

**ЦЕНТРАЛЬНА СПІЛКА СПОЖИВЧИХ ТОВАРИСТВ УКРАЇНИ
(УКООПСПІЛКА)
ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСПІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

РЕФЕРАТ РОБОТИ

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЕЛЕКТРОННОГО БІЗНЕСУ

КУЛИК ВІКТОРІЯ АНАТОЛІЇВНА – доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального
закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

Полтава – 2019

Актуальність теми. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління ефективно функціонує впродовж декількох століть. Водночас невинні зміни в економічному житті зумовлюють його постійні трансформації. В умовах глобалізації, трансформації платіжних систем (PayPal, PrivatMoney, Telegraf), розповсюдження яких є важливим драйвером розвитку економіки, та повсюдного поширення інформаційно-комунікаційних технологій, бухгалтерський облік зустрічається із новими викликами, які спрямовують його на наступні шаблі еволюції. Розвиток бухгалтерського обліку тісно пов'язаний із розширенням переліку користувачів облікової інформації, необхідної для прийняття рішень. В інформаційній економіці інформація бухгалтерського обліку перестає бути лише компонентом системи управління окремого суб'єкту господарювання і, поступово, виходить за його межі.

В Україні розвиток бухгалтерського обліку підприємств електронного бізнесу (е-бізнесу) відбувається із темпами, нижчими за світові, що тим самим ускладнює діяльність підприємств цієї галузі, вимушених конкурувати у міжнародному масштабі. Негативним фактором, що вплинув на розвиток вітчизняного е-бізнесу, стала економічна криза 2014 р. У 2015 р. в Україні обсяг реалізації товарів та послуг підприємствами е-бізнесу досягнув рівня 2011 р., а 2016 р. став першим роком виходу із кризових явищ. Вітчизняні підприємці розуміють перспективність цього виду бізнесу та прагнуть його розвивати, незважаючи на внутрішні стримуючі фактори, які є в Україні, та високу конкуренцію на міжнародному рівні.

Враховуючи зазначене, у вітчизняного бухгалтерського обліку виникає проблема не скопіювати облікові системи провідних країн світу, а побудувати власну, здатну задовольнити потреби національної економіки та забезпечити конкурентоспроможність вітчизняних підприємств е-бізнесу на світовому ринку.

Складність зазначеної проблеми підсилюється відсутністю єдиного підходу до визначення змісту, мети та запитів користувачів інформації бухгалтерського обліку в інформаційній економіці, а також його місця в інформаційній системі управління на мікро- та макрорівні. Ознаки нового виду економіки, особливості її функціонування досліджуються у працях таких закордонних вчених, як: Д. Бел, П. Друкер, Р. Ентоні, Ю. Іджири, А. Ч. Літлтон, Ф. Махлуп, Г. Г. Міллер, Т. Умесао, Дж. Г. Сортер. Проблемам теорії, методології та організації бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комунікаційних технологій присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних науковців України, зокрема, М. М. Бенька, С. Ф. Голова, С. В. Гушка, Т. В. Давидюк, В. В. Євдокимова, В. М. Жука, З. М. В. Задорожного, С. В. Івахненкова, А. С. Крутової, С. Ф. Легенчука, О. В. Мельниченка, В. О. Осмятченка, О. М. Петрука, Вал. В. Сопко, Л. В. Чижевської, В. А. Шпака, А. В. Янчева та інших. У працях названих науковців досліджуються різноманітні підходи до вирішення проблем методології та організації бухгалтерського обліку в умовах інформаційної економіки. Проте, перманентні зміни у діяльності економічних суб'єктів постійно потребують актуальних підходів і рішень до визначення теоретичних засад бухгалтерського обліку підприємств е-бізнесу. Поділяючи думку про значний внесок указаних вчених у розвиток теоретичних, методологічних та

організаційних положень бухгалтерського обліку, відмітимо, що в сучасній економічній науці поки що не сформовано достатній обсяг інформації з методології та організації бухгалтерського обліку в електронному середовищі, який дозволяє суттєво модифікувати теоретичні основи вітчизняної облікової науки та вивести її на якісно новий щабель еволюції, підвищивши тим самим конкурентні переваги вітчизняних підприємств е-бізнесу у міжнародному масштабі.

Вибір та актуальність теми дослідження зумовлені необхідністю чіткого визначення місця, завдань і тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в сучасній системі соціально-економічних відносин, розробки теоретичної бази бухгалтерського обліку як інформаційної системи управління в умовах інформаційної економіки, функціонування якої повинне забезпечувати інформаційні потреби користувачів та підвищити значимість бухгалтерського обліку у процесі прийняття рішень як на мікро-, так і на макрорівні.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці авторської концепції розвитку бухгалтерського обліку для вітчизняних підприємств е-бізнесу, з урахуванням інтеграційного курсу країни у глобальний економічний простір і трансформацій, що відбуваються у світовій економічній системі під впливом інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ). Це дозволило виділити й обґрунтувати сукупність наукових положень, серед яких:

– вперше одержано напрями трансформації теорії, методології й організації бухгалтерського обліку для підприємств е-бізнесу на основі електронної теорії, пов'язані зі зміною мети бухгалтерського обліку, розширенням кола користувачів облікової інформації, переліку принципів та об'єктів бухгалтерського обліку, якісних характеристик корисної фінансової інформації, що сприяє адаптивному розвитку бухгалтерського обліку як науки у змінному електронному середовищі;

– вперше одержано методологічні підходи до прогнозування розвитку бухгалтерського обліку із використанням світоглядної концепції глобального детермінізму для формування короткострокових прогнозів та самоорганізованої критичності – для середньо- та довгострокових прогнозів, що дозволило визначити тенденції розвитку бухгалтерського обліку в Україні;

– удосконалено понятійний апарат бухгалтерського обліку через уточнення понять «мета бухгалтерського обліку» (метою ведення бухгалтерського обліку є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище та результати діяльності суб'єкта господарювання зовнішнім користувачам на їх вимогу, у тому числі для формування єдиного інформаційного простору, а також внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень); «єдиний інформаційний простір» (накопичений державними та міждержавними організаціями, суб'єктами господарювання, домогосподарствами і фізичними особами обсяг інформації у електронному вигляді про різні сфери суспільного життя, який збирається, зберігається та обробляється за допомогою використання інформаційно-комунікаційних технологій та може бути використаний усіма членами суспільства); «нематеріальні товари, які не створені на момент продажу» (товари, які не мають матеріальної форми та фактична собівартість реалізації яких не може бути визначена повністю на момент продажу), на яких

ґрунтуються теоретичні основи бухгалтерського обліку спрямованого на задоволення потреб користувачів в інформаційній економіці;

– удосконалено організаційні регламенти бухгалтерського обліку – посадові інструкції бухгалтерів, які здійснюють перевірку первинних документів, що підтверджують факт оплати та доставки товару онлайн-магазином; а також посадові інструкції кур'єрів власної кур'єрської служби, які одночасно виконують обов'язки касира при прийманні коштів від покупців у момент передачі товару через використання мультиканального підходу, що застосовується при організації діяльності підприємств е-бізнесу;

– удосконалено методичне забезпечення обліку нових об'єктів бухгалтерського обліку, характерних для підприємств е-бізнесу, пов'язаних із обліком нематеріальних товарів, які не створені на момент продажу (для обліку цього виду активів запропоновано використовувати рахунок 292 «Нематеріальні товари, які не створені на момент продажу») та специфічних бонусів (які доцільно обліковувати із використанням рахунку 042.1 «Виплати за бонусними програмами»), що, на відміну від діючих методик обліку, дозволяє накопичувати інформацію про вказані об'єкти за окремими рахунками та підвищує ефективність системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази для прийняття рішень;

– удосконалено порядок організації процесу підбору облікового персоналу через ідентифікацію здібностей та компетенцій професійного бухгалтера в інформаційній економіці (здібності: фізичні та когнітивні; компетенції: основні та міжфункціональні), що дозволяє удосконалити якісний склад бухгалтерської служби та працівників аутсорсингових компаній;

– удосконалено систему підготовки бухгалтерських кадрів в Україні шляхом впровадження освітньо-інноваційних кластерів, діяльність яких поєднує інновації, практичну бухгалтерську діяльність і навчальний процес, що сприяє досягненню мети бухгалтерського обліку;

– дістали подальший розвиток теоретичні основи бухгалтерського обліку через розширення переліку користувачів облікової інформації, до яких, в умовах функціонування інформаційної економіки, належать міжнародні та міжурядові організації, уряди інших країн, що зумовлює зміни у порядку формування та представлення облікової інформації для забезпечення інформаційних потреб цих користувачів;

– дістало подальший розвиток трактування окремих принципів бухгалтерського обліку, зокрема, запропоновано зміни до визначення змісту принципів (історичної (фактичної) собівартості, послідовності та єдиного грошового вимірника) та їх перелік через його розширення принципами систематизації та персоніфікації, що забезпечить можливість формування облікової інформації відповідно до запитів користувачів в умовах інформаційної економіки;

– дістали подальший розвиток якісні характеристики корисної фінансової інформації через розширення їх переліку такими елементами як обмеженість фізичного обсягу облікової інформації та варіативність облікових даних, що на відміну від діючих норм чинного законодавства, дозволяє врахувати вплив електронної теорії на процес отримання, зберігання та обробки інформації в умовах використання технології BigData;

– дістав подальший розвиток метод бухгалтерського обліку, який суттєво трансформується у бухгалтерському обліку підприємств е-бізнесу під впливом інформаційної економіки за змістом і формою (розвиток методів первинного спостереження та вартісного вимірювання запропоновано розглядати через їх використання у системі фінансового обліку з метою подання повної та достовірної інформації до єдиного інформаційного простору; а методи поточного групування та підсумкового узагальнення в удосконаленому вигляді рекомендовано інтегрувати у систему управлінського обліку підприємств е-бізнесу), що сприяє формуванню доступної і зрозумілої облікової інформації для користувачів в електронному середовищі;

– дістали подальший розвиток методичні елементи облікової політики підприємств е-бізнесу (методи нарахування амортизації нематеріальних активів та основних засобів, методи оцінки їх вибуття та інші) шляхом визначення переліку альтернативних варіантів елементів облікової політики, які доцільно включити у розпорядчий документ про облікову політику підприємства е-бізнесу з метою формування у системі бухгалтерського обліку повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття рішень;

– дістали подальший розвиток інформаційна та контрольна функції бухгалтерського обліку, які можуть бути використані у складі заходів для запобігання кіберзлочинам, що дозволить підвищити рівень інформаційної безпеки підприємства й уникнути непередбачених витрат, пов'язаних із нейтралізацією наслідків кіберзлочинів через створення системи внутрішніх регламентів;

– дістали подальший розвиток тенденції розвитку теорії, методології й організації бухгалтерського обліку як науки, практичної діяльності та навчальної дисципліни, пов'язані із подальшою регламентацією обліку, особливостями обліку у межах суб'єкта господарювання з метою визначення напрямів трансформації основних компонентів його теорії, методології та організації із врахуванням електронної теорії.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання запропонованих концептуальних підходів і методик у практиці ведення бухгалтерського обліку підприємств, які працюють у галузі е-бізнесу, а також більш широкого кола підприємств, що використовують у своїй діяльності інформаційно-комунікаційні технології, регулювання бухгалтерського обліку на мікрорівні, при розробці нормативно-правових актів, якими регламентуються діяльність онлайн-магазинів і засади ведення бухгалтерського обліку на них, при розробці рекомендацій з запобігання кіберзлочинам на різних суб'єктах господарської діяльності. Результати роботи сприяють розвитку теоретичних основ бухгалтерського обліку, прогнозуванню його тенденцій, еволюції бухгалтерського обліку як науково-практичної діяльності та навчальної дисципліни.

Основні теоретичні, методологічні та організаційні положення дослідження доведені до рівня конкретних розробок, придатних до використання підприємствами, громадськими організаціями та вищими навчальними закладами (Приватне акціонерне товариство «Полімпекс»; Інтернет-магазин меблів SILF; Телекомунікаційна компанія «ВАК»; ТОВ «Аутсорсинговий центр «ОБЛІК+КОНТРОЛЬ–ПОДАТКИ»; Спілка

споживчих товариств Кіровоградської області; Спілка споживчих товариств «Споживспілка Полтавської області»; Громадська організація «Центр сучасних інновацій»; Полтавська обласна громадська організація «Аналітичний центр «Бюро економічних і соціальних досліджень»; Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»). Використання результатів підтверджується відповідними довідками.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 64 наукові праці загальним обсягом 118,35 друк. арк. (особисто автора – 54,71 друк. арк.), з яких 5 монографій (дві – одноосібні та три – колективні), загальним обсягом 98,1 друк. арк. (особисто автора – 36,6 друк. арк.); 28 статей у наукових виданнях (з них 1 – у науковому періодичному виданні іншої держави; 5 – у виданнях України, які входять до міжнародних наукометричних баз; 17 – у наукових фахових виданнях України; 5 – у інших наукових виданнях) загальним обсягом 12,47 друк. арк. (особисто автора – 11,02 друк. арк.); 31 тези доповідей і матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій загальним обсягом 5,48 друк. арк. (особисто автора – 4,79 друк. арк.). Загальна кількість посилань на публікації автора – 106, h-індекс – 3 (база даних Google Scholar) та кількість посилань на публікації автора – 1 та h-індекс – 1 (база даних Scopus).

У роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано розв'язання науково-практичної проблеми облікового забезпечення діяльності підприємств е-бізнесу з урахуванням положень електронної теорії та вимог інформаційної економіки на основі нових та удосконалених теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку діяльності підприємств е-бізнесу, головними з яких є такі:

1. В умовах глобалізації економіки та інформаційного суспільства зацікавленими користувачами облікової інформації стають міжнародні та міжурядові організації, уряди інших держав, що вимагає перегляду підходів до формування облікової інформації, які включають теоретичні основи бухгалтерського обліку, його методологію та організацію. Одним із способів задоволення різних запитів користувачів облікової інформації для прийняття рішень є створення єдиного інформаційного простору. Головним недоліком формування та використання такого простору в Україні є недобросовісне використання інформації, накопиченої у ньому, та розкриття комерційної таємниці. Під час проведеного дослідження можливості потенційного використання облікової інформації підприємств е-бізнесу для створення такого простору в Україні визначено місце бухгалтерського обліку у системі інформаційного забезпечення управління та обґрунтовано можливості використання частини його показників для формування єдиного інформаційного простору. За результатами дослідження встановлено можливість збереження комерційної таємниці підприємств е-бізнесу через функціонування автономної системи управлінського обліку.

2. Трансформація світоглядних філософських підходів, що намагаються пояснити зміни у сучасній світовій економіці, в основу яких покладено електронну теорію, зумовлює необхідність оновлення теоретичних основ бухгалтерського обліку. За результатами дослідження запропоновано зміни до теоретичних основ бухгалтерського обліку для підприємств е-бізнесу, що

функціонують в Україні. Беручи за основу електронну теорію при внесенні змін до теоретичних основ бухгалтерського обліку, встановлено, що ключовими елементами, які зумовлюють розвиток бухгалтерського обліку є: оновлена мета бухгалтерського обліку; розширений перелік принципів та об'єктів бухгалтерського обліку, нові користувачі облікової інформації; трансформований метод бухгалтерського обліку; зміни у підходах до організації бухгалтерського обліку та методики обліку окремих його об'єктів.

3. В основу формування облікової інформації покладено систему принципів бухгалтерського обліку. В умовах трансформацій, що відбуваються під впливом інформаційно-комунікаційних технологій, запропоновано змінити зміст принципів історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та послідовності, обмежити використання принципу безперервності, доповнити перелік принципів бухгалтерського обліку принципами систематизації та персоніфікації. Облікова інформація, сформована на підставі визначених принципів бухгалтерського обліку, дозволить задовольнити потреби усіх груп користувачів, які здійснюють свою діяльність в інформаційній економіці.

4. На підставі порівняння та аналізу якісних характеристик інформації, що генерується із використанням технології BigData, та якісних характеристик корисної фінансової інформації доповнено перелік якісних характеристик корисної фінансової інформації такими якісними характеристиками, як обмеженість фізичного обсягу облікової інформації та варіативність облікових даних, що дозволить сформувати релевантну облікову інформацію із урахуванням підходів до її створення в електронному середовищі.

5. У ході дослідження встановлено, що термінологія бухгалтерського обліку потребує оновлення відповідно до запитів користувачів, які здійснюють свою діяльність в умовах інформаційної економіки. Запропоновано удосконалити зміст поняття «мета бухгалтерського обліку»; ввести у понятійний апарат бухгалтерського обліку поняття «єдиний інформаційний простір» та «нематеріальні товари, які не створені на момент продажу». Зазначені пропозиції сприятимуть підвищенню інформативності даних бухгалтерського обліку, що дозволить сформувати вичерпну та достовірну інформацію для управління підприємством.

6. Метод бухгалтерського обліку суттєво змінюється під впливом інформаційно-комунікаційних технологій та глобалізаційних процесів. У результаті дослідження встановлено, що в умовах функціонування єдиного інформаційного простору посилюють свою значимість методи первинного спостереження та вартісного вимірювання господарських операцій, оскільки саме вони є основою їх формування. Методи поточного групування та підсумкового узагальнення доцільно використовувати в управлінському обліку підприємств е-бізнесу.

7. Найбільш розповсюдженим видом підприємств е-бізнесу, які функціонують в Україні, є онлайн-магазини. Дослідження процесу створення та організації бухгалтерського обліку в онлайн-магазинах дозволило виявити низку проблем, пов'язаних із відсутністю належної регламентації їх діяльності та ведення обліку. У ході проведеного дослідження діючої нормативної бази, якою регламентується діяльність та ведення обліку в онлайн-магазинах, було

встановлено взаємозв'язок стратегії підприємства е-бізнесу, системи оподаткування та форми організації бухгалтерського обліку. За результатами дослідження обґрунтовано переваги та недоліки використання аутсорсингових послуг чи ведення обліку шляхом інсорсингу на підприємствах е-бізнесу. Використання мультиканального підходу було покладено в основу розробки внутрішніх регламентів на підприємствах е-бізнесу (посадової інструкції касира, який одночасно є кур'єром власної кур'єрської служби).

8. Облікова політика підприємства е-бізнесу яка є важливою частиною його організації повинна передбачати перелік альтернативних варіантів щодо окремих елементів облікової політики, які узгоджуються з основними орієнтирами його розвитку та особливостями господарської діяльності. У ході дослідження обґрунтовано перелік найбільш доцільних альтернатив, які можуть бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику підприємств е-бізнесу (методи нарахування амортизації нематеріальних активів та основних засобів, методи оцінки вибуття запасів та інші) із врахуванням стратегії розвитку підприємства е-бізнесу.

9. Важливим аспектом успішної діяльності підприємств е-бізнесу є попередження скоєння кіберзлочинів, наслідки яких негативно впливають на репутацію підприємства та знижують лояльність покупців. За результатами дослідження встановлено превентивні заходи щодо кіберзлочинів, які можуть створюватися у системі бухгалтерського обліку через використання інформаційної та контрольної функцій бухгалтерського обліку шляхом удосконалення змісту окремих внутрішніх регламентів (посадових інструкцій бухгалтерів, які здійснюють контроль за розрахунками між підприємством е-бізнесу та кінцевими споживачами).

10. Під час дослідження особливостей діяльності підприємств е-бізнесу виявлено нові об'єкти бухгалтерського обліку, що потребують імплементації у діючу систему бухгалтерського обліку з метою підвищення релевантності даних обліку. Новими об'єктами бухгалтерського обліку є: 1) нематеріальні товари, які не створені на момент продажу; 2) специфічні бонуси, які отримують споживачі за поширення інформації про підприємство е-бізнесу. За результатами дослідження визначено економічний зміст зазначених об'єктів, підходи до їх оцінки, методика їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. На підставі отриманих результатів запропоновано зміни до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, що забезпечать уніфікацію підходів до бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних із рухом цих об'єктів обліку.

11. В інформаційній економіці відбулася зміна принципів, покладених в основу світосприйняття, зумовлена переходом від принципу глобального детермінізму до принципу самоорганізованої критичності, що викликає необхідність удосконалення підходів до прогнозування економічних явищ та процесів. У ході дослідження встановлено необхідність застосування підходів до прогнозування розвитку бухгалтерського обліку, виходячи із того, що він є складною системою, яка розвивається динамічно. Для прогнозування розвитку бухгалтерського обліку на середньо- та довгострокову перспективу

обґрунтовано доцільність застосування інтуїтивних та експертних методів, а також методів прогнозування нелінійних систем. Короткострокові прогнози необхідно створювати із використанням формалізованих або математичних методів прогнозування.

12. Суспільні трансформації зумовлюють виникнення оновленого переліку професій, необхідних для функціонування інформаційної економіки та професійних компетенцій осіб, що будуть задіяні у нових галузях економіки. За результатами дослідження було визначено перелік професійних компетенцій, якими повинні володіти бухгалтери у найближчому майбутньому (базові грамотності; компетенції, пов'язані із тим, як люди реагують на виклики у щоденному житті; якісні характеристики, пов'язані із тим, як люди ставляться до навколишнього середовища, що постійно змінюється), що дозволило запропонувати зміни до відповідного стандарту вищої освіти України, який може бути використаний у процесі набору фахівців для роботи в бухгалтерії господарюючого суб'єкта.

13. Одним із перспективних напрямів удосконалення діяльності вищих навчальних закладів, що займаються підготовкою бухгалтерів, є їх входження до складу освітньо-інноваційних кластерів регіону або створення таких кластерів на їх основі. У роботі запропоновано застосування кластерного підходу до удосконалення системи вищої бухгалтерської освіти через розробку моделі освітньо-інноваційного кластеру «Полтава», який може здійснювати свою діяльність із використанням трьох основних компонентів «Наука», «Інновації» та «Бізнес», що дозволить отримати значні конкурентні переваги усім учасникам освітньо-інноваційного кластеру та підвищити рівень економічного розвитку регіону або країни загалом.

14. Прогнозування бухгалтерського обліку на коротко-, середньо- та довгострокову перспективу дало можливість встановити тенденції розвитку бухгалтерського обліку в Україні у розрізі бухгалтерського обліку як науки, практичної діяльності та навчальної дисципліни, що дозволило запропонувати Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в Україні на середньострокову перспективу, а також визначити потенційні напрями розвитку бухгалтерського обліку на мікрорівні на прикладі підприємств е-бізнесу. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні може стати орієнтиром для внесення змін у чинне законодавство, яким регламентується ведення бухгалтерського обліку та змін програми підготовки фахівців з бухгалтерського обліку у вищих навчальних закладах.

Претендент

В. А. Кулик