

ПЕРЕДУМОВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СИСТЕМНИЙ АНАЛІЗ*Розкрито підходи до виокремлення передумов появи управлінського обліку та здійснено їх критичний аналіз*

Постановка проблеми. Зміна економічної системи в Україні зумовлює необхідність трансформації теоретичних та методологічних основ управління та функціонування підприємства, зокрема однієї з основних складових його інформаційної системи – системи бухгалтерського обліку. Трансформація економічної системи поглибила загострення протиріч економічного та соціального спрямування між безпосередніми власниками засобів виробництва та найманими працівниками, а також між суспільством в цілому, адже пореформована система бухгалтерського обліку неспроможна забезпечити оптимум між їх інтересами. Власники, прагнучи забезпечити реалізацію власних інтересів та отримати необхідну інформацію щодо об'єкту привласнення, впливають на систему бухгалтерського обліку.

Кризові явища, що відбуваються в економіці більшості пострадянських країн та України, зокрема, зумовлює необхідність трансформації системи управління діяльністю бізнес-одиниць та реформування даних процесів на макrorівні. Це зумовлює необхідність вивчення дискусійних концептуальних проблем розвитку бухгалтерського обліку як функціональної науки у взаємозв'язку та взаємообумовленості зі змінами у фундаментальній економічній науці. Необхідність вивчення генезису облікової системи також обумовлюється потребою у встановленні взаємозв'язку між її трансформацією та розвитком теорії управління.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження питань історії бухгалтерського обліку, зокрема його управлінського спрямування, вивчення зарубіжної методології здійснювалося в працях вітчизняних та зарубіжних вчених: Б.Х. Андерсона, Р.Л. Акоффа, І. Ансоффа, П.І. Атамаса, А.С. Бакаєва, І.А. Белобжецького, В.А. Белобородова, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, М.А. Вахрушиної, Н.Д. Врублевського, Дж. Вайнеса (Wines G.), Б. Вільямса (Williams V.), Н.Р. Вейцмана, К.М. Гаріфулліна, Ч. Гаррісона, Дж. Грейя (Gray J.), С.Ф. Голова, А.А. Додонова, А. Дейлі, К. Друрі, Дж. Еванса, Р. Ентоні, М.Х. Жебрака, В.Б. Івашкевича, Д. Ірвіна, В.П. Казакевича, А.Д. Карбишева, Т.П. Карпової, І.І. Каракоза, В.Е. Керімова, С. Кермоне (Carmona S.), В.В. Ковальова, Д. Колдуелла, Н.П. Кондракова, Ф.Д. Лівшица, І.С. Мацкевічуца, Р. Манна, Е. Майєра, Д. Міддлтона, Р. Мюлендорфа, Є.А. Мізіковського, І.Є. Мізіковського, А.Ф. Мухіна, К.Н. Нарібаєва, Л.В. Нападівської, С.А. Ніколаєва, О.Є. Ніколаєвої, Б. Нідлза, Н.П. Новіченко, Х.Дж. Нейпера (Napier Ch.J.), О.М. Островського, В.Ф. Палія, М.З. Пізенгольца, М.С. Пушкаря, З. Рахмана, Дж. Ріса, Д. Рікетса (Ricketts D.), В.І. Рубіна, Є.Х. Румака, С.С. Сатубалдіна, С.А. Стукова, В.Т. Слабінського, Е.Р.С. Серра Ферая (Serra Faria A.R.S.), Я.В. Соколова, В.І. Ткача, Дж. Фостера (G. Foster), М.Г. Чумаченка, Д. Хана, Р. Холта, Ч.Т. Хорнгрена (Charles T. Horngren), Т. Хаммонда (Hammond T.), А.Д. Шеремета, Г. Шмалена, Дж. Шима, Л.З. Шнейдмана, А. Яругової та ін.

Мета дослідження. Беручи до уваги наявність дискусійних моментів щодо видового поділу бухгалтерського обліку, дослідження спрямуємо на з'ясування доцільності здійсненого сегментарного поділу.

Викладення основного матеріалу дослідження. Процес наукового пізнання та формування наукових понять повинен співпадати з історичним ходом розвитку об'єкта дослідження. Основи історичного підходу до пізнання були закладені дослідженнями вчених XVII–XVIII ст. Так, М.В. Ломоносов вперше застосував історичний підхід для вивчення Землі. В XIX ст. історизм став найбільш дієвим інструментом в методологічному арсеналі наукового пізнання. Як відомо, І. Кант та П. Лаплас з успіхом застосовували його в астрономії, Ч. Дарвін – в біології [6, с. 76]. Актуалізація історичного дослідження економічних проблем підкреслюється результатами, одержаними нобелівськими лауреатами Р. Фогелем та Д. Нортонм щодо розробки економічних методів вивчення історії.

Історичний підхід вивчення певного об'єкту займає одне із центральних місць в методології наукового пізнання. Застосування історичного підходу до розвитку системи бухгалтерського обліку дозволить визначити передумови виникнення та еволюцію даної системи на основі ідентифікації соціально-економічних, загальнотеоретичних та методичних чинників, зумовлених динамічними потребами бізнес-одиниць та досягненнями науки. В свою чергу, систематизація наукових праць з вивчення історії розвитку бухгалтерського обліку слугуватиме основою для структуривання методологічних проблем даної функціональної науки та їх наукового осмислення.

В основу дослідження покладено діалектичний метод, оскільки кожне явище знаходиться в процесі постійного розвитку, з виникненням діаметрально протилежних моментів в його цілісності. Діалектичний метод дозволяє, по-перше, використовувати в ході наукового дослідження цілий ряд ідей, що притаманні відповідному періоду розвитку; по-друге, робити акцент на критичних моментах (точках протистояння); по-третє, створити засади для узгодження протилежностей з врахуванням емпіричного досвіду; крім того даний метод є основою для синтезування ідей (підходів), що дозволяє усунути недоліки існуючих діаметрально протилежних підходів (позицій).

Виходячи з цього, наукове дослідження базуватиметься на гіпотезі як одному із методів розвитку наукового знання з метою її теоретичної перевірки задля побудови науково-обґрунтованої теорії бухгалтерського обліку з урахуванням еволюції економічних систем. Гіпотезою даного дослідження є те, що синтетично відокремлена система управлінського обліку не надає повної та достовірної інформації про діяльність бізнес-одиниць для прийняття обґрунтованих управлінських рішень оперативного та перспективного (стратегічного) характеру внаслідок обмеженості предметної області даної підсистеми управління. Детермінованість даної гіпотези підтверджується кількістю спостережень даного спрямування, що враховані при її формулюванні. Так, зокрема, С.С. Герасименко, А.О. Єліфанов, М.Д. Корінько та ін. є прихильниками того, що система управлінського обліку надає нерелевантну інформацію для розподілу витрат і контролю інвестицій, оскільки зосереджує увагу менеджерів на обсязі та центрах виникнення витрат, не пояснюючи причин їх виникнення [8, с. 85].

Ускладнення гіпотези відображає діалектичний зміст процесу пізнання та дозволяє перейти від явища до сутності. На основі сформульованої гіпотези окреслимо завдання дослідження, що дозволять одержати науково-обґрунтовану відповідь на висунуту гіпотезу.

З урахуванням виявлених проблем, дослідження слід скерувати у таких напрямках:

– здійснено ретроспективний розгляд трансформації системи бухгалтерського обліку та ідентифікуємо чинники даного процесу з урахуванням еволюції економічних теорій та теорій управління;

– з'ясуємо доцільність сегментарного поділу системи бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський та податковий, шляхом моніторингу публікацій у наукових фахових виданнях за відповідними критеріями дослідження та на основі аналізу об'єктів, що вивчаються даними системами;

Періодизація розвитку бухгалтерського обліку засвідчує довготривалість даного процесу, що обумовлює необхідність застосування загальнонаукових методів пізнання щодо вивчення його особливостей та факторів впливу на трансформацію облікових теорій. Досліджуючи розвиток бухгалтерського обліку в контексті поділу його на види використано історичний метод, методи абстрагування, синтезу і аналізу, індуктивний та дедуктивний підхід, а також системний підхід, оскільки проведення комплексних досліджень об'єкта дозволить всебічно охарактеризувати його розвиток з врахуванням міждисциплінарних зв'язків.

Ковальов В.В. зазначає, що можна відокремити два основні підходи до трактування причин еволюції будь-якої науки. Перший підхід пояснює причинність розвитку науки наявністю будь-якого соціального замовлення. Другий підхід пояснює розвиток будь-якої науки іманентно притаманній їй логіці саморозвитку [20, с. 136-137].

У відповідності до першого підходу в основу дослідження генезу облікової системи покладемо розвиток інституту власності як визначального фактора трансформації завдань бухгалтерського обліку через соціальне замовлення суб'єкта права власності з метою виокремлення періоду посилення управлінської компоненти облікової системи.

В VII-X ст. до н.е. відбулося формування основних інститутів суспільства, що зумовило появу державної та приватної власності. Вперше категорія власність почала вживатися у звітності про рухоме і нерухоме царське майно. Дані документи засвідчують зародження та швидкий розвиток приватної власності у суспільстві. Підтвердженням цього є Кодекс законів вавилонського царя Хаммурапі, спрямований на захист майнових інтересів панівних класів того часу (царя, рабовласників та воїнів) [17, с. 49-50].

У Стародавньому Єгипті поняття "власність" спочатку вживалося для позначення процесу користування людиною певним предметом. Тому воно охоплювало й ті предмети, якими єгиптяни користувалися завдяки своїй службі. Державну власність вони розглядали як державне надбання, як своєрідне посадове володіння фараона [14, с. 245]. В Єгипті також зародилося державне рахівництво. Дані про таке рахівництво датовані XV ст. до н.е. [25, с. 14]. Вже в період Середньовіччя на облік впливають інтереси власників і держави, що зумовило появу двох парадигм обліку – камеральної та простої монетарної бухгалтерії. Видатним теоретиком камеральної бухгалтерії був англійський дослідник Й. Шротт. Кошторис (бюджет) він вважав за спосіб контролю дій адміністратора господарства [43, с. 207]. Послідовниками Й. Шротта були Гюффель, Есфель, Ебгард та Ф. Гюглі.

Цікавими були спроби Ф. Гюглі синтезувати камеральну та подвійну бухгалтерії, що отримало назву константної бухгалтерії. Суть останньої полягала у прогнозуванні результату діяльності підприємства, що і відображалось на рахунках бухгалтерського обліку за нормативним значенням. Такий підхід дозволив моделювати розвиток підприємства в майбутньому з метою прийняття відповідних управлінських рішень.

В константній бухгалтерії використовувались три групи рахунків: адміністрації (кошторис), розрахунків та каси. Останній узагальнював початок та кінець всього руху коштів. Таким чином, бухгалтерський облік за допомогою системи рахунків перетворився в знаряддя управління підприємством. Ступінь відхилення фактичних параметрів від заданих одразу вказує на успішність роботи підприємства та його адміністрації [45, с. 124]. Виділивши рахунки адміністрації (кошториси), що були взаємопов'язані подвійним записом, Ф. Гюглі здійснив переворот в обліку [11, с. 20].

Вже тоді пріоритет надавався попередньому розрахунку очікуваної величини доходів і витрат, на чому і акцентували увагу, що означало набуття обліком стратегічного характеру через реалізацію його стратегічної функції.

В XIII ст. була запропонована диграфічна система обліку. Поява рахунку Власника уможливила визначення кінцевих фінансових результатів. Далі доходи і витрати стали обліковувати на окремому рахунку "Прибутки і збитки", проте це не отримало визнання. У відомому трактаті Л. Пачолі виділений рахунок Збитків і прибутків, проте він не використовувався самостійно, оскільки всі рахунки відкривалися записами через рахунок капіталу [36, с. 89]. Лише Дж. А. Москетті показав, що цей рахунок є складовою рахунку Капіталу.

3 сер. XIX ст. виникла колективна форма власності. Розвиток акціонерних товариств, призвів до появи дистанції між власниками та менеджерів. У зв'язку з цим бухгалтер стає посередником між власниками та адміністрацією, "початковим рахівником", як називають його функцію Леоте та Гільбо. Бухгалтер, будучи посередником, повинен був приміряти інтереси обох груп [43, с. 19]. Проте, як зазначає І.В. Малишев, в процесі історичного розвитку зміна соціально-економічних формацій призвела до змін у характері обліку, його цілях та завданнях. Проте, за його словами, які б зміни в історії не відбувались, в будь-якому класовому суспільстві, панівний клас використовує облік для закріплення свого стану [26, с. 7].

Трансформацію завдань бухгалтерського обліку як основної інформаційної системи процесу прийняття управлінських рішень зі зміною етапів розвитку суспільства наведено в табл. 1. За основу періодизації розвитку суспільства взято формаційно-цивілізаційний підхід, виходячи з того, що формаційний підхід заснований на зміні типу власності на засоби виробництва (прихильниками підходу були К. Маркс, В.І. Ленін) та цивілізаційний підхід, заснований на рівні розвитку суспільства (А. Тойнбі).

Таблиця 1. Періодизація розвитку суспільства як основа трансформації системи бухгалтерського обліку

Етап розвитку суспільства*	Домінуючий об'єкт власності	Завдання бухгалтерського обліку	Парадигма обліку	
Доцивілізаційний (X тис. до н.е. – II ст. н.е.)	Земля, тваринний і рослинний світ	– врахування процесу спільної обробки землі; – розподіл продуктів праці між членами общини	Проста натуральна бухгалтерія	Ведення обліку зумовлено необхідністю контролю за збереженням цінностей. Облік передбачає простий підрахунок предметів і явищ
Аграрна цивілізація (I ст. до н.е. – кін. XVIII ст.)	Земля	– збереження майна власника; – контроль за виконанням плану доходів і витрат	Камеральна бухгалтерія	Облік ведеться з метою контролю за доходами і витратами шляхом простого підрахунку або подвійного запису
			Проста монетарна бухгалтерія	Облік стану майна та результатів його використання
Індустріальний (кін. XVIII – сер. XX ст.)	Засоби праці	– надання інформації, необхідної для управління, планування та контролю; – відображення результатів виконання планів	Подвійна статична бухгалтерія	Облік ведеться задля надання інформації про реальну вартість майна. Прибуток розраховується як різниця між капіталом на початок та кінець періоду. Майно підприємства включає майно власників
			Подвійна динамічна бухгалтерія	Облік дає можливість визначити фінансовий результат діяльності на будь-який момент часу, при цьому здійснювати це найбільш вдалими способом. Майно підприємства відокремлене від майна власників
Постіндустріальний (кін. XX ст. – до теперішнього часу)	Інформація	– надання достовірної інформації користувачам для прийняття обґрунтованих рішень оперативного та перспективного характеру; – перерозподіл ресурсів; – забезпечення соціальної справедливості	Подвійна інформаційна динаміка	Забезпечення релевантною інформацією процесу прийняття рішень різними групами користувачів

* Етапи розвитку суспільства за С.В. Мочерним, С.А. Єрохіним, Л.О. Каніщенком [34]

З даних табл. 1 видно, що зі зміною домінуючого об'єкту власності перед обліком ставилися нові завдання, що спричинило зміну теоретичних та методологічних засад бухгалтерського обліку як науки (наукових парадигм).

Уеллс М.К. (Wells M.C.) [3] ґрунтуючись на ідеї Т. Куна [23] виділив наступні облікові парадигми, в основу змін яких покладено не об'єктний характер, а суб'єктний (зміна інтересів (запитів), поведінки суб'єктів):

- антропологічна (облік носить традиційний характер, практика є визначальним фактором для теорії);
- кон'юнктурна (вимоги ринку формують бухгалтерський облік);
- подійна (виокремлення прогнозової функції обліку);
- процесуальна (господарські процеси вивчаються для цілей управління);
- ідеалізована (визначення фінансового результату є пріоритетним завданням обліку);
- інформаційна (облік спрямований на оцінку інформації про факти господарського життя);
- біохверистична (вивчення поведінки суб'єктів господарського життя, що приймають управлінські рішення).

Дані табл. 1 свідчать, що зміна домінуючого об'єкта власності зумовлена, окрім іншого, розширенням запитів суб'єктів щодо них з позиції володіння, розпорядження та користування, що в свою чергу вимагало пошуку кардинально нового підходу до обробки інформації в обліковій системі задля репрезентування її у відповідь на конкретні запити користувачів.

На початку ХХ ст. А. Пенті вперше визначив майбутнє людства як постіндустріальну цивілізацію. В 50-70-ті рр. ХХ ст. в західній соціології сформувалась теорія постіндустріального суспільства, що поділила історію людства на доіндустріальне (аграрне), індустріальне та постіндустріальне суспільство. Відповідно до поглядів Д. Белла, індустріальне суспільство відрізняється від доіндустріального та постіндустріального за домінуючим типом ресурсів, методом їх використання, технологією, що заснована на капіталі, праці або знаннях, за характером відношення людини до навколишнього середовища та іншим особам [16, с. 3-4].

Так, індустріальний етап розвитку суспільства характеризується появою корпорацій та транснаціональних компаній, що в свою чергу, обумовлює появу дистанції між власниками та управлінським персоналом. Крім того, ускладнюється процес прийняття управлінських рішень внаслідок необхідності врахування специфіки діяльності конгломератного утворення в конкурентному середовищі. Це все провокує кардинальні зміни в організації бухгалтерського обліку як основної інформаційної системи нижчого порядку по відношенню до системи управління. Лассек П. вважає, що поява управлінського обліку зумовлена зростанням розміру підприємств та появою дистанції між їх власниками та управлінським персоналом. Починаючи з 1060 р. відбувається зародження управлінського обліку, центр уваги бухгалтера переноситься на вивчення господарських ситуацій, аналіз фінансових потоків, розробку альтернативних планів розвитку, прогнозування майбутнього розвитку та прийняття управлінських рішень [43, с. 18-20].

Слушною є думка Л. Герберта, який вказує на те, що весь облік слід розглядати як управлінський, і початок він бере з моменту промислової революції [43, с. 15]. Можна стверджувати, що основне призначення бухгалтерського обліку – це збереження майна власника, шляхом його раціонального використання та примноження, а дана система в цілому орієнтована на інформаційне забезпечення управління діяльністю суб'єкта господарювання. Однак, виокремлення управлінського сегменту в обліку обумовлено перш за все необхідністю обмеження доступу користувачів до певної інформації, знання якої виходить поза їх функціональні обов'язки (дане твердження стосується внутрішніх користувачів бухгалтерського обліку) та

розголошення якої може призвести до негативних наслідків для функціонування бізнес-одиниці в умовах конкурентного середовища (даний аспект стосується зовнішніх користувачів).

Слід звернути увагу також на позицію Д.А. Панкова, яка полягає в тому, що в ринкових економічних системах існує ряд об'єктивних причин, в силу яких єдиний системний бухгалтерський облік доцільно поділяти (крім інших класифікаційних ознак) також на “фінансову” та “управлінську” складову. Перш за все, це причини організаційно-інформаційного характеру [35, с. 84]. Однак, дану позицію слід сприймати у модифікованому вигляді, що передбачає умовність поділу системи бухгалтерського обліку за окресленими напрямками руху інформації, враховуючи обмеженість доступу до неї відповідної групи користувачів.

У ХХ ст. бухгалтерський облік розвивався під впливом догм американської школи, що виходять з біохверистичної парадигми (вивчення поведінки суб'єктів господарського життя, що приймають управлінські рішення) з акцентуванням уваги на психологічних аспектах.

Починаючи з 1950 р., в різних американських коледжах бізнесу почали викладати курс “Управлінський облік”. Управлінський облік став одним з основних курсів для підготовки бухгалтерів, а методи та технічні прийоми виробничого обліку все більше наближались до курсів з управлінського обліку. Тому термін “виробничий облік” було замінено терміном “управлінський облік” [39, с. 56-57]. В західних країнах все рахівництво поділяється на фінансовий та управлінський облік. “Фінансовий облік” – це те, що у нас називається бухгалтерським, – зазначає М.Г. Чумаченко, – а управлінський – в значній мірі те, що у нас складає невід'ємну частину бухгалтерського обліку – облік витрат та калькулювання собівартості робіт та послуг”. Однак, на Заході і особливо в англійських країнах ці дві гілки обліку розглядають автономно та незалежно одна від одної [51, с. 10]. Поява бухгалтерського управлінського обліку як самостійної навчальної дисципліни пов'язано з Американською асоціацією бухгалтерів (American Accounting Association), яка в 1972 р. розробила програму отримання диплома з управлінського обліку з присвоєнням випускникам кваліфікації бухгалтера-аналітика. Цей рік ознаменував офіційний поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський [5, с. 5].

Як зазначає І.Є. Мізіковський еволюція управлінського обліку в Росії характеризується окресленим переходом від емпіричної стадії, на якій мало місце описативне класифікування, узагальнення, систематизація та адаптоване застосування у вітчизняній практиці запозичених з англо-американської моделі управління прийомів та способів, до теоретичної стадії. Генезис управлінського обліку, що мав місце в 30-90-і рр. минулого століття в Росії, обумовив формування міцної науково-практичної платформи подальшого розвитку даної галузі знань та їх додатків, “вручення” в принципово нову конфігурацію управління підприємством [27, с. 20].

На думку Н.І. Чупахіної можна виділити наступні передумови формування управлінського обліку в Російській Федерації: 1) економічні, пов'язані з переходом країни до ринкових відносин; 2) теоретичні, що представляють собою сукупність вітчизняних і західних теорій управління, адаптація яких в структурах бізнесу, що ускладнюються, передбачає ефективне управління; 3) технологічні, що полягають в активному процесі автоматизації та впровадженні на підприємствах сучасних інформаційних технологій; 4) законодавчі, забезпечені нормативними документами, що дають можливість реальної організації управлінського обліку на підприємствах; 5) процеси інтеграції та глобалізації економіки [52, с. 2]. Більшість даних передумов стосується системи управління в цілому та не спричиняє зміни методології бухгалтерського обліку (зокрема, комп'ютеризація та автоматизація процесу обробки даних, впровадження західних теорій менеджменту).

“Управлінський облік як достатньо складна система, – зазначає С.В. Булгакова, не виникає лише із загальних передумов”. В Росії до 1990-х рр. не розвивався в силу відсутності, перш за все, загальних необхідних (обов’язкових) умов його виникнення. В 1920-1990 рр. подальше удосконалення отримують питання

промислового обліку, що реалізується і відповідно до умов індустріального виробництва та його інтенсифікації в період НТП [7, с. 201-202].

Здійснимо моніторинг підходів до ідентифікації передумов появи управлінського обліку (табл. 2).

Таблиця 2. Передумови становлення та виокремлення управлінського обліку як окремого напрямку в обліковій науці: узагальнення думок

Передумови появи	АВТОРИ												РАЗОМ	
	Вахрушина М.А. [5, с. 5]	Чумаченко М.Г. [50]	Писаренко Т.М., Букало Н.А. [37, с. 136]	Наумова Н.А., Белан В.В. [30, с. 109]	Родина Л.Н. [38, с. 27]	Калинчук П.Є. [18, с. 201]	Сатубалдін С.С. [39, с. 56-57]	Губачова О.М., Мельник С.І. [10, с. 369]	Друрі К. [13, с. 18]	Булгакова С.В. [7, с. 201-202]	Калинчук П.Є. [18, с. 200]	Тер-Григорьянц А.А. [47]	Кількість	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Конкуренція													7	58,33
Загострення конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках збуту продукції			+	+		+	+						5	41,67
Міжнародна конкуренція											+		1	8,33
Необхідність збереження комерційної таємниці	+												1	8,33
Поява конгломератних утворень різних організаційно-правових форм господарювання та власності													6	50,00
Утворення великих компаній (корпорацій, транснаціональних компаній), зміна структури	+				+	+	+						4	33,33
Зростання розмірів монополій		+											1	8,33
Наявність різних форм власності, що веде до появи різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації			+										1	8,33
Кризові явища в економіці країни													8	66,67
Інфляційні процеси		+					+						3	25,00
Криза економіки										+	+	+	3	25,00
Знецінення валюти							+						1	8,33
Нестабільність економічного середовища												+	1	8,33
Зміна виробничого процесу													8	66,67
Розширення виробництва	+										+		2	16,67
Зростання витрат на науково-дослідні роботи		+					+						2	16,67
Концентрація виробництва	+												1	8,33
Виробниче нормування					+								1	8,33
Зростання витрат на реалізацію		+											1	8,33
Зміна технології виробництва під впливом НТП							+						1	8,33
Трансформаційні процеси в національних економічних системах													10	83,33
Централізація (концентрація) капіталу	+					+							2	16,67
Необхідність пошуку ринків збуту							+				+		2	16,67
Зміна економічних відносин (зміна у бізнес-середовищі)					+			+					2	16,67
Інтеграційні процеси відносно світового господарства			+										1	8,33
Зміна правових відносин					+								1	8,33
Глобалізація								+					1	8,33
Розвиток економіки, що базується на знаннях								+					1	8,33
Зміна підходів до управління діяльністю підприємства													11	91,67
Актуалізація принципу ефективності управління				+		+							2	16,67
Інформаційні технології								+					1	8,33
Розповсюдження неокласичної економічної теорії											+		1	8,33
Філософія позитивізму											+		1	8,33
Застосування класичних та неокласичних теорій менеджменту											+		1	8,33
Відсутність механізму планування (бюджетування)												+	1	8,33
Відсутність механізму оцінки рентабельності напрямів діяльності та продуктів												+	1	8,33
Відсутність процедур проведення аналізу та прийняття управлінських рішень												+	1	8,33
Недостатній рівень відповідальності та мотивації персоналу												+	1	8,33
Відсутність чіткого механізму управління підрозділами підприємства												+	1	8,33
Поява нових об’єктів управління та обліку													1	8,33
Поява неосяжних (нематеріальних) активів		+											1	8,33

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Зміна кваліфікаційних вимог до облікових працівників													5	41,67
Посилення конкуренції з боку працівників небухгалтерської професії								+					1	8,33
Підвищення вибагливості споживачів бухгалтерських послуг								+					1	8,33
Потреба у більш широкій підзвітності								+					1	8,33
Відсутність прозорої системи обліку витрат												+	1	8,33
Недосконалість системи внутрішньої звітності												+	1	8,33
Підвищення ризикованості підприємницької діяльності													3	25,00
Імовірність банкрутства												+	1	8,33
Високий ступінь ризику підприємницької діяльності												+	1	8,33
Невизначеність господарювання												+	1	8,33

Найбільша частка авторів (58,33 %), праці яких досліджувалися, передумовою системної трансформації системи бухгалтерського обліку через виділення управлінського вбачають у функціонуванні бізнес-одиниць в умовах конкурентного середовища. Так, 41,67 % авторів (Т.М. Писаренко [37, с. 136], Н.А. Букало [37, с. 136], Н.А. Наумова [30, с. 109], В.В. Белан [30, с. 109], Л.Є. Калинчук [18, с. 201], С.С. Сатубалдін [39, с. 56-57], К. Друрі [13, с. 18]) необхідність виокремлення управлінського обліку вбачають у загостренні конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках збуту продукції; наявність міжнародної конкуренції як передумову виділяє С.В. Булгакова [7, с. 201-202] (8,33 %) та на необхідності збереження комерційної таємниці наголошує М.А. Вахрушина [5, с. 5] (8,33 %). Останню передумову нами віднесено до узагальнюючого фактора конкуренція. Однак ми вважаємо, що конкурентне середовище в якому функціонують суб'єкти господарювання не можна вважати передумовою появи управлінського обліку як нового виду бухгалтерського обліку, а мова йде виключно про ранжування доступу до інформаційного ресурсу, виходячи з наступних причин: по-перше, конкурентне середовища вимагає від суб'єкта господарювання обмеження доступу до інформаційних ресурсів, що продукуються обліковою системою; по-друге, необхідність досягнення економічної безпеки підприємства, зокрема в розрізі її інформаційної складової, що становить комерційну таємницю.

Для підтвердження даного факту доцільно проаналізувати думку В.Ф. Палія, який зазначає, що єдина система обліку об'єктивно існує, не дивлячись на розбіжності між двома напрямками використання інформації бухгалтерського обліку. Дані, що вимагаються для фінансового обліку, вимагаються також і для управлінського обліку, для планування, прийняття рішень і контролю [32, с. 5]. Цікавою є позиція Т.Скоуна щодо формування управлінського обліку на базі основних документів фінансового обліку – балансу та звіту про прибутки та збитки [41, с. 26].

Поява конгломератних утворень різних організаційно-правових форм господарювання та власності як інтегрований фактор виокремлення управлінського обліку, що наводиться 50,00 % авторів та утворення великих компаній транснаціонального типу як один з факторів другого порядку виокремлення управлінського обліку (виділяється 4 авторами, що складає 33,33 %), зокрема, полягає в асиметричності корпоративних інтересів з національними інтересами. Як зазначає С.І. Соколенко у всіх промислово-розвинутих країнах, незалежно від типу їх "капіталістичної системи", розбіжність інтересів корпорацій і державної влади зростає і зберігає тенденцію до загострення [42, с. 327]. Національний інтерес – категорія абстрактна і суб'єктивна, і її параметри визначаються системою цінностей, вироблених у даному суспільстві і державі. Національні економічні інтереси об'єднують економічні інтереси окремих громадян, різних соціально-економічних груп населення, регіонів, держави в цілому. У загальному вигляді вони зводяться до прагнення кожної країни забезпечити самозбереження держави, стабільне економічне зростання, високий життєвий рівень і якість життя свого народу [42, с. 328].

Пріоритетними національними інтересами у відносинах держава-ТНК є залучення іноземних інвестицій в економіку країни та уникнення переливу капіталу, корпоративні інтереси орієнтовані на пошук шляхів мінімізації податкового тягаря, залучення дешевих ресурсів. В даних відносинах орієнтація обліку на цілі управління обумовлена інформативним забезпеченням запитів внутрішніх, по відношенню до підприємства, економічних агентів щодо обґрунтування доцільності сформованих альтернативних напрямів дій незважаючи на їх антагонізм відносно інших суб'єктів національних економік. До того ж, даний фактор впливу на сегментарний розподіл бухгалтерського обліку, в частині спрямування інформаційних потоків, був обумовлений необхідністю уніфікації та стандартизації облікових процедур, що забезпечить можливість прийняття управлінських рішень центральним апаратом управління, ґрунтуючись на інформаційному базисі, що сформований на ідентичних підходах до облікового відображення фактів господарського життя (усунення діаметральної протилежностей). В даному контексті слушною є позиція В.М. Жука стосовно того, що першоосновою змін бухгалтерського обліку для нас має бути не чинник світової стандартизації фінансової звітності (при всій важливості цієї проблеми), а зростання ролі бухгалтерського обліку в управлінській системі. При цьому, очевидно, що нас в першу чергу має цікавити не глобальна управлінська система (над цим є кому думати і це успішно здійснюється транснаціональними корпораціями під прикриттям глобалізації світової економіки), а національна, а в її рамках і галузева система управління [15, с. 4].

Уманців Г. зазначає, що "на сучасному етапі традиційна бухгалтерія не може досить ефективно обслуговувати сучасну інтелектуальну економіку, основним потенціалом якої вважаються технології та людські ресурси. Результатом такого недоліку стала суттєва невідповідність даних публічної звітності щодо реального стану підприємства та його ринкової вартості" [48, с. 9]. Цілий ряд дослідників (С.Ф. Голов [9, с. 9], Т.П. Карпова [19], М.Д. Корінко [22, с. 173], Л.В. Нападівська [29, с. 111], Г.Б. Тітаренко [22, с. 173], Л.Є. Калинчук [18, с. 202] та ін.) виокремлення управлінського обліку як окремого виду обліку і навіть нового напрямку функціональної науки вбачають в тому, що традиційний бухгалтерський облік неспроможний забезпечити процес менеджменту конгломератних утворень різних організаційно-правових форм господарювання та власності. З даною позицію не можна погодитись виходячи з наступних причин: по-перше, можна констатувати факт наявності асиметрії між підпорядкуванням (надання облікової інформації) та генеруванням рішення. Система бухгалтерського обліку є підсистемою нижчого порядку відносно системи управління в цілому, тобто є підзвітною останній в процесі генерування інформації, що є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку, входячи із формалізованих запитів. Однак, продукування продукту інформаційного типу даною системою є основою для прийняття управлінського рішення, в той же час, не передбачає здійснення даного факту, опосередковано впливає на

рівень його ефективності та системи менеджменту в цілому. Як зазначає В.Г.Афанасьєв, безперечно, в практиці управління мають місце ситуації, коли наявна інформація виступає безпосереднім джерелом та основою прийняття рішень. Однак, такий безпосередній зв'язок має місце, як правило, тільки коли рішення прямо витікає з інформації, диктується інформацією. Коли ж рішення приймаються відносно систем складних, багатофакторних, то інформацію і рішення опосередковує спеціальний аналіз ... залежно від характеру системи та рішення, що приймається [4, с. 156]. По-друге, асиметричність між підпорядкуванням та генеруванням загострюється наявністю як конфліктів в діяльності органів управління, так і корпоративних конфліктів в цілому. Як зазначає О.В. Осипенко, конфлікти в діяльності органів управління підприємства представляють собою інтегрований різновид корпоративних конфліктів, що створює значні проблеми для конструкторів ефективних систем внутрішньої та загально інституціональної профілактики ескалації різного роду акціонерних антагонізмів [33, с. 27]. Наявність корпоративних конфліктів (як сукупність суттєвих різновидів, що триває між акціонерами підприємства, акціонерами і топ-менеджерами, органами, підлеглим їм апаратом управління і трудовим колективом підприємства, членами колегіальних органів управління, а також між підприємством в цілому, що представлено його мажоритарним учасником або органами управління, з одного боку, і зовнішніми учасниками корпоративних відносин в широкому змісті, в числі яких органи державної влади, контрольні і наглядові структури, кредитори і дебітор підприємства, інші його важливі контрагенти, населення адміністративного округу, в економіці якого дане підприємство відіграє помітну роль, інших стейкхолдерів, предметом яких є системна оцінка якості та ефективності корпоративного управління або права співволодіння бізнесом підприємства [33, с. 27]) може

спровокувати вплив на інформаційний продукт облікової системи в частині зниження ступеня його прозорості, що посилюється пануванням позитивістського підходу в бухгалтерському обліку (який виділяється як одна із передумов появи управлінського обліку (8,33 % авторів)).

Дослідженню природи інформаційної асиметрії, розробці теорії інформаційної економіки приділено увагу нобелівськими лауреатами Дж. Акерлофом (G.A. Akerlof), М. Спенсом (M. Spence) та Дж. Стігліцем (Joseph E. Stiglitz).

Як зазначає Дж. Стігліц існує асиметрія інформації між керівниками та підлеглими [46, с. 539]. Левитська О.Н. стверджує, що умови капіталістичного виробництва обмежують виконання нових функцій бухгалтера, що знаходить своє відображення в заходах, спрямованих на збереження «комерційної таємниці», а також в навмисному викривленні зовнішньої інформації про фінансовий стан підприємства і в укріпті прибутків. Методологія обчислення показників, що використовуються для управління капіталістичним підприємством, виходить з буржуазних концепцій організації управління виробництвом. Спроби побудови цих показників і в особливості рекомендації щодо їх використання свідчать, що все тут підпорядковуються одній меті – отриманню максимального прибутку. При цьому ігноруються інтерес працюючих, зайнятих на підприємстві, – шляхом посилення експлуатації, інтереси держави – шляхом приховування прибутку та відхилення від сплати податків і навіть інтереси рядових акціонерів – шляхом зменшення дивідендів [24, с. 68-71]. Виходячи з цього необхідно шукати шляхи подолання спрямовані на скорочення діапазону (масштабу) інформаційної асиметрії у внутрішніх бізнес-процесах, мінімізувати негативні явища, зумовлені її наявністю, виходячи з того, що система бухгалтерського обліку є основним інформаційним ресурсом підприємства.

Окреслимо корпоративні конфлікти як основу асиметричності облікової інформації (табл. 3).

Таблиця 3. Типологія корпоративних конфліктів як основа облікової асиметрії інформації

Суб'єкти конфлікту (конфронтаційне групування)	Крупні акціонери підприємства
Дрібні акціонери підприємства	Різні погляди на розвиток діяльності, підхід до реінвестування прибутку, мінімізація виплати дивідендів держателям простих акцій, здійснення додаткової емісії акцій як крок до розширення діяльності, обмеження інформаційної відкритості підприємства
	Максимізація розміру виплат дивідендів, протидія додаткової емісії акцій, підвищення інформаційної відкритості підприємства
Акціонери підприємства	Топ-менеджмент
	Зацікавлені в підвищенні автономності, розміру виплат за результати діяльності (максимально використовуючи наявний та стратегічний ресурс підприємства), мінімізації підзвітності та підконтрольності за результати своєї діяльності, керуванні інформаційними потоками в розрізі об'єктів управління, зокрема фінансових потоків, прийняття управлінських рішень в рамках своїх інтересів
	Підвищення підзвітності менеджерів, контролю над інформаційними потоками, контроль за джерелами зовнішніх фінансових ресурсів, нарощення економічної доданої вартості та вартості підприємства в цілому, контроль за ключовими показниками діяльності
Топ-менеджмент	Менеджери нижчих рівнів та інші працівники підприємства
	Маніпулювання показниками, на основі яких здійснюється оцінювання їх роботи, обмеження доступу до інформаційного ресурсу як захист своїх інтересів, прийняття рішень в інтересах структурного підрозділу, що виходять за межі інтересів підприємства в цілому
Органи державної влади	Підвищення підзвітності працівників нижчої ланки, мінімізація асиметричності інформації, що надходить з даного рівня управління, мінімізація соціального пакету
	Акціонери підприємства
Адміністрація підприємства	Закріплення інтересів на ринку капіталу, мінімізація впливу на діяльність
	Вплив на діяльність бізнес-одиниці як учасника ринку капіталу відстоюючи власні пріоритетні інтереси, підконтрольність діяльності
Адміністрація підприємства	Населення країни, регіону, міста функціонування підприємства
	Реалізація соціальних програм та дотримання соціальних та екологічних прав та норм, наповнення місцевого та державного бюджетів
	Мінімізація сплати податків, викривлення інформації про екологічні наслідки діяльності підприємства

Менеджери фірми намагаються укріпити свої особисті позиції, посилюючи свої переговорні повноваження, наприклад, перед альтернативною командою керівників, на чому акцентують увагу Е. Шлейфер (Shleifer A.), Р. Вішні (Vishny R.W.) [2], та одним із шляхів здійснити це є дії спрямовані на збільшення інформаційних асиметрій, про що наголошують Едлін Е. (Edlin A.) та Дж. Стігліц [1].

Мухін О.Ф. висловив думку про те, що капіталістичний облік ведеться в інтересах власників приватної власності і тому суперечить суспільним інтересам. Він виступає засобом вуалювання справжнього джерела і розміру

прибутку, маскування ступеню експлуатації працівників [28, с. 10]. Під капіталістичним обліком слід розуміти управлінський облік, що виділяється вітчизняними дослідниками. Асиметричність інформації, що породжена корпоративними конфліктами, посилюється пануванням позитивістського підходу в обліку. Проведені дослідження стосовно альтернативності ведення бухгалтерського обліку, внаслідок панування позитивістського підходу, дають можливість встановити варіативність фінансового результату залежно від обраної облікової політики підприємства та його складових витрат і доходів (табл. 4).

Таблиця 4. Морфологічна матриця варіативності величини витрат діяльності і доходів бізнес-одиниці та структурних підрозділів як її елементів

Елемент облікової політики	Альтернативні варіанти					
Вплив на величину доходів бізнес-одиниці						
Визнання доходу від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) P_1	Виходячи із звичайної ціни реалізації P_{1-1}			Застосування акційних цін P_{1-2}		
Визнання доходу в частині нарахування амортизації на необоротний актив одержаний безоплатно (метод нарахування) P_2	прямолінійний P_{2-1}	зменшення залишкової вартості P_{2-2}	прискореного зменшення залишкової вартості P_{2-3}	кумулятивний P_{2-4}	виробничий P_{2-5}	податковий P_{2-6}
Вплив на величину витрат діяльності бізнес-одиниці						
Методи нарахування амортизації необоротних активів N_1	прямолінійний N_{1-1}	зменшення залишкової вартості N_{1-2}	прискореного зменшення залишкової вартості N_{1-3}	кумулятивний N_{1-4}	виробничий N_{1-5}	податковий N_{1-6}
Методи нарахування амортизації на малоцінні необоротні матеріальні активи N_2	амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом N_{2-1}			амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості N_{2-2}		
Методи оцінки запасів при їх вибутті N_3	собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) N_{3-1}		Середньо-зваженої собівартості N_{3-2}	Нормативних затрат N_{3-3}	ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів N_{3-4}	ціни продажу N_{3-5}
Порядок створення резерву сумнівних боргів N_4	виходячи з платоспроможності окремих дебіторів N_{4-1}		за питомою вагою безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції N_{4-2}		на основі класифікації дебіторської заборгованості N_{4-3}	резерв сумнівних боргів не створюється N_{4-5}
Створення забезпечення виплат відпусток N_5	резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із виплатою відпусток з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N_{5-1}			відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із виплатою відпусток N_{5-2}		
Додаткове пенсійне забезпечення N_6	резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із додатковим пенсійним забезпеченням з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N_{6-1}			відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із додатковим пенсійним забезпеченням N_{6-2}		
Забезпечення гарантійних зобов'язань N_7	резервування коштів для майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N_{7-1}		резервування коштів для майбутніх витрат на проведення ремонту предметів прокату з одночасним включенням даної суми до витрат N_{7-2}		відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із забезпеченням гарантійних зобов'язань N_{7-3}	
Забезпечення матеріального заохочення N_8	резервування коштів для майбутніх витрат на здійснення матеріального заохочення з одночасним включенням даної суми до витрат періоду N_{8-1}			відмова від резервування коштів для майбутніх витрат, пов'язаних із забезпеченням матеріального заохочення N_{8-2}		
Критерій віднесення необоротних активів до складу основних засобів N_9	застосування податкової норми віднесення активів до основних засобів N_{9-1}			застосування власної норми віднесення активів до основних засобів з метою ведення бухгалтерського обліку N_{9-2}		
Оцінка внесків учасників до статутного капіталу в частині необоротних та оборотних активів за вирахуванням грошових коштів та їх еквівалентів N_{10}	за погодженою вартістю між засновниками N_{10-1}		за експертною оцінкою N_{10-2}		оцінка на підставі первинних документів, що засвідчують вартість об'єкта внесення N_{10-3}	
Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг N_{11}	вивчення виконаної роботи N_{12-1}		визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані N_{12-2}		визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат N_{12-3}	
Вплив на величину витрат діяльності структурних підрозділів підприємства						
База розподілу загальновиробничих витрат M_1	нормальна виробнича потужність M_{1-1}	години праці M_{1-2}	заробітна плата M_{1-3}	обсяг діяльності M_{1-4}	прямі витрати M_{1-5}	інша база M_{1-6}
Метод трансфертного ціноутворення M_2	На основі ринкових цін M_{2-1}		На основі витрат M_{2-2}	На основі договору M_{2-3}	Регульовані ціни M_{2-4}	Трансфертне ціноутворення не застосовується M_{2-4}
Метод розподілу загальних витрат M_3	M_{3-1} Метод прямого розподілу		M_{3-2} Метод послідовного розподілу	M_{3-3} Метод розподілу взаємних послуг	M_{3-4} Метод одночасного розподілу	

На базі побудованої морфологічної матриці, застосовуючи закони теорії ймовірності (принцип комбінаторики), можна довести асиметричність облікової інформації в частині варіативності величини витрат діяльності, доходів та фінансового результату бізнес-одиниці та її структурних елементів залежно від елементів

облікової політики, які здійснюють вплив на дані економічні категорії виключно технічними обліковими процедурами.

Виходячи з основних положень теорії ймовірності, можна стверджувати, що обрання кожного варіанту облікового відображення певної події з числа

альтернативно можливих є елементарною подією. Згідно основного принципу комбінаторики (правила добутку): нехай потрібно виконати одну за одною k деяких дій. Якщо першу дію можна виконати n_1 , після цього другу дію – n_2 способами, після першої і другою діями третю дію – n_3 способами і так до k -ї дії, можна виконати n_k способами, то всі k дії разом можна виконати $n_1 \times n_2 \times n_3 \times \dots \times n_k$ способами. Даний підхід покладемо в основу розрахунку впливу облікових процедур на величину витрат діяльності підприємства в цілому, його структурних одиниць та доходів.

$$K_{заг} = k_n \times k'_m \quad (1.1)$$

де k – кількість можливих варіацій величини загальних витрат підприємства;

k_n – кількість можливих варіацій величини витрат діяльності підприємства;

k'_m – кількість можливих варіацій величини витрат структурних одиниць підприємства, що впливають на результативний показник.

$$k_n = n_1 \times n_2 \times n_3 \times n_4 \times n_5 \times n_6 \times n_7 \times n_8 \times n_9 \times n_{10} \times n_{11} \quad (1.2)$$

де n_1 – кількість методів нарахування амортизації необоротних активів;

n_2 – кількість методів нарахування амортизації на малоцінні необоротні матеріальні активи;

n_3 – кількість методів оцінки запасів при їх вибутті;

n_4 – кількість варіантів створення резерву сумнівних боргів;

n_5 – кількість варіантів створення забезпечення виплат відпусток;

n_6 – кількість варіантів створення додаткового пенсійного забезпечення;

n_7 – кількість варіантів створення забезпечення гарантійних зобов'язань;

n_8 – кількість варіантів створення забезпечення матеріального заохочення;

n_9 – варіанти віднесення необоротних активів до складу основних засобів;

n_{10} – варіанти оцінки внесків учасників до статутного капіталу в частині необоротних активів та оборотних активів за вирахуванням грошових коштів та їх еквівалентів;

n_{11} – варіанти оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг.

$$k_m = m_1 \times m_2 \times m_3 \quad (1.3)$$

$$k'_m = m_1 \times m_2 \quad (1.3a)$$

де k_m – кількість можливих варіацій величини витрат структурних одиниць підприємства;

m_1 – обрана база розподілу загальнопромислових витрат;

m_2 – кількість варіантів методів трансфертного ціноутворення;

m_3 – кількість варіантів методів розподілу загальних витрат;

За даними табл. 4 можна встановити кількість можливих варіацій величини: $K_n = 6 \times 2 \times 5 \times 4 \times 2 \times 2 \times 3 \times 2 \times 2 \times 3 \times 3 = 103680$ варіантів.

$$k_m = 6 \times 5 \times 4 = 120 \text{ варіантів}$$

$$k'_m = 6 \times 5 = 30 \text{ варіантів}$$

$$K_{заг} = 103680 \times 30 = 3920400 \text{ варіантів}$$

$$P_{заг} = P_1 \times P_2 \quad (1.4)$$

де $P_{заг}$ – кількість можливих варіацій величини доходів підприємства;

P_1 – кількість можливих варіацій визнання доходу від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг)

P_2 – кількість можливих варіацій визнання доходу в частині нарахування амортизації на необоротний актив одержаний безоплатно (метод нарахування).

За даними табл. 4 можна встановити кількість можливих варіацій величини: $P_{заг} = 2 \times 6 = 12$ варіантів.

Виходячи із вищевказаних розрахунків можна визначити кількість варіантів фінансового результату діяльності бізнес-одиниці за формулою:

$$\Phi = K_{заг} \times P_{заг} \quad (1.5)$$

де Φ – кількість можливих варіацій величини фінансового результату підприємства.

За даними табл. 4 можна встановити кількість можливих варіацій величини: $\Phi = 3920400 \times 12 = 47044800$ варіантів.

Результат даного дослідження дає підстави констатувати можливість варіювання як сумою отримуваних доходів підприємства, його витрат, витрат центрів відповідальності, так і загальною величиною фінансового результату господарювання. Це, в свою чергу, зумовлює підвищення асиметричності облікової інформації, що провокує вплив на макроекономічні показники та нереалістичність показників бухгалтерського обліку.

Дані обставини свідчать про асиметричність інформації, що може варіюватися в діапазоні, визначеному керівництвом підприємства, свідчить про діапазон інформаційної функції, а не про неспроможність інформаційного забезпечення системою бухгалтерського обліку прийняття управлінських рішень в частині внутрішнього середовища. Однак, перегляду потребують теоретичні та методологічні засади бухгалтерського обліку в частині необхідності врахування впливу факторів зовнішнього середовища на діяльність підприємства та якісних параметрів стану об'єктів обліку. Так, І.Є. Мізіковський акцентує увагу на тому, що складність та динамічність систем управління звичайною діяльністю суб'єкта господарювання зумовлюють безперервне удосконалення їх теоретичних та методологічних засад. Основні напрями удосконалення пов'язані з гнучким, ринково орієнтованим структуруванням цих систем; збалансованою взаємодією їх елементів як всередині системи, так і з зовнішнім економічним середовищем; формування оптимальних регламентів функціонування елементів в рамках цієї системи тощо [27, с. 20].

З метою уникнення діалектичних протиріч типу "запит-надання" необхідним є комплексне дослідження та розробка теоретико-методологічних засад та методичних підходів до структурування інформаційних потоків, що беруть витоки з системи бухгалтерського обліку. Це забезпечить посилення інформаційної підтримки процесу прийняття рішень оперативного характеру та в короткостроковій і довгостроковій перспективі.

Наявність різних форм власності, що веде до появи різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації як передумова появи управлінського обліку є досить суперечливою: по-перше, в певній мірі може бути ототожнена з фактором необхідності дотримання комерційної таємниці (дана передумова була описана вище); по-друге, не впливає на теоретичний та методологічний базис бухгалтерського обліку. "Як правило, зазначає – Я.В. Соколов, – на користь поділу висувають тільки один аргумент: різним користувачам, в даному випадку зовнішнім та внутрішнім, потрібні різні дані і тому повинна використовуватися різна методологія. Однак якщо мислити поступово, то необхідно буде визнати, що і зовнішні, і внутрішні користувачі неоднорідні. Серед зовнішніх виділяють постачальників, банкірів, податкові органи, і у них є різні цілі; серед внутрішніх – працівників, адміністрацію, власників, у яких також різні цілі. Звідси повинен бути висновок: скільки користувачів стільки і рахівництв! Але це абсурдний та нереалістичний підхід. Господарські процеси будь-якого підприємства носять цілісний характер і рахівництво, що їх відображає, може бути лише єдиним. Інша справа, коли в системі рахівництва будуть відображатися ці процеси. І тут рахівництво повинно висвітлити інтереси різних груп" [44, с. 29].

Розповсюдження неокласичної економічної теорії, застосування неокласичних теорій менеджменту як передумова появи управлінського обліку, що виділяється 16,66 % авторів, погляди, яких досліджувалися, абсолютизувала інтереси власників підприємства, не виправдала себе часом. Як зазначає Дж. Стігліц пануюча парадигма ХХ ст., неокласична модель, знехтувала застереженням вчених умів ХІХ ст. та більш ранніх мислителів про те, що облік інформації може вплинути на

результати аналізу [46, с. 540]. Система бухгалтерського обліку повинна, генеруючи інформаційний продукт, збалансовувати інтереси різ груп користувачів даним продуктом та відображати як фінансові, так і нефінансові показники господарювання.

Зміна підходів до управління як фактор появи окремого виду обліку – управлінського, виділяється понад 90 % авторів, праці яких досліджувалися. Серед них автори виокремлюють застосування принципу ефективності управління (16,67 % авторів), динамічний розвиток інформаційних технологій (8,33 %), необхідність проведення економічного аналізу (16,66 %) та ін. Як зазначає С.Ф. Голов, на певному етапі економічного розвитку традиційний бухгалтерський облік (рахівництво) перестає задовольняти більш ускладненим потребам управління підприємством. В результаті виник новий напрям бухгалтерського обліку, який представляє собою синтез рахівництва, калькулювання, аналізу, прогнозування, економіко-математичних та інших методів, де бухгалтер став повноправним та шанованим членом управлінської команди [9, с. 9]. Дану думку продовжує К. Друрі, який зазначає, що передумовами виникнення управлінського обліку в американській економіці були: криза економіки, інфляція та жорстка конкуренція, труднощі, пов'язані з ринками збуту. Останнє, на його думку, вимагало від управлінського обліку формування інформації з метою вирішення зовсім нових проблем, не характерних для традиційного бухгалтерського обліку, а саме: складання попередніх кошторисів, організацію оперативного обліку та аналізу, дослідження поведінки витрат та причин відхиленя виробничих витрат від попереднього кошторису, розробку варіантів управлінських рішень та вибір оптимальних варіантів. При цьому поступово методи та технічні прийоми виробничого обліку все більше стали відповідати вимогам управління, в зв'язку з чим термін "виробничий облік" був замінений терміном "управлінський облік" [13, с. 18]. Стосовно даних позицій калькулювання є одним із елементів методу бухгалтерського обліку, економіко-математичні методи не впливають на методологію бухгалтерського обліку, а виступають інструментом обробки інформації, що сформована в даній підсистемі управління. Стосовно ж аналізу та прогнозування, то це є самостійні системи, що є підсистемами загальної системи управління.

Писаренко Т.М., Букало Н.А. зазначають, що слід звернути особливу увагу на те, що система управлінського обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку і охоплює елементи планування, контролю, аналізу, оцінки. Саме цей факт зумовив деякі розбіжності у визначенні його сутності та значення, принципів та функцій серед провідних вітчизняних і зарубіжних науковців [37, с. 136]. З даним підходом не можна погодитись, оскільки його зміст характеризує систему управління в цілому, а система бухгалтерського обліку виступає підсистемою нижчого рівня по відношенню до попередньої. А із загальної теорії систем відомо, що кожна без виключення система відповідно повинна мати та реально завжди має всезагальний взаємозв'язок своїх підсистем та елементів [40, с. 125].

Позиція щодо того, що трансформаційні процеси в національних економічних системах (інтеграційні процеси відносно світового господарства, зміна правових відносин, глобалізаційні процеси, розвиток економіки, що базується на знаннях та ін.) є передумовою відокремлення управлінського обліку як окремого виду (підтримується 83,33 % дослідниками, праці яких досліджувалися) є достатньо необґрунтованою. Як зазначає В.М. Жук, актуалізація бухгалтерського обліку як інформаційної системи визначається:

– роллю інформації в системі управління економікою (бізнесом), завдяки чому бухгалтерський облік в системі забезпечення інформацією менеджменту набуває пріоритетного значення;

– зміною ставлення до інформації в ринкових умовах, коли вона перетворюється у специфічний товар з усіма впливаючими з цього наслідками (комерційна таємниця, вартість, ціна і т.д.);

– впливом глобалізації, в умовах якої бухгалтерський облік (інформація) розглядається як потужний інструмент вияву конкурентоспроможності, лобюванні інтересів і т.п. [15, с. 15-16].

В даному контексті погоджуємося з позицією Н.В. Кожарської, що зміна системи суспільних відносин, а також громадсько-правового середовища зумовлює необхідність адекватної трансформації та реформування бухгалтерського обліку. Це потребує зміни методології бухгалтерського обліку. При цьому висувається ряд нових програм дослідження, впровадження в життя яких значно розширить діапазон бухгалтерського обліку, особливо його методології [21, с. 74-75], а не спричиняє появи нової науки.

Кризиві явища в економіці країни та зміна виробничого процесу (дані передумови появи управлінського обліку виділяється в 66,67 % праць, що досліджувалися) і як наслідок – підвищення ризикованості підприємницької діяльності (25 % авторів відповідно) спричиняють істотний вплив на процес прийняття управлінських рішень та на мінімізацію інформаційної відкритості системи бухгалтерського обліку для зовнішніх користувачів як засіб забезпечення інформаційної безпеки підприємства. У зв'язку з цим розробки потребує системний перегляд підходу до організації бухгалтерського обліку та руху інформаційного продукту, ним згенерованого, з урахуванням комерційної таємниці та функціональних повноважень суб'єкта, що здійснює запит на нього.

Зміна кваліфікаційних вимог до облікових працівників, що зумовлено посиленням конкуренції з боку працівників небухгалтерської професії, підвищенням вимог споживачів їх послуг, потребі у більш широкій підзвітності (Губачова О.М., Мельник С.І. [10, с. 369]), відсутністю прозорості системи обліку витрат та недосконалістю системи внутрішньої звітності (Тер-Григорьянц А.А. [47]) як передумова виокремлення управлінського обліку є достатньо необґрунтованою, оскільки передбачає реалізацію координаційної функції менеджменту, що забезпечить чіткість взаємодії між працівниками інших площин управління.

Розглянемо видово-структурні зміни, що відбуваються в системі бухгалтерського обліку радянського періоду з переходом до ринкових умов господарювання.

Стоянова Є.С. зазначає, що "необхідність функціонального розподілу бухгалтерського обліку в нових умовах на фінансовий облік і виробничий визначається принциповими відмінностями завдань обліку в плановій і ринковій економіках. У плановій економіці основними завданнями бухгалтерського обліку були збір та обробка інформації для державних органів управління – міністерств та відомств, статистичних та податкових органів. Всі найбільш важливі питання про діяльність підприємства, такі, як планування, ціноутворення, закупки та поставки, заробітна плата працівників та інші вирішувались "зверху". Підприємство розглядалося лише як окрема ланка з управління державною власністю, а бухгалтерський облік забезпечував інформацію про її збереженість. Держава була одночасно і власником, і інвестором підприємства" [49, с. 21].

Входячи з того, що розвиток бухгалтерського обліку та його адаптація до ринкових умов господарювання здійснюється на основі облікової системи радянського періоду, якому притаманна державна власність на засоби

та предмети праці та централізований підхід до управління економічними процесами. При цьому, як зауважують С.А. Ніколаєва та С.В. Шебек, "управлінський облік – це нова для нас управлінська концепція, що прийшла із заходу – це є міфом. Якщо уважно подивитися на предметний зміст сучасного "західного" управлінського обліку, то принаймні на дві треті він був нам не лише відомим, але й застосовувався" [31, с. 22]. До кін. ХХ ст.

бухгалтерський облік був орієнтований виключно на реєстрацію фактів господарського життя з наступним співставленням із запланованими даними (за умови використання нормативного методу – в оперативному режимі наскільки це дозволяли здійснити наявні технічні засоби обробки інформації), то на сьогодні облікова система адаптується до характерних рис ринкової економіки (рис. 1).



Рис. 1. Характерні особливості бухгалтерського обліку за планово-адміністративної економіки та в ринкових умовах господарювання

Держава як власник на засоби та предмети праці здійснювала чітке регулювання бухгалтерського обліку. В умовах індустріалізації країни, що була притаманна даній добі, акцент робився на теоретичній та методологічній розробці обліку виробництва в промисловості (розвивалися ідеї виробничого обліку) з переглядом підходів до калькулювання як елементу його методу. Проф. А.А. Додонов складність виробничого обліку вбачає в складності виробничих процесів, в яких під впливом праці відбувається перетворення одних видів матеріальних цінностей в інші. При цьому до перенесеної вартості, тобто до вартості використаних засобів праці та предметів праці, приєднується тільки що створена вартість. І завдання полягає в тому, щоб вловити всі ці зміни з максимальної швидкістю [12, с. 27].

Теоретичні дослідження в сфері бухгалтерського обліку підпорядковувалися пріоритетним напрямкам розвитку економіки, що визначалися на загальнодержавному рівні. Бухгалтерський облік радянського періоду має відмінні риси як наукового, так і практичного спрямування, що продиктовані станом економічної системи країни в цілому:

Калинчук Л.Є. зазначає, що завершення періоду поступової трансформації централізованої планової економіки в ринкову зумовило формування нової парадигми управління виробництвом, що вимагає для свого ефективного функціонування якісно іншого інформаційного забезпечення, який комплексно представляє процеси виникнення витрат, визначення собівартості випуску всієї продукції та її окремих видів, а також фінансових результатів господарської діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому. Це спонукає до переосмислення значення облікової функції управління та надає нового якісного значення бухгалтерському управлінському обліку як галузі наукових знань, яка поки що перебуває на стадії свого розвитку [18, с. 201]. Виходячи з того, що облік є однією з

функцій управління, за своїм змістовним наповненням він не може не бути неуправлінським. Соколов Я.В. зазначає, що з поділом рахунковедення на управлінський та фінансовий облік не можна погодитись. По-перше, самі назви несють двоякий характер, оскільки виходить, що фінансовий облік не виконує функції управління фінансами. По-друге, до кінця ХІХ ст. на практиці тільки і існував управлінський облік, іншого не було. Коли ж податкові органи, акціонери, кредитори, профспілки та інші зацікавлені особи стали вимагати від власників надання інформації, а власники змушені були відступити, народився цей поділ. Його суть в тому, що управлінський облік – це частина інформаційної сукупності підприємства, яку суспільство та держава ще не встигли відвоювати у власників [44, с. 29].

В цілому можна стверджувати, що змістовне наповнення бухгалтерського обліку як функціональної науки обумовлено етапом розвитку суспільства, формами власності, що домінують в даний проміжок часу. Виходячи з цього, першочерговим завданням є теоретичне обґрунтування нової облікової системи, адекватної вимогам, які висуваються системою менеджменту. При цьому слід виходити із синтезування адаптованих до сучасних умов господарювання вітчизняних теоретичних та практичних напрацювань минулих періодів із прогресивними доробками науки бухгалтерський облік, дотримуватися логічного їх взаємодоповнення та перебудовувати структуру науки через відповідне розширення та модифікацію її елементів, розширення функціональних зв'язків між суб'єктами управління.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Глобалізаційні процеси, що відбуваються в економічних системах, характерні особливості постіндустріального етапу розвитку суспільства, що характеризується на знаннях, вміннях, а інформація є домінуючим об'єктом власності спричинили необхідність суттєвого перегляду

теоретичних та методологічних засад функціонування системи бухгалтерського обліку як основного постачальника ресурсу інформаційного типу.

Дослідження показало, що трансформація системи бухгалтерського обліку відбувається під впливом факторів, обумовлених етапом розвитку суспільства. При цьому зміна парадигми бухгалтерського обліку обумовлена суб'єктно-об'єктивними чинниками (формування системи запитів суб'єктів відносно системи бухгалтерського обліку про об'єкти облікового відображення та домінуючі об'єкти власності зокрема).

Системна трансформація бухгалтерського обліку як функціонального напрямку в науці передбачає посилення управлінської компоненти даної системи, що проявляється через:

1) забезпечення запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів з врахуванням життєвого циклу інформації як продукту облікової системи, що складається із сукупності етапів інформаційного потоку (формування, передача та зберігання (ліквідація)) та при генеруванні інформації для забезпечення функціонування системи управління в цілому, а також підвищення якості даного ресурсу інформаційного типу;

2) ранжування рівнів доступу суб'єктів, які здійснюють відповідні запити до ресурсу, що генерується системою обліку та становить комерційну таємницю, виходячи із їх функціональних повноважень;

3) інформаційне забезпечення процесу управління новими об'єктами, що повинно проявлятися в створенні даною системою інформаційного продукту нового типу на основі обґрунтування нових методик облікового відображення.

При цьому з метою уникнення діалектичних протиріч типу "запит-надання" необхідним є комплексне дослідження та розробка теоретико-методологічних засад та методичних підходів до структуризації інформаційних потоків, що беруть витоки з системи бухгалтерського обліку, спрямованих на скорочення інформаційної асиметрії у внутрішніх бізнес-процесах. Це забезпечить посилення інформаційної підтримки процесу прийняття рішень оперативного характеру та в короткостроковій і довгостроковій перспективі, підвищення їх ефективності, виходячи із мінімізації такого негативного фактору впливу на цей процес як асиметрія інформації.

Дослідження історії становлення та розвитку бухгалтерського обліку як функціонального напрямку науки, що базувалося на вивченні її складових частин виходячи з їх єдності, дозволило дійти висновку, що виділення управлінського обліку як самостійної галузі наукових знань є необґрунтованим процесом.

Список використаної літератури:

1. *Edlin A., Stiglitz E.* Discouraging Rivals: Managerial Rent-Seeking and Economic Inefficiencies / *A. Edlin, E. Stiglitz* // *American Economic Review*. – 1995. – December. – № 85 (5). – P. 1301-1312. 2. *Shleifer A., Vishny R.W.* Management Entrenchment: the case manager-specific assets / *A. Shleifer, R.W. Vishny* // *Journal of Financial Economics*. – 1989. – № 25. – P. 123-139/ 3. *Wells M.C.* A revolution in Accounting / *M.C. Wells* // *The Accounting Review*. – 1976. – July. 4. *Афанасьев В.Г.* Социальная информация и управление обществом / *В.Г. Афанасьев*. – М.: Политиздат, 1975. – 408 с. 5. *Бахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: [учебник для вузов] / *М.А. Бахрушина*. – [2-е изд., доп. и пер.] – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк. – 2002. – 528 с. 6. *Блецкан М.И.* Диалектика формирования научных абстракций / *М.И. Блецкан*. – Львов: Выща шк. Изд-во при Львов. ун-те. – 1989. – 180 с. 7. *Булгакова С.В.* Предпосылки, условия возникновения и периодизация развития управленческого учета / *С.В. Булгакова* // *Вестник ВГУ,*

Серия: Экономика и управление. – 2005. – № 2 – С. 198-204 8. Бухгалтерський облік актуальні проблеми та рішення: [монографія] / [за редакцією д-ра екон. наук, проф. С.С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А.О. Єпіфанова; [С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінко та ін.]. – Суми: ДВНЗ "УАБС НБУ". – 2010. – 162 с. 9. *Голов С.Ф.* Управленческий бухгалтерский учет. – К.: "СКАРБИ". – 1998. – 384 с. 10. *Губачова О.М., Мельник С.І.* Облік у зарубіжних країнах: [підручник] / *О.М. Губачова, С.І. Мельник*. – К.: Центр учбової літератури. – 2008. – 432 с. 11. *Гюгли Ф.* Двойная камеральная бухгалтерия / *Ф. Гюгли*: [пер. с нем. И.Н. Смирнова] / [под ред. А.П. Рудоновского]. – Пг. – 1916. 12. *Додонов А.* Организация учета в условиях автоматизированной системы управления: [конспект лекций] / *А. Додонов*. – М.: "Легкая индустрия". – 1973. – 211 с. 13. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: [пер. с англ.] / *К. Друри*: [под ред. С.А. Табалиной]. – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1994. – 560 с. 14. *Економічна енциклопедія: у трьох томах / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.* – К.: Видавничий центр "Академія". – 2000. – Т. 1. – 864 с. 15. *Жук В.М.* Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: [наукова доповідь] / *В.М. Жук*. – К.: Інститут аграрної економіки. – 2008. – 90 с. 16. *История экономики: [учебник] / Под общ. ред. проф. О.Д. Кузнецовой и проф. И.Н. Шапкина*. – М.: ИНФРА-М. – 2002. – 384 с. – (Серия "Высшее образование"). 17. *Історія економічних учень: [підручник]: у 2 ч / За ред. В.Д. Базилевича*. – [2-ге вид., випр.]. – К.: Знання. – 2005. – Ч. 1. – 567 с. 18. *Калинчук Л.Є.* Історичні та економічні передумови становлення і розвитку бухгалтерського управлінського обліку в Україні / *Л.Є. Калинчук* // *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки*. – 2008. – № 7. – С. 200-204 19. *Карпова Т.П.* Основы управленческого учета: [учебное пособие] / *Т.П. Карпова*. – М.: ИНФРА-М. – 1997. – 392 с. 20. *Ковалев В.В.* О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии / *В.В. Ковалев* // *Вестник СПбГУ*. – Сер. 5. – 2004. – Вып. 4. – С. 136-145. 21. *Кожарская Н.В.* Методология научных исследований в экономике / *Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский*. – Минск: Соврем. шк. – 2007. – 304 с. 22. *Корінко М.Д., Титаренко Г.Б.* Бухгалтерський облік при реструктуризації суб'єктів господарювання України: напрями наукових досліджень: [моногр.] / *М.Д. Корінко, Г.Б. Титаренко*. – К.: Видавництво ТОВ "Клякса". – 2010. – 320 с. 23. *Кун Т.* Структура научных революций: [пер. с англ.; сост. В.Ю. Кузнецов]. – М.: ООО "Издательство АСТ". – 2001. 24. *Левитская Е.Н.* Роль бухгалтера в системе управления капиталистическим предприятием / *Е.Н. Левитская* // *Бухгалтерский учет*. – 1975. – № 10. – С. 68-71. 25. *Лучко М.Р., Остап'юк М.Я.* Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки / *М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк*. – Тернопіль: "Зорепад". – 1998. – 151 с. 26. *Малышев И.В.* Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие для с.-х. вузов] / *И.В. Малышев*. – М.: Финансы и статистика. – 1981. – 263 с., ил. 27. *Мизиковский И.Е.* Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / *И.Е. Мизиковский*. – М.: Экономистъ. – 2006. – 199 с. 28. *Мухин А.Ф.* Бухгалтерский учет в промышленности США / *А.Ф. Мухин*. – М.: Финансы. – 1965. – 276 с. 29. *Нападовська Л.В.* Основні етапи становлення та розвитку управлінського обліку: збірник тез текстів виступів на науковій міжнародній конференції. Частина IV. / *Л.В. Нападовська* // *Розвиток науки про бухгалтерський облік*. – Житомир. – 2000. – С. 109-112. 30. *Наумова Н.А., Белан В.В.* Етапи розвитку управленческого учета / *Н.А. Наумова, В.В. Белан* // *Учет и аудит*. – 2008. – № 3. – С. 109-110. 31. *Николаева С.А., Шебек С.В.* Управленческий учет. Легенды и мифы / *С.А. Николаева, С.В. Шебек*. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма "ЦБА". – 2004. – 288 с.

32. Организация управленческого учета. – М.: Бератор-Пресс. – 2003. – 224 с. 33. *Осипенко О.В.* Российский гринмейл. Стратегия корпоративной обороны / О.В. Осипенко. – М.: ЮРКНИГА. – 2006. – 448 с. 34. Основы економічної теорії / С.В. Мочерний, С.А. Єрохін, Л.О. Каніщенко та ін. [за ред. С.В. Мочерного]. – К.: ВЦ "Академія". – 1997. – 464 с. 35. *Панков Д.А.* Учет и анализ в микроэкономической системе финансового менеджмента: теория, методология, методики / Д.А. Панков. – Гродно: ГрГУ. – 2001. – 558 с. 36. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / [под ред. проф. Я.В. Соколова] / Л. Пачоли. – М.: Финансы и статистика. – 1982. – 286 с., ил. 37. *Писаренко Т.М., Букало Н.А.* Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – Т. 2. – С. 136-140. 38. *Родина Л.Н.* Этапы развития бухгалтерского учета : учебное пособие / Л.Н. Родина, Л.В. Пархоменко. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та. – 2007. – 100 с. 39. *Сатубалдин С.С.* Управленческий учет в промышленных фирмах в США / С.С. Сатубалдин // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 1. – С. 56-57. 40. *Скаленко А.К.* Глобальные резервы роста: [пер. с укр.] / Науч. ред. и предисл. чл.-корр. НАНУ О.Г. Белоруса. – К.: Информационно-издательский центр "Интеллект". – 2002. – 428 с. 41. *Скоун Т.* Управленческий учет: [пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили] / Т. Скоун. – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1997. – 179 с. 42. *Соколенко С.І.* Глобалізація і економіка України / С.І. Соколенко. – К.: Логос. – 1999. – 568 с. – Бібліогр.: с. 539-556. 43. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов]. – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1996. – 638 с : ил. 44. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика. – 2000. – 496 с.: ил. 45. *Соколов Я.В.* История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с. 46. *Стиглиц Дж.Е.* Информация и смена парадигмы в экономической науке. // Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков: в 5 т. / Сопред. научно-ред. совета Г.Г. Фетисов, А.Г. Худокормов. Т. V. В. 2 кн. Всемирное признание: [лекции нобеливский лауреатов] / Отв. ред. Г.Г. Фетисов. Кн. 2. – М.: Мысль. – 2005. – 813 с. 47. *Тер-Григорьянц А.А.* Особенности организации управленческого учета на современном предприятии / А.А. Тер-Григорьянц // Сборник научных трудов СевКавГТУ. Серия "Экономика". – 2005. – №2. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ncstu.ru>. 48. *Уманців Г.* Облікова інтерпретація інтелектуального капіталу в контексті становлення інформаційної економіки / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 9–15. 49. Финансовый менеджмент: теория и практика: [учебник] / под ред. Е.С. Стояновой. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: Изд-во "Перспектива". – 1998. – 656 с. 50. *Чумаченко М.Г.* Управлінський облік потребує підтримки / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5 – с. 3-7. 51. *Чумаченко Н.Г.* Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. – М.: Финансы. – 1971. 52. *Чупахина Н.И.* Теоретические основы создания управленческого учета в АПК / Н.И. Чупахина // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5.
- ЛАГОВСЬКА Олена Адамівна – доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
– проблеми облікового забезпечення процесу управління