

УДК 657.1

С.А. Кузнецова

ПЕРСПЕКТИВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СТРАТЕГІЧНІСТЬ, ЕЛЕКТРОННА КОМЕРЦІЯ ТА СОЦІАЛЬНА СПРЯМОВАНІСТЬ

У статті доведено, що система бухгалтерського обліку в процесі синергетичного розвитку повинна набути таких характерних ознак, як інтегрованість, стратегічність (прогнозованість), динамічність, електронна форма, креативність, актуарність, соціальна (екологічна) спрямованість. Узгодження всіх запропонованих ознак дозволяє сформувати облікову систему, яка на базі використання сучасної комп'ютерної техніки буде спроможна задовольняти інформаційні потреби користувачів з можливістю інтеграції як на локальному рівні бухгалтерського обліку, так і на рівні загальної системи управління компаніями.

Ключові слова: система бухгалтерського обліку, управлінський облік, інформатизація суспільства, електронна комерція, стратегічний облік, соціальний облік, форма бухгалтерського обліку.

Становлення системи ринкових відносин в Україні зумовило необхідність перегляду напрямів розвитку компаній як суб'єктів цих відносин. Відбувається послідовна приватизація підприємств, принципово змінюються мета і місія суб'єктів господарювання, значно поширюються можливості підприємств на фондовому та інвестиційному ринках. З огляду на зазначені зміни в сучасному економічному просторі відбувається реформування системи управління підприємствами. Необхідною умовою ефективного управління суб'єктами господарювання є наявність якісного інформаційного забезпечення менеджменту за всіма напрямками керування підприємством.

Означені зміни обумовлюють потребу в перегляді місця та значення бухгалтерського обліку як мови бізнесу. Адже саме бухгалтерський облік надає інформацію щодо діяльності суб'єктів управління. До того ж ці дані строго документовані, а порядок виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації користувачам регламентовано в суттєвих аспектах.

У 1979 р. професором А.М. Кузьмінським облікова інформація поділялася за видами (оперативна, бухгалтерська та статистична) [1, с. 23]. Та саме значний розвиток за останні 30 років рівня автоматизації бухгалтерського обліку і дозволяє переглянути його місце як джерела облікової інформації, оскільки зростання швидкості обробки інформації передбачає оперативність бухгалтерських даних, а досягнутий ступінь архівації та деталізації – використання бухгалтерського обліку для складання статистичних звітів.

Ф.Ф. Бутинець у цьому аспекті зазначив: «Для кожного етапу розвитку суспільства характерна своя система обліку і, в міру ускладнення функціонування суспільства, ускладнюється облік» [2, с. 10]. В. Копилов та Л. Ловінська наголошують: «реформування бухгалтерського обліку в Україні зу-

мовлено його інтеграцією в світову економічну систему, співробітництвом з міжнародними кредитними та фінансовими установами, участю вітчизняних суб'єктів господарювання в процесі інтернаціоналізації капіталу» [3, с. 4].

Бухгалтерський облік є основним джерелом облікової інформації, і тому глобалізація та інтеграція сучасного суспільства, які сприяли формуванню принципово нових вимог до інформатизації як суспільства в цілому, так і системи управління суб'єктів суспільних відносин зокрема обумовили необхідність його вдосконалення. Потрібно сформувати облікову систему, яка б забезпечила створення якісної інформаційної основи у вигляді облікової інформації для менеджменту в процесі керування діяльністю суб'єктів управління.

Метою статті є обґрунтування перспектив розвитку системи бухгалтерського обліку в контексті його використання як базового джерела інформаційної системи управління суб'єктів господарювання.

Під синергетичним розвитком бухгалтерського обліку розуміємо процес трансформації існуючої системи бухгалтерського обліку в систему, яка забезпечує формування для менеджменту якісної та ефективної інформаційної основи у вигляді облікової інформації для менеджменту в процесі управління діяльністю суб'єктів управління.

Вивчення спеціальної наукової літератури [3–17] свідчить про наявність суттєвої дискусії щодо концептуальних напрямів розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку. Існуючі підходи, запропоновані українськими науковцями, можна умовно поділити за такими напрямками:

- 1) реформування бухгалтерського обліку з огляду на «сектори бізнесу»;
- 2) реформування бухгалтерського обліку через розробки нових наукових концепцій обліку;
- 3) реформування бухгалтерського обліку з урахуванням вітчизняних законодавчих норм щодо облікових систем в Україні.

При цьому незважаючи на те, що концепції обліку в багатьох випадках декларуються авторами як нові системи бухгалтерського обліку або реформовані системи бухгалтерського обліку, викладені науковцями пропозиції, з огляду на обов'язкові властивості системи як категорії, стосуються виключно уточнення результатів впливу бухгалтерського обліку на систему управління або спробами надати бухгалтерському обліку нових якісних ознак. Запропоновані науковцями концепції облікових систем мають єдину мету – інформатизацію системи управління незалежно від окремих особливостей, що розглядаються авторами в концептуальних рамках. Так, З.В. Гуцайлюк підкреслює, що в умовах поглиблення фінансової кризи в економіці України підприємці врешті-решт звернули увагу на відсутність не тільки загальної стратегії розвитку держави, але й на невідповідність діючої системи бухгалтерського обліку вимогам управління. Тому виникла необхідність розробки методологічних, методичних та організаційних основ системи бухгалтерського обліку, максимально адаптованого до вимог ринкового середовища [14, с. 45].

Складно погодитися з висновком С.О. Левицької щодо необхідності розвитку нових модифікованих облікових систем [15, с. 9] на підставі того, що

облік не дотримується принципів, регламентованих Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16]. Адже мета нової парадигми бухгалтерського обліку, як справедливо відзначив С.Ф. Голов, «формування інформаційної інфраструктури, адекватної вимогам ринкової економіки в інтересах всіх членів суспільства [17, с. 3–13].

Для додаткової аргументації власної позиції зазначу, що у міжнародній практиці за юридичною ознакою виділяють мікроорієнтовану модель бухгалтерського обліку (характеристику цієї моделі наведено нижче), яка розвивалась саме під впливом вимог підприємств, а не потреб держави.

Закріплене на нормативному рівні розмежування облікових систем ставить в актуальну площину необхідність уточнення статусу бухгалтерського обліку як інформаційної системи суб'єкта господарювання та, відповідно, удосконалення вітчизняної законодавчої бази в контексті визначення бухгалтерського обліку як системи, в якій формується облікова інформація.

Між обліковою системою та середовищем – системою управління суб'єктами господарювання існує зв'язок. Система управління є не тільки більш глобальною системою, але й в оточенні системи управління облікова система існує та функціонує. Як наголошують Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [18, с. 47], існування облікових систем необхідне для прийняття правильних управлінських рішень, які сприяють досягненню цілей бізнесу організації. При цьому повністю поділяємо думку зазначених вчених, що серед цілей функціонування облікових систем необхідно розглядати:

- а) створення періодичної (рутинної) внутрішньої звітності для управлінських рішень;
- б) створення нерегулярних (спеціальних) звітів для управлінських рішень;
- в) створення зовнішньої звітності, що призначена для інвесторів, органів державної власності та інших користувачів.

Таким чином, передумовою та необхідністю реформування облікової системи є зміна інформаційних властивостей управління. З цієї причини взаємозв'язок системи управління суб'єктами господарювання та системи бухгалтерського обліку можна вважати однією з властивостей функціонування облікової системи, зовнішньою характеристикою системи обліку, яка значною мірою впливає на її властивості, тобто внутрішні характеристики.

Для визначення притаманних ознак, яких повинна набути система бухгалтерського обліку в процесі її подальшого синергетичного розвитку, необхідно враховувати сформовані напрями реформування системи бухгалтерського обліку.

Проведена критична оцінка запропонованих українськими науковцями концептуальних підходів до реформування бухгалтерського обліку в Україні дозволила виокремити ознаки, яких повинна набути система бухгалтерського обліку як система, що забезпечує обліковою інформацією систему управління суб'єкта господарювання.

Заслужовують на окрему увагу існуючі наукові концепції облікових систем в аспекті реформування на сучасному етапі розвитку української економіки, найбільш поширені з яких:

- стратегічний (прогнозний) облік;

- інтегрована система обліку;
- електронна система обліку;
- соціальний (екологічний) облік;
- креативний облік;
- актуарний облік;
- динамічний облік.

Перша концепція полягає в формуванні та розвитку *стратегічного (прогнозного) обліку*. Суть цього підходу, як зазначає С. Івахненко, полягає в тому, що ні фінансовий, ні управлінський облік не мають спеціальних методик, які б допомагали отримувати інформацію власникам для прийняття важливих інвестиційних рішень [4, с. 25]. Тому з цієї точки зору необхідний стратегічний облік, який, використовуючи дані бухгалтерського обліку та спеціальні прийоми, видавав би необхідну системі управління облікову інформацію.

Запропонована концепція стратегічного обліку містить ряд суперечностей, пов'язаних насамперед з тлумаченням самого поняття «облік». Так, В.В. Сопко відзначає, що: «облік означає роботу (процес), яка складається з операцій спостереження, сприйняття вимірювання та запису (реєстрації, фіксації) фактів (явищ або процесів) природи чи суспільного життя» [8, с. 113]. Виходячи з цього тлумачення, яке повністю поділяємо, виникають питання: «Чи є запропонована концепція системою обліку?», «Які саме параметри обліку притаманні запропонованому прогнозованому (стратегічному) обліку, якщо його концепція передбачає використання даних бухгалтерського обліку?».

Для відповіді на ці питання доречно буде навести думку щодо стратегічного обліку, викладену Б. Райаном у праці «Стратегічний облік для керівників» [19, с. 54]: стратегічний облік належить до фінансового аналізу проблем, що пов'язані з чотирма факторами: зобов'язаннями, контролем, готівкою (витратами) та потенціалом (чотири «С» – commitment, control, cash (cost), capability). Більш того, Б. Райан наголошує [19, с. 52], що стратегічним обліком є спосіб відображення фінансових та облікових проблем організації.

Отже, не слід ототожнювати стратегічний облік з обліковою системою як такою, оскільки по суті стратегічний облік є виключно способом (або, як підкреслюють окремі вітчизняні автори, методикою [4]) фінансового аналізу, що використовує дані бухгалтерського обліку.

Тому вирішення завдань, які авторами ставляться перед стратегічним (прогнозним) обліком, можливо забезпечити шляхом розробки методологічних підходів до формування та надання бухгалтерської звітності, в якій викладається облікова інформація, пов'язана зі стратегічними та прогнозними напрямками управління економічними суб'єктами. Зокрема при розробці такої звітності необхідно використовувати спеціальні прийоми, що пропонуються прихильниками цього підходу. Для аргументації власної позиції зазначу, що взагалі під теорією розуміють сукупність взаємопов'язаних принципів (концепцій), визначень та суджень, що формують систему уявлення про явища, що дозволяє ці явища пояснювати та передбачати [20, с. 11]. Таким чином, саме спроможність прогнозувати явища визначає науковість те-

орії як такої. Як зазначають новозеландські науковці Метьюс та Перера [21, с. 86], нормальна наука збирає факти та використовує їх для складання якісних передбачень (прогнозів). Тобто спроможність бухгалтерського обліку прогнозувати явища щодо господарської діяльності визначає дієвість та необхідність системи бухгалтерського обліку.

З урахуванням цього доцільно розглядати стратегічний (прогнозний) облік як напрям розвитку системи бухгалтерського обліку в аспекті поглиблення аналітичного обліку об'єктів бухгалтерського обліку та трансформації бухгалтерської звітності, що надається користувачам для фінансового аналізу проблем, пов'язаних із зобов'язаннями, контролем, готівкою та потенціалом, і прийняття прогнозних (стратегічних) управлінських рішень.

Другий підхід полягає у використанні *інтегрованої системи обліку*, яка передбачає удосконалення планової та облікової інформації з подальшим аналізом та уніфікацією бухгалтерських, статистичних та оперативних даних. Ґрунтовний аналіз наукової літератури щодо питання інтеграції господарського обліку проведено В. Мосаковським та Т. Кононенко [90, с. 16–24]. Поділяємо позицію авторів щодо необхідності інтеграції інформації в єдину інформаційну систему. Слід розглядати викладену авторами концепцію в аспекті інтеграції системи бухгалтерського обліку як бази виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність суб'єктів економічних відносин.

Третій підхід передбачає необхідність впровадження *електронного обліку* в суб'єктів управління. Науковці М.Т. Білуха та Т. Микитенко зазначають: «Підвищення оперативності інформаційного забезпечення, його дієвості та ефективності потребує впровадження електронного обліку та контролю діяльності підприємств з використанням нових інформаційних технологій» [9, с. 15]. При цьому авторами пропонується така дефініція електронного обліку: електронний облік – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, яка ґрунтується на використанні комп'ютерних мереж та інтеграційної бази даних з метою раціонального використання засобів та предметів праці та самої праці та для управління підприємницькою діяльністю [9, с. 16].

Крім того, автори наголошують на необхідності використання інтегрованої системи електронного господарського обліку: «Інтегрована система господарського обліку повинна виконувати функції основної інформаційної системи управління фінансово-господарською діяльністю підприємства» [5, с. 16]. Таким чином, запропонована система вкладається у вимоги, що поставлені на законодавчому рівні перед бухгалтерським обліком. Адже бухгалтерський облік згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» – це і є процес «виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства» [16].

Повністю поділяємо позицію науковців про необхідність та обґрунтованість такої трансформації бухгалтерського обліку та констатуємо, що висловлений авторами підхід спрямований на трансформацію бухгалтерського обліку через використання комп'ютерних мереж, тобто автоматизацію бухгалтерського обліку.

У подальших дослідженнях Т. Микитенко висловлює таку думку: «інформаційна система підприємства може виконувати покладені на неї завдання за умови інтегрування внутрішньогосподарського (управлінського), бухгалтерського (фінансового), статистичного і податкового обліку на технічній базі ПЕОМ» [6, с. 16]. Розглянута автором інформаційна система підприємства і є системою бухгалтерського обліку, але недоцільно виділяти окремо бухгалтерський (фінансовий) облік, оскільки постає питання, чи вважає автор бухгалтерським обліком виключно фінансовий облік.

Соціальний облік у міжнародній практиці [21, с. 614] передбачає надання інформації про кадри, продукцію та послуги і орієнтований на недопущення або скорочення масштабів забруднення навколишнього середовища. Вітчизняні науковці [15, с. 8] під соціальним обліком пропонують розуміти розширення меж бухгалтерського обліку за двома напрямками – збільшення складу показників бухгалтерської звітності та концентрація уваги на обліку соціальних витрат, основна частина яких пов'язана з екологією (екологічно орієнтований облік). Тому у вузькому сенсі деякі фахівці вводять термін «екологічний облік». Екологічний облік концентрує увагу на необхідності обліку витрат, пов'язаних з екологічним напрямом. Прихильники екологічного обліку наголошують на складанні окремих звітів, зокрема екобалансів, які стануть підставою для користувачів оцінювати «запаси екологічно чистих сировини і матеріалів» [7, с. 18–23].

Оскільки соціальний облік та, зокрема, екологічний облік передбачають тільки необхідність більшої деталізації окремих об'єктів обліку в аспекті екологічної спрямованості, він не може виступати як самостійна облікова система та має розглядатися виключно в контексті додаткової вимоги щодо аналітичності бухгалтерської інформації.

Креативний облік передбачає наявність творчого підходу. Професор Г.Г. Кірейцев дає таке визначення креативного обліку: «Це обґрунтований метод відображення підприємницької діяльності, який не передбачено обліковими стандартами, метод, який віддає перевагу сутності над формою» [12, с. 70]. Дослідженню питання розвитку креативного обліку з огляду на створення інформації для менеджерів зокрема присвячено монографію М.С. Пушкаря [13].

Креативний облік (creativeaccounting) не є новим явищем для міжнародної облікової теорії та практики. Такі елементи креативного обліку, як створення прихованих резервів та згладжування прибутків були притаманні ще економіці XIX ст. Подальшого розвитку креативний облік набув через відсутність загальних стандартів та законодавчих норм, які б регламентували ведення бухгалтерського обліку в країнах світу. У сучасній науковій та практичній літературі під креативним обліком розуміють метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам, є результатом прийнятої суб'єктом господарювання облікової політики, виходячи з власної специфіки, не порушує відповідне встановлене законодавство. Такий підхід повністю вкладається в англосаксонську модель системи бухгалтерського обліку та є по суті творчим підходом до розвитку бухгалтерського обліку як інформаційного джерела системи управління суб'єктами господарювання.

При цьому не слід залишати поза увагою, що, як зазначають Метьюс та Перера [21, с. 456], межа між творчим підходом та відвертим шахрайством, як правило, є розмитою. У таких випадках креативний облік характеризують як процес підганяння рахунків підприємства («підтасовка, підганяння рахунків») (fiddlingthebooks, cookingthebooks), «косметична звітність» (cosmeticreporting) або «оформлення вітрини» (window-dressing theaccounts). Відсутність наукового підґрунтя та встановлених правил збільшує ризики креативного підходу для надання неякісної облікової інформації користувачам. Так, Чамберс наголошує [22, с. 351], що наукова теорія призначена для практики. Він зазначає, що навряд чи ми будемо використовувати метод, що не відповідає науковим критеріям, у той час як метод, що виключає очевидні протиріччя (науковий метод), додає надійності практичній діяльності, обґрунтованості висновкам, цінності інформаційним послугам, що надаються апарату управління та клієнтам. Учені Хендриксен та Ван Бреда визначають [23, с. 12] як основну мету бухгалтерського обліку надання системи принципів, що логічно виводяться та є основою орієнтирів для оцінки та розвитку облікової практики.

Тому, розглядаючи розвиток креативного підходу в бухгалтерському обліку, доцільно перенести акценти на наукове дослідження розвитку існуючих систем бухгалтерського обліку в аспекті надання якісної облікової інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам з обов'язковим використанням відповідних наукових методів та прийомів, що максимально унеможливають впровадження інструментарію викривлення облікової інформації.

Під *актуарною системою обліку* пропонується розглядати систему, яка використовує метод подвійного запису і надає інформацію про зміну ринкової вартості підприємства. Зазначена інформація актуарного обліку потрібна для зовнішніх користувачів, які можуть її отримати в системі бухгалтерського обліку за умови її реформування в аспекті інформатизації економіки.

Динамічний облік передбачає реєстрацію фактів господарського життя, головною метою якої є вимірювання (безперервне або через близькі інтервали часу) ефективності господарської діяльності підприємства. Ефективність вимірюється по-різному, залежно від обраної економічної системи. Ідеологом цієї системи вважають О.П. Рудановського, який сформулював її основні принципи:

- 1) принцип фінансового результату;
- 2) принцип доходів;
- 3) принцип понесених витрат.

Наявність наукової концепції динамічної системи обліку обумовлена можливістю вирішити питання надання інформації користувачам щодо діяльності підприємства в оперативному режимі. Тому актуально розробити питання надання бухгалтерському обліку динамічної ознаки. Під таким кутом зору поділяємо думку М.С. Пушкаря, який зазначає [24, с. 39], що завдання реформування полягає в тому, щоб надати обліку динамічних властивостей, зробити його відкритою системою, яка реагує на зміни в управлінні, плануванні, аналізі господарської діяльності.

Проведена критична оцінка викладених в науковій літературі концепцій обліку дозволяє констатувати, що істотними факторами, які обумови-

ли розвиток викладених концепцій, є неспроможність прийнятих методологічних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку задовольнити інформаційні потреби користувачів на поточний момент реформування вітчизняної економіки. При цьому саме система бухгалтерського обліку є ґрунтовним якісним інформаційним джерелом для управління. Доцільно навести твердження Т.І. Єфименко: «У процесі прийняття управлінських рішень такі поняття, як відповідність ділової інформації цілям підприємства, ризику, поточна вартість, потік грошових коштів і багато інших тісно пов'язані з бухгалтерським обліком» [25, с. 5].

Ефективність системи управління залежить від якості інформації. Спільною метою, спільним завданням напрямів реформування бухгалтерського обліку є інформаційне забезпечення управлінських рішень. Різниця полягає в підходах до підготовки інформації та її подання.

Виходячи з отриманих результатів, робимо висновок, що обґрунтованим напрямом синергетичного розвитку бухгалтерського обліку в процесі формування облікової інформації є врахування специфіки запропонованих концепцій як окремих ознак, що мають бути характерні системі бухгалтерського обліку (рис. 1).

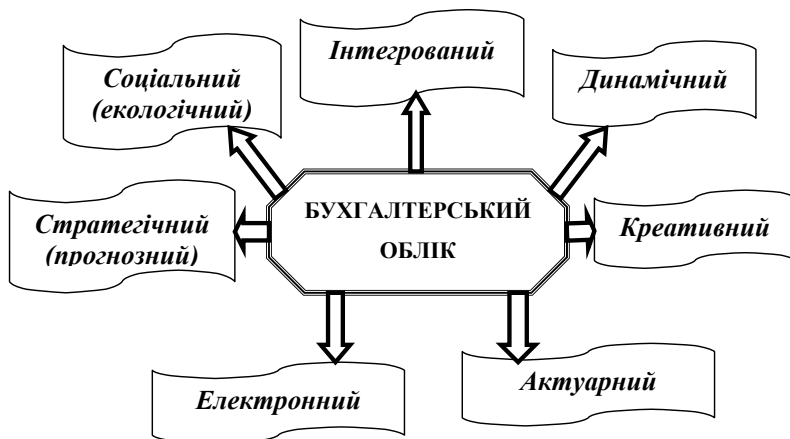


Рис. 1. Характерні ознаки, яких має набути система бухгалтерського обліку в процесі її синергетичного розвитку

Узгодження усіх запропонованих ознак дозволяє сформувати облікову систему, яка на базі використання сучасної комп'ютерної техніки буде спроможна задовольняти інформаційні потреби користувачів з можливістю інтеграції як на локальному рівні бухгалтерського обліку, так і на рівні загальної системи управління суб'єктами господарювання.

Спираючись на визначені властивості бухгалтерського обліку як системи та сформовані характерні ознаки, яких повинна набути система бухгалтерського обліку в процесі її синергетичного розвитку, проведемо критичну оцінку існуючих у світовій практиці моделей систем бухгалтерського обліку з огляду на їх використання при реформуванні бухгалтерського обліку в Україні.

Дослідженню напрямів класифікації моделей систем бухгалтерського обліку присвячено праці багатьох учених, оскільки саме групування систем у структурі визначеної класифікації дозволяє виокремлювати пріоритетні напрями реформування конкретної системи з огляду на існуючий науковий та практичний досвід.

Під цим кутом зору доцільно навести переваги класифікації систем бухгалтерського обліку незалежно від обраної класифікаційної ознаки, сформульовані Ноубсом та Паркером [26, с. 2–4]. Так, класифікація систем бухгалтерського обліку:

- дозволяє здійснити ефективний підхід до опису та порівняння різних облікових систем;
- сприяє розвитку бухгалтерського обліку, наприклад, у плані його гармонізації;
- допомагає в навчанні бухгалтерів та аудиторів, що діють на міжнародному рівні;
- дозволяє вирішувати проблеми, прогнозувати та запобігати їх виникненню, спираючись на досвід інших країн, що використовують аналогічну модель бухгалтерського обліку.

Усі висвітлені переваги підтверджують висловлену позицію, що при формуванні концептуальних засад розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні доцільно перш за все розглянути існуючі системи бухгалтерського обліку в аспекті їх придатності до застосування у сучасній вітчизняній економіці, яка розвивається в глобалізаційних та інтеграційних умовах.

При цьому слід зупинитися на думці Ю.А. Кузьминського, який, розглядаючи питання визначення системи бухгалтерського обліку, логічно припускає, що у випадку відсутності хоча б однієї частини (обов'язкового компоненту) цілого – це вже не система. Тому і робить висновок, що не варто вдаватися до «словоблудства: неповна система, нецілісна система та ін., а тим більше – національна система» [11, с. 8]. Адже відмінності систем бухгалтерського обліку в аспекті держав полягають, по-перше, в історичних традиціях та, по-друге, в національній грошовій одиниці.

Таким чином, використання сформованих концептуальних підходів до подальшого синергетичного розвитку бухгалтерського обліку в Україні, зокрема, визначеної сутності бухгалтерського обліку як системи сформованих притаманних ознак, яких повинна набути система бухгалтерського обліку в процесі її реформування (інтегрованість, стратегічність (прогнозованість), динамічність, електронна форма, креативність, актуарність, соціальна (екологічна) спрямованість), визначених пріоритетними при реформуванні бухгалтерського обліку в Україні моделей систем бухгалтерського обліку, що існують у світовій практиці (за суб'єктивною ознакою – модель мікроструктури; за сферою впливу – континентальна модель; за юридичною ознакою – мікроорієнтована модель), забезпечить трансформацію бухгалтерського обліку в систему, яка буде формувати якісну інформаційну основу у вигляді облікової інформації для менеджменту в процесі управління діяльністю суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел

1. Учетная и аналитическая информация в объединении / А.Н. Кузьминский. – К.: Вища школа, Головное изд-во, 1979. – 96 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: проблеми визначення / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ. – Серія: Економічні науки. – 2001. – № 17. – С. 3–14.
3. Копилов В. Концептуальні засади методичного забезпечення бухгалтерського обліку суб'єктів господарської діяльності в Україні / В. Копилов, Л. Ловінська // Економіка України. – 2004. – № 7. – С. 4–9.
4. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С.В. Івахненко. – К.: Знання – Прес, 2003. – 349 с.
5. Мосаковський В. Інтеграція господарчого обліку / В. Мосаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 16–24.
6. Микитенко Т. Інтеграція обліку на підприємстві [Електронний ресурс] / Т. Микитенко // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2005. – № 2 (29). – Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/2\(29\)/oblik/Mikitenko.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/2(29)/oblik/Mikitenko.php)
7. Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку / Л. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 18–23.
8. Сопко В.В. Економіко-правові основи й напрями уніфікації і адаптації термінології бухгалтерського обліку та контролю для потреб міжнародної стандартизації / В.В. Сопко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 113–124.
9. Білуха М. Теоретичні та методологічні принципи електронного обліку господарської діяльності / М. Білуха, Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 15–24.
10. Kuznetsova S. The transformation of accounting systems in the chaotic economy structuring: **The synergetic approach** / S. Kuznetsova // **Risk and Decision Analysis**. Special Issue: Vol. 2: Behavioral Finance. – IOS Print, USA, New York, – 2011. – Number 3. – P. 151–160.
11. Кузьминський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьминський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8–11.
12. Кірейцев Г.Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку / Г.Г. Кірейцев // Розвиток науки про бухгалтерський облік: міжнар. наук-практ. конф.: зб. текстів доп. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 67–71.
13. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
14. Гуцайлюк З.В. Ще раз про місце та роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів / З.В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 15–24.
15. Левицька С. Бухгалтерський облік: основи, перспективи розвитку / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 7–11.
16. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: за станом на 1 березня. 2014 р. / Верховна Рада України – [Елек-

тронний ресурс] // Інформаційно-правова система «Ліга:Закон». – 2014. – № 2.

17. Голов С.Ф. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 3–13.

18. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; 10-е изд.; [пер. с англ.]. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.: ил. – (серия «Бизнес-класс»).

19. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; [пер. с англ.]; под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

20. Kerlinger F.N. Foundations of Behavioral Research / F.N. Kerlinger. – New York: Holt, Rinehart and Winston, 1964.

21. Метьюс М.Р. Теория бухгалтерського учета: учебник / М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

22. Chambers R.J. The relationship between accounting and financial management / R.J. Chambers // The Australian Accountant. – 1950. – № 20. – P. 333–355.

23. Hendriksen E.S. Accounting Theory (Fifth end.) / E.S. Hendriksen, M.F. Van Breda. – Homewood, Illinois: Irwin, 1992. – 360 p.

24. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

25. Єфіменко Т.І. Деякі підходи до розв'язання проблеми взаємоузгодженості термінів і нормативно-правових понять у сфері фінансів / Т.І. Єфіменко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 4–6.

26. Nobes C.W. Comparative International Accounting / C.W. Nobes, R.N. Parker, (Eds). – Oxford: Philip Allan, 1985. – 286 p.

В статье доказано, что система бухгалтерского учета в процессе синергетического развития должна обрести такие характерные признаки: интегрированность, стратегичность (прогнозируемость), динамичность, электронная форма, креативность, актуарность, социальная (экологическая) направленность. Согласование всех предложенных признаков позволяет сформировать учетную систему, которая на базе использования современной компьютерной техники будет способна удовлетворять информационные потребности пользователей с возможностью интеграции как на локальном уровне бухгалтерского учета, так и на уровне общей системы управления компаниями.

Ключевые слова: система бухгалтерского учета, управленческий учет, информатизация общества, электронная коммерция, стратегический учет, социальный учет, форма бухгалтерского учета.

This paper proved that the accounting system in the process of synergistic development must acquire specific characteristics: integrity, strategy (**predictability**), **dynamics**, **electronic**, creativity, actuary, social (environmental) orientation. Reconciliation of the proposed features to generate an accounting system that is based on the use of modern computer technology will be able to meet the information needs of users with the ability to integrate both locally accounting, and the level of overall management companies.

Key words: accounting, management accounting, information society, electronic commerce, strategic accounting, social accounting, the form of accounting.

Одержано 14.02.2014.