

УДК 657.3

JEL Classification: M41, M10

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9\(42\).142-153](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).142-153)**Н.В. Шалімова**, проф., д-р екон. наук**І.В. Смірнова**, доц., канд. екон. наук**Н.В. Смірнова**, доц., канд. екон. наук*Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна*

Розвиток концепції обліку в системі управління підприємством

Метою написання даної статті є дослідження та систематизація існуючих підходів до розуміння сутності концепції обліку в системі управління з метою визначення сучасного етапу її розвитку. Обґрунтовано, що концепція обліку не повинна бути відірваною від життя господарюючого суб'єкта як основної ланки суспільного економічного відтворення і повинна повною мірою враховувати внутрішні системні інформаційні потреби менеджменту, працівників та власників. Доведено, що трансформування економічного середовища, революційні зміни в інформаційних технологіях обумовлюють необхідність розвитку облікової теорії та, як наслідок - зміну облікових концепцій.

Досліджено трактування поняття «концепція» залежно від того з якої точки зору вони розглядаються: із загальнонаукової чи з точки зору конкретної науки. Проаналізовані обставини, якими зумовлено зміст сучасної концепції обліку в системі управлінні підприємством в Україні. Досліджено міжнародні концепції управлінського обліку, як основи обліку в системі управління підприємством. З'ясовано методологічні засади стратегічного управлінського обліку. Доведено, що інформаційне забезпечення управління має бути спрямоване на побудову такої моделі обліку в системі управління, що дозволяє гармонізувати цілі всіх учасників, ресурси, персонал, їх рівень знань та вмотивованості, прагнень та інтересів зовнішніх учасників.

Досліджено характеристики інтегрованих систем ефективності управління за стратегічними показниками, що базуються на сумісному, послідовному й узгодженому використанні матеріальних та нематеріальних факторів створення вартості бізнесу, які засновані як облікові концепції збалансованих карток (рахунків) або стратегічних карт. Доведено, що виявлення стратегічних показників ефективності діяльності й створення їх інтегрованої системи має здійснюватися за процесно-модульним підходом, який передбачає групування однорідних стратегічних показників у модулі за стадіями господарських процесів, що забезпечить зростаючі інформаційні потреби управління системою підприємства.

концепція, управління, облік, бухгалтерський облік, облік в системі управління, управлінський облік, управлінський стратегічний облік, інформаційне забезпечення управління, інтегровані систем ефективності управління за стратегічними показниками

Постановка проблеми. Основні вимоги системи управління будь-якого підприємства в сучасних умовах господарювання - це планування, організація, стимулювання, контроль та аналіз результатів діяльності підприємства і його підрозділів, для чого необхідним є функціонування ефективної та своєчасної системи підготовки та подання інформації, основним джерелом якої виступає облік.

Як справедливо зазначено, без такої економічної категорії, як облік, не може існувати цивілізація, держава, суспільні інституції, сім'я, оскільки завдяки йому організовується, упорядковується, функціонує, спрямовується на досягнення мети різноманітна спільна діяльність людей, зокрема економіка країни. Визначення суб'єктом усвідомленої мети функціонування облікових систем різного призначення (від об'єктів космосу, кількості запасів корисних копалин, кількості живих організмів рослинного і тваринного царства, запасів і розподілу на планеті питної води, чисельності населення в країнах світу, виробництва продукції у вартісному і фізичному вимірах і до отримання інформації про діяльність бізнесу окремого підприємства) дає можливість людям адаптуватися до зовнішнього середовища, раціонально використовувати природні ресурси й управляти процесами виробництва і споживання. Отже, необхідно переосмислити вчення про облік [15].

Крім того, дослідження сучасних тенденцій розвитку обліку пов'язане із з'ясуванням сутності та використанням таких категорій, як «парадигма», «концепція», «постулат», «принцип», «теорія». Ці терміни мають відношення та використовуються у різних науках, але в обліку ситуація ускладнюється неоднозначним трактуванням та змістовним наповненням цих дефініцій, оскільки на різних етапах розвитку науки спостерігається відсутність чіткого їх розмежування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання трансформації та розвитку обліку завжди є об'єктом уваги як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Зокрема, в Україні питання формування концепції обліку досліджують такі фахівці, як Жук В.М. [6], Легенчук С.Ф. [11], Малюга Н.М. [13], Пушкар М.С. [16], Хомин П.Я. [17] та багато інших. Особливості організації та ведення управлінського обліку досліджували та продовжують досліджувати такі українські вчені, як Голов С.Ф., Задорожний З.В., Камінська Т.Г., Карпенко О.В., Куцик П.О., Лень В.С., Мних Є.В., Нападовська Л.В., Пушкар М.С., Фоміна О.В., Чумаченко М.Г., Швець В.Г., Шевчук В.О. тощо. При цьому частина фахівців працює саме над концепціями управлінського обліку. Проте, як правило, сучасні науковці зосереджують свої дослідження на методичних особливостях управлінського обліку та його практичного застосування. Широко досліджуються також окремі теоретичні аспекти, такі як поняття, терміни, визначення; методологічні, в частині елементів методу управлінського обліку та звітності; місце і роль управлінської звітності у забезпеченні управління підприємством. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку закладені в працях зарубіжних вчених, серед яких: М. Бромвіч, Р. Каплан, К. Сіммондс, Дж. Іннз та ін. Розвитку концептуальних засад стратегічного управлінського обліку присвячені наукові праці таких вітчизняних вчених, як М.І. Бондар, І.І. Криштопа, В.А. Маняєва, А.А. Пилипенко, О.В. Фомина, А.В. Шайкан, В.Р. Шевчук та ін. Значну увагу вчені приділяють у своїх дослідженнях окремим методам та інструментам стратегічного управлінського обліку. Так, Єршова Н. і Гаркуша В. Досліджують концепцію стратегічного управлінського обліку в інноваційній економіці [5]. Іванков В.М. з'ясовує особливості застосування стратегічних концепцій управлінського обліку для забезпечення інформаційних потреб інноваційного менеджменту [8]. Вакун О., Зарудна Н. та Фурса Т. аналізують парадигму стратегічного обліку [1]. Кундря-Висоцька О.П. досліджує змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку [10].

Проте, віддаючи належне та відзначаючи цінність проведених досліджень варто зазначити, що ґрунтовного дослідження сучасного стану розвитку концепції обліку в системі управління підприємством все ще не вистачає.

Постановка завдання. Метою написання даної статті є дослідження та систематизація існуючих підходів до розуміння сутності концепції обліку в системі управління з метою визначення сучасного етапу її розвитку.

Виклад основного матеріалу. Перш за все, необхідно зазначити, що трактування поняття концепції різняться в залежності від того з якою точки зору вони розглядаються: із загальнонаукової чи з точки зору конкретної науки.

Із загальнонаукової точки зору поняття терміну «концепція», як правило, розглядається як філософська категорія і найбільш ґрунтовно визначається в енциклопедичних довідниках. Так, згідно тлумачення [3, 4] поняття «концепція» має широкий спектр визначень, який включає:

- певний спосіб розуміння або трактування тих чи інших явищ;
- основну точку зору;
- керівну ідею для їх системного висвітлення;
- провідний задум, систему поглядів;

- те чи інше розуміння дійсності.

З точки зору економічних наук прикладом трактування концепції є визначення, наведене у [7, с. 148], де концепцію визначено як генеральний задум, що визначає стратегію дій у процесі здійснення реформ, проектів, планів, програм.

Необхідно зазначити, що поняття концепції з обох точок зору ґрунтовно досліджено [14, с. 144].

Концепція, як зазначають автори, з точки зору загальної уяви про певні явища, виступає як розуміння основного задуму, як провідна ідея, замисел, тлумачення, теорія. З погляду доказів, концепція розглядається як система доказів, поглядів, спонукання до дії, сама дія та її результати, а також можливість втілення ідеї при її реалізації. Зміст концепції у вивченні явищ буття полягає у тому, що при дотриманні єдиних, заздалегідь визначених засад може бути досягнуто певної мети. Застосування ж певних концепцій сприяє вирішенню як визначених проблем, що виникли у процесі розвитку цих явищ, так і проблем, поява яких очікується у подальшому. Концепцію також можна трактувати як провідну ідею у системі теоретичних і методологічних знань (характеристик, параметрів), яка органічно поєднує пізнавальну та методологічну функції і забезпечує знаннями про навколишню дійсність. Концепція – це і форма, і засіб наукового пізнання, які є способом розуміння, пояснення, тлумачення основної ідеї, теорії, це науково обґрунтований та, в основному доведений вираз основного змісту теорії, але на відміну від самої теорії не може бути втіленим у струнку логічну систему точних наукових понять [14, с. 145].

Стосовно концепції бухгалтерського обліку, то вона визначається як основоположні принципи ведення обліку та складання звітності, прийняті у світовій практиці, що відображають підходи до реєстрації, записів активів, доходів, витрат, прибутку підприємства. Призначення концепції полягає у тому, що вона повинна бути основою розробки нормативно-правових актів, а також обґрунтуванням прийняття рішень, неврегульованих нормативними актами. При цьому, концепція бухгалтерського обліку не повинна бути відірваною від життя господарюючого суб'єкта як основної ланки суспільного економічного відтворення і повинна повною мірою враховувати внутрішні системні інформаційні потреби менеджменту, працівників та власників [14, с. 146].

За іншим підходом, поняття концепції обліку розглядається у взаємозв'язку з поняттям парадигми обліку. Автори вважають, що парадигма **бухгалтерського обліку** - це визнані досягнення у сфері побудови формування фінансових моделей економічних суб'єктів, які протягом певного часу дають професійній спільноті теоретичну базу для забезпечення формування та представлення зацікавленим особам інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Такий підхід для визначення ґрунтується на тому, що розвиток бухгалтерського обліку, як науки, спрямовано на забезпечення інформаційних запитів користувачів. Трансформування економічного середовища, революційні зміни в інформаційних технологіях обумовлюють необхідність розвитку облікової теорії та, як наслідок - зміну облікових парадигм.

За загальним змістом концепція (від лат., сприйняття) – це система поглядів на певне явище; спосіб розуміння, тлумачення якихось явищ, основоположна ідея теорії, загальний її задум. Для розуміння сутності концепції в обліковій теорії важливим є її цільове спрямування.

За загальними підходами парадигма (концепція) ґрунтується на постулаті (принципі). Теорія обліку, як науки представляє собою сукупність облікових теорій, які ґрунтуються на парадигмах. Сучасні облікові теорії побудовані на загальних концепціях та визначають напрям розвитку науки бухгалтерський облік та облікової

методології, що забезпечує реалізацію концепцій в нормативній регламентації та обліковій практиці [9].

Зміст сучасної концепції обліку в системі управлінні підприємством в Україні зумовлюється щонайменше двома обставинами. По-перше, на становлення цієї концепції вплинув факт переорієнтації національної економіки на ринкові відносини, в результаті чого змінилось розуміння обліку як такого, який з виконання функцій суто рахунковедення отримав статус мови бізнесу. По-друге, розмежування бухгалтерського обліку на дві складові: виокремлення обліку фінансового та управлінського, в результаті чого саме управлінський облік спрямований сьогодні на формування інформаційної основи для прийняття рішень керівництвом підприємств. Відповідно, концепція обліку в системі управління, перш за все, має розглядатись з точки зору сучасної концепції вітчизняного управлінського обліку, яка орієнтована на загальні аспекти розвитку методології та організації обліку у світі.

Необхідно відмітити, що управлінський облік у світі тривалий час розвивався як сфера практичної діяльності і, відповідно, не мав системи структурованих концепцій та положень. Лише починаючи з 80-х років минулого століття положення з управлінського обліку потрапили у фокус міжнародних та національних професійних організацій. (табл. 1).

Таблиця 1 - Міжнародні концепції управлінського обліку

Організація	Документ	Дата
Інститут управлінських бухгалтерів (ІМА)	Положення з управлінського обліку	з 1981 року
Міжнародна федерація бухгалтерів (ІФАС)	Положення та настанови з міжнародної практики управлінського обліку	з 1989 року
Привілейований інститут управлінських бухгалтерів (СІМА); Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (АІСРА)	Глобальні принципи управлінського обліку	2014

Джерело: [2].

Значний внесок у справу систематизації термінів, концепцій та методів управлінського обліку зробила Національна асоціація бухгалтерів США (National Association of Accounting – NAA), яка на початку 80-х років минулого століття розпочала розробку Положень з управлінського обліку (Statement on Management Accounting – SMA). Сьогодні правонаступником NAA є Інститут управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accounting – ІМА), який переглядає, вдосконалює та розробляє нові положення. Ці положення узагальнюють найкращу практику та методи управлінського обліку і, по суті є методичними рекомендаціями для підприємств.

У результаті перегляду положень ІМА було змінено визначення управлінського обліку, що було зумовлено зміною його ролі в організаціях і розвитком інформаційних технологій. В умовах сучасних технологій процеси перетворення даних в інформацію та її постачання користувачам вже не є визначальною характеристикою певної діяльності. З іншого боку, нове визначення управлінського обліку дає більш чітке уявлення про місце цієї професії в суспільстві. Сьогодні фахівці з управлінського

обліку відіграють все більшу роль в команді менеджерів, зокрема в формулюванні та втіленні стратегії, забезпеченні управління ризиками і витратами, функціонування системи внутрішнього контролю тощо. Відповідно, фахівці з управлінського обліку стають невід'ємною складовою системи управління підприємством, що безпосередньо впливає на концепцію обліку в системі управління підприємствами.

У лютому 1989 року Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ), що розробляє та видає матеріали з управлінського обліку, було видано документ під назвою «Концепції управлінського обліку». (Документ було переглянуто в березні 1998 року [18]. У цьому документі розглянуто чотири групи концепцій: пов'язані з функцією; пов'язані з використанням результатів; пов'язані з процесом і технологією; пов'язані з потенціалом функції.

Перша група концепцій описує функцію управлінського обліку з точки зору її орієнтації на: продуктивність ресурсів; створення вартості; господарські процеси; командні дії.

На думку Голова С.Ф., по-перше, управлінський облік концентрує увагу на ефективності трансформації ресурсів з однієї форми в іншу в процесі господарської діяльності підприємства. Ресурси у фізичній та грошовій формі розглядають як ресурси, спожиті структурами, системами, процедурами, процесами, персоналом. По-друге, ефективність використання ресурсів оцінюють, виходячи зі створення вартості на ринках продукції або послуг (для клієнтів) і ринках капіталу (для акціонерів), а також для задоволення потреб інших ключових учасників діяльності (постачальників, персоналу, суспільства загалом). По-третє, управлінський облік зосереджують на ключових процесах діяльності, до яких залучені клієнти, постачальники та інші учасники. Тому зазвичай розглядають:

- взаємозв'язки господарських процесів у межах вартісного ланцюжка підприємства;
- зв'язок господарських процесів із технологіями, структурами, системами та культурами;
- зв'язок між господарськими процесами та стратегіями щодо продуктів (послуг);
- шлях, яким ресурси використовують та споживають у процесі діяльності для створення вартості.

По-четверте, процедури управлінського обліку здійснюють у межах та для забезпечення різних груп (команд) персоналу, які можуть мати стратегічні, тактичні або оперативні цілі. Отже, функція управлінського обліку спрямована на ефективне використання всіх ресурсів для створення вартості в інтересах усіх учасників, які залучені до процесів господарської діяльності, з урахуванням цілей та завдань відповідних груп персоналу [2].

Друга група концепцій пов'язана з використанням результату здійснення функції управлінського обліку з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном. Це означає, що результати управлінського обліку оцінюють, виходячи з доданої їм вартості на підставі судження щодо перспективи використання цих результатів користувачами. Вартість, додана управлінським обліком, може бути виражена мірою досягнення поставлених та узгоджених цілей. У свою чергу, такі цілі мають відображати результат управлінського обліку, що є еталоном усередині підприємства.

Третя група концепцій пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою або керівництвом для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку. При цьому доцільно розглядати: рівняння

використаних ресурсів і створеної вартості; взаємодію процесів управління; розроблення й оцінювання технології. Управлінський облік застосовує особливу модель рівняння використаних ресурсів і створеної вартості, яка передбачає, що ресурси зазвичай оцінюють, виходячи з варіантів витрат, а створену вартість - на підставі задоволення поточних і довгострокових інтересів конкретних учасників (клієнтів, акціонерів тощо). Використовуючи відповідні технології, управлінський облік створює та збагачує інформаційні ресурси, необхідні для здійснення всіх функцій управління. Технології, які використовують в управлінському обліку, також можна оцінити, виходячи із співвідношення «витрачені ресурси - отримані вигоди». Це означає, що вартість, створена за допомогою технології, має перевищувати використані або спожиті ресурси, пов'язані з упровадженням і застосуванням цієї технології [2].

Четверта група концепцій розглядає потенціал, необхідний для ефективного виконання функції управлінського обліку з позиції компетентності, безперервного вдосконалення, творчих можливостей та критичної свідомості. Управлінський облік слід організовувати таким чином, щоб визначати й досягти рівня компетентності, який відображає найкращу практику і забезпечує ефективні результати. Водночас необхідно створити культуру безперервного вдосконалення. Така культура означає постійну наявність спектра ініціатив щодо вдосконалення шляхів і методів виконання функцій управлінського обліку. Складовою цієї культури є постійний творчий пошук можливостей створення вартості всередині підприємства. При цьому управлінський облік має бути предметом постійного критичного оцінювання його ефективності з точки зору співвідношення «витрати-вигоди».

Необхідно відмітити, що усі ці концепції взаємопов'язані й у сукупності становлять концептуальну основу управлінського обліку, яка була розроблена з урахуванням міжнародної практики і може бути використана як база для розробки та оцінювання системи управлінського обліку на конкретному підприємстві.

У вітчизняній практиці управлінській облік, як правило, здебільшого орієнтований на облік витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг. Тому критики традиційного управлінського обліку часто використовують тезу про надмірну пристрасність до зіставлення витрат і доходів при недостатній увазі до зовнішніх умов, у яких функціонує підприємство. Вони стверджують, що необхідно зосередити більше уваги на стратегічних перспективах діяльності підприємств. Такий зовні орієнтований підхід відомий сьогодні як стратегічний управлінський облік, що незважаючи на велику увагу концептуальної основи ще не має.

Стратегічний управлінський облік визначається розвитком та посиленням ролі стратегічного методологічного підходу, ускладненням управлінських завдань, що потребують для вирішення якісного інформаційного забезпечення, а також розвитком облікової науки. Тому, ми підтримуємо думку Єршової Н. та Гаркуші В., які пропонують використання міждисциплінарного підходу як методологічного підґрунтя стратегічного управлінського обліку (рис. 1) [5].

Стратегічний управлінський облік – це складна багатофункціональна і багаторівнева інформаційна система відкритого типу, що функціонує в соціокультурному просторі і в управлінському середовищі, покликана забезпечити формування та надання стратегічної інформації для інформаційної підтримки повного циклу основних функцій стратегічного управління (планування, організації, аналізу, контролю, регулювання), побудована за принципами проактивності, найбільшої адаптованості до специфіки діяльності підприємства, релевантності до прийняття управлінських рішень та інноваційності.

Стратегічний облік є сьогодні процесом облікового управління цінністю, яка створена підприємством та є його власністю на відміну від сприйняття майбутнього як невизначеності. Стратегічні концепції управлінського обліку використовують стратегічні показники як фактори створення вартості за довгим ланцюгом цінності (вартості), а також ураховують особливості його протікання.

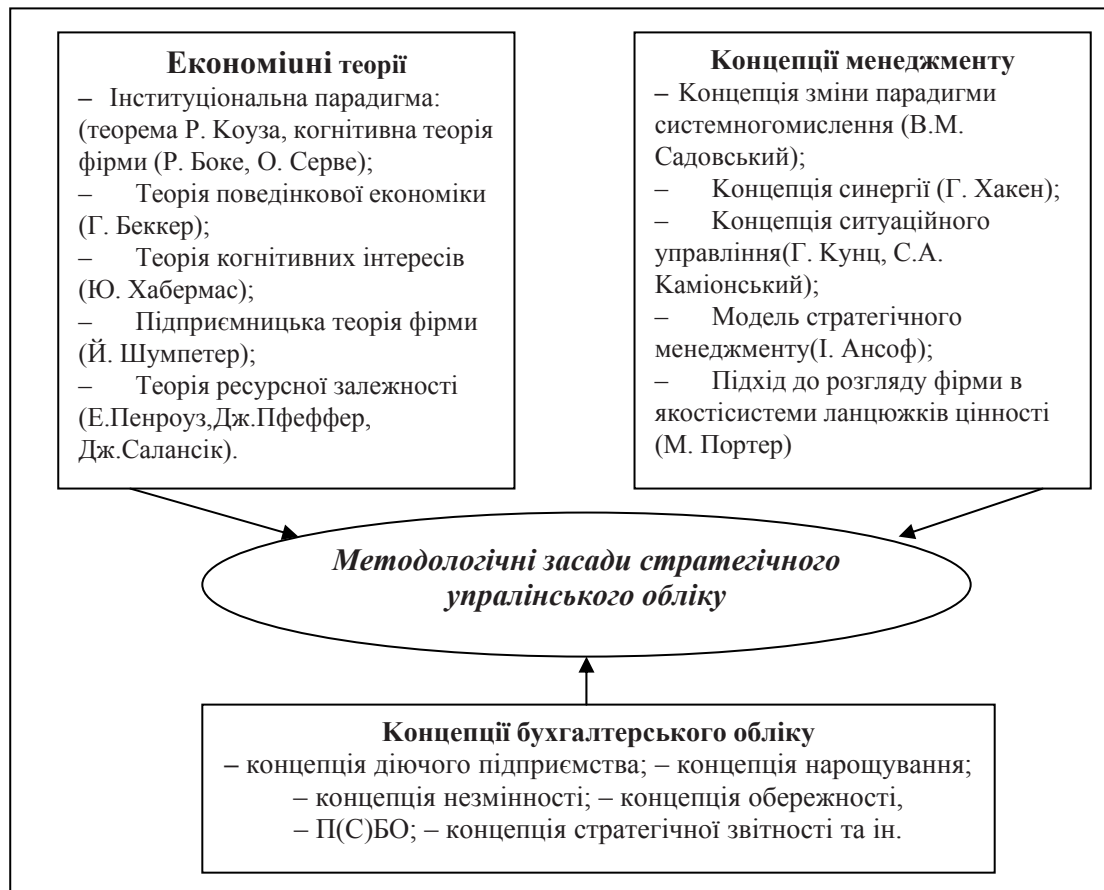


Рисунок 1 – Методологічні засади стратегічного управлінського обліку

Джерело: складено на основі [5].

Сучасні умови ведення господарської діяльності вимагають від усіх її учасників об'єднання й узгодження цілей, мети, завдань, особливостей функціонування самого підприємства, а також особистих цілей кожного працівника та усіх учасників ринкового середовища. А тому узгоджена організація безперервного процесу створення конкурентних переваг, удосконалення бізнес-процесів та творчої діяльності працівників для досягнення стратегічних цілей може бути забезпечена лише надійною системою управління.

У свою чергу, інформаційне забезпечення управління має бути спрямоване на побудову такої моделі управлінського обліку, що дозволяє гармонізувати цілі всіх учасників, ресурси, персонал, їх рівень знань та вмотивованості, прагнень та інтересів зовнішніх учасників (інвесторів, партнерів, кредиторів, місцевих громад тощо).

Саме на підході гармонізації цілей й ресурсів задля підвищення результативності бізнесу засновані інтегровані системи ефективності (результативності) діяльності за стратегічними показниками фінансового та нефінансового характеру. Використання таких систем в якості технології управлінського обліку відомо давно, так світове визнання отримали:

1. Концепція управління за цілями «Management by Objectives, MBO» П. Друкера (1954) визначає коло повноважень та відповідальності менеджерів усіх ієрархічних рівнів управління; передбачає встановлення й узгодження цілей і завдань управління в межах відповідальності; розробка досяжних планів поставлених цілей; контроль, вимірювання й оцінка показників кожного відповідального менеджера; коригування цілей за результатами досягнутих показників.

2. Концепція Панель управління «Tableau de bord» Ж.Л. Мало (1932) спочатку розглядалася як інструмент управління для вищого менеджменту, в подальшому вдосконалена як інструмент інтегрованих фінансових та нефінансових показників за певною частиною бізнесу, що була ґрунтовно досліджена в роботі. Система «Tableau de bord» передбачає формування свідомо ранжованих фінансових і нефінансових показників, при цьому на нижчих рівнях структури переважають нефінансові; чим вище рівень менеджменту, тим більша частка фінансових показників використовується для прийняття рішень.

3. Концепція збалансованої системи показників (Balanced Scorecard, BSC) Д.Нортон та Р.Каплана (1996) є наочним прикладом системи управління вартістю бізнесу за показниками фінансового та нефінансового характеру, і розглядається як інтегрована система управління за показниками (індикаторами) ефективності (результативності) діяльності. Концепція BSC стратегічну мету розвитку підприємства декомпозує на підцілі з верхнього ієрархічного рівня до рівня виконавців. Основне призначення концепції полягає в оцінці й контролі результатів діяльності через набір взаємопов'язаних фінансових (матеріальні, монетарні, відстрочені, пізні) та нефінансових (немонетарні, випереджаючи, ранні) показників (індикаторів) за чотирма перспективами (панель, аспект, сектор): фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, навчання і розвиток персоналу.

4. Вартісно-зорієнтована концепція контролінгу Дітгера Хана та Харальда Хунгенберга (1997) розширює збалансовану систему показників через виокремлення цільових показників за шістьма взаємопов'язаними перспективами: інвестори, клієнти, процеси, персонал, постачальники, суспільство, та керується тими положеннями, що дозволяють сформулювати інтегроване уявлення про стан підприємства та етапи його розвитку.

5. Система за концепцією стратегічних карт Панель індикаторів «Performance Dashboards» Уейн У.Еккерсона (2003 р.) спрямована на виконання бізнес-аналізу, який допомагає покращувати інформацію з метою прискорення корпоративних процесів та забезпечення максимальної ефективності та досягнення стратегічних цілей діяльності. Дана система є наочним представленням фактичних результатів, порівняно із базовими показниками, що поділена на три рівні цілей: операційні – окремі процеси (моніторинг), тактичні – підрозділи (аналіз) та стратегічні (програми управління «тотальної якості» та «шести сигм») [8]

Серед усіх існуючих моделей найкращими для відображення особливостей сучасної економіки можна визначити такі: збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC) Д.Нортон та Р.Каплана, універсальна система показників (Total performance scorecard, TPS) Рамперсада К.Хьюберта та ключові показники ефективності (результативності) (Key Perfomens Indicators, KPI) Д.Парментера. Дані концепції безпосередньо використовують як окремі панелі стратегічних показників матеріального (фінансового, монетарного) та нематеріального (нефінансового, немонетарного) характеру. А також дані концепції мають панелі для визначення впливу нематеріальних (нефінансових, немонетарних) факторів створення вартості та досягнення стратегічних результатів, що характеризують людські ресурси (панелі

навчання й розвитку), стосунки з клієнтами й поведінкою на ринку (панель клієнти та ринки). Крім того, всі означені характеристики діяльності можуть бути представлені у вартісному (грошовому) та кількісно-якісному вимірниках.

Отже, система стратегічних показників діяльності вимагає більш глибокого підходу щодо її формування. Одним з таких підходів може бути процесно-модульний підхід, що передбачає поступове виокремлення стратегічних показників за стадіями технологічного процесу та їх групування у модулі (блоки) за однорідними характеристиками в якості стратегічних результатів та факторів їх досягнення в розрізі складових (перспектив) збалансованої системи показників. Означене забезпечить функціональне використання кожного модулю (блоку) стратегічних показників як за окремою стадією процесу, так і, в цілому по підприємству. Що забезпечить зростаючі інформаційні потреби управління системою підприємства, яка розглядається з позицій конкурентних переваг, сприйнятливості суспільства до інновацій, та розвитку людського потенціалу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дозволило зробити такі висновки. У загальнонауковому значенні під концепцією слід розуміти визначену систему поглядів на певні явища чи процеси, які дозволяють досягнути кінцевої мети у розумінні цих явищ чи процесів. З точки зору окремих наукових напрямів, концепція – це основоположні критерії, які дозволяють пізнавати та прогнозувати процеси та явища, пов'язані безпосередньо з конкретними напрямками і процесами, притаманними даній науці. Щодо концепції бухгалтерського обліку, то вона визначається як основоположні принципи ведення обліку та складання звітності, прийняті у світовій практиці, що відображають підходи до реєстрації, записів активів, доходів, витрат, прибутку підприємства. Призначення концепції полягає у тому, що вона повинна бути основою розробки нормативно-правових актів, а також обґрунтуванням прийняття рішень, не врегульованих нормативними актами.

Слід зазначити, що незважаючи на приналежність поняття концепції до основ теорії, воно може змінюватися та трансформуватися, оскільки змінюються і трансформуються самі явища та процеси, зміст яких і повинна узагальнювати та пояснювати концепція. Таким чином зміни, притаманні розвитку економіки, що породжують нові потреби в інформації, спонукають до перегляду діючих та виникненню нових концепцій, що безпосередньо стосується і концепції обліку в системі управління.

Зміст сучасної концепції обліку в системі управління підприємством в Україні зумовлюється щонайменше двома обставинами. По-перше, на становлення цієї концепції вплинув факт перенорієнтації національної економіки на ринкові відносини, в результаті чого змінилось розуміння обліку як такого (він з виконання функцій суто рахунковедення отримав статус мови бізнесу). По-друге, розмежування бухгалтерського обліку на дві складові: виокремлення обліку фінансового та управлінського, в результаті чого саме управлінський облік спрямований сьогодні на формування інформаційної основи для прийняття рішень керівництвом підприємств. Відповідно, концепція обліку в системі управління, перш за все, має розглядатись з точки зору сучасної концепції вітчизняного управлінського обліку, яка орієнтована на загальні аспекти розвитку методології та організації обліку у світі, продовженням якої є стратегічний управлінський облік, що визначається розвитком та посиленням ролі стратегічного методологічного підходу, ускладненням управлінських завдань, що потребують для вирішення якісного інформаційного забезпечення, а також розвитком облікової науки. Відповідно доцільним сьогодні є використання міждисциплінарного підходу як методологічного підґрунтя стратегічного управлінського обліку.

Виявлення стратегічних показників ефективності (результативності) діяльності й створення їх інтегрованої системи має здійснюватися за процесно-модульним підходом, який передбачає групування однорідних стратегічних показників у модулі (блоки) за стадіями інноваційного процесу: виникнення ідеї нового продукту, розробка технології виробництва нового продукту, створення прототипу нового продукту; виробництво нового продукту, просування нового продукту на ринок, зміцнення ринкових позицій нового продукту, що забезпечить зростаючі інформаційні потреби управління системою підприємства, яка розглядається з позицій конкурентних переваг, сприйнятливості суспільства до інновацій, стратегії інноваційного саморозвитку та розвитку людського потенціалу.

Перспективами подальших досліджень є формування методичних підходів до організації та ведення обліку в системі управління залежно від цільової спрямованості діяльності підприємств різних видів економічної діяльності.

Список літератури

1. Вакун О., Зарудна Н., Фурса Т. Парадигма стратегічного обліку. *Галицький економічний вісник*. Т. : ТНТУ, 2020. № 67, т. 6. С. 67– 78. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/34224> (дата звернення: 25.04.2023).
2. Голов С.Ф. Генезис управлінського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. № 7-8. 2017. С. 2-24.
3. Економічна енциклопедія: веб-сайт. Режим доступу: <http://slovopedia.org.ua> (дата звернення 10.05.2023 р.)
4. Енциклопедія Сучасної України: веб-сайт. Режим доступу: <https://esu.com.ua> > article-3 (дата звернення 10.05.2023 р.)
5. Єршова Н., Гаркуша В. Концепція стратегічного управлінського обліку в інноваційній економіці. *European journal of economics and management*. Volume 5. Issue 3. 2019. С. 106-112.
6. Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. Збірник наукових праць*. Луцьк : ЛНТУ, 2009. Вип. 6(24). С. 171-182.
7. Завадський Й.С., Осовська Т.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. К. : Кондор, 2006. 356 с.
8. Іванков В.М. Застосування стратегічних концепцій управлінського обліку для забезпечення інформаційних потреб інноваційного менеджменту. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 2 (80). С. 8-15.
9. Концепції та парадигми у розвитку теорії та методології обліку : навч. посіб. / В. М. Савченко та ін.] ; за ред. В. М. Савченко. Кропивницький : 2022. 269 с. Режим доступу: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/11859/1/Навч._посібн_КПТМО_2022_ОСТ.В._21.0_2.22.pdf (Дата звернення 12.05.2023 р.)
10. Кундря-Висоцька О.П. Змістовні характеристики стратегічної парадигми обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 3 (53). С. 137–139.
11. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2017. 204 с.
12. Мазіна О.І. Концептуальні основи управлінської звітності. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. №2, 2014. С. 134-157.
13. Малуґа Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи : наук. доповідь. Житомир : ЖДТУ, 2006. 84 с.
14. Пилипенко І.І., Пантелеєв В.П., Шевчук В.О. та ін. Облік, контроль та аналіз: Словник-довідник: Навч. посіб. К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 368 с.
15. Пушкар М. Концепція інформаційного поля у розвитку облікової науки. *Вісник економіки № 1*, 2022 р. С. 143-156.
16. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 359 с.
17. Хомин П.Я. Парадигмы и контрверсии в бухгалтерском учете (попытка консеквентного анализа) : монографія. Тернополь : Экономическая мысль, 2007. 299 с.
18. Management Accounting Concepts. International Management Accounting Practice Statement. New York: IFAC, 1998.

References

1. Vakun, O., Zarudna., N. & Fursa, T. (2020). Paradyhma stratehichnoho obliku [Paradigm of strategic accounting]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk - Galician Economic Bulletin*. Vol. 67, 6, 67– 78. Retrieved from <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/34224> [in Ukrainian]
2. Holov. S.F. (2017). Henezys upravlinskoho obliku [The genesis of management accounting]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt - Accounting and auditing*. Vol. 7-8, 2-24 [in Ukrainian]
3. Ekonomichna entsyklopediia [Economic encyclopedia] slovopedia.org.ua Retrieved from <http://slovopedia.org.ua> [in Ukrainian]
4. Entsyklopediia Suchasnoi Ukrainy [Encyclopedia of Modern Ukraine]. esu.com.ua > article-3 Retrieved from <https://esu.com.ua> > article-3 [in Ukrainian]
5. Yershova, N. & Hapkysha, B. (2019). Kontsepsiia ctatehichnoho uppavlinckoho obliku v innovatsiinii ekonomitsi [The concept of strategic management accounting in the innovation economy]. *European journal of economics and management - European journal of economics and management*. Vol. 5, 3, 106-112 [in Ukrainian]
6. Zhuk, V.M. (2009). Paradyhma bukhhalterskoho obliku ekonomiky harmoniinoho rozvytku [The accounting paradigm of the economy of harmonious development]. *Ekonomichni nauky. Serii. Zbirnyk naukovykh prats: Oblik i finansy - Economic sciences. Series: Accounting and finance. Collection of scientific papers*. Vyp. 6(24), 171-182 [in Ukrainian]
7. Zavadskyi, Y.S., Osovska, T.V., & Yushkevich, O.O. (2006). Ekonomichnyi slovnyk [Economic dictionary]. Kyiv: Condor [in Ukrainian]
8. Ivankov, V.M. (2017). Zastosuvannia stratehichnykh kontsepsii upravlinskoho obliku dlia zabezpechennia informatsiinykh potreb innovatsiinoho menedzhmentu [Application of strategic management accounting concepts to ensure information needs of innovative management]. *Visnyk ZhDTU - Bulletin of ZHTU*. № 2 (80), 8-15 [in Ukrainian]
9. Savchenko, V.M., Yurchenko, O.V. & Kononenko L.V. (2022). Kontsepsii ta paradyhmy u rozvytku teorii ta metodolohii obliku [Concepts and paradigms in the development of accounting theory and methodology]. Kropyvnytskyi. Retrieved from http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/11859/1/Навч._посібн._KITMO_2022_OCT.B._21.02.22.pdf [in Ukrainian]
10. Kundria-Vysotska, O.P. (2010). Zmistovni kharakterystyky stratehichnoi paradyhmy obliku [Content characteristics of the strategic accounting paradigm]. *Visnyk ZhDTU - Bulletin of ZHTU*. Vol. 3 (53), 137–139 [in Ukrainian].
11. Legenchuk, S.F. (2017). Bahatovariantnist v bukhhalterskomu obliku: istoryko-teoretychni aspekty : monohrafiia [Multivariate accounting: historical and theoretical aspects: monograph]. Zhytomyr: Zhdtu [in Ukrainian]
12. Mazina, O.I. (2014). Kontseptualni osnovy upravlinskoi zvitnosti [Conceptual foundations of management reporting]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii - Accounting, analysis and auditing: problems of theory, methodology, organization*. Vol. 2, 134-157 [in Ukrainian].
13. Malyuga, N.M. (2006). Kontsepsiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini teoretyko-metodolohichni osnovy : nauk. dopovid [The concept of the development of accounting in Ukraine, theoretical and methodological foundations: science. Report]. Zhytomyr: Zhdtu [in Ukrainian]
14. Pylypenko, I.I., Panteleev V.P. & Shevchyk V.O. (2011). Oblik, kontpol ta analiz: Clovnyk-dovidnyk: Navch.pocib [Accounting, control, and analysis: Dictionary-handbook: Teaching aids]. Kyiv : Biznec Media Koncaltinh [in Ukrainian]
15. Pushkar, M. (2022). Kontsepsiia informatsiinoho polia u rozvytku oblikovoi nauky [The concept of the information field in the development of accounting science]. *Visnyk ekonomiky - Economic Bulletin*. Vol. 1, 143-156 [in Ukrainian]
16. Pushkar, M.S. (2007). Metateoriia obliku abo yakoiu povynna staty teoriia [A meta-theory of accounting or what the theory should become]. Ternopil : Kart-blansh [in Ukrainian]
17. Homin, P.Ja. (2007). Paradigmy i kontrversii v buhgalterskom uchete (popytka konsekvntnogo analiza) [Paradigms and controversies in accounting (an attempt at consequential analysis)]. Ternopol' : Jekonomicheskaja mysl' [in Russian].
18. Management Accounting Concepts (1998). International Management Accounting Practice Statement. New York: IFAC.

Nataliia Shalimova, Professor, Doctor in Economics (Doctor of Economic Sciences)

Iryna Smirnova, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Nadiya Smirnova, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

Development of the Accounting Concept in the Enterprise Management System

The purpose of this article is to research and systematize existing approaches to understanding the essence of the concept of accounting in the management system in order to determine the current stage of its development. It has been substantiated that the concept of accounting should not be separated from the life of the economic object as a main link of the social economic reproduction and should fully incorporate the internal and systematic information needs of management, employees, and owners. It has been proved that the transformation of the economic environment, revolutionary changes in information technologies necessitate the development of accounting theory and, as a result, a change in accounting concepts.

The implementation of the concept was investigated depending on the point of view from which they are considered: from a general point of view or from a point of view of a specific point of view. The circumstances that determined the content of the modern concept of accounting in the enterprise management system in Ukraine are analyzed. International concepts of management accounting, as the basis of accounting in the enterprise management system, were studied. The methodological tasks of the strategic management accounting have been clarified. It has been proven that management information support should be aimed at building such an accounting model in the management system, which allows harmonizing the goals of all participants, resources, personnel, their level of knowledge and motivation, aspirations and interests of external participants.

The characteristics of integrated management efficiency systems based on strategic indicators, based on the compatible, consistent and coordinated use of tangible and intangible factors of business value creation, based on the accounting concepts of balanced cards (accounts) or strategic cards, were studied. It is proved that the identification of strategic indicators of activity efficiency and the creation of their integrated system should be carried out according to the process-module approach, which involves the grouping of homogeneous strategic indicators in a module according to the stages of economic processes, which will ensure the growing information needs of the management of the enterprise system.

concept, management, accounting, accounting in the management system, management accounting, management strategic accounting, management information support, integrated management efficiency systems based on strategic indicators

Одержано (Received) 15.05.2023

Прорецензовано (Reviewed) 26.05.2023

Прийнято до друку (Approved) 29.05.2023

УДК 336.225.673

JEL Classification: H26

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9\(42\).153-163](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).153-163)

Т.В. Фоміна, доц., канд. екон. наук

О.Б. Пугаченко, доц., канд. екон. наук

О.Д. Коломоєць, доц., канд. юрид. наук

Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

Податкові перевірки як спосіб здійснення податкового контролю

У статті розглянуто податкові перевірки як один із способів здійснення податкового контролю. Мета дослідження - обґрунтування теоретичних положень організації податкових перевірок та визначення їх ролі і місця у контрольному процесі. Дослідження ґрунтувалось на застосуванні загальнонаукових методів: систематизації, логічного, аналітичного, індукції, дедукції, а також методів теоретичного узагальнення, класифікації та групування. Графічний метод було застосовано для ілюстрації результатів проведених досліджень.

У результаті дослідження підкреслено, що податкові перевірки є способом здійснення податкового контролю в Україні. На підставі цифрових даних з офіційних порталів ДПС доведено ефективність та результативності податкових перевірок, що були проведені протягом 2021-2022 років. Наголошено на обмеженні у здійсненні податкових перевірок в Україні на період дії воєнного стану, що у більшості стосувалось документальних перевірок. Визначено види податкових перевірок: камеральні, документальні та фактичні. Здійснено порівняння предмету документальних та фактичних перевірок, у результаті чого з'ясовано, що одні й ті ж питання можуть бути об'єктом різних видів перевірок. Узагальнено організаційні особливості проведення окремих видів податкових перевірок за такими напрямками: місце проведення, підстави для проведення, періодичність проведення, тривалість, умови для початку перевірки, продовження термінів проведення.

© Т.В. Фоміна, О.Б. Пугаченко, О.Д. Коломоєць, 2023