

УДК 657.1

Євдокименко В.К., д.е.н., проф.

ПВНЗ «Буковинський університет»

м. Чернівці

Кузь В.І., к.е.н., асистент кафедри обліку і оподаткування

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича

м. Чернівці

МОДИФІКАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН

Анотація: На основі ідентифікації ряду інституційних змін, які детермінують гостру необхідність модифікації системи бухгалтерського обліку, визначено і обґрунтовано напрями здійснення потрібних удосконалень. Запропоновано, зокрема, налагодження тісних взаємозв'язків між продуцентами інформації та її користувачами, що передбачає включення системи бухгалтерського обліку до системи управління не тільки в якості інформаційного забезпечення, але як складової супроводження процесу прийняття рішень на етапах вибору альтернатив, контролю та оцінки їх виконання. Формування інформаційної конструкції на базі системи управління суб'єкта господарювання, яка б включала в себе оброблення внутрішньої та зовнішньої інформації, даних ретроспективного, оперативного та перспективного характеру. Здійснення чіткої структуризації системи бухгалтерського обліку на складові (підсистеми стратегічного обліку, обліку податкових розрахунків, статистичного обліку, внутрішньогосподарського обліку тощо), які забезпечували б виконання інформаційних управлінських запитів та налагодження зв'язків між ними. Введення до систем бухгалтерського обліку нових об'єктів, що зумовлюється обранням до застосування певної управлінської моделі, інформація про які необхідна для досягнення поставлених цілей економічного розвитку. Наповнення наукової бази бухгалтерського обліку новими методами, запозиченими з інших видів практичної діяльності, що забезпечить розширення можливостей оперативного оброблення інформації та підготовки релевантних даних. Обґрунтовано доцільність симбіозу елементів-методу бухгалтерського обліку з методами менеджменту, економетрії, математичного моделювання, *SoftComputing* тощо; необхідність ідентифікації нових способів визнання і методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, розширеного інформування суб'єктів господарювання про свою діяльність у фінансовому і нефінансовому форматах.

Ключові слова: бухгалтерський облік, інститут бухгалтерського обліку, інститут управлінського персоналу, інститути, інституційні зміни, система бухгалтерського обліку, система управління.

Abstract: This paper has identified and justified needed improvements of accounting system based on the identification of a number of institutional changes that determine the necessity of such updating. It has supposed, particularly, to establish close cooperation between producers and users of information with including of a system of accounting to management not only as delivery of information, but as a component of decision-making and selection of alternatives, monitoring and evaluation of their performance. It has been grounded the creation of the informative construction based on management entity, which would include a processing of internal and external information, data of retrospective, operational and prospective nature. It has been explained making clear structuring of the accounting system to components (subsystems of strategic accounting, tax accounting, statistical accounting, internal accounting, etc.) which would ensure implementation of management information requests and ties between them. The article has justified an including of new facilities to the accounting systems, because of using of a new

management model, information about which is necessary to achieve the goals of economic development. It has been shown that filling the scientific basis of accounting by new methods borrowed from other practical activities will ensure the expansion of operational data processing and preparation of relevant data. It has been grounded the expediency of symbiosis of accounting method elements with methods of management, econometrics, mathematical modeling, Soft Computing etc. It is necessary to identify new ways of recognizing and evaluation methods of accounting to inform business entities about their activities within the financial and non-financial formats.

Key words: *accounting, institute of accounting, institute of management personnel, institutions, institutional changes, system of accounting, management system.*

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік як модель оброблення інформації про об'єкти, явища та процеси на мікрорівні повинен розвиватися в рамках домінантних змін економічного середовища. Незаперечним залишається той факт, що розвиток теоретичних, методологічних та організаційних основ системи бухгалтерського обліку базується на застосовуваних або ж затребуваних інформаційних конструкціях, які є окремим елементом сучасних економічних теорій та теорій управління. Неокласичні теорії економічного розвитку, що лежать в основі державної економічної політики, не в змозі надати остаточні пояснення щодо виникнення за останні роки ряду кризових явищ в економіці. Тим більше вони не розкривають сутності бухгалтерського обліку як вагової структурної одиниці системи управління, взаємозв'язків та взаємозалежності між системою обліку та управлінським процесом, а головне – не розглядають систему бухгалтерського обліку в якості важливого інструменту досягнення цілей перспективного розвитку суб'єкта господарювання.

Наразі все більшої популярності набувають підходи до пояснення економічних процесів та явищ за допомогою неоінституційних теорій, базових принципів, які враховують суб'єктивні та об'єктивні чинники, що не виражаються за допомогою класичних економічних категорій, а враховують поведінку економічних суб'єктів в рамках конкретної ситуації, наявних та потенційних обмежень, ідентифікованих проблем, встановлених цілей тощо. Інституційні та неоінституційні теорії базуються на поясненні розвитку суспільних, соціальних та економічних явищ і процесів за допомогою відповідних інститутів. «Інститути – це одночасно і об'єктивно існуючі структури, які являються «десь ззовні», і суб'єктивні пружини людської діяльності «в головах людей» [17, с. 364]. «Інститути – це «правила гри» в суспільстві, або, виражаючись більш формально, створені людиною обмежувальні рамки, які організують взаємовідносини між людьми. ... інститути визначають і обмежують набір альтернатив, які наявні у кожній людини. Інститути включають в себе всі форми обмежень, створених людьми для того, щоб надати визначену структуру людським взаємовідносинам» [11, с. 17-18]. У контексті удосконалення функціонування системи бухгалтерського обліку в якості окремого інституту слід розглядати окремий елемент системи управління, до функцій якого входить формування інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. «Формування основи

інституційної теорії бухгалтерського обліку мотивовано необхідністю подолання його проблем в управлінні і економічній науці, а також і в цілях його розвитку та удосконалення для виконання в соціально-економічному просторі більш вагомої місії» [4, с. 157].

Застосування методологічних конструкцій інституційної теорії надасть можливість вирішення наступних взаємопов'язаних між собою проблем: 1) нерозуміння управлінським персоналом важливості бухгалтерського обліку в якості інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень; 2) відсутність теоретичної, методологічної та організаційної узгодженості між системами бухгалтерського обліку та управління; 3) нездатність системи бухгалтерського обліку оперативно реагувати на зміни в соціально-економічному середовищі; 4) неспроможність традиційного облікового інструментарію задовольнити інформаційні потреби управлінського персоналу.

З процедурної точки зору вирішення вказаних проблем забезпечить модифікацію функцій, завдань, предмету, об'єктів та методів системи бухгалтерського обліку в цілях її відповідності сучасним викликам господарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розгляд особливостей функціонування системи бухгалтерського обліку в контексті положень інституційної теорії дозволяє окреслити перспективи та актуальні проблеми її розвитку. Питанням застосування положень інституційної теорії для удосконалення бухгалтерського обліку приділена значна увага науковців, зокрема таких як: С.Ф. Голов [3], В.М. Жук [4], М.Д. Корінько [5], М.В. Корягін [6], С.Ф. Легенчук [8], Н.М. Малюга [9], В.М. Метелиця [10], В.В. Панков [12], М.С. Пушкар [13; 14], І.Б. Садовська [15], Н.В. Семенишена [16], В.В. Травін [5], Л.А. Чайковська [18], І.А. Юхименко-Назарук [20] та інші. Та все ж залишається гостра потреба у виокремленні і обґрунтуванні конкретних напрямів модифікації системи бухгалтерського обліку на основі уточнення теоретичної та методологічної баз цього процесу в контексті волатильності зовнішніх соціально-економічних чинників, в т.ч. інституційних.

Постановка завдання. Мета статті полягає в обґрунтуванні напрямів розвитку бухгалтерського обліку, удосконаленні його теоретичної та методологічної баз в цілях підвищення адаптивності системи бухгалтерського обліку до змін зовнішнього соціально-економічного середовища. Вирішення основного завдання статті передбачає: визначення інституційних змін, характерних для сучасного етапу економічного розвитку; виділення характерних для системи управління та її інформаційного забезпечення інститутів; доведення необхідності розгляду системи бухгалтерського обліку як необхідного інституту соціально-економічних перетворень; обґрунтування напрямів удосконалення бухгалтерського обліку під впливом інституційних змін.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний етап економічного розвитку суб'єктів господарювання базується на засадах підприємницьких свобод та принципах економічного лібералізму. Господарська діяльність передбачає низку можливостей та обмежень, які вміло враховуються

управлінським персоналом в процесі управління суб'єктом економічної діяльності. Проте, менеджменту підприємства вкрай важливо постійно враховувати потенційні зміни, що можуть відбутися в зовнішньому або ж внутрішньому середовищі та матимуть вплив на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. Переорієнтація на нові умови інституційного середовища, наприклад на зміни в податковій політиці держави чи на кардинальні перетворення в технології виробництва певного продукту, відбувається організовано, а в основу господарської діяльності закладаються нові правила функціонування суб'єкта господарювання. Проте, надзвичайно важливими заходами у досягненні бажаної результативності є врахування дії неформальних інститутів. До яких правильно буде віднести стиль управління, його інформаційне забезпечення, стратегічні цілі розвитку, а головне бажання змінюватися.

«Інституційні зміни – це складний процес, тому що граничні зміни (changes at the margin) можуть бути наслідком змін в правилах, неформальних обмеженнях, в способах і ефективності примусу до виконання правил і обмежень. Більше того, процес інституційних змін зазвичай носить інкрементний, а не дискретний характер. Поясненням того, як і чому відбуваються інкрементні зміни і чому навіть дискретні зміни (такі, як революції і завоювання) ніколи не являються абсолютно дискретними, складається у вкоріненості неформальних обмежень в суспільстві» [11, с. 21].

Формальні і неформальні інститути мають вплив на економічні структури (суб'єкти підприємницької діяльності), які згідно інституційної теорії включено до такої категорії як «організація». Існування певного набору інститутів, а отже, наявність певних інституційних рамок функціонування організацій, забезпечує появу якісно нових видів суб'єктів господарювання та визначає напрями їх розвитку.

Розгляд суб'єкта господарювання в рамках інституційної теорії визначає всю його складність як організаційно-функціональної економічної одиниці та може пояснити причини виникнення та припинення господарської діяльності. Справедливим є твердження Р. Коуза: «У сучасній економічній теорії фірма є та організація, яка перетворює вихідні ресурси на кінцевий продукт. Чому існують фірми, що визначає число фірм та їх спеціалізацію (придбані ними ресурси і випущені продукти) – ці питання не цікавлять більшість економістів» [7, с. 11].

Таким чином, з точки зору теорії інститутів, зокрема неформальних, можна пояснити чому суб'єкти господарювання за однакових умов досягають різних результатів фінансово-господарської діяльності. Адже окремим аспектом в інституційній теорії можна вважати набуті управлінським персоналом знання щодо реагування на ризики та невизначеність економічного середовища. В результаті чого дії економічних структур сприяють формуванню нового витка інституційних змін: «максимізуюча поведінка економічних організацій визначає інституційні зміни завдяки наступним важелям: 1) результуюча попит на інвестиції в знання всіх видів; 2) постійна взаємодія між організованою економічною діяльністю, запасом знань і інституційною системою; 3) периферійні зміни неформальних обмежень як побічний результат

максимізуючої діяльності організації» [11, с. 103]. Крім цього, використання набутих знань та досвіду управлінським персоналом не виходить за межі інституційних обмежень. «Інституційні обмеження включають як заборони індивідам здійснювати визначені дії, так і, інколи, вказівки, за яких умов окремим індивідам дозволяються деякі дії» [11, с. 19].

В сучасних умовах до таких вказівок можна віднести намагання формальних інститутів вищого рівня спрямувати фінансово-господарську діяльність економічних структур на врахування чинників ринкових перетворень, глобалізаційних процесів, формування регіональних інтеграційних економічних об'єднань, посилення конкурентної боротьби, інформатизації суспільного розвитку, інтелектуалізації економіки, прагнення досягти сталого розвитку. Саме дані фактори слід вважати індикаторами інституційних змін, що продукує формування якісно нових формальних та неформальних інститутів.

Отже, в якості окремого вагомого інституту у забезпеченні економічного розвитку слід вважати поведінку управлінського персоналу, яка реалізується на основі використання набутих емпіричних знань та досвіду дій у забезпеченні досягнення перспективного стану фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Розуміння управлінським персоналом тенденцій розвитку економічного середовища забезпечує його конкурентними перевагами у веденні бізнесу та досягненні стратегічних цілей.

За результатами проведеного компанією PwC дослідження «Переосмислення критеріїв успіху в епоху глобальних змін» можна зробити висновки про фундаментальні зміни в розвитку економічних процесів, які на думку більшості опитаних CEO (головних виконавчих директорів) провідних компаній світу передбачають: «перехід від глобалізації до багатопольярного світу, в якому є місце для багатьох центрів сили, росту та загроз. Більшість керівників компаній світу вже помічають ці зміни: функціонування різних економічних моделей на противагу уніфікованим (відзначають 59% опитаних), збільшення кількості регіональних торгових блоків (75%), численні системи правопорядку та свобод (понад 81%), що розвиваються у протилежних напрямках, та відмінні системи фундаментальних цінностей у суспільстві (83%). Такий перерозподіл сил викликає появу нових загроз, але водночас розкриває нові можливості» [1]. Проте, на думку українських CEO «світ ще й досі тяжіє до глобалізації як у політичній, так і в економічній сферах» [1].

Розуміння управлінським персоналом необхідності реагування на зміни умов господарювання дозволяє переорієнтувати господарську діяльність на цілі перспективного розвитку. Адже спрямованість суб'єкта господарювання на виробництво та реалізацію інноваційної продукції, на застосування інформаційних технологій, на формування і розвиток інтелектуального капіталу підприємства, на формування іміджу соціально-відповідального суб'єкта бізнесу забезпечує отримання позитивних фінансових результатів. Дані орієнтири сприяють формуванню найбільшої величини доданої вартості, що є надзвичайно важливим індикатором успіху фінансово-господарської діяльності.

Як визначив Й.А. Шумпетер економічний розвиток базується на здійсненні нових комбінацій ресурсів та охоплює п'ять випадків: 1) запровадження нового товару, себто досі незнайомого споживачам, чи нової якості товару; 2) запровадження нового методу виробництва, себто ще не випробуваного на практиці у відповідній галузі виробництва, який не конче має ґрунтуватися на науковому відкритті й може також полягати в новому способі комерційного поводження з товаром; 3) відкриття нового ринку, себто ринку, на який конкретна галузь національного виробництва ще не виходила, незалежно від того, чи існував цей ринок раніше; 4) відкриття нового джерела постачання сировини чи напівфабрикатів, знову ж таки безвідносно до того, існувало це джерело раніше чи його щойно створено; 5) реорганізування якої-небудь галузі промисловості, наприклад, створення монопольного положення (скажімо, шляхом трестування) чи підрив монопольного положення [19, с. 75].

Логічним є висновок, що брак інноваційної складової в економічній політиці на мікрорівні призводить до відсутності економічного розвитку на макрорівні, а на її наявність жодним чином не впливають ніякі інституційні обмеження. Виробляти чи не виробляти інноваційну продукцію – це рішення управлінського персоналу.

В свою чергу, відсутність в управлінського персоналу розуміння необхідності реагування на зміни в економічному середовищі призводить до негативних явищ в господарській діяльності підприємства, що найчастіше проявляється у її збитковості.

Сукупний дохід двохсот найбільших українських компаній у 2015 році становив більше 2 трильйонів гривень. Номінальний ВВП України минулого року був на 2% меншим. Сукупний дохід двохсот найбільших українських компаній у 2015 році був на 24% більшим у порівнянні з 2014 роком, що зумовлено девальвацією гривні. В доларах США (за офіційним курсом НБУ на кінець 2015 року – 23,13 грн./\$) сукупний дохід 200 крупніших компаній України становив \$87,11 млрд. Це всього на 17% більше від річної виручки Google. В минулому році корпорація отримала \$74,5 млрд. доходу. З іншого боку сукупний результат 200 найбільших компаній з України – це 37% від річного доходу корпорації Apple. Минулий рік для виробника популярної техніки став найуспішнішим в історії. Дохід Apple зріс на 28% і досяг майже \$234 млрд. [2].

Паралельно до пошуку напрямів економічного розвитку, спрямованих на виробництво якісно нових видів продукції, управлінський персонал повинен реагувати на зміни, що характерні для організації і функціонування інформаційної моделі на мікрорівні. В сучасному інформаційному суспільстві поряд із необхідністю формування релевантного інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень важливим аспектом інформаційної конструкції підприємства є налагодження процедури інформування про результати фінансово-господарської діяльності, плани розвитку та стратегічні цілі зовнішніх соціально-економічних суб'єктів тощо. Позитивним моментом у становленні інституту управління та управлінського персоналу є розуміння ним вказаної необхідності: «Логічним виглядає припущення переважної більшості

українських CEO (83%), що наразі їхніх клієнтів найбільше цікавить економічна доступність, комфортність та функціональність товару чи послуги. Проте справжнім відкриттям стає те, що цей показник стає набагато меншим у п'ятирічній перспективі (49%). Відповідаючи на питання про зміну пріоритетів клієнтів через 5 років, 46% топ-менеджерів з України зазначають, що вони надаватимуть перевагу тим компаніям, які намагатимуться задовольнити якомога ширше коло зацікавлених сторін. Стає очевидним, що у майбутньому клієнти високо цінуватимуть поведінку компанії та її вплив на суспільство» [1].

Інформаційна конструкція на мікрорівні – це не лишень система бухгалтерського обліку. Дане поняття має значно ширші межі щодо ідентифікації фактів господарського життя, оброблення інформації, форм та формату її розкриття. Проте, не слід відкидати підходу, згідно якого система бухгалтерського обліку акумулюватиме та виконуватиме всю сукупність інформаційних функцій економічних структур на мікрорівні. Мається на увазі здійснення первинного спостереження за змінами у зовнішньому соціально-економічному середовищі, оброблення даних за допомогою нетрадиційних для бухгалтерського обліку методів, підготовка та розкриття інформації у форматі інтегрованої звітності тощо.

Прийнятним явищем у формуванні інформаційної моделі на мікрорівні під дією появи нових неформальних інститутів є розуміння управлінським персоналом необхідності використання передових інформаційних технологій при розкритті інформації: «Зростання довіри та залежності керівників від інформації та її аналітики демонструє наскільки «цифрове», наукове мислення поширюється навіть у такій складній сфері як управління відносинами з зацікавленими особами. А оскільки великі масиви даних, «хмарні» технології та «Інтернет речей» набувають дедалі більшого значення у сучасному бізнесі, ці технології використовуються не лише для розуміння підвищених очікувань зацікавлених сторін, але й для їхнього задоволення» [1].

Отже, зважаючи на необхідність трансформації управлінських процесів відповідно до нових суспільних, соціальних та економічних викликів, в результаті чого сформувалися нові інститути впливу на економічні структури мікрорівня, бухгалтерський облік як інформаційна модель потребує удосконалення.

В першу чергу доведення та роз'яснення потребують положення щодо розгляду бухгалтерського обліку в якості інституту, інституційної одиниці, що виникла в результаті інституційних перетворень.

«Бухгалтерський облік – інститут, який забезпечує довіру, розуміння і керованість в соціально-економічному середовищі, за допомогою обробки та інтерпретації для користувачів, інформації про факти і явища життєдіяльності організацій (підприємств). Трансформація фактів і явищ життєдіяльності підприємства здійснюється за допомогою специфічних правових норм, методів, принципів і професійних суджень бухгалтерів» [4, с. 162].

«Бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут, створений для задоволення тих чи інших потреб, для усунення дискомфорту в суспільстві. Інститут бухгалтерського обліку дає можливість членам суспільства

задовольнити потреби у необхідній для прийняття рішень інформації та в її професійному поясненні як самими укладачами такої інформації, так і незалежними професіоналами, які працюють в сфері бухгалтерського обліку, і слугує дієвою системою зниження невизначеності та ризиків прийняття цих рішень» [15, с. 214].

На сучасному етапі економічного розвитку формування інституту бухгалтерського обліку, визначення чітких меж його функціонування забезпечується необхідністю підвищення довіри суспільства до інформування про здійснюванні економічні процеси на макро та мікрорівні, а головне – підвищення релевантності інформаційного забезпечення процесів прийняття управлінських рішень. Становлення інституту бухгалтерського обліку включає в себе посилення його взаємозв'язків із системою управління, удосконалення організаційних, технічних, методичних та методологічних основ системи бухгалтерського обліку.

Вітчизняні науковці виділяють наступні чинники розвитку бухгалтерського обліку, які призводять змін теоретичного наповнення, методології, формування низки концепцій, зорієнтованих на вирішення важливих проблем функціонування системи бухгалтерського обліку:

- 1) розвиток техніки, новітні технології (Н.М. Малюга) [9];
- 2) становлення та розвиток глобальної економіки (С.Ф. Голов) [3];
- 3) формування інституту бухгалтерського обліку (В.М. Жук) [4];
- 4) інтелектуалізація економічних процесів (М.С. Пушкар) [14].

Слід відмітити, що вказані чинники розвитку бухгалтерського обліку відповідають факторам, під дією яких змінюється, а то й кардинально переглядається механізм управління суб'єктом господарювання. Незаперечним є той факт, що правила функціонування системи бухгалтерського обліку залежать від системи управління. Саме управлінський процес є індикатором удосконалення бухгалтерського обліку, продукує зміни в облікових процедурах, виводить систему бухгалтерського обліку за межі оброблення тільки інформації із внутрішнього середовища та ретроспективних і оперативних даних: «Сучасний рівень розвитку системи управління, її багаторівневність, складність, багатозадачність вимагають відповідної адаптації її інформаційного забезпечення. Трансформація і перебудова системи бухгалтерського обліку повинна здійснюватися на основі динамічного удосконалення її методології. Вирішення цієї проблеми науковці вбачають у поєднанні процедурного та адитивного підходів до визначення структури облікової методології, яке реалізується при системному розкритті змісту бухгалтерського обліку та його методологічних елементів» [6]. Слід відмітити, що підвищення вимог до інформаційного забезпечення зі сторони управлінського персоналу потребує не тільки удосконалення методології бухгалтерського обліку, але й вимагає більш масштабніших дій, пов'язаних із необхідністю побудови якісно нової інформаційної моделі. До таких можна віднести:

- 1) налагодження тісних взаємозв'язків між продуцентами інформації та її користувачами, що передбачає включення системи бухгалтерського обліку до

системи управління не тільки в якості інформаційного забезпечення, але як складової супроводження процесу прийняття управлінських рішень на етапах вибору альтернатив, контролю та оцінки виконання рішень;

2) формування інформаційної конструкції на базі системи управління суб'єкта господарювання, яка б включала в себе оброблення внутрішньої та зовнішньої інформації, даних ретроспективного, оперативного та перспективного характеру;

3) здійснення чіткої структуризації системи бухгалтерського обліку на складові (підсистеми), які б забезпечували виконання інформаційних управлінських запитів; налагодження взаємозв'язків між ними. До таких складових системи бухгалтерського обліку можна віднести підсистеми стратегічного обліку, обліку податкових розрахунків, статистичного обліку, внутрішньогосподарського обліку тощо;

4) введення до системи бухгалтерського обліку нових об'єктів, що зумовлюється обранням до застосування певної управлінської моделі, інформація про які необхідна для досягнення поставлених цілей економічного розвитку;

5) наповнення методичної бази бухгалтерського обліку новими методами, а саме методами з інших видів практичної діяльності, що забезпечить розширення можливостей оперативного оброблення інформації та підготовки релевантних даних.

У рамках ідентифікації інституту системи управління та його інформаційного забезпечення в контексті забезпечення економічного та сталого розвитку суб'єкта господарювання, його фінансово-господарська діяльність повинна бути акцентована на виготовлення інноваційної продукції. Згідно чого удосконалення системи бухгалтерського обліку буде спрямоване на появу нових об'єктів обліку, зокрема об'єкта «Інноваційна продукція»; на симбіозі елементів-методу бухгалтерського обліку з методами менеджменту, економетрії, математичного моделювання, SoftComputing тощо; на ідентифікації нових способів визнання і методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку; на розширеному інформуванні суб'єкта господарювання про свою діяльність у фінансовому та нефінансовому форматах.

Вплив інституційних змін на управлінські процеси зумовлює необхідність ідентифікації підсистеми стратегічного обліку із властивими їй об'єктами та методами оброблення даних. Об'єкти стратегічного обліку ідентифікуються в рамках визначення необхідного масиву фінансової та нефінансової інформації із внутрішнього і зовнішнього середовища з метою забезпечення процесу прийняття стратегічних рішень, аналізу досягнення стратегічних цілей, їх коригування. Саме даного роду інформація в рамках побудови системи стратегічного управління характеризує бізнес-процеси, нівелює господарську та фінансово-економічну невизначеність, формує ситуаційні блоки і усуває фінансові та економічні проблеми господарської діяльності.

В цілях оброблення інформації про об'єкти стратегічного обліку слід застосовувати не тільки традиційні методи бухгалтерського обліку, але й

методи менеджменту, системного аналізу, математичного та комп'ютерного моделювання. Їх застосування забезпечить надання управлінському персоналу релевантної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Висновки. Таким чином, інституційна та неінституційна теорії дозволяють виокремити нові підходи до удосконалення бухгалтерського обліку. Дана можливість визначається взаємозв'язками у формуванні інституту управління (управлінського персоналу, його поведінки) та інституту бухгалтерського обліку, які під дією інституційних змін (формальних та неформальних) продукують побудову якісно нової інформаційної моделі на мікрорівні. Взаємозалежність цілей управлінської діяльності та правил формування її інформаційного забезпечення висуває додаткові вимоги до функціонування системи бухгалтерського обліку, що визначає необхідність його удосконалення в контексті збільшення кількості об'єктів обліку, розширення методологічної бази, використання інших облікових процедур, непридатних бухгалтерському обліку в традиційному його розумінні, проведення додаткових заходів щодо інформування користувачів про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання у фінансовому та нефінансовому форматах.

Література

1. 19-те Щорічне опитування керівників найбільших компаній світу. Результати опитування українських керівників «Переосмислення критеріїв успіху в епоху глобальних змін. Опитування CEO» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/ua/uk/survey/2016/ceo-survey-ukraine-issue.pdf>.
2. 200 найбільших компаній України 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://biz.censor.net.ua/resonance/11931/200_nayiblishih_kompaniy_ukrani_2015_roku.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов; Міжнародний інститут менеджменту. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета : Монография / В.Н. Жук. – СПб: АНО ИПЭВ, 2013. – 416 с.
5. Корінько М.Д. Бухгалтерський облік в умовах інституціональних змін в Україні: напрями наукових досліджень / М.Д. Корінько, В.В. Травін // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації: Збірник наукових праць. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – Вип. 1(6). – 360 с. – С. 110-116.
6. Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: Монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів: ЛКА, 2015. – 239 с.
7. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз // Пер. с англ. М.: Новое издательство, 2007. – 224 с.
8. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
9. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія,

перспективи розвитку : Монографія / Н.М. Малюга; Житомирський держ. технолог. ун-тет. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

10. Метелиця В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в розвитку професії бухгалтера / В.М. Метелиця // Збірник наукових праць ВНАУ / Економічні науки. – 2012. – №3(69). – Т.2. – С. 99-104.

11. Норт Дуглас. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт // Пер. с. англ. А.Н. Нестеренко; предисл; и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.

12. Панков В.В. Институциональный подход и теория учета [Текст] / В.В. Панков // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 51-55.

13. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія [Текст] / М.С. Пушкар – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359 с.

14. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: Монографія / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 152 с.

15. Садовська І.Б. Реформування управлінського обліку: інституційний підхід / І.Б. Садовська // Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю : зб. тез Одинадцятої Всеукраїнської наукової Internet-конференції. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 214-215.

16. Семенишена Н.В. Бухгалтерський облік і інституційна економічна теорія до питання міждисциплінарних зв'язків / Н.В. Семенишена // Вісник Львівської комерційної академії. – Вип. 3. – 2011. – С. 323-325.

17. Ходжсон Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории / Д. Ходжсон; пер. с англ. – М.: Дело, 2003. – 464 с.

18. Чайковская Л.А. Теория и методология бухгалтерского учета: институциональный подход / Л.А. Чайковская // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 12. – С. 61-68.

19. Шумпетер Й.А. Теорія економічного розвитку: Дослідження прибутків, капіталу, кредиту, відсотка та економічного циклу / Пер. з англ. В. Старка. – К.: Видавничий дім «Києво-Могилянська академія», 2011. – 242 с.

20. Юхименко-Назарук І.А. Аналіз інституційних наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні / І.А. Юхименко-Назарук // Вісник ЖДТУ. – 2013. – №4(66). – С. 126-130.