

**Гринь В.П.**кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та оподаткування  
Запорізького національного університету**Gryn Viktoria**

Zaporizhia National University

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ  
УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ  
ТА СУЧАСНІ ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ****ACCOUNTING IN THE ENTERPRISE MANAGEMENT SYSTEM:  
HISTORICAL ASPECTS AND MODERN PECULIARITIES  
OF RESEARCH RESULTS**

У статті обґрунтовано доцільність дослідження питань історичного розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством. Визначено пріоритетність технологічного розвитку систем управління в удосконаленні обліково-аналітичної системи підприємства. Проаналізовано історичні особливості розвитку бухгалтерського обліку в контексті його управлінського спрямування у ХХ столітті у США та Радянському Союзі. Розкрито еволюцію підходів до наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством. Обґрунтовано особливості нормального розвитку взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення. Обґрунтовано необхідність адекватного реагування вчених у сфері бухгалтерського обліку на виникнення на підприємствах підсистеми стратегічного управління.

**Ключові слова:** обліково-аналітичне забезпечення системи управління підприємством, облікова інформація, система обліку, історія обліку.

В статье обоснована целесообразность исследования вопросов исторического развития учетно-аналитического обеспечения системы управления предприятием. Определена приоритетность технологического развития систем управления в усовершенствовании учетно-аналитической системы предприятия. Проанализированы исторические особенности развития бухгалтерского учета в контексте его управленческого направления в XX веке в США и Советском Союзе. Раскрыта эволюция подходов к научным исследованиям по взаимодействию бухгалтерского учета и системы управления предприятием. Обоснованы особенности нормального развития взаимодействия системы управления предприятием и системы его учетного обеспечения. Обоснована необходимость адекватного реагирования ученых в области бухгалтерского учета на возникновение на предприятиях подсистемы стратегического управления.

**Ключевые слова:** учетно-аналитическое обеспечение системы управления предприятием, учетная информация, система учета, история учета.

The expediency of studying the issues of historical development of accounting and analytical support of enterprise management system has been grounded. It has been established that the gradual transformation of accounting from the art of keeping accounts and books into a separate functional science allows us to solve problems that arise in systems that use accounting information. The priority of technological development of control systems in improving the accounting and analytical system of the enterprise has been determined. The historical features of the development of accounting in the context of management system in the 20th century in the USA and the Soviet Union have been analyzed. It has been determined that the concept "utility of the accounting system in relation to the management system" takes into account not only the content of the accounting system, but also the features of the management model implemented in the enterprise. It has been found that in the 1950's, the United States formed an understanding of the role of governance as a determining factor for the further development of accounting, which should be taken into account when scientists make it theoretical and methodological transformation. A new direction of scientific research concerning the formation of an adaptive accounting system has been identified. The evolution of approaches to research in relation

to the interaction of accounting and enterprise management system has been revealed through the allocation of three main stages. The peculiarities of the normal development of interaction between the enterprise management system and its accounting system have been grounded. The necessity of adequate response of the scientists in the sphere of accounting to the emergence in the enterprises of the subsystem of strategic management has been grounded.

**Key words:** accounting and analytical support of enterprise management system, accounting information, accounting system, accounting history.

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік як інформаційна система, що забезпечує реалізацію сервісної функції, тобто створена і з часом розвинена задля забезпечення функціонування інших систем управлінського спрямування, відповідно до такого свого змістовного наповнення та походження повинна розвиватись на основі врахування потреб та вимог цих систем. На підтвердження цього А.Ч. Літлтон [11, с. 200] відзначає, що наступні покоління повинні бути вдячні за те, що науковці завжди прагнули зробити бухгалтерський облік все більш надійним та сервісним як щодо менеджменту, так і щодо інвесторів.

Різні види систем, які використовують облікову інформацію для прийняття рішень, слід розглядати як елементи зовнішнього середовища щодо облікової системи, зі зміною яких має бути належним чином скоригована облікова система підприємства. З огляду на таке сервісне розуміння системи бухгалтерського обліку розгляд облікової науки та її подальший розвиток слід неодмінно пов'язувати з розвитком інших наук, які стосуються діяльності систем, що виступають реципієнтами облікової інформації. Як відзначає щодо цього Е. Хоупвуд, бухгалтерський облік не є автономним явищем, інші соціальні, політичні та економічні фактори мають розглядатись як такі, що здатні забезпечити основу для змін в бухгалтерському обліку, часто значно впливаючи на хід його трансформації [8, с. 8]. Таким чином, зміни в обліковій науці, щодо якої науковці висувають завдання забезпечення пріоритетності облікової системи як основного джерела інформації для прийняття рішень, мають відбуватися з обов'язковим врахуванням впливу на дизайн та функціональні особливості облікових систем факторів зовнішнього середовища, одним із яких є система управління підприємством. Вищенаведене зумовлює необхідність дослідження питань історичного розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством та обґрунтування сучасних особливостей здійснення наукових досліджень у цій сфері.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством присвячені праці М.І. Бондаря, Т.В. Бочулі, Р.Ф. Брухан-

ського, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, С.В. Гушка, В.В. Євдокимова, Н.Ю. Єршової, І.І. Криштопи, О.П. Кундрі-Висоцької, О.А. Лаговської, С.Ф. Легенчука, О.І. Пилипенка, М.С. Пушкаря, В.З. Семанюк, О.В. Фоміної, А.В. Шайкана, В.Р. Шевчук та інших вчених. Водночас сьогодні залишається неповною мірою розкритим порядок взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення.

**Метою** статті є розкриття історичного розвитку процесу формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством та обґрунтування сучасних особливостей здійснення наукових досліджень у цій сфері.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Поступова трансформація бухгалтерського обліку від мистецтва ведення облікових рахунків та книг (регістрів) до окремої функціональної науки (кінець XIX століття) дає змогу говорити про підвищення його інтелектуальної спроможності щодо вирішення проблем, які виникають у системах, які використовують облікову інформацію. Від праці Л. Пачолі протягом усього свого подальшого історичного розвитку бухгалтерський облік на основі використання подвійного запису розвивався як засіб інформаційного забезпечення процесу управління на підприємствах та організаціях (управління дрібними торговельними підприємствами, управління акціонерними компаніями (наприклад, Ост-Індська компанія), управління великими промисловими підприємствами, управління транснаціональними компаніями тощо), хоча це й не зовсім явно простежувалось у назвах публікацій авторів, які присвячували свої дослідження проблемам розвитку бухгалтерського обліку протягом усього цього періоду.

В різних країнах світу існують значні відмінності щодо ролі бухгалтерського обліку в системі управління (наприклад, англо-саксонські країни, країни континентальної Європи, Японія), що зумовлювалося впливом релігійних та соціальних цінностей під час формування облікових систем. Однак сьогодні, в умовах міжнародної стандартизації облікової практики, також продовжується традиція щодо забезпечення управлінського спрямування бухгалтерського обліку. Так, введення в дію МСФЗ

8 «Операційні сегменти» є подібним прикладом, основною метою впровадження якого є надання власниками та іншим учасниками компанії кращого (порівняно з наявним підходом) та більш достовірного уявлення стосовно того, як ефективно вона функціонує.

Науковому обґрунтуванню розвитку бухгалтерського обліку як одному з основних елементів системи управління почали приділяти увагу лише на початку ХХ століття, що зумовлене як зростанням темпів розвитку світової економіки, систем управління підприємствами, так і розвитком облікового інструментарію (облікові моделі (рахунки, реєстри, звіти), техніки, процедури), використання якого давало змогу забезпечувати задоволення управлінських потреб та створювало передумови розвитку нових управлінських інструментів. Визначальним фактором для приділення особливої уваги місцю та ролі бухгалтерського обліку в системі управління слід вважати технологічний розвиток систем управління, що з кінця ХІХ століття характеризувався появою нових управлінських філософій та технологій, в контексті яких виявилась часткова відсталість облікової системи підприємства, що супроводжувалось втратою облікової інформації релевантності для суб'єктів прийняття рішень (неадекватність процесу прийняття рішень інструментам контролю тощо).

Значний розвиток економіки в США у 20-х роках ХХ століття привів до швидкого паралельного розвитку бухгалтерського обліку, що дало змогу сформуванню ґрунтовний базис для створення американської школи обліку, яка, користуючись економічним спадом у Європі внаслідок протікання Першої та Другої світових війн поступово закріпила за собою лідируючі позиції у світі. Американські вчені разом з іншими проблемами розвитку обліку значну увагу приділяли обґрунтуванню його ролі в системі управління підприємствами. Так, в навчальних закладах тоді вже викладався курс «Бухгалтерський облік та управління підприємством», однак особливостям реалізації управлінських функцій в ньому приділялась недостатня увага. Так, проведений аналіз одного з посібників, що використовувався для викладання такого курсу [3], дав змогу встановити, що в ньому розкриваються процедурні аспекти ведення та організації бухгалтерського обліку в різних видах компаній та організацій, а розкриття ролі облікової системи в управлінні залишилось без уваги. Подібна ситуація також спостерігається пі час аналізування іншого подібного посібника, що написаний Г.М. Роуві та має назву «Рахівництво та управління підприємством» (1922 рік) [12], що загалом дає

змогу констатувати відсутність тоді теоретичного обґрунтування значення обліку в системі управління підприємствами.

Одним із перших серед американських вчених проблему необхідності вдосконалення облікової системи відповідно до потреб управління промислово розвиненими підприємствами у 1924 році поставив А.Р. Ерскін [6, с. 107], відзначаючи, що з ускладненням виробничих процесів, що відбуваються на тлі формування індустріальної ери, одним із найбільш складних завдань є формування системи виробничого обліку, який даватиме змогу забезпечувати надання інформації для управління великими промисловими підприємствами. Автор вводить поняття адекватної системі управління облікової системи [6, с. 110], яка дає змогу вести бізнес розумно та більш ефективно, тобто так, щоби використовувані в такій системі методи обліку відповідали господарській практиці підприємств, яка є об'єктом облікового відображення, або узгоджувалися з нею, а також з практикою прийняття рішень суб'єктами управління. Однак пропозиції автора не були перетворені на цілісну концепцію, яка б обґрунтовувала роль обліку в системі управління та визначала подальші перспективи його розвитку в цьому контексті. Відповідно, незважаючи на підняття цієї проблеми окремими авторами, наявні тоді американські дослідники у сфері обліку розглядали облікову систему лише з позиції суб'єкта, який забезпечує створення бухгалтерської звітності (теоретичні основи обліку, облікові прийоми та процедури, звітність), а не з позиції її користувачів, які використовують облікову інформацію для прийняття рішень різних видів.

Настання Великої депресії у США у 1929 році та необхідність подолання її наслідків переорієнтували розвиток обліку в цій країні на стандартизацію та пошук універсальних принципів обліку, які б мали вирішити проблему можливості зловживань та маніпулювання показниками фінансової звітності, а також повернути довіру до облікової системи з боку користувачів облікової інформації. Хоча протягом 1930-х років з'являється низка наукових праць, присвячених питанням управління витратами на підприємствах ("cost accounting"), все ж таки до глибокого вивчення питань управлінської орієнтації бухгалтерського обліку американські дослідники знову повернулися вже лише наприкінці 1940-х – на початку 1950-х років, зокрема тоді, коли достатнього поширення набула проблематика виокремлення управлінського обліку ("management accounting") як окремого напрямку наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку.

Розвиток бухгалтерського обліку в контексті його управлінського спрямування в цей період, як і наприкінці 1920-х років, характеризувався синергізмом з економічними та соціальними змінами, що відбувалися в країні, а визначальним поштовхом для розвитку облікової методології був практичний досвід працівників, які працювали в інших сферах, хоча цей процес відбувався досить повільно. Особливу роль тут зіграло зростання обсягів діяльності та підвищення складності управління у виробничих та розподільчих компаніях.

Так, у 1949 році Б.Е. Гьотц звернув увагу на необхідність висування менеджментом підприємства нових вимог до системи індустріального обліку, що дасть змогу забезпечити більшу ефективність їх діяльності. В основу своєї праці автор поклав не можливість обліку у формуванні необхідних даних, а цілі суб'єктів управління та пошук необхідної для їх досягнення інформації. За допомогою застосування такого підходу мають бути вирішені наявні специфічні управлінські проблеми. За підходом автора облікова інформація має надаватися в розрізі двох основних видів діяльності, таких як планування діяльності підприємства та контроль діяльності підприємства. Б.Е. Гьотц [7, с. 5] доходить висновку про необхідність наявності сумісності між бухгалтерським обліком, фактично підтверджуючи функціональну роль облікової науки та залежність змін в обліковій системі від факторів зовнішнього середовища, зокрема системи управління підприємством. Для забезпечення відповідності облікової системи вимогам менеджменту вона має стати об'єктом інжинірингу, тобто має бути перенаштована в систему управлінського обліку.

Вже у 1954 році вийшла праця Р.Н. Ентоні «Управлінський облік», в якій автор також намагався поглянути на облік з позиції суб'єкта управління, зокрема в контексті планування та контролю діяльності підприємства, розкриваючи особливості використання та аналізування управлінцями облікової інформації в розрізі різних об'єктів обліку для прийняття рішень. Зокрема, автор відзначає, що система обліку має бути гарно розроблена та належним чином керована, однак вона не буде корисною, якщо вона не приводитиме до здійснення певних управлінських дій [4, с. 9], тобто використання однієї моделі організації облікової системи на підприємстві та тієї ж облікової методології без урахування особливостей системи управління на ньому може привести до зовсім іншого результату. Відповідно, Р.Н. Ентоні було введено поняття корисності облікової системи відносно системи управління, яка враховує не лише змістовне наповнення облікової системи,

але й особливості управлінської моделі, реалізованої на цьому підприємстві. У подальшому (1959 рік) ця пропозиція фактично була конкретизована Дж. Стаубусом у вигляді такої вимоги до облікової інформації, як корисність для прийняття управлінських рішень.

А.Ч. Літлтон на сторінках провідного американського журналу з бухгалтерського обліку "The accounting review" [11, с. 196] також звернув увагу на проблему адекватності бухгалтерського обліку під час формування нової моделі менеджменту, що має розглядатися в контексті перспективного бюджетування та управлінських моделей контролю як основних управлінських інструментів, якими використовується облікова інформація. Для нових управлінських інструментів, що виникли в умовах формування нових виробничих систем та появи масового виробництва, в систему обліку мають запроваджуватися нові ідеї, що автор вважає загальною спільною практикою, яка відбувалась протягом усього історичного розвитку бухгалтерського обліку.

Таким чином, у 1950-х роках у США сформувалось розуміння ролі системи управління як визначального фактору подальшого розвитку бухгалтерського обліку, який має бути врахований під час здійснення науковцями її теоретико-методологічної трансформації. Внаслідок цього до основного продукту функціонування облікової системи, а саме облікової інформації, починає висуватись вимога корисності під час прийняття управлінських рішень, тобто здатність забезпечувати підвищення їх якісного рівня в передбаченні майбутніх подій та здійсненні контролю за наявними об'єктами господарської діяльності й операціями. В подальшому такий підхід починає широко використовуватися в наукових публікаціях та навчальній літературі з бухгалтерського обліку (як у загальнообліковій літературі, так і в джерелах з управлінського обліку).

Так, П.Т. Кроссмен визначає управлінський облік як функцію внутрішнього обліку, що забезпечує збирання, реєстрацію та звітування облікових та статистичних даних, які є особливо корисними для керівництва під час розроблення політики, формування планів та здійснення контролю за операціями. Дані, які потрапляють до складу звітності для аналізування та інтерпретації, повинні включатися залежно від потреб тих осіб, які отримують такі звіти [5, с. 222]. Ч. Хорнгрен, аналізуючи «Положення про базову теорію обліку», опубліковане Американською асоціацією бухгалтерів, в якому однією з основних цілей обліку було надання інформації для ухвалення економічних рішень стосовно організації, відзначав, що основним викликом для бухгал-

терів у майбутньому стане розроблення таких систем формування звітності, які будуть сумісними з моделями прийняття рішень [9, с. 80]. Відповідно, забезпечення відповідності облікової системи потребам суб'єктів управління або розвиток облікової системи відповідно до змін, що відбуваються із системами управління або їх окремими елементами, є одним з основних завдань, яке висувається до вчених-обліковців в умовах сьогодення.

Подібний підхід до розвитку системи облікового забезпечення управління сьогодні також підтримується вітчизняними вченими. Однак перехід до його використання в країнах пострадянського простору відбувався з певним запізненням порівняно з англосаксонськими та розвиненими європейськими країнами внаслідок ідеологічних утисків наук управлінського спрямування (теорія систем, кібернетика тощо) на початку 1950-х років, що накладало відповідний відбиток на розвиток бухгалтерського обліку.

Одними з перших, хто привернув увагу до проблем розвитку бухгалтерського обліку як елементу системи управління підприємством, були радянські дослідники, які займалися питаннями механізації та автоматизації бухгалтерського обліку. Так, у 1950–1960-х роках ці питання активно розглядалися Б.В. Алаховим, В.І. Ісаковим, І.І. Каракозом, Ю.П. Максимовим та іншими авторами, проте саме проблематика побудови облікового забезпечення системи управління підприємством та шляхи її подальшого розвитку були сформовані С.І. Волковим на початку 1970-х років. В праці 1972 року «Облікова інформація та система її обробки на ЕОМ» він розглянув особливості надання облікової інформації в процесі прийняття рішень в організаціях, що дало йому змогу сформулювати принципи управління ними, які повинні обов'язково враховуватися під час побудови облікової системи.

Вже наприкінці 1970-х років з'являється низка публікацій учених, присвячених побудові системи оброблення облікової інформації в умовах автоматизованої системи управління підприємством (АСУП) (Б.В. Алахов, Е.К. Гільде, А.О. Додонов, Л.Ф. Зверенчук, Л.С. Зернов, В.А. Зірка, Г. Кокерітц, В.В. Панков, Х. Смерс, Я.В. Соколов, В.Ф. Палій), що можна вважати відправною точкою у вирішенні проблем організації облікового процесу відповідно до зростаючих потреб управління. При цьому, як і в роботі С.І. Волкова, основна увага в цих дослідженнях приділялась практичним аспектам побудови облікової підсистеми оброблення інформації у складі АСУП, що не давало змоги сформулювати загальнотеоретичні та методологічні аспекти функціонування облікової системи як

елементу системи управління підприємством. Вперше теоретичні засади функціонування облікової підсистеми у складі АСУП були розкриті у фундаментальній праці В.Ф. Палія та Я.В. Соколова «АСУ і проблеми теорії бухгалтерського обліку» [2] (1981 рік), в якій на основі використання системного підходу було об'єднано наявні напрацювання з теорії бухгалтерського обліку (предмет та об'єкт обліку, елементи методу обліку, моделі обліку, інформаційна структура та забезпечення обліку, форми обліку тощо) та теорії управління інформаційними системами, що дало змогу сформулювати ґрунтовні засади для побудови підсистеми «Бухгалтерський облік» як основного елементу інформаційного забезпечення АСУ. Однак це була лише перша спроба здійснення подібних досліджень, які не вирішували всіх наявних тоді на радянських підприємств проблем, внаслідок чого вже у 1982 році Б.І. Валуєв запропонував організувати дослідження, що мають розкрити місце господарського обліку в системі управління підприємством, визначити його цілі та завдання, сформулювати генеральну лінію його поведінки в загальному циклі управління [1, с. 180–181]. Отже, автор пропонував глибше дослідити особливості системи управління на радянських підприємствах, визначити нове місце та встановити нову роль обліку в ній, що також передбачало в майбутньому розроблення нових практико-орієнтованих методик обліку, що базувались би на нових теоретичних засадах, які враховуватимуть наявні особливості системи управління підприємствами.

Наприкінці 1980-х – на початку 1990-х років проблеми розвитку бухгалтерського обліку в системі управління почали висвітлюватися значною кількістю радянських науковців, що було спричинене такими факторами, як загальний розвиток цього напрямку досліджень в контексті розвитку процесів автоматизації діяльності підприємств; наявність доступу до зарубіжної наукової літератури, присвяченої проблемам управлінського обліку та контролінгу, а також облікової практики в зарубіжних країнах, орієнтованої на задоволення управлінських потреб; поступовий перехід до ринкового способу господарювання, що характеризувався рухом від планового управління до аналізу прибутковості діяльності підприємств, що вимагало підвищення уваги до інформаційного забезпечення системи управління підприємством. Як наслідок, почали з'являтися фахові вузькоспеціалізовані видання, присвячені проблемам організації та методики реалізації обліку в системі управління (М.С. Пушкар, А.О. Додонов).

У зв'язку зі сформованими дослідницькими традиціями в середині 90-х років ХХ століття

щодо ролі бухгалтерського обліку в системі управління сьогодні більшістю вітчизняних вчених визнається важливість облікової системи як основного елемента інформаційного забезпечення системи управління підприємством. Вони підкреслюють функціональну підпорядкованість облікової системи системі управління, що передбачає необхідність її постійної адаптації до вимог останньої, які мають тенденцію до змін (уточнень, скорочень, доповнень тощо).

Отже, окремі вітчизняні дослідники відзначають необхідність формування адаптивної системи бухгалтерського обліку (Т.В. Бочуля, Л.В. Гуцаленко, В.В. Євдокимов, Т.І. Єфіменко), визначальною особливістю якої є здатність швидко й адекватно пристосовуватись, змінюючи свою формальну структуру та змістовні характеристики (алгоритми, процедури та моделі функціонування), до змін, які відбуваються в її зовнішньому середовищі, зокрема, в системі управління підприємством, що загалом сприятиме підвищенню якості облікової інформації. Виходячи з розуміння бухгалтерського обліку як адаптивної системи, окремі його елементи (структурні або методологічні) можемо класифікувати за рівнем їх адаптивності, окрему частину яких досить швидко можна пристосувати до нових вимог управління, а іншу – досить складно або навіть неможливо. Рівень адаптивності елементів облікової системи залежить від наявності облікових альтернатив, тобто визначається теоретико-методологічними можливостями такої системи. Рівень адаптивності елементів облікової системи слід розглядати як одну з характеристик, на яку вченим слід звертати обов'язкову увагу, формуючи окремі пропозиції та загальну стратегію розвитку бухгалтерського обліку в системі управління.

Таким чином, як підтверджує проведений історичний аналіз, сьогодні в зарубіжних країнах та Україні сформувався аналогічний підхід до проведення досліджень щодо місця та ролі бухгалтерського обліку в системі управління підприємством (рис. 1).

Якщо спочатку (на I етапі) дослідники, які вивчали проблеми розвитку системи управління та системи бухгалтерського обліку, лише частково враховували вимоги вищої системи (системи управління) або іноді навіть зовсім не враховували їх щодо обслуговуючої системи (системи бух-

галтерського обліку), то з часом (на II етапі) врахування таких вимог почало відбуватися в контексті поширення тенденцій механізації та автоматизації обліку, а вже з кінця 1980-х років до сьогодні (на III етапі) – загалом щодо функціонування бухгалтерського обліку на підприємстві. Таким чином, сьогодні облікова система розглядається як основний елемент інформаційного забезпечення системи управління підприємством (система одержання, оброблення, збереження та передачі облікової інформації), яке створюється задля покращення процесу підготовки та прийняття управлінських рішень.

При цьому більшість сучасних вчених, повторюючи результати дослідження Х.Т. Джонсона та Р.С. Каплана [10, с. 22], відзначає, що все ж таки чинна система формування фінансової звітності не забезпечує надання своєчасної та релевантної інформації для здійснення управління, оскільки є ретроспективною за своєю сутністю, занадто агрегованою та спотвореною, щоби бути корисною для менеджерів в процесі прийняття ними рішень. Внаслідок цього значна увага дослідників повинна приділятися розвитку підсистеми управлінського обліку, нормативна нерегламентованість якої дає змогу подолати наведені вище проблеми шляхом розроблення та впровадження ефективного інструментарію, що загалом має вирішити проблему релевантності облікової інформації в процесі планування діяльності підприємства та її контролю.

Враховуючи результати еволюційного розвитку наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством, можемо встановити, що сьогодні основною задачею для вчених у сфері бухгалтерського обліку є забезпечення своєчасного та адекватного реагування на зміни, що відбуватимуться із системою управління (розширення, звуження, трансформація тощо), що передбачає формування необхідного облікового забезпечення для її ефективного функціонування в нових умовах (рис. 2).

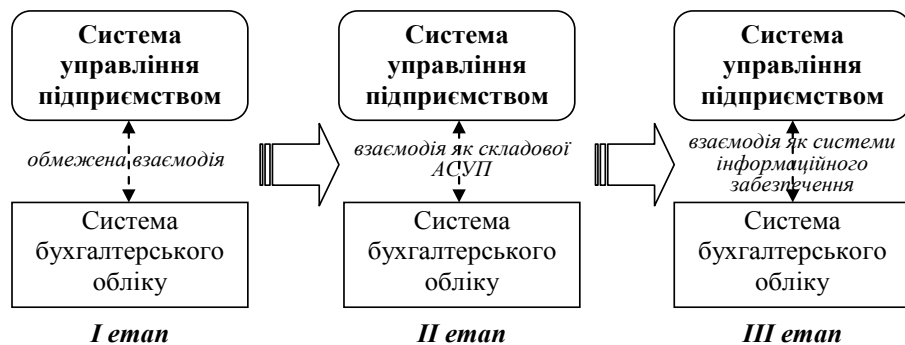
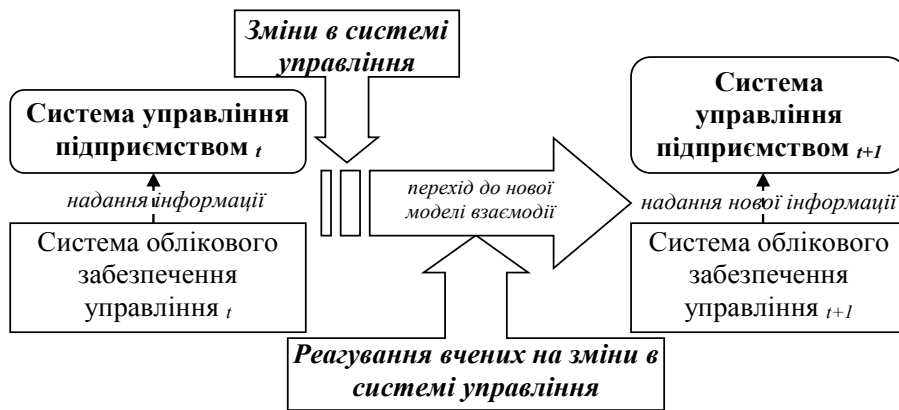


Рис. 1. Еволюція підходів до наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством



**Рис. 2. Нормальний розвиток взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення**

На рис. 2 наведено приклад нормального розвитку взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення, що передбачає постійний моніторинг та адаптивне реагування вченими на зміни потреб та запитів суб'єктів управління стосовно інформації, що генерується обліковою системою, а також реагування на зміни особливостей функціонування системи управління підприємством. Нормальним, на чому наголошують інші вітчизняні вчені, вважаємо своєчасне реагування вчених на виникнення таких змін, що передбачає вдосконалення теоретичних, методологічних та організаційних аспектів обліку як на конкретному підприємстві, так і на рівні національної системи бухгалтерського обліку (розроблення нових облікових концепцій, удосконалення облікових стандартів, розвиток елементів методу бухгалтерського обліку, удосконалення облікової політики підприємства тощо).

Яким саме чином і з якою конкретно метою має бути вдосконалено облікове забезпечення системи управління підприємством, вже залежить від конкретних змін, що відбулись у складі останньої (зміна вимог до рівня якості або змістовного наповнення облікової інформації; зміна техніко-технологічного або організаційного базису системи управління підприємством; поява нових моделей, підсистем або інструментів прийняття рішень; зміна вимог суб'єктів прийняття управлінських рішень тощо). Впровадження останніми роками системи стратегічного управління на підприємствах як однієї з підсистем системи управління є прикладом змін в останній, що передбачає необхідність належного реагування на них вчених у сфері бухгалтерського обліку задля забезпечення належного рівня релевантності облікової інформації потребам її користувачів.

**Висновки з проведеного дослідження.** На основі дослідження можна зробити такі висновки.

1) Аналіз історичного розвитку бухгалтерського обліку як практичної діяльності дав змогу підтвердити його залежність від розвитку управлінських систем, які використовують облікову інформацію для прийняття рішень. Зокрема, найбільше значення відіграють технологічний розвиток систем управління, що проявляється через появу нових філософій,

технологій, моделей, підсистем або інструментів прийняття рішень, та зміна організаційних засад функціонування підприємств.

2) Розвиток економіки у США з кінця XIX – початку XX століття привів до формування наукового дискурсу щодо управлінського спрямування бухгалтерського обліку, що вилилось в розроблення відповідних теоретико-методологічних засад на основі формування вимог від системи менеджменту до системи бухгалтерського обліку (адекватність та корисність облікової системи щодо системи управління, корисність для прийняття управлінських рішень) та їх затвердження на законодавчому рівні. В Радянському Союзі проблематика управлінської орієнтації бухгалтерського обліку розвивалась завдяки дослідникам у сфері автоматизації обліку, які використовували теорію інформаційних систем для визначення місця й ролі окремої облікової підсистеми у складі АСУП. На основі аналізу еволюції підходів до наукових досліджень щодо взаємодії бухгалтерського обліку та системи управління підприємством встановлено, що сьогодні облікова система є основним елементом інформаційного забезпечення системи управління підприємством, яке створюється задля покращення процесу підготовки та прийняття управлінських рішень.

3) Задля підвищення рівня ефективності взаємодії системи управління підприємством та системи його облікового забезпечення обґрунтовано доцільність її нормального розвитку, що передбачає постійний моніторинг та адаптивне реагування вченими на зміни потреб та запитів суб'єктів управління стосовно облікової інформації та зміни особливостей її функціонування, що має втілюватися в удосконаленні теоретико-методологічних та організаційних аспектів функціонування облікової системи підприємства та НСБО.

4) Перспективою подальших наукових досліджень є формування дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління на основі врахування виділеного нормального розвитку їх взаємодії та особливостей реалізації цього виду управління на сучасних підприємствах (технології, моделі та інструменти прийняття стратегічних управлінських рішень).

#### Список використаних джерел:

1. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. Москва : Финансы и статистика, 1984. 215 с.
2. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 1981. 224 с.
3. Accountancy and Business Management. Vol. II. Chicago : American technical society, 1921. 399 p.
4. Anthony R.N. Management accounting. Text and Cases. Homewood : Richard D. Irwin, Inc., 1956. 511 p.
5. Crossman P.T. The Nature of Management Accounting. *The Accounting Review*. 1958. Vol. 33. No. 2. P. 222–227.
6. Erskine A.R. Importance of accounting to management. *Journal of Accountancy*. 1924. Aug. P. 107–111.
7. Goetz B.E. Managing planning and control. A managerial approach to industrial accounting. New York : McGraw Hill Book Company, Inc. 1949. 294 p.
8. Hopwood A. Accounting and Organization Change. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 1990. Vol. 3. No. 1. P. 7–17.
9. Horngren Ch.T Effects of managerial decision models on accounting. *Journal of Accountancy*. 1969. Jun. P. 78–80.
10. Johnson H.Th., Kaplan R.S. The Rise and Fall of Management Accounting. *Management Accounting*. 1987. Jan. P. 22–30.
11. Littleton A.C. Old and New in Management and Accounting. *The Accounting Review*. 1954. Vol. 29. No. 2 (Apr.). P. 196–200.
12. Rowe H.M. Accountancy and business management. Part one. Chicago : H.M. Rowe Company, 1922. 132 p.

#### References:

1. Valuev B.I. (1984). Problemyi razvitiya ucheta v promyshlennosti [Problems of development of accounting in the industry]. Moskva : Finansyi i statistika, 215 s. (in Russian)
2. Paliy V.F., Sokolov Ya.V. (1981). ASU i problemyi teorii buhgalterskogo ucheta [ACS and problems of the theory of accounting]. Moskva : Finansyi i statistika, 224 s. (in Russian)
3. Accountancy and Business Management. Vol. II. Chicago: American technical society, 1921. 399 p.
4. Anthony R.N. Management accounting. Text and Cases. / Robert N. Anthony. Homewood: Richard D. Irwin, inc., 1956. 511 p.
5. Crossman P.T., Paul T. The Nature of Management Accounting. *The Accounting Review*. 1958. Vol. 33, No. 2. P. 222-227.
6. Erskine A.R. Importance of accounting to management. *Journal of Accountancy*. 1924. Aug. P. 107-111.
7. Goetz B.E. Managing planning and control. A managerial approach to industrial accounting / B.E. Goetz. – New York: McGraw Hill Book Company, Inc. 1949. 294 p.
8. Hopwood A. Accounting and Organization Change. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. – 1990. Vol. 3, No. 1. P. 7-17.
9. Horngren Ch.T Effects of managerial decision models on accounting. *Journal of Accountancy*. 1969. Jun. P. 78-80.
10. Johnson H.Th. Kaplan R.S. The Rise and Fall of Management Accounting. *Management Accounting*; 1987. Jan. P. 22-30.
11. Littleton A.C. Old and New in Management and Accounting. *The Accounting Review*. 1954. Vol. 29, No. 2 (Apr.). P. 196-200.
12. Rowe H.M. Accountancy and business management. Part one. Chicago: H.M. Rowe Company, 1922. 132 p.