

## НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Зміни в інституційному середовищі, визначені інтересами та запитами учасників економічних відносин, зумовлюють необхідність адаптування системи бухгалтерського обліку, яка наповнює інформаційний простір управління соціальним, екологічним та економічним напрямками діяльності підприємства, ефективність яких спричиняє вплив на рівень його вартості. У зв'язку з цим визначено напрями розвитку бухгалтерського обліку в частині його складових (теорії, методології та організації) та сфер прояву (науки, практичної діяльності, професійної діяльності), що сприяє зростанню значимості облікової системи в ієрархії підсистем управління.*

*Виявлено ряд особливостей функціонування підприємства в інституційному середовищі, досліджено специфіку, проблеми впровадження та реалізації вартісно-орієнтованого управління, що дозволило обґрунтувати напрями його облікового та аналітичного забезпечення.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, вартісно-орієнтоване управління.

**Вступ.** Слід наголосити на необхідності трансформації бухгалтерського обліку з урахуванням концепції вартісно-орієнтованого управління як основи підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних суб'єктів господарювання через узгодження інтересів різних груп зацікавлених осіб задля забезпечення стійкого розвитку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок у розробку концепції вартісно-орієнтованого управління зробили зарубіжні науковці: Д.Ю. Бобошко, В.В. Бочаров, Д.Л. Волков, І.В. Івашковська, Т.Коллер, Т.Коупленд, Р.Морін, Дж.Муррін, О.І. Наумова, А.Раппапорт, Г.Руан, І.Н. Самонова, Дж.Тагарт, Е.Трехен, А.Холлер, О.А. Шакіна, Д.Янг; вітчизняні дослідники: І.Б. Івасів, І.В. Колос, О.Г. Мендрул, І.М. Таранова та інші. Дослідження питань облікового та аналітичного забезпечення процесу управління здійснюють українські вчені: О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, З.-М.В. Задорожний, М.Д. Корінько, В.М. Костюченко, В.С. Лень, Є.В. Мних, Ю.Ю. Мороз, Л.В. Нападковська, О.В. Олійник, М.С. Пушкар, В.К. Савчук, Ю.С. Цаль-Цалко, М.М. Шигун; зарубіжні науковці: Н.А. Адамов, А.Апчерч, П.Артілл, Е.Аткінсон, Р.Банкер, М.А. Вахрушина, М.Вернер, П.Вітмен, Д.Гоббс, П.Джейн, Е.Дженкінс, К.Джонс, К.Друрі, В.Б. Івашкевич, О.Д. Каверіна, Р.Каплан, Т.П. Карпова, В.Е. Керімов, О.М. Кізілов, І.Є. Мізіковський, Л.Моріс, В.Ф. Палій, Дж.Сігел, Ч.Хорнгрен, М.Хан, Дж.Фостер, І.Шім, А.Д. Шеремет, А.І. Шигаєв.

Враховуючи напрацювання та проблематику досліджень вищезазначених вчених, слід зазначити, що ряд проблем, які потребують ґрунтовного дослідження, залишились частково або повністю поза їх увагою.

Необхідність комплексного дослідження питань розвитку теорії, методології та організації бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення процесу управління, орієнтованого на максимізацію вартості підприємства, зумовлює актуальність обраної теми дослідження, постановку його мети та завдань.

**Постановка проблеми.** Нагальним є обґрунтування теоретичних, методологічних та організаційних положень обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління діяльністю підприємств задля максимізації фінансової потужності та значимості вітчизняних суб'єктів господарювання у світовому економічному просторі.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Негативні соціально-економічні наслідки кризових явищ в економіці зумовлюють необхідність дослідження ефективності економічної поведінки суб'єктів мікро- та макrorівнів із використанням методологічного інструментарію інституційної теорії. Це дозволило визначити: 1) рівень цінності облікової інформації про вартість підприємства з позиції інституту в цілому та виходячи із індивідуальних інтересів суб'єктів даного утворення; 2) напрями трансформації бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на взаємодії інститутів-суб'єктів та інститутів-факторів в інституційному середовищі.

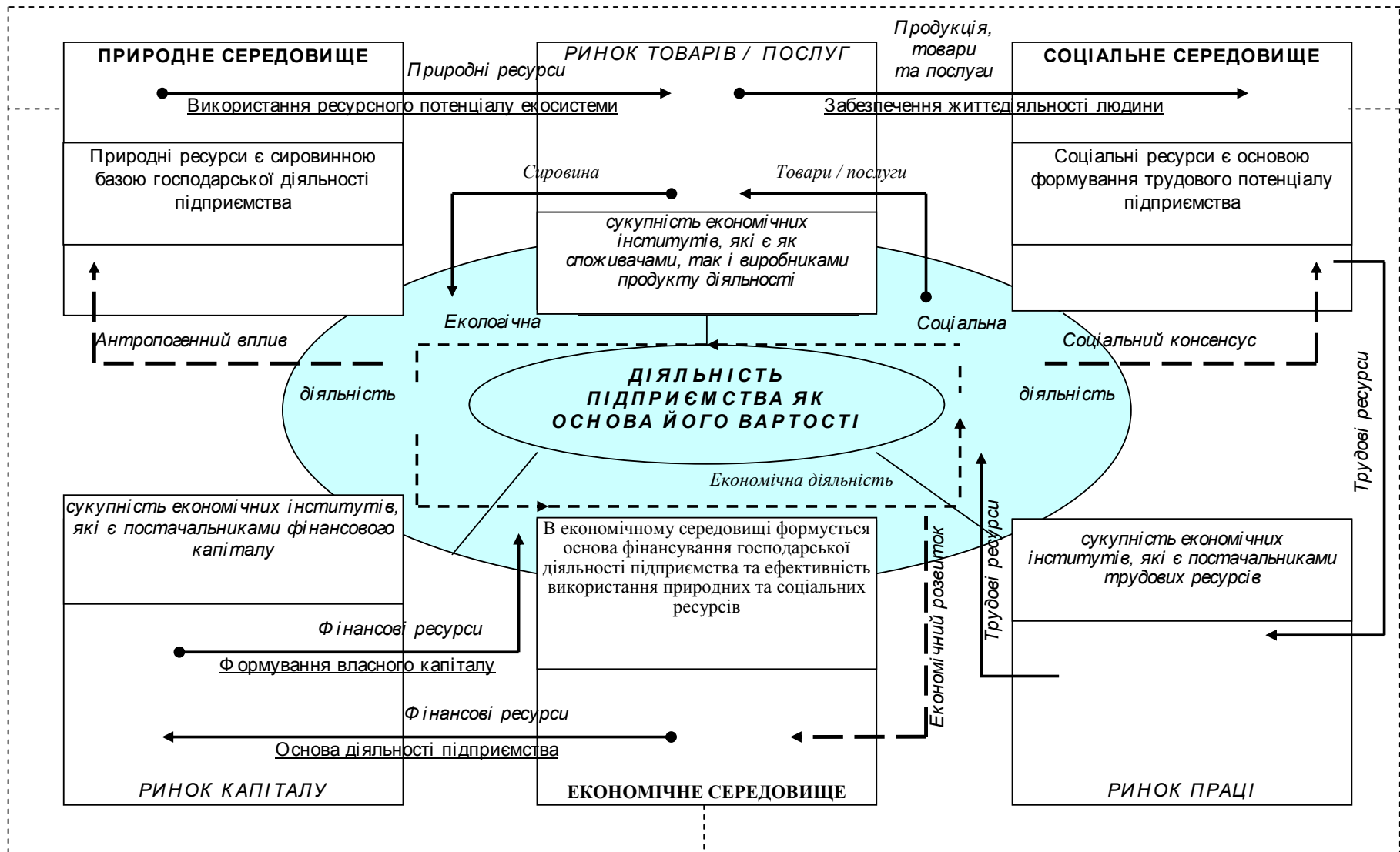


Рис. 1. Комплекс факторів впливу на вартість підприємства в контексті інституційних запитів

В рамках дослідження підприємство розглядалося як інститут, тобто активно діючий агент економічної системи. Фактори впливу на ефективність діяльності підприємства та приріст вартості як індикатора рівня її ефективності також будуть інститутами. Природне, соціальне та економічне середовища будуть сукупністю інститутів-факторів (відповідно до об'єктного підходу), а ринки, на яких взаємодіють економічні агенти, будуть сукупністю інститутів-суб'єктів. Взаємодія підприємства з природним, соціальним і економічним середовищами є основою формування інституційного інтересу учасників економічних відносин та їх інституційного запиту, що здійснює відповідний вплив на функціонування підприємства, результати його діяльності і на рівень приросту його вартості (рис. 1).

На основі взаємозв'язку інституційного інтересу та інституційного запиту учасників економічних відносин визначено напрями трансформації системи бухгалтерського обліку, яка створює інформаційний простір управління соціальною, екологічною та економічною діяльностями, ефективність провадження яких спричиняє вплив на рівень вартості підприємства (рис. 2).

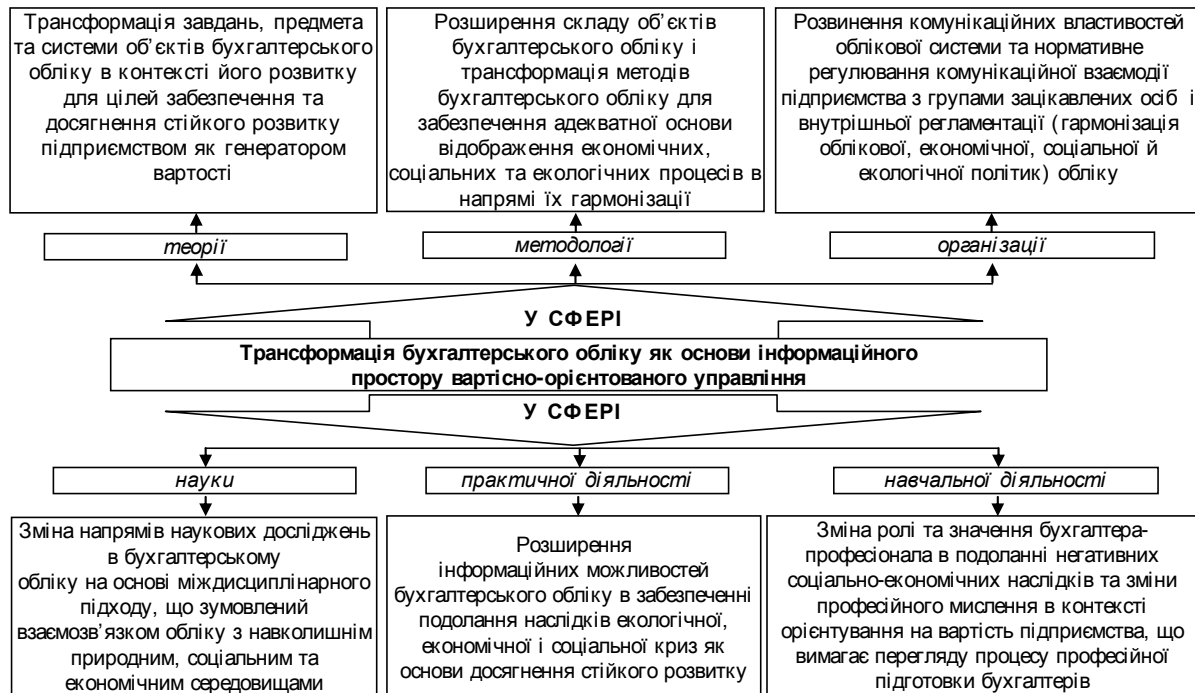


Рис. 2. Напрями трансформації системи бухгалтерського обліку в рамках досягнення стійкого розвитку як основи формування вартості підприємства

Пріоритетами розвитку економіки України на інноваційній основі є здійснення комплексу заходів з концентрації інвестиційних ресурсів на реалізацію інвестиційних та інноваційних проектів, що зумовлює необхідність першочергового зосередження зусиль управлінського персоналу на забезпеченні задоволення інтересів суб'єктів ринку капіталу. Це потребує переорієнтації традиційного підходу в управлінні у площину вартісно-орієнтованого з подальшим формуванням обліково-аналітичного супроводу його реалізації як основи інформаційного забезпечення управління процесами формування економічної доданої вартості та виявлення тенденцій (як позитивних, так і загроз) з її генерування, враховуючи досягнуту позицію підприємства в інституційному середовищі та рівень його взаємодії із інститутами-суб'єктами (на трьох базових ринках) та інститутами-факторами (навколишнє природне, соціальне та економічне середовища).

Доведено нездатність прибутку виконувати роль основного показника ефективності господарювання внаслідок значного суб'єктивізму даної облікової категорії (визначено із застосуванням принципів комбінаторики до альтернативних елементів облікової політики маніпулятивну особливість прибутку (кількість можливих варіантів величини фінансового результату – 47044800)) (табл. 1). Одним із шляхів вирішення даної проблеми є оцінка процесів формування економічної доданої вартості підприємства за даними бухгалтерського обліку.

## Фіктивність прибутку як основи оцінки ефективності діяльності

№ з/п	Парадокси прибутку	Вплив на оцінку ефективності господарювання
1	Процес реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) відображено в обліку, дебіторська заборгованість не погашена, прибуток відсутній <b>Причина:</b> продукція з низьким рівнем рентабельності	На основі даної ситуації оцінювати рівень ефективності господарювання, аналізуючи доходи підприємства, недоцільно
2	Процес реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) відображено в обліку, дебіторська заборгованість не погашена, прибуток відображено в обліку <b>Причина:</b> відсутність синхронізації грошових потоків підприємства з моментом обчислення фінансового результату	Управлінські дії є недостатньо ефективними, що може впливати на виникнення додаткових витрат підприємства внаслідок невиконання власних зобов'язань перед внутрішніми та зовнішніми суб'єктами через нестачу грошових коштів
3	Відсутність грошових коштів за наявності позитивного фінансового результату <b>Причина:</b> відсутність синхронізації грошових потоків підприємства з моментом обчислення фінансового результату; недотримання фінансової дисципліни, понесення значної частини дійсних витрат, в тому числі оплата в повному обсязі витрат майбутніх періодів	Монетарна непідкріпленість прибутку нівелює можливість реалізації управлінських дій, пов'язаних із витрачанням грошових коштів (інноваційна, інвестиційна та інші напрями діяльності)
4	Підприємство визнається банкрутом за умови його прибутковості <b>Причина:</b> за рахунок прибутку, синхронізованого з грошовими потоками, здійснено капіталізацію останніх	Підприємство припиняє свою діяльність, хоча за показниками фінансової звітності його діяльність є прибутковою, що свідчить про недоцільність прийняття рішень зацікавленими особами виключно на основі прибутку
5	Наявність грошових коштів за умови збитку, відображеного в системі бухгалтерського обліку <b>Причина:</b> політика демпінгу, визнання витрат з одночасним визнанням кредиторської заборгованості	Неефективна система управління
6	Один і той самий факт господарського життя можна трактувати як фактор формування прибутку і збитку для бізнес-одиниці <b>Причини:</b> спрямування прибутку на виплату дивідендів, а не на його вкладення в забезпечення подальшого отримання позитивного фінансового результату	Приріст вартості може не досягатися, що свідчить про спад ефективності діяльності підприємства
7	В обліку відображено прибуток при фактичному збитку <b>Причини:</b> застосування облікових процедур, націлених на мінімізацію витрат, що не є дійсними	Свідчить про маніпулятивні дії облікового персоналу в частині представлення інформації на тому рівні, що очікує певний суб'єкт запиту

Відповідно до цього, увагу зосереджено на зміні традиційного підходу до управління діяльністю суб'єкта господарювання на базі ідентифікованих інституційних запитів як основи врахування економічних, соціальних, координаційних (в т.ч. політичних) та інших факторів впливу на його діяльність відповідно до концепції вартісно-орієнтованого управління (вартість підприємства є об'єктом інтересу, що виражається через відповідно сформований запит щодо поточного та потенційного значення даного показника з огляду на становище підприємства як об'єкта оцінки на трьох базових ринках (капіталу, праці, товарів (робіт, послуг)). Дослідження діяльності 125 компаній, які впровадили концепцію вартісно-орієнтованого управління, свідчать про її ефективність, що відображається в рівні їх вартості, позитивному прирості показника економічної доданої вартості (рис. 3) та середі прибутковості (середнє значення даного показника для компаній, які підлягали дослідженню – 13 %).

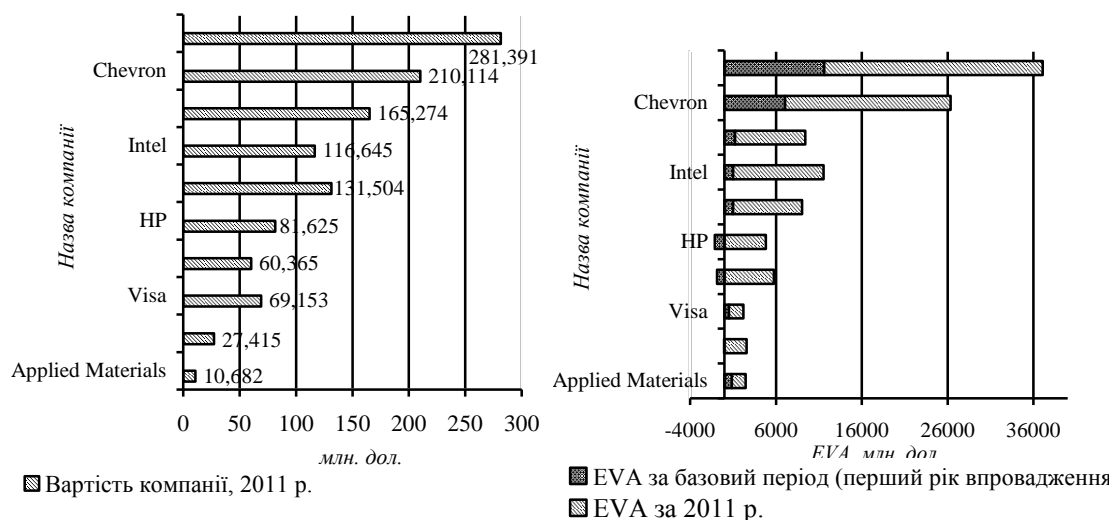


Рис. 3. Критерії ефективності діяльності компанії, що впровадили концепцію вартісно-орієнтованого управління, у 2011 р. [1]

Виникнення та генезис концепції вартісно-орієнтованого управління досліджено з метою встановлення тенденцій зміни підходів до управління підприємством під впливом інституційних змін. В рамках цього визначено недоліки системи бухгалтерського обліку: проблеми в оцінці облікових об'єктів, неможливість прибутку в повному обсязі відобразити рівень доданої вартості підприємства для різних груп зацікавлених осіб; нездатність надавати інформацію про нематеріальну складову вартості та рівень ризикованості діяльності підприємства.

Задля досягнення пріоритетних цілей функціонування підприємство як інститут-суб'єкт трансформує систему управління економічною поведінкою в контексті стійкого розвитку як прояву впливу інститутів-факторів (зумовлюються впливом навколишнього природного, соціального та економічного середовищ) та інтересів, що задовольняються. Це є базисом для удосконалення методології бухгалтерського обліку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Україні, як і більшості країн світу, притаманні проблеми соціального та екологічного характеру, що продукують низку економічних проблем, які є похідними від низького рівня інноваційності вітчизняних суб'єктів господарювання внаслідок їх інвестиційної непривабливості.

Формування та реалізацію механізму підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств доцільно здійснювати на базі концепції вартісно-орієнтованого управління. Задля її реалізації сформовано концепцію обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління, спрямовану на інформаційне забезпечення вибору суб'єктом управління відповідного напрямку діяльності як системоутворюючих дій генерування вартості підприємства у взаємозв'язку із базовими принципами стійкого розвитку та виходячи із персоніфікованої групової цінності складових результативних показників для груп зацікавлених осіб.

Визначено завдання бухгалтерського обліку, орієнтованого на потреби управління, сукупність його методів та їх процедурне розгортання в системі принципів організації та ведення, методологічно видозмінено підхід до відображення процесу відтворення структурних елементів вартості та обліку потенційних можливостей і загроз соціального та екологічного характеру в діяльності підприємства. Даний комплекс заходів дозволив видозмінити підхід до обчислення економічної доданої вартості підприємства та представлення його результатів на запит груп зацікавлених осіб.

#### Список використаної літератури:

1. Strategy and Value, SCCO International CEO Performance 125 CEO Performance of Northern California's Largest Companies. – SCCO International in association with Pepperdine University, June 2012. – 15 p.
2. Асаул Н.А. Методические принципы институциональных взаимодействий субъектов рынка как открытых «живых» систем в концепции информационного общества / Н.А. Асаул. – М. : СПб. : «Вольное экономическое общество России», 2004. – 175 с.
3. Барков С.А. Организация и рынок как объекты социального управления: институциональный анализ : автореф. дис. ... д.соц.н. : специальность 22.00.08 – Социология управления / С.А. Барков. – Москва, 2008. – 46 с.

4. *Бердиев Р.Б.* Институциональные факторы инвестиционного развития в постсоветском пространстве (на материалах Республики Таджикистан) : автореф. дис. ... д.э.н. : специальность 08.00.01 – Экономическая теория / *Р.Б. Бердиев*. – Бишкек, 2012. – 42 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.dissers.ru/avtoreferati-doktorskih-dissertatsii1/a23.php>.
5. Глобалізація і безпека розвитку: монографія / *О.Г. Білорус, Д.Г. Лук'яненко* та ін. ; керівник авт. колективу і наук. ред. *О.Г. Білорус*. – К. : КНЕУ, 2001. – 733 с.
6. *Згуровський М.* Україна у глобальних вимірах сталого розвитку / *М.Згуровський* // Дзеркало тижня. – 2006. – № 19 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : [http://dt.ua/SCIENCE/ukrayina\\_u\\_globalnih\\_vimirah\\_stalogo\\_rozvitku-46725.html](http://dt.ua/SCIENCE/ukrayina_u_globalnih_vimirah_stalogo_rozvitku-46725.html).
7. *Лесков Л.В.* Апокалиптика глобализации / *Л.В. Лесков* // Экономическая теория на пороге XXI века – 7: Глобальная экономика ; под ред. Ю.М. Осипова, С.Н. Бабурина, В.Г. Белолипецкого, Е.С. Зотовой. – М. : Юристъ, 2003. – 992 с.
8. *Фролов Д.П.* Основные направления развития институциональной экономики в современной России : автореф. дис. ... д.э.н. : 08.00.01 – Экономическая теория / *Д.П. Фролов*. – Волгоград, 2009. – 50 с.

ЛАГОВСЬКА Олена Адамівна – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми обліково-аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління.

E-mail: [lagovskaya1@meta.ua](mailto:lagovskaya1@meta.ua).

Стаття надійшла до редакції 01.08.2014