інтенсивність державного регулювання повинна бути значно вищою, ніж у країнах зі зрілою ринковою економікою, для чого необхідно опанувати арсенал нових ефективних методів. Державні структури повинні навчитися не розпоряджатись, а лише керувати і координувати діяльність суб'єктів господарювання. При цьому слід застосовувати принципово новий стиль державного управління.

Більшість науковців зазначають, що суттєвою помилкою перших років трансформаційної економіки України було те, що самі реформи проводилися лише «заради реформ» і зумовлювалися вимогами часу.

Наприклад, М. І. Дибя стверджує, що трансформаційні зміни починалися без чіткої стратегічної мети, а добробут, науково-технічний прогрес, економічні права широких прошарків населення, власне виробництво були відсутні, як другорядні проблеми розвитку суспільства [16, с. 5].

Ми підтримуємо твердження професора В. П. Колесова, який доводить, що «в умовах глобалізації держава не відмирає, а трансформується у більш гнучкий і складний інструмент» [15, с. 97].

Перехідна економіка характеризує проміжний стан суспільства, переломну епоху економічних, соціально-політичних перетворень. Звідси особливий характер перехідної економіки, що відрізняє її від так званої «звичайної», тобто усталеної, цілісної ринкової, адміністративно-командної чи змішаної економіки. Для перехідної економіки характерні наступні специфічні риси.

Специфічними рисами перехідної економіки вважається:

1. Існування перехідних економічних форм (в цьому виявляється одночасне існування елементів господарювання змінюваної і змінюючої систем, тобто поєднання старого і нового. Суттєве методологічне значення мають і положення про те, що ці форми тому є перехідними, що не є і не можуть бути кінцевою метою розвитку. Вони завжди були, є і будуть засобом її досягнення, займаючи проміжне місце між відповідними системами (в даному випадку між адміністративно-командною і змішаною);

2. Історичність економіки (перехідна економіка історична, оскільки носить обмежений характер в часі – від реформування командної системи до початку функціонування змішаної. Історизм переходу також полягає в тому, що він відбувається в конкретній країні – Україні, Польщі, Росії);

3. Нестабільність та нестійкість економіки (внутрішньо нестійкий характер економіки диктується постійним пошуком, апробацією нових економічних форм, які були б більш динамічні й ефективні. В ній немає певної основи – рівноваги, що постійно, автоматично генеруватиме відновлення. Одночасно тут будь-які економічні відносини досить чітко виявляють свою суперечливість та швидко вичерпують свій діючий потенціал);

4. Альтернативний характер розвитку (підсумки і результати її розвитку можуть бути різними. На це впливає і співвідношення соціально-правових сил, що забезпечують підтримку форм, методів ринкових перетворень економіки. Боротьба між ними не гарантує визначеного результату [16, с. 6].

В період здійснення реформ в Україні відбулася принципова деформація форм власності, склалася багатоукладна багатопрофільна економіка. У той же час ринковий механізм ще не склався, перехідний характер економічної моделі в Україні є специфічним, адже істотно відрізняється від змішаної економіки розвинутих держав світу, де вона є цілісною соціально-економічною моделлю, адекватною формою розвинутого індустріального суспільства, що органічно включає суперечливі елементи: сполучення ринкових і неринкових відносин, державного і приватного сектору економіки. Але вона існує, для її стабілізації та розвитку потрібне зміцнення основ ринкової системи, формування ефективних власників, розвиток дієвої конкуренції та фінансової системи, що спроможні ефективно впливати на відтворювальні процеси.

Природним є те, що перехід до ринкових умов неможливо розглядати у вигляді повного усунення держави з економічного життя та встановлення у чистому вигляді саморегульованої системи зв'язків між господарюючими суб'єктами за традиціями неокласиків.

Ми переконані, що роль держави необхідно пов'язувати з виконанням наступних функцій:

- з розвитком демократичних підходів організації, яка вимагає та примушує урядовців прислухатися до виборців;
- по-друге, з необхідністю удосконалення соціальної та інституціональної інфраструктури, яка забезпечує розвиток конкурентного ринку, а також коригування збоїв самого ринку, здійснюваного з урахуванням морально-етичних міркувань, національних традицій та переваг.

Таким чином, формування інституціональної системи – найважливіше завдання фактично ще перехідної економіки до Європи України.

До вищезазначених функцій держави логічно вписуються завдання та функції бухгалтерського обліку. Останній виконує три основні функції:

- визначення фінансового результату;
- забезпечення збереження майна;
- контроль як засіб забезпечення ефективного управління [29, с. 45].

На цьому етапі суспільного розвитку їх уточнюють відповідно до економічних реалій та виділяють:

- забезпечення управлінського процесу достовірною інформацією;
- контроль за наявністю та рухом усіх видів ресурсів;
- виявлення внутрішніх резервів;
- підвищення ефективності господарсько-фінансової діяльності,
- аналітичність та сприяння економічному аналізу.

Функціональний підхід прямо вказує на те, що бухгалтерський облік може та повинен використовуватися для реалізації функцій держави.

Для ефективної реалізації зазначених функцій держава має певний інструментарій або методи. Виділяють такі методи державного регулювання:

- 1) адміністративні (регламентація);
- 2) економічні (грошова, кредитна, бюджетна політика).

Адміністративні методи не пов'язані зі створенням додаткового матеріального стимулу або фінансового прибутку та базуються на силі державної влади і містять певні заборони, дозволи та примуси.

До основних грошово-кредитних інструментів відносять:

- регулювання дисконтної ставки;
- встановлення розмірів мінімальних резервів фінансових інститутів;
- операції державних установ на ринку цінних паперів.

Пряме державне регулювання здійснюється через застосування засобів бюджетної політики.

На жаль, бухгалтерський облік в названому переліку відсутній.

Відбувається це тому, що він за своєю природою є інформаційною системою, яка містить елементи і адміністративного, і економічного регулювання.

Друга причина полягає в тому, що згідно загальної орієнтації нашої країни на Євросоюз, у якому бухгалтерський облік є ефективним інструментом впливу на економіку, у тій же Німеччині чи Франції, в Україні повністю копіюють англо-американські підходи до його ролі в економіці, тим самим звужуючи його застосування до рівня підприємств.

Формування системи регулювання бухгалтерського обліку в тій чи іншій країні визначається передусім тим, що облік є соціальним інститутом.

Категорію «інститут» за традиціями інституціональної економіки можна визначити як сукупність суспільних правил і норм поведінки, що впливають із них, звички мислення, що впливають на вибір стратегії економічної поведінки. В Україні інститути стали об'єктом наукових досліджень економістів лише з 1990 року, що було пов'язано з освоєнням нових концепцій неоінституціоналістів західних країн. До числа найважливіших інститутів професор С.Г. Кірдіна відносить права людини і громадянина, родину, власність, державу, ринок, а також звички й інші неписані традиційні установки [25, с. 95].

Як доводить відомий дослідник інституціоналізму Джефрі Ходжсон, за своєю природою інститути повинні базуватися на деяких загальних концепціях – й тільки тоді ці правила будуть дієвими. Мовні, грошові системи, системи мір і ваги, правила дорожнього руху і поведінки за столом, а також фірми – все це інститути [53, с. 11].

У цьому контексті бухгалтерський облік виступає інститутом. Він надає форму та логічну послідовність людській діяльності на мікроекономічному рівні, створює можливості для упорядкування мислення, очікування і дій в підприємстві.

Бухгалтерський облік одночасно накладає обмеження на дії і розширює можливості, адже за формою бухгалтерський облік – це сукупність принципів або правил, послідовне застосування яких надає потрібну для управління інформацію. Сам факт існування правил передбачає обмеження. Однак завдяки обмеженню можуть відкриватися нові можливості, а саме:

- трансформується розуміння сутності явищ;
- з'являються варіанти вибору дій, які були б відсутні без обмежень.

Як приклад, наведемо наступне – фінансова звітність дозволяє спілкуватися підприємцям, кредиторам та інвесторам незалежно від національної належності, що є фактично інформаційною основою процесу сучасної економічної глобалізації. Якби не правила підготовки та подання такої інформації,

що зібрані у прийнятній для всіх формі стандартів фінансової звітності, вона стала б не порівнюваною або не викликала б довіри у користувачів.

Виходячи з природи бухгалтерського обліку, він є інструментом регулювання економіки. Це загальна властивість інститутів: не просто створювати умови для діяльності, але й формувати саму діяльність [53, с. 12].

Оскільки бухгалтерський облік визнано інститутом, держава (або громадськість) повинна його використовувати як елемент регулювання. Для виконання цієї ролі важливе значення має забезпечення безперешкодної реалізації певних принципів, під які повинна бути адаптована система бухгалтерського обліку, якщо, звісно, є політичне рішення щодо такого використання бухгалтерського обліку.

Основними принципами є:

1) принцип оптимального поєднання правових та економічних важелів (бухгалтерський облік, виходячи з функцій, що виконуються ним на мікрорівні, дозволяє оптимально поєднувати правові та економічні важелі. З одного боку, в багатьох країнах світу він вийшов та є логічним продовженням комерційного права, з іншого – за допомогою нормативного визнання чи заборони його методів держава впливає на основні показники фінансової діяльності суб'єктів господарювання);

2) принцип адекватності (безпосередньо вимагає від держави таких регуляторів економіки та засобів їх застосування, що відображають реалії сучасного етапу соціально-економічного розвитку і політичної надбудови України. Держава повинна виконувати ті економічні функції, що не можуть ефективно виконувати суб'єкти ринкових відносин. У випадку з бухгалтерським обліком це і методологічні проблеми, наприклад, неготовність бухгалтерів адекватно застосовувати різні методи амортизації, списання запасів, виносити професійне судження, і організаційні – неготовність професійного співтовариства регулювати облік в країні);

3) принцип поступовості та етапності (в умовах перехідної економіки потрібно, адміністративні регулятори змінювалися на економічні пропор-

ційно створенню об'єктивних умов. Реформування та значна децентралізація управління та регулювання бухгалтерського обліку мали відбутися поступово і планомірно, а не хаотично і безсистемно);

4) принцип пріоритету права над економікою (необхідним є формування адекватної новим вимогам системи регулювання бухгалтерського обліку, тим більше, що держава залишила таку функцію за собою);

5) постійне розширення органічно взаємопов'язаних форм державного регулювання (з ускладненням суспільних відносин, зростанням суспільних суперечностей з'являються урядові, судові, економічні, соціальні форми регулювання. Бухгалтерський облік в Україні традиційно виконував контрольну функцію. Все позитивне, що відповідає вимогам ринкової економіки, але з урахуванням інституціонального підходу необхідно залишити (або поновити) у вітчизняній практиці. Це дозволить зробити більш ефективними всі зазначені форми регулювання);

6) принцип справедливості (оскільки ринок виявляє нерівність людей, то держава, за допомогою регуляторів має коригувати цю систему перерозподілом національного доходу з метою встановлення певної справедливості. Бухгалтерський облік при цьому дозволяє виявити об'єкти такого перерозподілу у вартісному виразі);

7) поєднання державного підходу та інтернаціонального досвіду державного регулювання в умовах реформування економіки (в Україні розроблені П(С)БО, повинні гармонійно поєднати міжнародні принципи обліку з вітчизняними методами ведення та організації бухгалтерського обліку. Щоправда, для цього необхідно провести значну наукову роботу з узагальнення та нормативного закріплення загальноприйнятих національних методів бухгалтерського обліку (сюди потрібно віднести традиційні методи бухгалтерського обліку: документування, рахунки, подвійний запис, інвентаризацію, калькулювання, оцінку, баланс, звітність). Однак, на думку Дж. Ходжсон, успішним такий процес буде лише за умови врахування нераціональної поведінки агентів, яка викликана особливостями факторів їх середовища [53, с. 21];

8) принцип системності державного впливу (використання комплексного, системного підходу до розв'язання економічних, соціальних, екологічних та інших проблем; вони потребують інформаційного висвітлення з метою управління, при чому на офіційній підставі; все це пояснює виникнення підсистем бухгалтерського обліку, орієнтованих на специфічного користувача інформації, таких як соціальний або екологічний облік);

9) принцип забезпечення єдності стратегічного та поточного державного регулювання і його оперативності (з метою дотримання стратегічного курсу держава формує та контролює перелік конкретних ресурсів стратегічно важливого значення, однак, це неможливо реалізувати без надійно функціонуючої національної системи бухгалтерського обліку).

Вказані підходи стосуються, на нашу думку, і поточного управління, в межах якого своєчасна та достовірна інформація стає надзвичайно важливим елементом управління.

1.3. Вітчизняна і зарубіжна практика регулювання та регламентації бухгалтерського обліку

Система законодавчого регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності з позицій його положень і характеристик, що впливають на функціонування, інструментарій регулювання тощо наведені в таблиці 1.5.

Регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється на чотирьох рівнях:

- 1) державний рівень, де проявом регулювання є Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Постанови Кабінету Міністрів України;
- 2) методологічний рівень, в межах якого здійснюється державне управління фінансовим обліком шляхом затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових документів Міністерства фінансів України;

Таблиця 1.5

Структурна модель регулювання бухгалтерського обліку
та фінансової звітності в Україні

Інструменти регулювання фінансового обліку					
Рівні	Завдання	Способи	Взаємозв'язки		
			Прямі (директивні)	Зворотні (контрольні)	Інші (дорадчі)
Міжнародне регулювання	Створення загальних правил складання фінансової звітності на міждержавному рівні	Стандартизація й гармонізація фінансової звітності			А
А	Державне регулювання	Створення єдиних правил ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують інтереси користувачів	Створення єдиної облікової політики держави: Закони України, Постанови Кабінету Міністрів України	А ₁ В Г	А ₁ В Г А ₄
А ₁	Міністерство фінансів України	Методологічне керівництво	П(С)БО Фінансова звітність План рахунків	А ₂ Б В	А ₂ Б В А ₄
А ₂	Національний банк України, Державне казначейство, Держкомстат, Державний бюджет	Дотримання чинного законодавства	Інші нормативно-правові документи		А ₄
А ₃	Центральні органи виконавчої влади			Б В	Б В
Б	Галузеві міністерства	Забезпечення потреб галузі адекватними економічними показниками	Нормативно-правові акти (інструкції, положення, методичні рекомендації) галузевих міністерств	В Г	В Г А ₃
В	Обласні та районні управління сільського господарства	Врахування особливостей розвитку регіонів	Консультативні матеріали рвзних дорадчих служб поширення передового досвіду	Г	Г А ₄
Г	Господарське регулювання	Розробка облікової стратегії розвитку підприємства	Облікова політика підприємства	Г	Г Б В

- 3) галузевий рівень, який регулює облік за допомогою форм нормативно-правових актів (інструкції, положення, методичні рекомендації) галузевих міністерств;
- 4) господарський рівень, який застосовує інструменти регулювання в обліковій політиці підприємства.

Державну політику в Україні у сфері обліку та звітності реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, міністерства й інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

Найбільші повноваження у сфері регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності належать Міністерству фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. При Міністерстві фінансів України створена Методологічна рада для виконання завдань удосконалення обліку, а також забезпечення наукового обґрунтування та гармонізації національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів.

До складу Методологічної ради Міністерства фінансів України входять представники більшості економічних фінансових структур: Державного комітету статистики, податкової служби, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національного банку України, Антимонопольного комітету, Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, Спілки орендарів і підприємців, Комітету в справах нагляду за страховою діяльністю, Державного комітету промислової політики, Держпідприємництва, Ради підприємців України, ряду міністерств – агропромислової політики та продовольства, юстиції, енергетики, транспорту, представники Українського товариства фінансових аналітиків, Українського союзу підприємців і промисловців, Координаційно-експертного центру об'єднань підприємців.

На макрорівні регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється за такими напрямками:

- 1) формування загальнонаціональної облікової політики;
- 2) розробка положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- 3) удосконалення форм і методів бухгалтерського обліку;
- 4) впровадження сучасної технології збору й обробки інформації;
- 5) розробка рекомендацій з удосконалення освіти бухгалтерів.

Мезорівень регулювання обліку представлений галузевими міністерствами і органами, функціонально їм підпорядкованими. До їх компетенції належить розробка механізмів реалізації в обліку особливостей галузей.

На мікрорівні основними інструментами регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності є:

- 1) розробка облікової політики підприємства;
- 2) визначення параметрів застосування видів обліку.

Підприємства поставлені у важкі умови, оскільки регулювання обліку є досить складним і суперечливим процесом, тому перенесення навіть незначної частини його на підприємства ускладнює роботу облікового апарату.

Окрім моделі регулювання бухгалтерського обліку за розглянутими ознаками макро- та мікрорівня, на нашу думку доцільно виділяти також регулювання за рівнем взаємозв'язків, означених у таблиці 1.6.

За результатами вище викладеного можна зробити висновок, що регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності на сучасному етапі здійснюється на трьох рівнях (макро-, мезо- та макрорівні), у кожного з яких наявні чітко окреслені завдання: макрополітика щодо регулювання обліку спирається на традиційні виміри; основним завданням для підприємств є побудова облікової політики таким чином, щоб забезпечити своєчасне упорядкування якісної фінансової, податкової і статистичної звітності).

Нормативні документи й методичні матеріали з метою належного їх застосування на практиці, треба належним чином класифікувати (табл. 1.7).

Для відповідності сучасному євроінтеграційному стану економіки в загальному механізмі регулювання бухгалтерського обліку повинні бути вирішені наступні завдання: а) обґрунтування єдиного методологічного підходу,

передбаченого для всіх рівнів регулювання з узгодженням потреб держави, галузей і підприємств; б) належне розкриття галузевого рівня регулювання фінансового обліку; в) організація контролю за ефективністю регулювання.

Таблиця 1.6

Параметри регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні за рівнем взаємозв'язків

Рівень	Параметри регулювання	Характеристика
I	Загальне фінансово-господарське законодавство, «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Укази Президента та Постанови Кабінету Міністрів України, що стосуються розвитку інформаційного забезпечення в Україні	Правове поле регулювання
II	План рахунків бухгалтерського обліку та система національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку	Методологія та організація обліку і звітності
III	Методичні вказівки, рекомендації, накази та листи Міністерства фінансів України з урахуванням галузевої специфіки	Роз'яснюють застосування П(С)БО
IV	Внутрішні документи підприємства	Компетенція керівництва

Державна політика в галузі бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні передбачає розробку нових і вдосконалення існуючих П(С)БО й упорядкування фінансової звітності з урахуванням вимог господарського, трудового, податкового й інших параметрів законодавства, а не лише користувачів, як зазначається у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». До сфери державної політики в галузі бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні повинні відноситись також: надання роз'яснень щодо ведення обліку, упорядкування фінансової звітності

у зв'язку з прийняттям нових законів, а також підзаконних актів Міністерства фінансів України та інших державних органів.

Таблиця 1.7

Класифікація ознак регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Ознака	Класифікації
Обов'язковість застосування	Обов'язкові Необов'язкові
Узагальнення об'єкта регулювання	Типові Індивідуальні
Сфера регулювання	Види облікових робіт Робота бухгалтерії Організаційні документи
Застосування	Галузь Підприємства Виробничі підрозділи
Організація обліку	Господарська політика План рахунків Форми реєстрів Процедури обліку

Неадекватність фундаментальних теоретичних розробок щодо проблем бухгалтерського обліку не дозволяє в Україні надати заходам з регулювання бухгалтерського обліку належної методологічної спрямованості.

Глобальна практика державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності ілюструє протилежну ситуацію.

Наприклад, у США формування бухгалтерського обліку відбувалося без втручання держави, основним користувачем облікової інформації був і залишається власник, потреби в уніфікації бухгалтерського обліку не існує, відповідно, відсутня і необхідність в теоретичних розробках, орієнтованих на уніфікацію в визначення принципів обліку в різних галузях діяльності.

У США дослідженням науковців у сфері бухгалтерського обліку притаманна прагматичність і орієнтованість на збільшення фінансового результату конкретного приватного підприємства.

З розробкою Американською асоціацією бухгалтерів у 1936 році перших стандартів обліку здійснюються спроби сформулювати його принципи. З того часу в США і за їх прикладом в інших країнах світу, в тому числі й в Україні, проводиться систематична робота зі створення стандартів для регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку. Однак, на відміну від України, в більшості держав – на рівні громадських організацій.

На думку професора Я.В. Соколова у правил ведення обліку є два джерела: в європейських країнах – державні акти, в англійських державах – розпорядження громадських професійних організацій, які саморегулюються. Я.В. Соколов виступає за поєднання зусиль і підкреслює тенденцію американської бухгалтерської організації протягом 90-х років ХХ ст.: зміст вітчизняних нормативних документів значно наблизився до американських, однак, мислення наших бухгалтерів у цілому залишилося колишнім. Професор Я.В. Соколов не вбачає об'єктивних причин для переходу бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти, натомість наголошує на суб'єктивності останніх: обставини цього переходу значно простіші – американці та міжнародний банк вимагали, а наші скомандували тим, хто відповідає за розробку облікової методології [48, с. 637].

Країни відрізняються вимогами до обсягу і точності інформації, що відображається компаніями у фінансових звітах.

Рейтинги країн за якістю бухгалтерських стандартів наведені у табл. 1.8.

Правова система України належить до континентальної системи права, якій притаманне постійне і суттєве втручання держави у процеси господарювання. Під час реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності відбулася заміна правил на принципи, проте, державне регулювання системи залишилося. Власне це зумовило появу різних підходів до пояснення суті бухгалтерських принципів, що ускладнює їх розуміння і застосування.

Таблиця 1.8

Рейтингові позиції держав світу за якістю облікових стандартів

Країна	Правова традиція	Рейтинг
Швеція	скандинавська	83
Великобританія	британська	78
США	британська	71
Франція	французька	69
Гонконг	британська	69
Швейцарія	німецька	68
Японія	німецька	65
Німеччина	німецька	62
Південна Корея	німецька	62
Мексика	французька	60
Індія	британська	57
Перу	французька	38
Єгипет	французька	24

Сьогодні в Україні принципам надано статус інструмента регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності завдяки визначенню їх переліку та поясненню у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено 10 принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності: автономність, безперервність, послідовність, періодичність, обачність, повне висвітлення, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник.

Таблиця 1.9

Порівняння підходів у різних країнах світу
до регулювання бухгалтерського обліку

Країна	Основне джерело регулювання	Загальна характеристика регулювання	Роль професіоналів
Бельгія	Законодавчий орган	Тісний зв'язок бухгалтерських норм з податковим обліком	Значна
Бразилія	Законодавчий орган	—	Мінімальна
Велико-британія	Законодавчий орган і професіонали	Гнучке	Значна
Греція	Законодавчий орган	Значний вплив податкових законів	Обмежена
Данія	Законодавчий орган, державні контролери	Гнучке	Значна (лідери бухгалтерії можуть виступати урядовими радниками, тим самим впливати на рішення)
Італія	Законодавчий орган	Консервативний характер і зв'язок з податковим законодавством	Обмежена
Корея	Законодавчий орган	Домінування податкового законодавства	Дуже обмежена
Нідерланди	Законодавчий орган	Гнучке. Сильний вплив економіки	Значна
Німеччина	Законодавчий орган	Значний консерватизм при домінуванні податкового законодавства	Незначна
Португалія	Законодавчий орган	Підпорядкованість цілям оподаткування	Помітна
США	Законодавчий орган і професіонали	Гнучке	Суттєва, але піддається критиці
Філіппіни	Законодавчий орган, професіонали, біржа	Гнучке	Основна
Франція	Законодавчий орган	Консервативний підхід до податкового законодавства	Помітна
Японія	Законодавчий орган	Високий консерватизм при домінуванні податкового законодавства	Діють під контролем Міністерства фінансів

Американський інститут присяжних бухгалтерів розробив так званий «експериментальний» набір загальних принципів бухгалтерського обліку.

- постулати, що виникають з природи і сутності бухгалтерського обліку (фінансова звітність, ринкові ціни, підприємство як об'єкт обліку);
- постулати, що виникають із загальноекономічних умов дійсності (обмін, підприємство, часовий період, одиниця виміру, квантифікація);
- імперативи (послідовність, безперервність, об'єктивність, одиниця виміру, стабільність грошової одиниці, яка використовується).

Можна стверджувати, що серед постулатів зустрічаються поняття, визначені принципами в інших нормативних джерелах.

Бухгалтерський облік у США регулюється за допомогою системи принципів, розроблених Міжнародним Комітетом Бухгалтерів. Вони діють у рамках Міжнародних бухгалтерських стандартів. Ними є: консерватизм; безперервність; собівартість; подвійність; вимірник; значимість (матеріальність); підприємства; реалізація; відповідність.

Нормативно у бухгалтерському обліку США визначено дев'ять принципів. При цьому, американські дослідники пояснюють принципи бухгалтерського обліку по іншому.

Г.А. Велш і Д.Г. Шорт фундаментальними (основоположними) концепціями бухгалтерського обліку вважають: умовності, принципи, обмеження, елементи фінансової звітності, детальні облікові процедури (які використовуються з урахуванням певних умовностей, принципів і обмежень) [14, с. 93].

Розбіжність між принципами бухгалтерського обліку і принципами, розробленими Міжнародним Комітетом Бухгалтерів ілюструє таблиця 1.10.

Такі відмінності між нормативними документами є типовими для бухгалтерського обліку в США, це не забезпечує обґрунтованість обліку.

В Європі принципи бухгалтерського обліку регулює Четверта Директива Євросоюзу. Ним визначено наступні загальні принципи: 1) основної діяльності; 2) наступності методів оцінки; 3) обачності; 4) звітного періоду; 5) відокремленої оцінки; 6) наступності вхідного та вихідного сальдо.

Таблиця 1.10

Термінологічна відповідність принципів бухгалтерського обліку США принципам, розроблених Міжнародним Комітетом Бухгалтерів за Г.А. Велшем і Д.Г. Шортом (США)

Назва	Принципи GAAP	Принципи бухгалтерського обліку
Принцип собівартості	Наявний	Наявний
Принцип реалізації	Наявний	Наявний
Принцип відповідності	Наявний	Наявний
Принцип розкриття інформації	Відсутній	Наявний
Вимірник	Наявний	Відносять до умовностей
Підприємство	Наявний	Відносять до умовностей
Безперервність	Наявний	Відносять до умовностей
Обліковий період	Відсутній	Відносять до умовностей
Консерватизм	Наявний	Відносять до обмежень
Значимість (матеріальність)	Наявний	Відносять до обмежень
Вартість-зиск	Відсутній	Відносять до обмежень
Подвійність	Наявний	Не визнають

Ці ж принципи покладені в основу національного обліку у Франції, однак найбільш значними з них є: принцип нарахування; принцип безперервності діяльності; принцип єдності).

З цього можна зробити висновок, у зарубіжних країнах існують розбіжності в застосуванні термінологічного апарату.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Поділ бухгалтерського обліку на види є важливим питанням організації бухгалтерського обліку. За часів планової економіки вважалося, що бухгалтерський облік, разом із статистичним та оперативно-технічним, є складовою частиною господарського обліку. Ця класифікація була практично єдиною для видів обліку. Однак у розвинутих країнах, зокрема в англо-американській практиці, бухгалтерський облік прийнято поділяти на облік особистих фінансів і бізнесовий, а бізнесовий облік, у свою чергу, – на фінансовий та управлінський. У сучасній Україні згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 року виділяється два види бухгалтерського обліку: фінансовий і управлінський.

2. Фінансовий облік надає інформацію про фінансовий стан підприємства керівництву, власникам, інвесторам, державі та іншим зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам. У межах фінансового обліку в розвинутих країнах держава встановлює податкові правила, які використовуються для надання інформації державним податковим органам та керівництву підприємства про нарахування і сплату податків. Управлінський облік зосереджується на інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства з метою прийняття управлінських рішень для забезпечення ефективної господарської діяльності.

3. За змістом у системі регулювання обліку доцільно виділяти 2 аспекти: правовий і методологічний. Правовий аспект охоплює питання обліку як функції управління, він регламентує права та обов'язки підприємства, що стосується окремих складових облікової політики, а саме: документообороту, порядку проведення інвентаризації, техніки обробки облікових даних тощо. Методологічний підхід зводиться до регулювання обліку шляхом застосування національних стандартів бухгалтерського обліку, у яких вказуються методологічні принципи, альтернативні методи обліку, наводиться тлумачення основних термінів і понять.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПАРАМЕТРИ ВИДІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Організаційно-методичні особливості та сфера застосування фінансового обліку

Фінансовий облік є визначальною складовою частиною національної облікової системи. Методика фінансового обліку є однією з найвагоміших в економічній науці, вона регулюється на макrorівні обліковою політикою держави та на мікрорівні обліковою політикою підприємства.

У широкий вжиток термін «фінансовий облік» запроваджено із середини 90-х років ХХ століття. Спочатку його було виділено із загальної облікової системи з визначенням суті у працях окремих авторів. Фінансовим обліком називали власне бухгалтерський облік, більш адаптований до ринкових умов. Надалі значення терміну розширилося внаслідок запозичень із зарубіжної практики, де такий облік функціонує з 40-х років минулого століття.

Об'єктивна необхідність ведення фінансового обліку в країнах з розвинутими ринковими відносинами як зазначають Велш Г. А. та Шорт Д. Г., полягає в тому, що економічна інформація потрібна великій кількості споживачів, оскільки приймати рішення з економічних питань доводиться кожному – менеджеру, інвестору, фінансисту, власнику підприємства чи просто зацікавленій особі. Проте, щоб прийняти правильне рішення, треба аналізувати минулі події та їх наслідки, щоб зрозуміти, як можуть розгортатися події у майбутньому [14, с. 24].

При розкритті його суті передбачається функціональні навантаження: збір, реєстрація і зберігання фінансових даних; запис ділових операцій в облікових книгах; застосування концепцій системи бухгалтерського обліку; підготовка, аналіз та інтерпретація фінансової звітності; управління кредитним контролем; розвиток системи внутрішнього контролю (управління) тощо.

Отже, фінансовий облік є ланкою зв'язку між господарською діяльністю і суб'єктами, які приймають рішення в умовах ринкової економіки, тому що він: вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних; опрацьовує дані, зберігаючи їх для потрібного моменту, а потім переробляє таким чином, щоб вони стали корисною інформацією; передає шляхом звітів інформацію тим, хто використовує її для прийняття рішень.

Суть фінансового обліку в ринкових умовах відображено на рис. 2.1. Основною його є балансове рівняння – рівність економічних ресурсів сумі зобов'язань та власного капіталу.

Стадії кругообігу				
Постачання		Виробництво		Реалізація
Роль фінансового обліку на етапах кругообігу				
Облік залучених зі сторони засобів виробництва		Облік зовнішніх і внутрішніх факторів виробництва		Облік доходів за видами діяльності і їх розподіл
Застосування єдиних нормативних критеріїв оцінки та обліку господарських операцій				
Фінансовий облік як мова ділового спілкування				
Спостереження, збір, вимірювання господарських фактів	Перетворення господарських фактів у облікову інформацію	Опрацювання облікової інформації у системі реєстрів	Узагальнення та систематизація звітної інформації	Надання звітної фінансової інформації споживачам
Реалізація економічної програми спостереження за життям суспільства за відкритими і дослідженими на даний час економічними законами				

Рис. 2.1. Сутність фінансового обліку в умовах ринку

Розкриття суті фінансового обліку можливе лише в загальній обліковій теорії. За такого підходу фінансовий облік є обліковою підсистемою, обмеженою нормативним регулюванням його правил і обов'язковою фінансовою звітністю. Звітні дані фінансового обліку призначаються насамперед для зовнішніх користувачів, що автоматично передбачає нормативне регулювання такого обліку, оскільки тільки таким чином можна урівноважити суперечливі інтереси користувачів.

Фінансовий облік у межах підприємств є засобом, за допомогою якого здійснюється облік суспільного виробництва в межах господарства, але за програмою, розробленою для всіх суб'єктів господарювання держави. Крім того, в деяких випадках визначальними є навіть не державні інтереси, а вимоги міжнародних облікових стандартів.

Основа функціонування підсистеми фінансового обліку акцентує його спрямування на підтримку інтересів власників. Далі, у процесі функціонування він формує інформацію для інших споживачів. Проте центром обліку розглядають капітал, і, відповідно, звітність підпорядкована розкриттю стадій кругообігу капіталу. Тобто предметом фінансового обліку є узагальнені дані про основні напрями діяльності підприємства.

При цьому метод фінансового обліку розглядається як спрощена система динамічного моделювання фінансово-господарської діяльності в економічному та юридичному аспектах за допомогою подвійного запису, Плану рахунків та стандартів (методик) обліку конкретних об'єктів. Кінцевим продуктом фінансового обліку є фінансова звітність підприємства у переліку її типових форм.

Фінансовий облік як збір й узагальнення інформації для фінансової звітності є основою державного регулювання обліку. Це передбачає, що він уже сформувався як певний інститут і є діючою структурою з нормативно заданими правами й відповідальністю. За його допомогою здійснюється класифікація і реєстрація операцій підприємства відповідно до встановлених концепцій, принципів, стандартів обліку та правових вимог, а також розкриття впливу цих операцій.

Економічний зміст поняття «фінансовий облік» випливає із суті поняття фінансів, який виник у XIII-XV столітті у торгових містах Італії і спочатку означав будь-який грошовий платіж. У подальшому він набув міжнародного поширення як поняття, пов'язане із системою грошових відносин між населенням і державою, що виникали у процесі утворення державних фондів грошових коштів. Період його розвитку припадає на кінець XVIII – першу половину XIX ст. і характеризується інтенсивним розвитком продуктивних сил суспільства й розширенням міжнародної торгівлі. У більшості країн Європи формується бухгалтерське законодавство, що пояснюється збільшенням кількості зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації – з'явилась масштабна промисловість, розвивались шляхи сполучення, зростали обсяги світової торгівлі, виник ринок цінних паперів.

Сутнісна характеристика фінансового обліку (рис.2.2) полягає в тому, що це процес, який складається з операцій спостереження, вимірювання та фіксації (реєстрації) подій природи або фактів суспільного життя.

Загальний процес господарського обліку			
Інформація про фінансово господарську діяльність			
Спостереження	Сприйняття	Вимірювання	Реєстрація
Відбір і оцінка факторів, що є складовими фінансів підприємств згідно вимог П(С)БО			
Формування системної звітної інформації і передача її споживачам			

Рис. 2.2. Сутність фінансового обліку

Облік, який оцінює фінансову систему діяльності підприємства, не може називатись інакше як «фінансовий». Причому для умов ринкової економіки основним завданням збору фінансової інформації є визначення обсягу фінансових ресурсів не для подальшого перерозподілу, а для обслуговування руху

вартості валового продукту на стадіях відтворення. З огляду на стратегічні цілі управління фінансами, сфера застосування фінансового обліку відображена на рис.2.3.

Система «Управління економічною діяльністю»	
Інформаційна підсистема «Бухгалтерський облік»	
Облікова підсистема «Фінансовий облік»	
Завдання	Складові
Збір, аналіз, переробка інформації	Управління фінансовими ресурсами
<ul style="list-style-type: none"> – максимізація прибутку; – оптимізація структури капіталу; – прозорість фінансово-економічного стану забезпечення інвестиційної привабливості; – залучення додаткових фінансових ресурсів 	<ul style="list-style-type: none"> – створення ефективного фінансового механізму; – підвищення ефективності фінансової діяльності; – регулювання фінансових потоків
Інтерпретація інформації	Надання інформації користувачам
Планування	Етап попереднього управління
Організація управління	Етап оперативного управління
Контроль	Заключний етап управління
Відображення впливу зовнішніх чинників на економічну систему	Прийняття рішень
Відображення впливу внутрішніх чинників на економічну систему	Оцінка ефективності рішення

Рис. 2.3. Місце фінансового обліку в системі управління

З наведеного рисунка видно, що у фінансовому обліку мають втілюватись аспекти загальнодержавної фінансової політики, оскільки він дає змогу

максимально реалізувати інтереси як держави, так і підприємств. Разом з тим він залишає широкий простір для створення реальної бази розрахунку мікро- і макроекономічних показників.

Національні стандарти фінансового обліку відповідають міжнародним вимогам. Фінансовий облік пов'язаний із забезпеченням інформацією зовнішніх користувачів, особливо акціонерів.

Однак, фінансовий облік має бути орієнтований на виробництво, а не на обслуговування руху капіталу і задоволення потреб різних користувачів.

Інтереси користувачів не тільки різні, а й суперечливі. Власник має на меті отримання великого прибутку, але прагне приховати його від оподаткування. Адміністрація зацікавлена у заробітній платі, а якщо це пов'язано з преміями, то й прибутку. Працівники прагнуть одержувати високі заробітки, кредитори – можливість уникнути повернення боргів. Держава зацікавлена у прибутках і доходах бюджету.

Можна виділити такі групи користувачів фінансової інформації:

- 1) група керівництва діяльністю підприємства;
- 2) група користувачів, що не беруть безпосередньої участі в діяльності підприємства, але мають щодо неї пряму фінансову заінтересованість;
- 3) група користувачів, що не управляють підприємством і мають не тільки фінансовий інтерес.

Одержана від підприємств звітна фінансова інформація об'єднується у системі національних рахунків, на підставі яких можна проаналізувати стан економіки країни. Це необхідно для державного економічного прогнозування і реалізації структурної політики.

Фінансовий облік через систему звітності повинен забезпечити такою інформацією споживачів, яка б допомагала їм приймати рішення, оскільки більшість важливих рішень ґрунтується на фінансових розрахунках. Інформаційною базою для проведення цих розрахунків є дані обліку.

Одним з основних чинників впливу на формування фінансового обліку є рівень управління, його ієрархічність, оперативність і доцільність. У свою

чергу, інформація обліку, її правдивість, реальність і доцільність є суттєвим фактором впливу на рівень управління.

Таблиця 2.1

Користувачі інформації фінансового обліку та їх потреби

Користувачі	Інформаційні потреби
Менеджери і керівники підприємства	Фінансова інформація в повному обсязі про діяльність підприємства
Інвестори	Щодо спроможності підприємства сплачувати дивіденди, ефективність інвестицій
Банки	Своєчасність повернення позики
Постачальники	Отримання товарів і послуг
Замовники	Сплата податків
Працівники	Стабільність і прибутковість
Уряд	Вплив діяльності на добробут суспільства
Державні органи	Достовірність результатів і сплата податків
Громадськість	Вибір об'єкта вкладення цінних паперів

Загалом фінансовий облік постачає інформацію для прийняття рішень внутрішніми і зовнішніми споживачами.

Особливість фінансового обліку полягає і в тому, що витрати – це синтез внутрішньо організаційної інформації. Вони протистоять рахунку доходів, що відображають зв'язки підприємства і зовнішнього середовища, куди буде спрямована вироблена ним продукція. Із зіставлення цих двох складових підприємства виводять структуру фінансових результатів.

Одноманітність інформації фінансового обліку зумовлює її умовність. учасники процесу обміну фінансовою інформацією мають визначити, якою вона повинна бути. Це призводить до відносності фінансових показників: як і будь-яка інформація фінансова лише частково відображає характеристику об'єкта, а це свідчить про те, що фінансовий облік є лише частиною хоч і найбільш об'ємною такої інформаційної системи як бухгалтерський облік.

2.2. Науково-теоретичні та прикладні аспекти функціонування управлінського обліку

Сучасний етап розвитку економіки України, який характеризується тенденцією до європейської інтеграції, створює об'єктивну необхідність багатовекторної трансформації національної системи обліку, пов'язаної, насамперед, з адаптацією вітчизняної облікової практики до міжнародних стандартів.

Сучасні умови господарювання вимагають істотного переосмислення основних принципів і завдань обліку, трансформування облікової концепції консервативного зразка у ринково орієнтовану, яка ґрунтується на принципі «корисності ділової інформації», достовірності й оперативності отримання облікових даних з метою забезпечення прибутковості підприємств та збереження в необхідних випадках комерційної таємниці [6, с. 3].

Для забезпечення цих та інших завдань, власне, і створено підсистему управлінського обліку, який поступово набуває поширення в Україні. Основною його особливістю є оперативність і своєчасність отримання достовірної деталізованої облікової інформації. Управлінський облік призначений для задоволення інформаційних потреб апарату управління.

Управлінський облік є широким поняттям, оскільки він виходить за межі традиційного бухгалтерського обліку, включаючи елементи систем оперативного обліку, планування, нормування, аналізу, прогнозування тощо, відповідно суттєво відрізняється від традиційного обліку витрат як за цілями, так і за функціями.

Управлінський облік – це процес виявлення, фіксації, акумулювання, аналізу, трансформації й інтерпретації інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства з метою прийняття управлінських рішень для забезпечення ефективної діяльності.

Основу концепції управлінського обліку формує інформаційна система, яка використовує вхідні інформаційні потоки та відповідні процеси фіксації, обробки, передачі тощо з метою одержання результатів, адекватних встанов-

леним цілям менеджменту. Структурно-логічну модель інформаційної системи управлінського обліку наведено на рисунку 2.4.

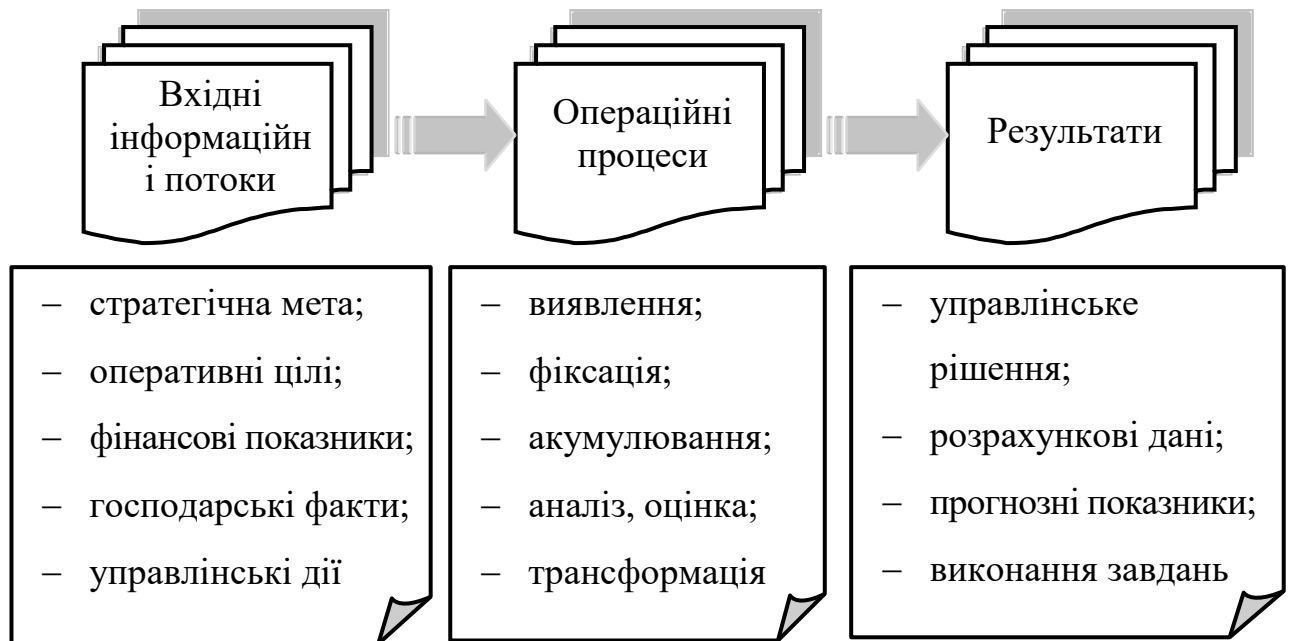


Рис. 2.4. Структурно-логічна модель інформаційної системи управлінського обліку

При цьому окремі стадії управлінського процесу є логічно пов'язаними і утворюють комплекс постійно повторюваного управлінського циклу, для якого характерний прямий і обернений зв'язок. Представлена на рис. 2.5. послідовність стадій управлінського процесу формує його класичну схему і доводить, що окремі стадії протікають циклічно.

Інформаційна база управлінського обліку використовується всіма функціями управління (в т.ч. планування, контролю та оцінки) з метою прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

Основними завданнями управлінського обліку є:

- 1) визначення стратегії та планування бізнесу на перспективу;
- 2) контроль поточної діяльності;
- 3) оптимізація використання ресурсів;
- 4) формування інформації щодо калькулювання собівартості продукції;
- 5) планування, контроль, оцінка і послідовне вдосконалення бізнесу;

- б) оцінка ефективності діяльності окремих структурних підрозділів;
- 7) прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень [6, с. 18-19].

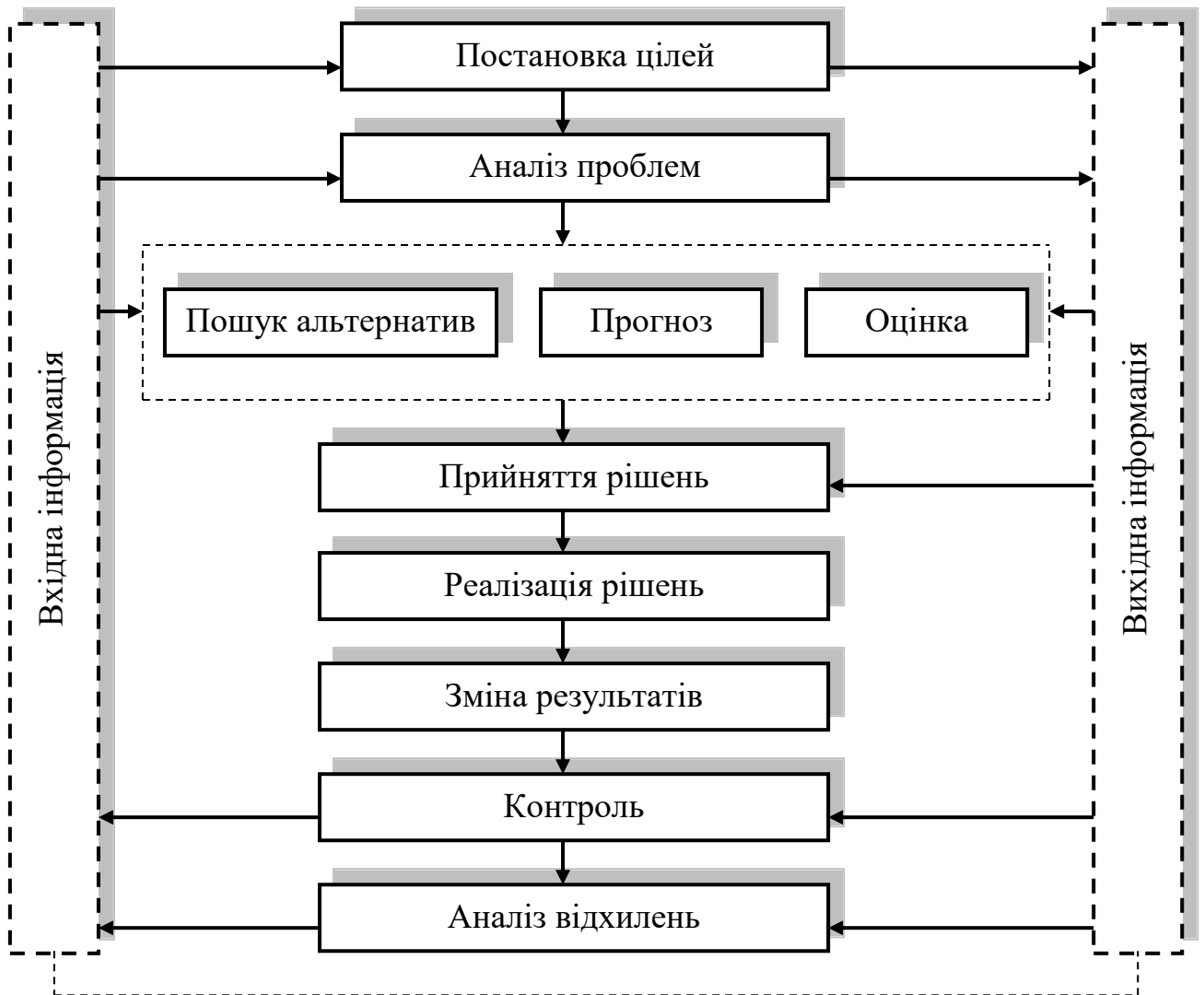


Рис. 2.5. Модель стадій управлінського циклу

Управлінський облік також визначає, наскільки прийняті управлінські рішення відносно формування цілей, ресурсів і процесів на підприємстві будуть сприяти підвищенню результативності, ефективності і продуктивності робіт. Залежно від визначеного керівництвом напрямку (типу) прийняття управлінських рішень у сферу завдань управлінського обліку входить оптимізація внутрішніх можливостей підприємства, вибір елементів інструментарію і розробка методик їх реалізації для виконання поставленої мети (рис.2.6).

Відповідно до цілей визначаються і функції управлінського обліку:

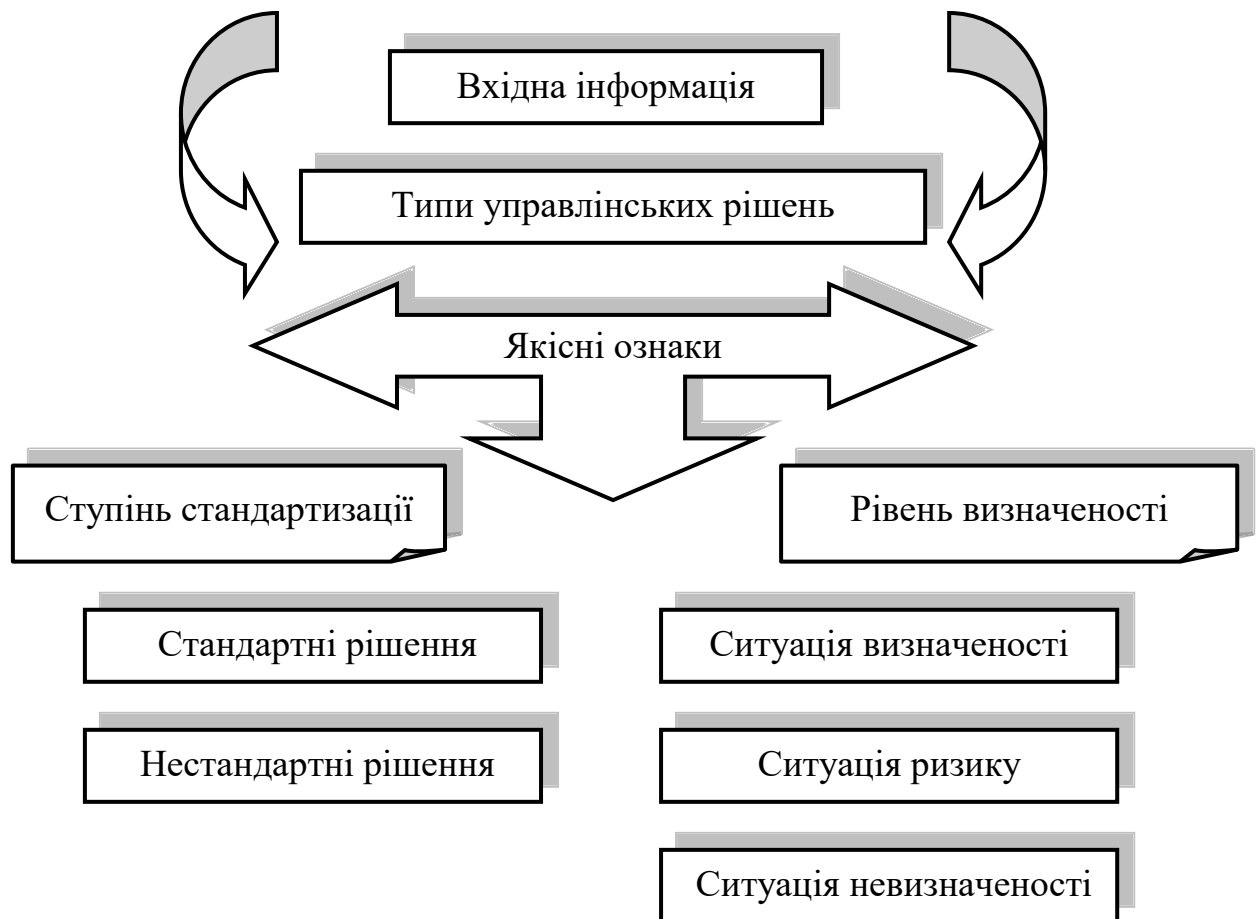


Рис. 2.6. Орієнтація управлінського обліку на типи управлінських рішень

- 1) інформаційна – забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для оперативного поточного планування, контролю та прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень;
- 2) комунікаційна – формування інформації, що є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління:
 - стратегічної інформації (вищою ланкою управління);
 - тактичної інформації (середньо ланкою управління);
 - оперативної інформації (оперативною ланкою управління);
- 3) контрольна – здійснення оперативного контролю й оцінки виконання виробничих завдань, досягнення запланованих показників, результатів діяльності внутрішніх структурних підрозділів і підприємства в цілому;
- 4) прогнозна – забезпечення оперативного й стратегічного планування на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності підприємства.

Предмет управлінського обліку становить діяльність підприємства в цілому та його структурних підрозділів. Основними елементами предмета управлінського обліку є витрати діяльності, доходи діяльності, результати діяльності. Логічно-структурна модель предмета управлінського обліку представлена на рис. 2.7.

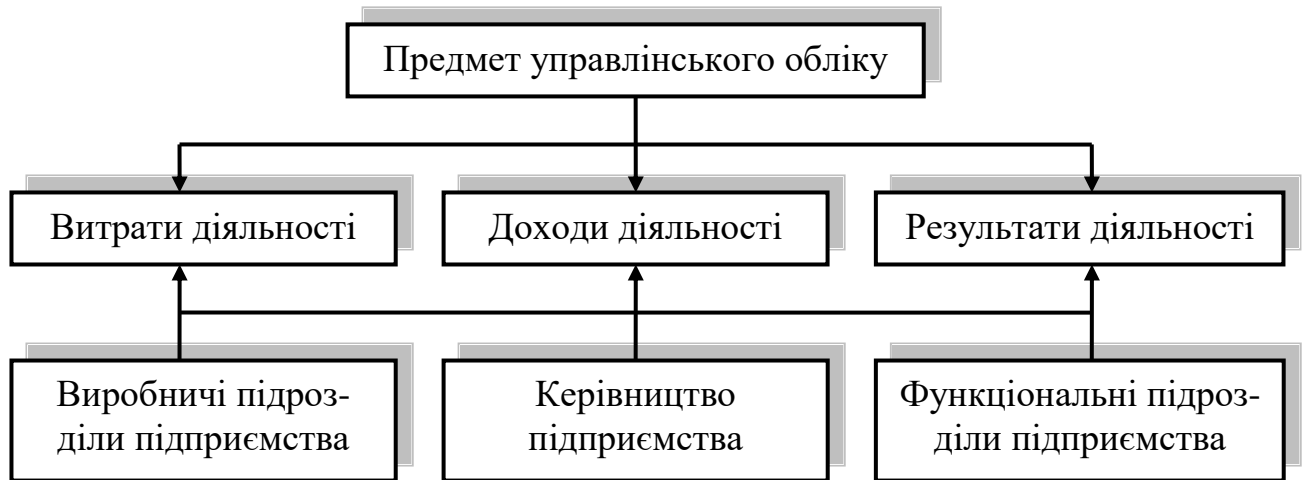


Рис. 2.7. Логічно-структурна модель предмета управлінського обліку

Враховуючи те, що управлінський облік визнається системою фіксації та інтерпретації інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, зміст предмета управлінського обліку деталізують його об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:

- виробничі ресурси підприємства (засоби праці, предмети праці, трудові ресурси);
- господарські процеси та їх результати (постачальницько-заготівельний процес, виробничий процес, процес реалізації, процес визначення фінансових результатів).

Зважаючи на те, що управлінський облік є інтегрованою системою з економічних дисциплін, відповідно метод управлінського обліку містить:

- елементи методу фінансового обліку (рахунки, подвійний запис, інвентаризація, документація, оцінка, калькулювання);
- елементи статистики (індексний метод);
- прийоми економічного аналізу (факторний аналіз);
- математичні методи (кореляція, лінійне програмування тощо).

Залежно від функціональної позиції обліку в системі забезпечення керівництва інформацією для прийняття ефективних рішень, а також зважаючи на рівень закритості облікових даних підприємства для зовнішніх споживачів, виділяють наступні ознаки класифікації моделей управлінського обліку: за ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку; за повнотою включення витрат до собівартості; за ступенем нормування [6, с. 21].

Структурно-логічна схема класифікації моделей управлінського обліку представлена на рис. 2.8.

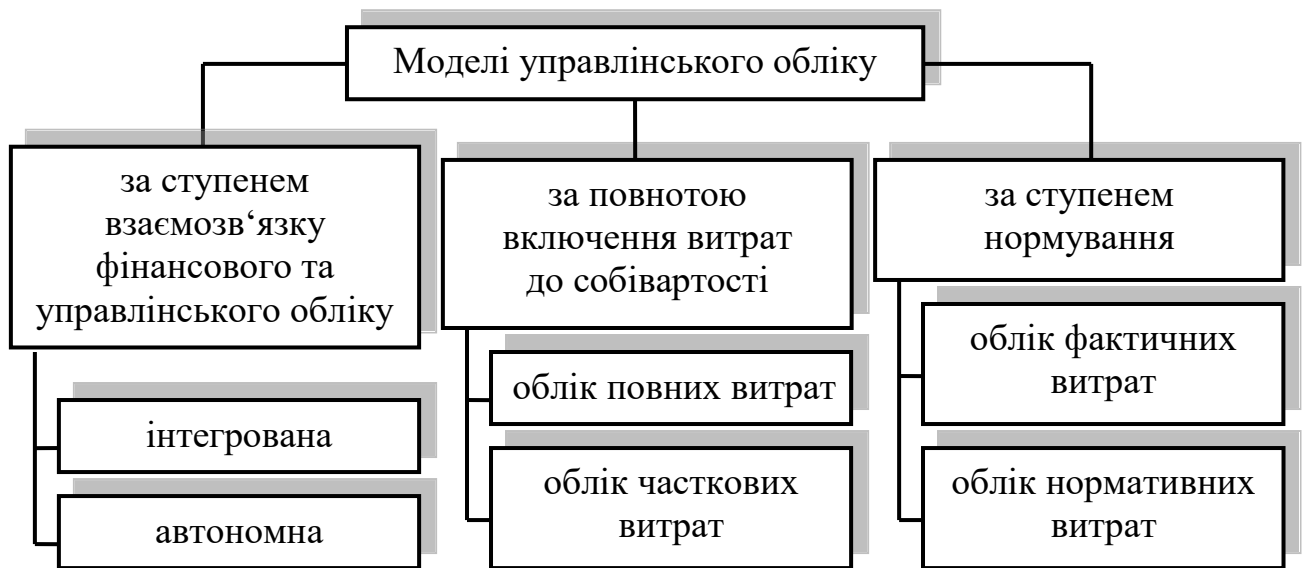


Рис. 2.8. Класифікація моделей управлінського обліку

Інтегрована модель управлінського обліку передбачає збір інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, на базі вже існуючої на підприємстві системи фінансового обліку.

Автономна модель управлінського обліку, зважаючи на конкуренцію та закритість певної інформації для зовнішніх користувачів, передбачає, що паралельно з існуючою на підприємстві системою збору і опрацювання інформації, представленої фінансовим обліком, створюється ще одна система фіксації та інтерпретації інформації.

Система обліку повних витрат представлена традиційним для України обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (ро-

біт, послуг), яка передбачає поділ витрат на основні (витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом) і накладні (витрати, пов'язані з організацією та управлінням виробництвом). Щомісяця накладні витрати списуються на витрати виробництва, внаслідок чого в обліку формується виробнича собівартість продукції, робіт, послуг. У зарубіжній практиці обліку повних витрат відповідає система „абсорпшен-костинг”.

Система обліку часткових витрат представлена традиційним для економічно розвинутих країн обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), яка передбачає розмежування затрат на змінні (розмір яких знаходиться у прямій залежності від збільшення обсягів виробництва) та постійні (величина яких залишається незмінною). За системи обліку часткових витрат калькуляція собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг здійснюється на підставі змінних витрат, які без посередньо пов'язані зі створенням продукції. У зарубіжній практиці обліку часткових витрат відповідає система „директ-костинг”.

Система обліку фактичних витрат полягає у формуванні собівартості продукції і визначенні прибутку на основі фактичних витрат підприємства. При цьому облік фактичних витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем: 1) „факт-абсорпшен-костинг”; 2) „факт-директ-костинг”.

Факт-абсорпшен-костинг передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до фактичних виробничих витрат фактичних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в системі обліку формується фактична виробнича собівартість продукції, робіт, послуг.

Факт-директ-костинг передбачає калькулювання собівартості на основі фактичних змінних виробничих і фактичних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого формується фактична виробнича собівартість.

Облік нормативних (стандартних) витрат полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які розробляються на кожному підпри-

емстві залежно від його технологічних особливостей. Відхилення від нормативних виробничих витрат разом з адміністративними витратами і витратами на збут становлять витрати звітного періоду і враховуються при визначенні прибутку. У світовій практиці така система називається „стандарт-кост”. Вона є інструментом контролю, що спрямований на управління прямими витратами виробництва. При цьому облік нормативних витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем: 1) „стандарт-абсорпшен-костинг”; 2) „стандарт-директ-костинг”.

Стандарт-абсорпшен-костинг передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до стандартних виробничих витрат стандартних загально-виробничих витрат, внаслідок чого в системі обліку формується стандартна (нормативна) собівартість продукції, робіт, послуг.

Стандарт-директ-костинг передбачає калькулювання собівартості на основі стандартних змінних виробничих та стандартних змінних загально-виробничих витрат, внаслідок чого формується нормативна собівартість.

Основну масу вихідної інформації управлінський облік одержує з рахунків бухгалтерського обліку. Відповідно важливим методологічним аспектом організації управлінського обліку є питання про його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку. Міжнародна практика виділяє два основні підходи до побудови плану рахунків: 1) автономний; 2) інтегрований.

Автономний підхід передбачає створення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового та управлінського обліку. При цьому рахунки фінансового обліку не кореспондують з рахунками управлінського обліку. Зв'язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків одного й того ж найменування, що носять назву рахунків-екранів. Такий підхід застосовують близько 80 країн, у тому числі більшість країн-членів ЄС [6, с. 24].

Інтегрований підхід до побудови плану рахунків полягає в тому, що рахунки фінансового й управлінського обліку кореспондують у межах єдиної

системи рахунків бухгалтерського обліку. Цей підхід характерний для держав англосаксонської групи, в яких відсутнє державне регулювання обліку.

Існування двох підходів до побудови плану рахунків призвело до застосування трьох обліку витрат і доходів: загальної; інтегрованої; змішаної.

Загальну систему використовують підприємства малого бізнесу сфери послуг, торгівлі, побутового обслуговування, промислового виробництва тощо без калькулювання собівартості продукції (в тому числі й в Україні). Вона ґрунтується на періодичному обліку запасів, роздільному обліку витрат за елементами (рахунки класу 8) та доходів за їх видами (рахунки класу 7), визначенням фінансового результату на спеціальному зведеному рахунку (рахунок 79 „Фінансові результати“).

Інтегровану систему обліку застосовують великі підприємства. При цій системі в єдиному плані рахунків передбачають рахунки обліку витрат („Виробництво“, „Загальновиробничі витрати“ тощо), які кореспондують з рахунками фінансового обліку і на яких ведеться аналітичний облік витрат в розрізі окремих їх груп, центрів виникнення, видів продукції і т.д. відповідно до потреб управління витратами, контролю, калькулювання собівартості, визначення рентабельності окремих видів продукції тощо. Цю систему застосовує і Україна.

Змішана (переплетена) система обліку передбачає окреме ведення рахунків фінансового та управлінського обліку, які не кореспондують між собою. При цьому на рахунках фінансового обліку відображають витрати за елементами, доходи за їх видами, розрахунки тощо, визначають загальний фінансовий результат. На рахунках управлінського обліку на підставі тих же документів ведуть облік запасів, витрат на виробництво та збут продукції (з необхідною аналітичною деталізацією), обчислюють собівартість продукції, визначають фінансовий результат від реалізації продукції. Взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку здійснюється через контрольні рахунки-екрани: „Контрольний рахунок управлінського обліку“ та „Контрольний рахунок фінансового обліку“.

2.3. Стратегічний облік як новітня парадигма обліково-аналітичного забезпечення менеджменту

Стратегічне управління на відміну від традиційного виявляє більший інтерес до того, що відбувається за межами підприємства. Відповідно стратегічний облік повинен зосередитись на зовнішніх факторах (частка на ринку, прибутковість конкурентів, географічні зони збуту продукції тощо), в той час як для традиційного обліку характерна орієнтація на внутрішні процеси і явища фінансово-господарської діяльності.

На сьогодні в Україні в працях багатьох вітчизняних вчених можна простежити доволі критичне ставлення до виокремлення стратегічного обліку як одного із видів бухгалтерського обліку. Наприклад, на думку Б. В. Валусєва, якщо такий облік розуміти як стратегічний облік, про який говорять прихильники західних концепцій, то маємо підміну понять, оскільки забезпечення обліковою інформацією для підготовки проектів стратегічних рішень і вид обліку за суттю є різні речі. Таким чином, основну увагу Б. В. Валусєв звертає на те, що стратегічний облік – це не один із його видів, а певний його напрям, який стосується проблеми інформаційного забезпечення реалізації стратегічних рішень підприємства [12, с. 117].

Подібну позицію щодо виділення стратегічного обліку як окремого виду займає Т. М. Сльозко, оскільки облікова система ніколи не охоплювала ані стратегічного планування, ані контролінгу. Ще один аргумент автора на підтримку своєї позиції – неможливість розгляду методів стратегічного обліку, що виділяються іншими авторами (портфельний аналіз, ланцюжок цінностей М. Портера тощо) як методи бухгалтерського обліку, які є методами інших дисциплін [46, с. 187].

Водночас М. С. Пушкар виділяє у складі системи обліку три види – фінансовий, управлінський і стратегічний облік [45, с. 17], називаючи останній контролінгом, який є системою перевірки того, наскільки успішно підприємство просувається до своєї мети [44, с. 182].

Подібного підходу щодо виділення трьох вищезазначених видів обліку дотримується Т. М. Сторожук [50, с. 13].

Відповідно на сьогодні залишається невирішеною наукова проблема щодо визначення місця і ролі стратегічного обліку в середовищі бухгалтерського обліку.

Стратегічно орієнтовану систему обліку слід розуміти як загалом розроблені дослідниками підходи до побудови системи (підсистеми) обліку, що забезпечує генерування і передачу релевантної інформації для забезпечення виконання таких процесів, як сканування середовища, формулювання стратегії, впровадження стратегії, її оцінювання і контроль. При цьому такі системи можуть забезпечувати як одночасний інформаційний супровід багатьох процесів, так і окремих з них.

На думку проф. Бруханського Р. Ф. концепція стратегічного управлінського обліку, перебуваючи на етапі становлення, позбавлена можливості застосування чіткого спектру методів і технік. Серед найпоширеніших інструментів стратегічного управлінського обліку доцільно відзначити: Activity based costing; Attribute costing; Benchmarking; Target costing; Brand value budgeting; Competitive position monitoring; Brand value monitoring; BSC or non-financial indicators; Competitor cost assessment; Competitor performance appraisal; Customer accounting; Environmental Management Accounting; Strategic costing; Strategic pricing; Life cycle costing; Value chain costing; Quality costing [7, с. 16].

Наявність широкого спектру методів стратегічного обліку, гіпотетично прийнятних до застосування на практиці, формує проблему обґрунтування найбільш оптимального їх набору для конкретного підприємства з урахуванням специфіки діяльності, організаційної структури, технологічних особливостей виробництва, параметрів зовнішнього середовища, наявності потенційних ризиків і загроз та ін.

За результатами проведеного моніторингу специфіки функціонування сільськогосподарських підприємств України і провідних держав Європи в

умовах застосування сучасних обліково-інформаційних технологій проф. Бруханський Р. Ф. пропонує варіант побудови методики стратегічного управлінського обліку, в основі якого – процедура вибору із наявного переліку методів на основі ряду критеріїв (рис. 2.9).

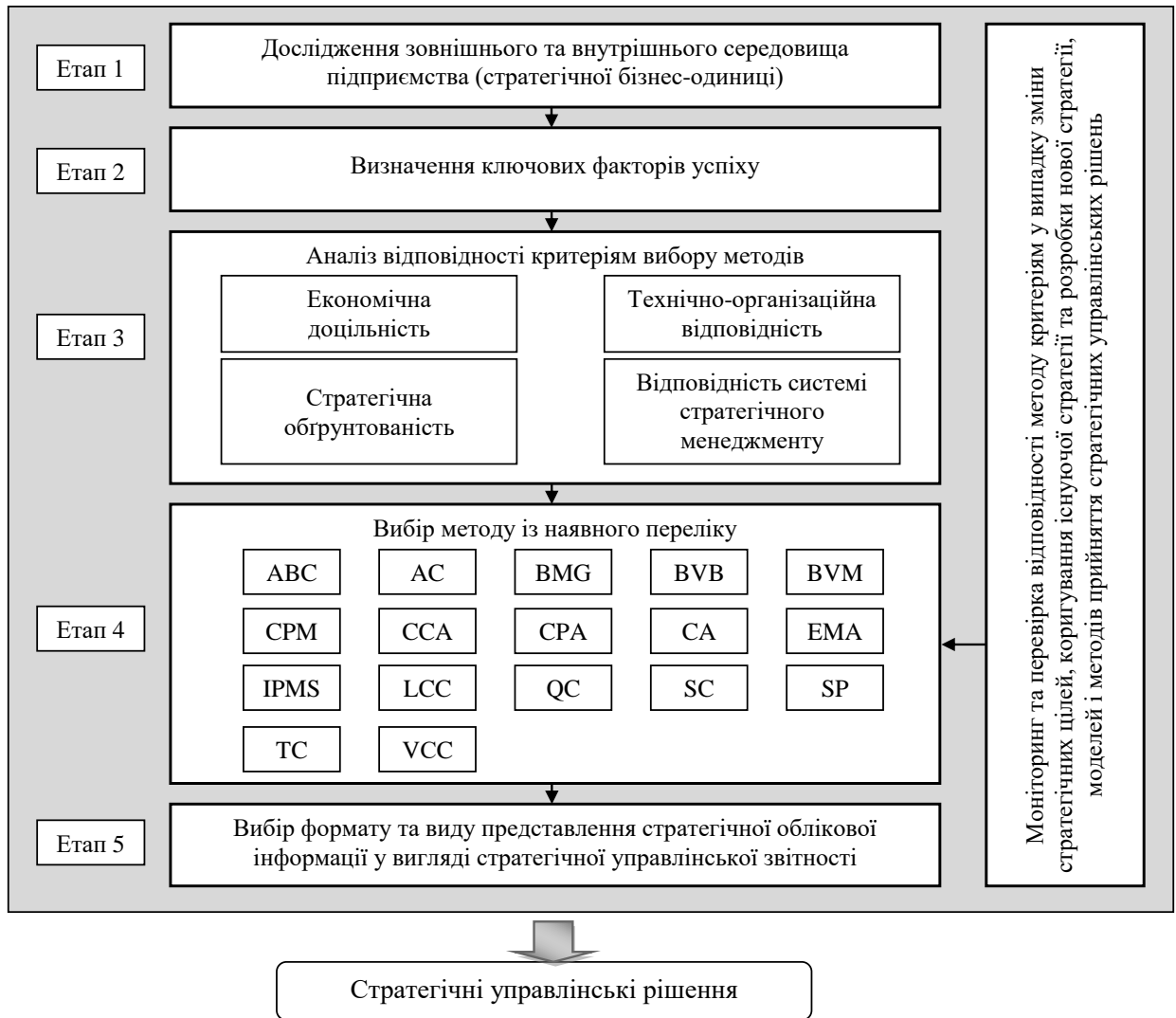


Рис. 2.9. Структурно-логічна модель побудови методики стратегічного управлінського обліку сільськогосподарського підприємства [7, с. 17]

На першому етапі доцільно позиціонувати існуюче стратегічне становище підприємства шляхом моніторингу його зовнішнього середовища та провести аналіз стратегічних можливостей бізнес-одиниці на основі моніторингу внутрішнього середовища. Основним джерелом інформації для аналізу внутрішніх можливостей підприємства є класична система бухгалтерського

обліку. Для аналізу зовнішнього середовища слід використовувати інструментарій стратегічного аналізу.

На другому етапі доцільно визначити домінуючі фактори успіху підприємства в межах конкретної галузі, реалізація яких відкриває перспективи росту власних конкурентних позицій, наприклад: пов'язані з технологією; пов'язані з виробництвом; пов'язані з розподілом; пов'язані з маркетингом; пов'язані з кваліфікацією; пов'язані з можливостями підприємства і т.д.

На третьому етапі необхідно провести моніторинг адекватності конкретних методів стратегічного управлінського обліку підприємства базовим критеріям функціонування обліково-інформаційної системи з врахуванням основних вимог стратегічного менеджменту, оскільки, за оцінками експертів, у більшості підприємств економічно розвинених держав 90 % робочого часу і ресурсів у сфері бухгалтерського обліку витрачається на постановку і ведення управлінського обліку і тільки 10 % – на фінансову бухгалтерію [21, с. 51].

На четвертому етапі принциповим є уникнення одночасного комплексного використання повного спектру методів стратегічного управлінського обліку підприємства, оскільки воно є нераціональним з точки зору економічної доцільності й неактуальним з позицій суб'єктів прийняття стратегічних управлінських рішень. Приміром, значна кількість методів взаємодублюються, досліджуючи одні й ті ж аспекти функціонування внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства у паралельних зрізах, з іншого боку окремі методи суттєво відрізняються за обсягом охоплення явищ, зокрема, Balanced Scorecard (Система збалансованих показників) охоплює всю діяльність підприємства, а Brand Management Accounting (Управлінський облік брендів) стосується лише торговельних марок підприємства.

На п'ятому етапі необхідно узгодити формат і вид представлення стратегічної облікової інформації залежно від наявних запитів користувачів та імплементованих моделей і методів прийняття управлінських рішень. Найбільш прийнятними форматами представлення стратегічної облікової інфор-

мації у діяльності сучасних сільськогосподарських підприємств є: 1) текстовий (пояснювальна облікова інформація стратегічного характеру); 2) табличний (ключові стратегічні показники на основі даних стратегічного управлінського обліку); 3) графічний (використання засобів візуалізації облікових даних стратегічного характеру).

Диференціацію видів представлення стратегічної облікової інформації, на нашу думку, доцільно проводити у розрізі: 1) комплексних стратегічних управлінських звітів, які відображають повний спектр векторів стратегічного менеджменту підприємства з деталізацією типів і видів стратегій, стратегічних бізнес-одиниць і бізнес-зон; 2) сегментних стратегічних управлінських звітів, які відображають окремі аспекти стратегічного менеджменту підприємства в розрізі територіальних або часових сегментів, стосуються окремих типів або видів стратегії, окремих стратегічних бізнес-одиниць або стратегічних бізнес-зон; 3) оперативних стратегічних управлінських звітів, які складаються у випадках наявності оперативних запитів стратегічного менеджменту з метою забезпечення екстреного реагування на зміни, що відбулись у зовнішньому середовищі підприємства. Періодичність формування та порядок представлення всіх видів стратегічних управлінських звітів визначається обліковою політикою підприємства і значною мірою залежить від рівня комп'ютеризації обліково-аналітичних процедур і можливостей використовуваного програмного забезпечення [7, с. 18].

Для забезпечення адекватності використовуваної методики стратегічного управлінського обліку підприємства динамічним вимогам стратегічного менеджменту необхідним є здійснення моніторингу та перевірки відповідності обраного методу (методів) у випадку ротації стратегічних цілей, коригування обраної стратегії, розробки нової стратегії, зміни моделей і методів прийняття стратегічних управлінських рішень.

Таким чином, обґрунтування оптимального інструментарію стратегічного управлінського обліку для конкретного підприємства можливо проводити з допомогою механізму, що передбачає реалізацію наступних етапів:

1) дослідження зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства; 2) визначення ключових факторів успіху; 3) аналіз відповідності критеріям вибору методів; 4) вибір методу; 5) вибір формату та виду представлення стратегічної облікової інформації.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. В Україні сформовано логічну і послідовну ієрархію нормативних актів стосовно регламентації бухгалтерського обліку, що підтверджується наявністю відповідного закону, національного плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції з його застосування, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що в комплексно встановлюють способи ведення й організації обліку господарських операцій, складання і подання бухгалтерської звітності.

2. Розкриття суті фінансового обліку можливе лише в загальній обліковій теорії. За такого підходу фінансовий облік є обліковою підсистемою, обмеженою нормативним регулюванням його правил і обов'язковою фінансовою звітністю. Звітні дані фінансового обліку призначаються насамперед для зовнішніх користувачів, що автоматично передбачає нормативне регулювання такого обліку, оскільки тільки таким чином можна урівноважити суперечливі інтереси користувачів.

3. Фінансовий облік у межах підприємств є засобом, за допомогою якого здійснюється облік суспільного виробництва в межах господарства, але за програмою, розробленою для всіх суб'єктів господарювання держави. Крім того, в деяких випадках визначальними є навіть не державні інтереси, а вимоги міжнародних облікових стандартів.

4. Управлінський облік є широким поняттям, оскільки він виходить за межі традиційного бухгалтерського обліку, включаючи елементи систем оперативного обліку, планування, нормування, аналізу, прогнозування тощо, відповідно суттєво відрізняється від традиційного обліку витрат як за цілями, так і за функціями. Управлінський облік є процесом виявлення, фіксації, акумулювання, аналізу, трансформації й інтерпретації інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства з метою прийняття управлінських рішень для забезпечення ефективної діяльності.

5. В останні роки набуває популярності стратегічний облік у якості функціонального вектору для забезпечення потреб стратегічного управління.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного дослідження нами окреслено теоретичні висновки та сформульовано наступні пропозиції:

1. Національна система обліку базується на логічній і послідовній ієрархії нормативних актів з регламентації бухгалтерського обліку, що підтверджується наявністю Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національного плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції з його застосування, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що регламентують способи ведення й організації обліку господарських операцій, складання і подання звітності.
2. Поділ бухгалтерського обліку на види є важливим питанням організації бухгалтерського обліку. За часів планової економіки вважалося, що бухгалтерський облік, разом із статистичним та оперативно-технічним, є складовою частиною господарського обліку. Ця класифікація була практично єдиною для видів обліку. Однак у розвинутих країнах, зокрема в англо-американській практиці, бухгалтерський облік прийнято поділяти на облік особистих фінансів і бізнесовий, а бізнесовий облік, у свою чергу, – на фінансовий та управлінський. У сучасній Україні згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» виділяється два види бухгалтерського обліку: фінансовий і управлінський.
3. Фінансовий облік надає інформацію про фінансовий стан підприємства керівництву, власникам, інвесторам, державі та іншим зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам. У межах фінансового обліку в розвинутих країнах держава встановлює податкові правила, які використовуються для надання інформації державним податковим органам та керівництву підприємства про нарахування і сплату податків.
4. Згідно визначення, наведеного у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», поняття управлінського обліку певною мірою асоціативно дублює категорію внутрішньогосподарського обліку, тоб-

то системи обробки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління господарською діяльністю підприємства. Однак, чітка однозначність у сприйнятті сутності управлінського обліку відсутня. Ряд науковців асоціюють управлінський облік лише з елементом бухгалтерського обліку та ідентифікують його з обліком витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції. Однак, вказане визначення відповідає сутності управлінського обліку лише на ранніх стадіях його розвитку. Сучасний же управлінський облік є поняттям значно ширшим, він виходить за межі традиційного бухгалтерського обліку, оскільки включає елементи систем оперативного обліку, планування, нормування, аналізу, прогнозування тощо, відповідно суттєво відрізняється від традиційного обліку витрат як за цілями, так і за функціями.

5. Існує також декілька альтернативних варіантів поділу обліку на види: бухгалтерський, фінансовий, управлінський, статистичний, податковий, галузевий, стратегічний, креативний, виробничий, функціональний, макрооблік, мікрооблік, первинний, соціальний, екологічний і т.д.

6. Визначальною складовою частиною національної облікової системи є фінансовий облік. Методика фінансового обліку є однією з найвагоміших в економічній науці, вона регулюється на макрорівні обліковою політикою держави та на мікрорівні обліковою політикою підприємства. Він є ланкою зв'язку між господарською діяльністю і суб'єктами, які приймають рішення в умовах ринкової економіки, тому що він: вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних; опрацьовує дані, зберігаючи їх для потрібного моменту, а потім переробляє таким чином, щоб вони стали корисною інформацією; передає шляхом звітів інформацію тим, хто використовує її для прийняття рішень. Основною фінансового обліку є балансове рівняння – рівність економічних ресурсів сумі зобов'язань та власного капіталу.

7. Розкриття суті фінансового обліку можливе лише в загальній обліковій теорії. За такого підходу фінансовий облік є обліковою підсистемою, обмеженою нормативним регулюванням його правил і обов'язковою фінансовою

звітністю. Звітні дані фінансового обліку призначаються насамперед для зовнішніх користувачів, що автоматично передбачає нормативне регулювання такого обліку, оскільки тільки таким чином можна урівноважити суперечливі інтереси користувачів. Фінансовий облік у межах підприємств є засобом, за допомогою якого здійснюється облік суспільного виробництва в межах господарства, але за програмою, розробленою для всіх суб'єктів господарювання держави. Крім того, в деяких випадках визначальними є навіть не державні інтереси, а вимоги міжнародних облікових стандартів.

8. Основа функціонування підсистеми фінансового обліку акцентує його спрямування на підтримку інтересів власників. Далі, у процесі функціонування він формує інформацію для інших споживачів. Проте центром обліку розглядають капітал, і, відповідно, звітність підпорядкована розкриттю стадій кругообігу капіталу. Тобто предметом фінансового обліку є узагальнені дані про основні напрями діяльності підприємства. При цьому метод фінансового обліку розглядається як спрощена система динамічного моделювання фінансово-господарської діяльності в економічному та юридичному аспектах за допомогою подвійного запису, Плану рахунків та стандартів (методик) обліку конкретних об'єктів. Кінцевим продуктом фінансового обліку є фінансова звітність підприємства у переліку її типових форм. Фінансовий облік як збір й узагальнення інформації для фінансової звітності є основою державного регулювання обліку.

9. Сучасні умови господарювання вимагають істотного переосмислення основних принципів і завдань обліку, трансформування облікової концепції консервативного зразка у ринково орієнтовану, яка ґрунтується на принципі «корисності ділової інформації», достовірності й оперативності отримання облікових даних з метою забезпечення прибутковості підприємств та збереження в необхідних випадках комерційної таємниці. Для забезпечення цих та інших завдань, власне, і створено підсистему управлінського обліку, який поступово набуває поширення в Україні. Основною його особливістю є оперативність і своєчасність отримання достовірної деталізованої облікової

інформації. Управлінський облік призначений для задоволення інформаційних потреб апарату управління.

10. Управлінський облік є широким поняттям, оскільки він виходить за межі традиційного бухгалтерського обліку, включаючи елементи систем оперативного обліку, планування, нормування, аналізу, прогнозування тощо, відповідно суттєво відрізняється від традиційного обліку витрат як за цілями, так і за функціями. Управлінський облік – це процес виявлення, фіксації, акумулювання, аналізу, трансформації й інтерпретації інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства з метою прийняття управлінських рішень для забезпечення ефективної діяльності.

11. Стратегічне управління на відміну від традиційного виявляє більший інтерес до того, що відбувається за межами підприємства. Відповідно стратегічний облік повинен зосередитись на зовнішніх факторах (частка на ринку, прибутковість конкурентів, географічні зони збуту продукції тощо), в той час як для традиційного обліку характерна орієнтація на внутрішні процеси і явища фінансово-господарської діяльності.

12. Бухгалтерський облік формує усі передумови ситуації, коли держава використовуватиме його в якості організаційно-економічної системи регулювання, але аж ніяк не управління, економікою. З цією метою варто гарантувати виконання основного призначення бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації користувачам. Результат забезпечить порівнянність інформації, яка міститься у фінансовій звітності (через сувору регламентацію методів та окремих процедур бухгалтерського обліку). Важливим вважаємо те, що принципи обліку повинні застосовуватись виключно у випадках, не передбачених бухгалтерським законодавством. Чинний статус бухгалтерського обліку, на думку провідних науковців України, вимагає його визнання у якості соціально-економічного інституту.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдалазиз М. М. Стратегии сельскохозяйственных предприятий для условий экономических кризисов. Вісник ХНАУ ім. В. Докучаєва. 2013. № 4. С. 192-199.
2. Агробізнес: проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку : кол. моногр. / за заг. ред. Г. Є. Жуйкова, Я. В. Сухій, В. С. Ніценка. Кн. 2. Одеса: ТОВ «Лерадрук», 2012. 656 с.
3. Бакулевская Л. В. Стратегический управленческий учет в корпоративных структурах: принципы организации. Инновационное развитие экономики. 2011. № 3. С. 41-48.
4. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності. Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. Вип. 3. С. 821-826.
5. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
6. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 223 с.
7. Бруханський Р. Ф. Послідовність побудови стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. 2014. Вип. 3. С. 16-19.
8. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. К.: Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
9. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / Шило В.П., Верхоглядова Н.І., Ільїна С.Б.: навч.-практ. пос. К.: Кондор, 2011. 172 с.
10. Бухгалтерський облік. Посібник з виконання практичних завдань / За ред. Сахарцевої І.І.: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2009. 556 с.
11. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Ткаченко Н. М. – 6-те вид., доповн. і переробл. К.: Алерта, 2013. 982 с.

12. Валуєв Б. И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии : моногр. Одесса: Пальмира, 2012. 216 с.
13. Валуев Б.И. Возможный подход к класификации системы хозяйственного учета. Информационный аспект. Вісник Львівської комерційної академії. Вип. 16. Львів: Львівська комерційна академія, 2004. С. 15-22.
14. Велш Г.А., Шорт Д.Г. Основи фінансового обліку: Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. К.: Основи, 1997. 943 с.
15. Глобализация мирового хозяйства и национальные интересы России. – Под ред. В.П. Колесова. – М.: “ТЕИС”, 2002. – 632 с.
16. Диба М.І. Теоретичні аспекти аналізу перехідної економіки // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. Вип. 10. К.: 2009. С. 5-9.
17. Гуменюк О. О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності. Інноваційна економіка. 2012. № 5. С. 116-119.
18. Забчук В. Д. Інформаційне забезпечення управління підприємством. Розвиток національної економіки: теорія і практика: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (3-4 квітня 2015 р., м. Івано-Франківськ). Тернопіль: Крок, 2015. С. 126-127.
19. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 р., № 996-XIV.
20. Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992 року № 2694-XII
21. Землякова С.Н. Развитие управленческого учета сельскохозяйственных организаций. Аудит и финансовый анализ. 2010. № 5. С. 51-54.
22. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Монографія. Житомир, АСА, 2001. 416 с.
23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року (із змінами і доповненнями).

24. Карпенко О. В. Облік, орієнтований на потреби функціонування підприємства. Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. 2010. № 1 (48). С. 73–79.
25. Кирдина С.Г. X и Y экономики: Институциональный анализ. Институт экономики. М.: Наука, 2004. 256 с.
26. Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2003. № 2 (24). С. 103-108.
27. Козельцева Е.А. Организация бухгалтерского учета во Франции. Бухгалтерский учет. 2003. № 10. С. 58- 61.
28. Коршунов В.І. Організація бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах: Монографія. Х.: Основа, 1999. 226 с.
29. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: Учебное пособие. М.: Экспертное бюро-М, 1997. 496 с.
30. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2010. 652 с.
31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів України № 627 від 27.06.2013 р., № 48 від 08.02.2014 р., № 241 від 17.02.2017 р., № 564 від 20.06.2018 р.).
32. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова та ін. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
33. Основи бюджетування. Навчальний посібник / За заг. ред. Л.П.Батенко. К.: КНЕУ, 2010. 202 с.
34. Палюх М. С. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку аграрних підприємств. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монограф. / М. К. Пар-

- хомець, П. Р. Пуцентейло. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2015. 320 с.
35. Палюх М. С. Недоліки інформаційного забезпечення менеджменту у світлі класичної теорії обліку. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) / За ред. М.Ф. Кропивка. Мелітополь: Вид-во Мелітопольська типографія „Люкс”, 2012. № 2 (18), том 3. С. 246-255.
 36. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. Тернопіль : Астон, 2005. 464 с.
 37. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 420 с.
 38. Петрук О.М. Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. 2005. № 3 (33). С. 156-167.
 39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. (зі змінами).
 40. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень).
 41. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України
 42. Пуцентейло П. Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства. Сталий розвиток економіки. 2015. № 1 (26). С. 168-174.
 43. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами: навч. посібник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Алерта, 2013. 608 с.
 44. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 359 с.
 45. Пушкар М. С. Господарський облік і суспільство. Інноваційна економіка. 2012. № 6. С. 16-22.

46. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика : моногр. К. : Центр уч. л-ри, 2013. 304 с.
47. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.
48. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
49. Спільник І. В. Сутність обліку та актуальність вивчення його історії. Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.). Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 166-169.
50. Сторожук Т. М. Стратегічний облік в обліковій системі підприємств. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 25-26 жовт. 2013 р.) : тези доп. Чернігів : ЧДТУ, 2013. С. 11–13.
51. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л.К.Сук, П.Л.Сук. 2-ге видання, перероблене і доповнене. К. : Знання, 2012. 647 с.
52. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. 5-те видання, перероблене і доповнене. К.: Алерта, 2009. 1056 с.
53. Ходжсон Джеффри. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Пер. с англ. М.: Дело, 2003. 464 с.
54. Brukhanskyi R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Випуск 2. С. 18-24.
55. Brukhanskyi R. F., Furman O. Ye. Accounting information positioning of agrarian business socio-economic strategy. Науковий вісник Полісся. 2017. № 1 (9), ч. 1. С. 72-79.
56. Ward K. Strategic management accounting. Routledge, 2012. 307 p.