

The Constitutional Role of Accounting in Ensuring the Implementation of Innovative Activities of the Enterprise

Abstract. In post-Soviet countries, the perception of accounting as a service tool that performs a service function is still widespread. However, today accounting not only satisfies information needs but also ensures the formation, ordering and construction of organizational and social processes by forming a new social and organizational order. The purpose of the article is to assess the constitutive role of accounting in the activities of organizations and society, as well as to identify and analyze the directions of the constitutive influence of accounting on the innovative activity of the enterprise. Methods of comparison, analogy, modelling and historical analysis were used to achieve the goal. The methodological basis of the research is the position of the organizational theory. The historical features of the development of the views of scientists regarding the formation of the proactive and constitutive role of accounting in the functioning of socioeconomic institutions have been analyzed. It was determined that based on its constitutive role, accounting ensures the formation and ordering of organizational and social processes and constructs them through changing social and organizational relations. Using the example of improving the system of accounting rules in IFRS 16 “Leases”, an example of the implementation of the constitutive role of accounting in achieving social goals has been analyzed. Two main approaches to understanding the role of accounting in the functioning of socioeconomic institutions have been identified and analyzed. The possibility of improving the innovative activity of enterprises by changing the current method of accounting and reporting on the elements of the innovative capital of the enterprise (expenditure on research and development, internally created intangible assets) has been substantiated. The constitutive role of calculative practices in promoting the prospects for developing innovative activities of enterprises at the tactical and strategic levels has been disclosed. The constitutive influence of certain calculative practices on the innovative activity of the enterprise has been characterized by the determination of the effectiveness of innovative activity and individual innovative initiatives and projects.

Keywords: accounting as a constitutive system, service function of accounting, innovative activity, organizational theory, calculative practices.

Suggested Citation

Makarovych, V. (2023). The Constitutional Role of Accounting in Ensuring the Implementation of Innovative Activities of the Enterprise. *Oblik i finansi*, 2(100), 29-37. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-2\(100\)-29-37](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-2(100)-29-37)

Вікторія Макарович

Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II, м. Берегове, Україна

Конститутивна роль бухгалтерського обліку в забезпеченні реалізації інноваційної діяльності підприємства

Анотація. В пострадянських країнах і досі поширене сприйняття бухгалтерського обліку як обслуговуючого інструменту, що виконує сервісну функцію. Однак, сьогодні бухгалтерський облік не лише задовольняє інформаційні потреби, але й забезпечує формування, впорядкування та конструювання організаційних та соціальних процесів через формування нового соціального і організаційного порядку. Метою статті є оцінка конститутивної ролі бухгалтерського обліку в діяльності організацій та суспільства, а також виявлення та аналіз напрямів конститутивного впливу бухгалтерського обліку на інноваційну діяльність підприємства. Для досягнення поставленої мети використано методи порівняння, аналогії, моделювання та історичний аналіз. Методологічною основою дослідження є положення організаційної теорії. Проаналізовано історичні особливості розвитку поглядів вчених щодо формування проактивної та конститутивної ролі бухгалтерського обліку в функціонуванні соціально-економічних інститутів. Визначено, що виходячи зі своєї конститутивної ролі бухгалтерський облік забезпечує формування та впорядкування організаційних та соціальних процесів,

¹ Viktoriia Makarovych, Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian College of Higher Education, Berehove, Ukraine.

ORCID 0000-0002-0684-7072

E-mail: makarovych.v.k@ukr.net

конструює їх через зміну соціальних і організаційних відносин. На прикладі удосконалення системи облікових правил в МСФЗ 16 «Оренда» оцінено ефективність реалізації конститутивної ролі обліку в досягненні соціальних цілей. Виділено та проаналізовано два основні підходи до розуміння ролі бухгалтерського обліку в функціонуванні соціально-економічних інститутів. Обґрунтовано можливості удосконалення інноваційної діяльності підприємств при зміні чинної методики бухгалтерського обліку та звітування про елементи інноваційного капіталу підприємства (витрати на дослідження та розробки, внутрішньостворені нематеріальні активи). Розкрито конститутивну роль обчислювальних практик в сприянні перспективам розвитку інноваційної діяльності підприємств на тактичному та стратегічному рівнях. Охарактеризовано конститутивний вплив окремих обчислювальних практик на інноваційну діяльність підприємства через визначення результативності інноваційної діяльності та окремих інноваційних ініціатив і проєктів.

Ключові слова: бухгалтерський облік як конститутивна система, сервісна функція обліку, інноваційна діяльність, організаційна теорія, обчислювальні практики.

Постановка проблеми. В пострадянських країнах, незважаючи на активне використання в останні десятиліття міжнародних принципів обліку для формування та розвитку їх національних облікових систем, чітко прослідковується розуміння бухгалтерського обліку як обслуговуючого інструменту, який має забезпечувати генерування достовірної та релевантної інформації для прийняття економічних рішень. Виходячи з такого підходу чинна система бухгалтерського обліку, в основу якої покладено застосування системи облікових стандартів (IAS/IFRS, П(С)БО), фактично розглядається у вигляді певного обслуговуючого засобу, що виконує сервісну функцію, інформаційно забезпечуючи та підтримуючи системи, процеси і моделі прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Обслуговуюча роль системи бухгалтерського обліку визначає її підпорядкованість іншим системам, які використовують облікову інформацію, та характеризує її зворотну залежність від запитів та інформаційних потреб суб'єктів управління таких систем. Система бухгалтерського обліку не створює прибуток для підприємства та багатство для країни, а лише надає детальну, релевантну та достовірну інформацію про процеси їх формування на окремих підприємствах, забезпечуючи інформаційну підтримку суб'єктів, які займаються їх створенням та примноженням, таким чином виступаючи функцією управління. Обслуговуюча роль обліку фактично визначає напрями для удосконалення його організаційних і методологічних засад, що мають забезпечити затребуваність обліку як спеціалізованого інформаційного джерела з боку організацій та суспільства. На пріоритетності обслуговуючої ролі бухгалтерського обліку наголошував проф. А.Ч. Літлтон, на думку якого наступні покоління мають бути вдячними за те, що науковці завжди прагнули зробити бухгалтерський облік все більш надійним та сервісним як щодо системи менеджменту, так і щодо інвесторів [13, с. 200].

Для системи радянського обліку, також враховуючи його обслуговуючу роль, пріоритетними завданнями було забезпечення ефективної реалізації процесу планування та контролю за соціалістичною власністю. Як відмічав з цього приводу проф. І.В. Малишев, соціалістичний облік діє у всіх сферах

народного господарства, складає єдину систему контролю за виконання народного господарського плану [2, с. 8]. Тому, незважаючи на існування значних відмінностей в системі радянського обліку, у порівнянні з чинною ринковою моделлю, реалізованою в національній системі обліку, йому також відводилась обслуговуюча роль в системі управління народним господарством. Це, в свою чергу, стало однією з основних причин до активного поширення обслуговуючого розуміння бухгалтерського обліку серед вчених в пострадянських країнах.

Використання такого підходу сучасними вченими в переважній більшості випадків також прослідковується і стосовно розуміння ролі бухгалтерського обліку в реалізації інноваційної діяльності підприємства, яка повинна забезпечувати надання необхідної інформації про всі аспекти формування, використання та збереження інноваційного капіталу підприємства, створюючи необхідне інформаційне забезпечення для прийняття рішень менеджментом підприємства, суб'єктами корпоративного управління та різними групами зовнішніх користувачів (інвестори, позичальники, громадськість та ін.).

В той же час, в зарубіжних країнах система бухгалтерського обліку розглядається в якості одного з факторів, що спричиняє організаційні та суспільні зміни, зокрема впливаючи на економічну діяльність підприємства. Оскільки дані аспекти впливу бухгалтерського обліку на діяльність організацій майже не розкриваються в працях вітчизняних вчених, потребують розробки теоретичні засади даної проблематики. Крім того, детального висвітлення потребує обґрунтування можливих напрямів впливу системи обліку та її елементів безпосередньо на інноваційну діяльність підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розуміння бухгалтерського обліку як конститутивної системи розкривається в дослідженнях Ш. Бей, Дж. Бродбента, Р. Лауфліна, П. Міллера, М. Пауера, А. Хоупвуда, Ч. Чепмена та ін. Ці дослідники відмічають про важливу роль системи обліку в формуванні організаційних та міжорганізаційних відносин, а також наголошують про значимість облікової інформації для реалізації політичних та соціальних програм.

Серед українських вчених розуміння бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту та соціально значимої практики висвітлено в дослідженнях І.В. Жиглей, В.М. Жука, С.Ф. Легенчука, О.М. Петрука, О.Б. Сивак, І.А. Юхименко-Назарук та ін.

Безпосередній вплив системи обліку на реалізацію інноваційної діяльності підприємств, на їх тактичні та стратегічні інноваційні ініціативи висвітлюється в дослідженнях Т. Бейкера, М. Карлссона-Уолла, К. Краussa, Дж. Лінда, Й. Моурітсена, Р. Нелсона, С. Ревелліно, Т. Стромсена, Х. Хаканссона, А. Хансена, К.О. Хансена та ін.

На відміну від представників зарубіжної облікової спільноти, українські дослідники переважно розглядають систему обліку як обслуговуючий інструмент, що забезпечує формування інформаційного забезпечення для управління інноваційною діяльністю підприємства, підвищення її ефективності та для аналізу впливу облікової інформації на процеси залучення додаткового інвестиційного та позикового капіталу (Н.В. Березняк, Г.В. Брик, О.М. Гай, В.В. Гик, О.І. Гриник, М.І. Диба, В.Г. Костенко, І.М. Лепетан, І.В. Мельничук, І.В. Нестеренко, М.В. Собакар, О.В. Пальчук, А.О. Фатенок-Ткачук, Т.І. Хомуляк, А.В. Шинкаренко та ін.).

Метою статті є оцінка конститутивної ролі бухгалтерського обліку в діяльності організацій та суспільства, а також виявлення та аналіз напрямів конститутивного впливу бухгалтерського обліку на інноваційну діяльність підприємства.

Методика дослідження. Для досягнення поставленої мети в статті було використано методи порівняння, аналогії, моделювання та історичний аналіз. В якості методологічної основи дослідження було використано організаційну теорію, яка дозволила обґрунтувати конститутивну роль бухгалтерського обліку та визначити наслідки такого розуміння для подальшого розвитку бухгалтерського обліку як соціальної науки та соціальної і політичної практики.

Виклад основного матеріалу. В англomовній фаховій літературі в контексті розвитку критичної та організаційної теорій обліку з кінця 1970-х та на початку 1980-х років сформувалась протилежно інша концепція, основною ідеєю якої є обґрунтування не пасивної, тобто обслуговуючої (сервісної), а проактивної або конститутивної ролі бухгалтерського обліку в функціонуванні соціально-економічних інститутів. Як зазначають з цього приводу П. Міллер та М. Пауер, на початку 1980-х років дослідники-бухгалтери почали розглядати зв'язки між практикою бухгалтерського обліку, методами організації та більш загальними суспільними процесами економії, що змінило бухгалтерську дисципліну [15, с. 556]. Внаслідок цього система обліку почала розглядатись як щось більш важливе, ніж сукупність технічних процедур або нейтральних інструментів для формування інформації.

Виходячи з даної концепції бухгалтерський облік є конститутивним засобом соціальних та організаційних умов. В наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку дану концепцію вважають початком «конститутивного повороту» в розумінні обліку (Ш. Бей [7, с. 15]), який дозволив поглибити систему доказів стосовно того, що бухгалтерський облік є соціальною наукою та є повноцінним об'єктом соціальних досліджень.

Серед українських вчених основним протагоністом такої позиції («конститутивного повороту») є проф. В.М. Жук, на думку якого бухгалтерський облік є невід'ємним атрибутом не тільки підприємства, але і держави та глобальної економіки, забезпечуючи інформаційну комунікацію окремих та в цілому соціально-економічних середовищ. Він не обмежується інформаційно-сервісною функцією управління, а представляє собою повноцінний соціально економічний інститут [1, с. 15, 21]. Виходячи з такої позиції формуються наукові передумови для розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки, яка відіграє важливу роль в формуванні соціальних відносин та розвитку суспільства в цілому. Як відмічають С. Легенчук, І. Жиглей та О. Сивак [12, с. 11], саме розуміння бухгалтерського обліку як соціальної науки, спрямованої на вирішення соціальних питань та що має глибокий соціальний контекст, є одним із шляхів виходу облікової науки з кризи, зокрема, і в Україні. Тому обґрунтування конститутивної ролі бухгалтерського обліку на сьогодні має особливе значення для розвитку облікової науки в Україні, оскільки дозволяє посилити її наукове обґрунтування виходячи з положень організаційної та соціальної теорій.

В розвиток даної концепції (конститутивної ролі обліку) представниками Лондонської школи економіки та політичних наук (Р. Лауфлін, П. Міллер, М. Пауер, А. Хоупвуд, Ч. Чепмен та ін.) була сформована наукова парадигма, тобто програма наукових досліджень, виходячи з якої бухгалтерський облік розглядається дуже широко, як сукупність просторових та історично різноманітних калькуляційних практик – від складання бюджету до обліку за справедливою вартістю – які дозволяють бухгалтерам та іншим особам описувати та діяти щодо господарюючих одиниць, процесів та осіб [5, с. 1]. Передумови для формування такого напрямку досліджень були закладені ще В. Зомбартом, який відзначав превалюючу роль бухгалтерського обліку на основі подвійного запису в формуванні капіталістичної системи.

Бухгалтерський облік активно впливає на процеси функціонування та реформування різних видів соціально-економічних інститутів, і характер та силу такого впливу на них є різноманітною, оскільки залежить від рівня взаємодії обліку з даними інститутами. Організації (підприємства, державні установи та інші види) є лише одним з прикладів таких інститутів. Як відмічають Дж. Бродбент та Р. Лауфлін, облік відіграє багато ролей у зв'язку з

змінними процесами прийняття рішень, і лише деякі з яких чітко пов'язані з процесом організаційних змін [8, с. 18-19].

На думку проф. А. Хоупвуда [11, с. 136] організаційні зміни на підприємствах відбуваються внаслідок існування взаємовпливу між практикою бухгалтерського обліку та економічними ідеями. До економічних ідей науковець відносив релевантність рішень або ефективність діяльності підприємства. Для забезпечення більш точного визначення даних економічних ідей вченими регулярно удосконалюється облікова система, а з іншого боку, облікова практика через формування даних економічних ідей розширює інституційне середовище підприємства та забезпечує здійснення організаційних змін. Тобто структура підприємства буде підлаштована під сформовані в системі бухгалтерського обліку показники, що характеризують результати та ефективність діяльності підприємства. Наприклад, якщо облікова система має можливість визначення показника EVA (економічна додана вартість) в розрізі кожного з бізнес-процесів підприємства, то структура підприємства також може бути трансформована виходячи з існуючих та за умови появи нових-бізнес процесів. Відповідно, підприємства здатні змінювати свою організаційну структуру виходячи з образу економічних ідей, які формуються системою бухгалтерського обліку.

Виходячи з такої розширеної парадигми розуміння ролі бухгалтерського обліку в суспільстві та діяльності організацій, він не лише інформаційно обслуговує процеси прийняття рішень щодо різних видів діяльності підприємств, а також забезпечує формування та впорядкування таких процесів, конструює їх через зміну соціальних і організаційних відносин та формування нового соціального і організаційного порядку. За таким підходом облікова інформація розглядається як імпульс для соціальних рухів та організаційних змін, які трансформують види діяльності, яких вона стосується, зокрема, й інноваційної діяльності підприємства.

Зміна облікових практик та процедур опосередковує організаційні зміни та соціальні рухи, які спрямовані на покращення ефективності діяльності підприємства та досягнення соціальних цілей і задач. Тому удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку на підприємстві є одним із прикладів внутрішньоорганізаційних факторів, сформованих обліковою системою, які спричиняють такі організаційні зміни. І.А. Юхименко-Назарук було введено в науковий обіг поняття бухгалтерського інжинірингу як сукупності управлінських дій, спрямованих на забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства вимогам, які забезпечують інше бухгалтерське відображення, що відповідає обраній стратегії та цілям менеджменту [4, с. 164]. Застосування подібних інжинірингових практик на підприємстві, які відображають підлаштування його господарської діяльності під нові облікові правила та вимоги з

метою досягнення стратегічних цілей, є прикладом дії конститутивної ролі бухгалтерського обліку на рівні окремого підприємства.

Визначальною відмінністю конститутивного підходу до розуміння ролі бухгалтерського обліку в суспільстві є те, що система обліку проектується і розробляється міжнародними і національними регуляторами не лише для генерування облікової інформації про діяльність підприємств абстрактним суб'єктам прийняття рішень, а для здійснення соціальних та організаційних змін, зокрема, для забезпечення виконання соціальних гарантій та соціального захисту учасників економічних відносин.

Як зазначає Ш. Бей [7, с. 16], деякі сфери діяльності вже давно прийняли конститутивне розуміння бухгалтерського обліку, який здійснює значний вплив на них. До таких сфер передусім дослідник відносить управлінський контроль, оскільки повна і достовірна оцінка фактів господарського життя за допомогою облікового інструментарію та інформування про них суб'єктів управління робить організацію повністю контрольованою. Застосування облікових оцінок та методів калькулювання собівартості продукції допомагають досягти тактичних та стратегічних цілей, які ставить перед собою підприємство. Іншою такою сферою є індивідуальна відповідальність в організаціях, оскільки належним чином побудована система організації обліку (система аналітичних рахунків, розподіл відповідальності, облікова політика тощо) є визначальним фактором в процесі формування відповідальних працівників, які здійснюватимуть раціональну діяльність, що підвищуватиме ефективність функціонування організації. Облікові показники, що характеризують результативність діяльності кожного працівника та їх співставлення з нормативними показниками, надають можливість визначати їх особисту ефективність та скоригувати їх поведінку суб'єктами управління в організаціях в напрямі підвищення відповідальності працівників.

На думку П. Міллера та М. Пауера формування розуміння конститутивної ролі обліку було викликано наступними причинами: 1) Облік за своєю суттю є територіалізованим, що він рекурсивно конструює та передбачає обчислювані простори, які населяють актори в організаціях і суспільстві, незалежно від того, чи це абстрактні простори, чи фізичні простори; 2) Облік у своїй основі є посередницькою діяльністю, яка значною мірою має на меті зв'язати різних акторів, прагнення та сфери діяльності; 3) Облік відіграє вирішальну роль в організаційних, управлінських і регулятивних процесах, скільки він не лише визначає та оцінює ефективність окремих осіб та організацій, але також є основоположним у визначенні випадків їх провалів і невдач; 4) Облік переважно є суб'єктивізацією, що передбачає можливість піддавати індивіда контролю чи регулюванню з боку іншого, але також передбачає презумпцію індивіда, який вільний у виборі хоча й у межах параметрів, встановлених різними

фінансовими розрахунками і нормами [15, с. 590-591]. Виходячи з аналізу даних причин здатність обліку спричиняти суспільні та організаційні зміни виникає через його оціночні можливості та здатність визначати фінансову результативність працівників та діяльності організацій, через забезпечення комунікації між організаціями, через визначення рівня ефективності різних видів діяльності та через здатність забезпечення виконання контрольно-регуляторної функції.

Соціальні та політичні зміни, незалежно від напрямку їх впливу (позитивні або негативні), також є одним із наслідків, які спричиняються проактивною роллю системи бухгалтерського обліку. В результаті системи обліку вважається соціальною та політичною практикою, яка заставляє працювати соціальні та політичні програми, втілюючи в життя ідеї їх розробників. Зазвичай, соціальні програми спрямовуються на досягнення соціальних цілей – соціальну підтримку, соціальне забезпечення незахищених членів суспільства, підвищення рівня корпоративної соціальної відповідальності тощо. Забезпечуючи реалізацію таких соціальних програм система бухгалтерського обліку змушує окремих суб'єктів або цілі організації діяти соціально відповідально.

Наприклад, застосування принципу превалювання сутності над формою в МСФЗ 16 «Оренда» [3] до всіх форм лізингу, що здійснюються підприємствами (операційний та фінансовий) було спрямоване на

забезпечення соціальних гарантій перед особами, які користувались послугами авіаперевізників та інших подібних сфер діяльності. Внаслідок прийняття таких змін всі лізингодержувачі тепер повинні визнавати в балансі майже всі взяті в лізинг об'єкти в якості активів, тобто капіталізувати їх, що в цілому змінює фінансовий стан таких підприємств.

Такі революційні зміни в регулюванні методики бухгалтерського обліку лізингових операцій, як певні механізми керування соціальних та організаційних систем, дозволяють вирішити проблему відшкодування коштів постраждалим особам від компаній, переважна більшість майна яких складала активи, одержані на умовах фінансового лізингу. Вони спрямовують діяльність організаційних систем в напрямі, що дозволяє гарантувати виконання суспільних вимог та очікувань, зокрема, в частині капіталізації майна на балансі підприємства, що стане джерелом для задоволення гарантійних зобов'язань. Таким чином, здатність приймати рішення на основі облікової інформації, тобто скеровування дій під впливом зменшення рівня інформаційної невизначеності щодо діяльності підприємств та зовнішнього середовища, спричиняє різні види змін в поведінці соціальних та організаційних систем.

На рис 1 наведено основні відмінності між двома підходами щодо розуміння ролі бухгалтерського обліку в функціонуванні соціально-економічних інститутів.

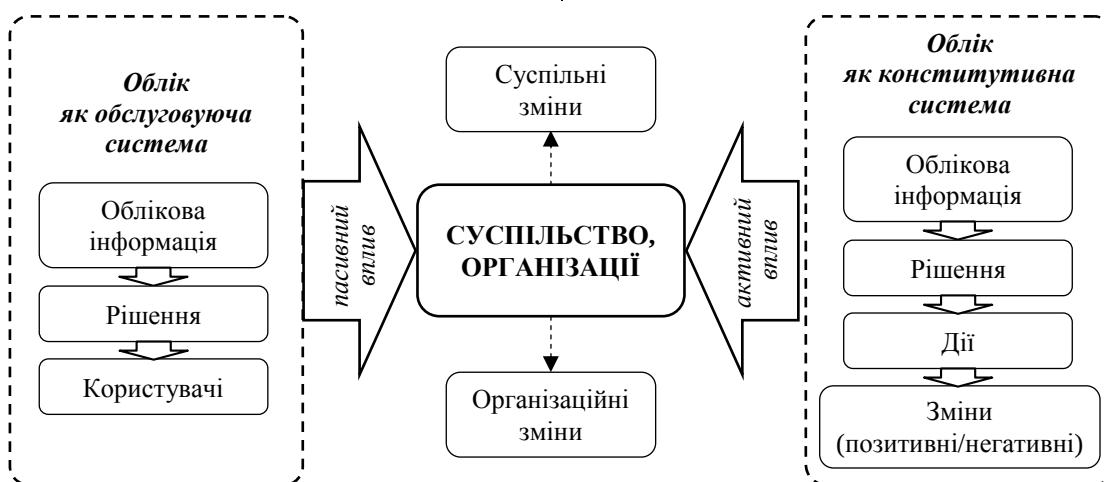


Рис. 1. Підходи до розуміння ролі бухгалтерського обліку в функціонуванні соціально-економічних інститутів

Джерело: розроблено автором.

Виходячи з розуміння бухгалтерського обліку як конститутивної системи (рис. 1), підкреслюється його важлива роль в функціонуванні суспільства та організацій, зокрема, як джерела розвитку капіталізму, каталізатора здійснення економічних відносин та суспільно-організаційних змін.

Бухгалтерський облік має чіткі функціональні характеристики щодо організацій та суспільства в цілому, він є проактивною рушійною силою з чіткою системою регулювання і намірами змін в контексті економічних ідей (за термінологією А. Хоупвуда), які

він формує. Його слід розглядати не лише як засіб інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень, а також як частину керівних механізмів різних методів, моделей та інструментів управління. Дані механізми як сукупність відповідних облікових процедур будуть використовуватись суб'єктами проактивного управління, які відповідають за реалізацію основних напрямів функціонування організаційних та суспільних систем.

Бухгалтерський облік, з одного боку, відображає економічну реальність підприємства та інформує про

неї заінтересованих користувачів, а з іншого боку він конструює нову реальність, впливаючи на суб'єктів, за допомогою чого він змушує їх дивитись на підприємство відповідним чином, визначаючи їх переконання та рішення. Таким чином, система бухгалтерського обліку є сукупністю процедур та практик з обробки даних та їх перетворення на економічні ідеї, які здатні коригувати економічну поведінку суб'єктів та організацій і розвиток суспільства в цілому.

Виходячи з розуміння обліку як конститутивної системи можна обґрунтувати можливості удосконалення інноваційної діяльності підприємств, які можуть бути створені при зміні чинної методики бухгалтерського обліку та звітування про витрати на дослідження та розробки, а також про внутрішньостворені нематеріальні активи.

Ряд вітчизняних та зарубіжних вчених наголошують на існуванні такого впливу системи обліку саме на інноваційну діяльність та процеси створення інноваційного капіталу на підприємстві. Як відмічає Ш. Бей [7, с. 16], окрім основних сфер впливу – суспільство та організаційні структури, до інших сфер діяльності, які прийняли конститутивне розуміння бухгалтерського обліку, можна також віднести звітність про нематеріальний капітал підприємства та процеси управління ним на підприємстві. Таким чином, бухгалтерський облік, зокрема, через інструменти додаткового оприлюднення інформації про нематеріальний капітал підприємства внаслідок обмеженості чинної консервативної методики обліку витрат на дослідження та розробки також залучений в процеси підвищення ефективності інноваційної діяльності підприємств.

Й. Моурітсен, Й. Хансен та К.О. Хансен [16, с. 738] відмічають про конститутивну роль показників управлінського обліку (обчислювальних практик) в сприянні перспективам розвитку інновацій на підприємствах, забезпечуючи посередництво між проблемами впровадження інновацій та проблемами підприємства в цілому. Таке посередництво реалізується через «коротку трансляцію» – шляхом розширення або скорочення інноваційної діяльності за допомогою одного показника, який відображає відхилення від стандарту чи бюджету інноваційних витрат в сторону збільшення або зменшення, а також шляхом комбінації спеціальних і індивідуальних компонентів для створення інновацій. Відповідно, результати калькулювання витрат на інновації визначають необхідність розширення або скорочення інноваційної діяльності підприємства.

Іншим варіантом посередництва є «довга трансляція», що реалізується через значну кількість показників управлінського обліку, які розвивають конкуренцію між різними видами та типами інновацій підприємства, щодо їх часової та просторової орієнтації, створюють передумови для альтернативних інноваційних стратегій та альтернативних міжорганізаційних відносин. Результатом довгої трансляції є формування стратегії

інноваційної діяльності підприємства та стратегії фінансування інновацій, оскільки вона формулює розуміння про цінність різних видів інновацій для підприємства.

Наведені обґрунтування Й. Моурітсена, Й. Хансена та К.О. Хансена щодо визначальної ролі обчислювальних практик для розвитку інноваційного капіталу підприємства базуються на теоретичних положеннях, сформульованих А. Хоупвудом [10] та розвинених П. Міллером [14, с. 379]. Так, виходячи з позиції П. Міллера, облікові обчислювальні практики (calculative practices), слід розглядати як «технології уряду», тобто як механізми, за допомогою яких програми уряду формулюються та стають дієвими [14, с. 379]. З позиції конститутивного підходу вони є загальною та обширною характеристикою облікової системи в контексті їх ролі в функціонуванні суспільства та організацій. За термінологією А. Хоупвуда обчислювальні практики створюють економічні ідеї, внаслідок чого процеси створення, впровадження та комерціалізації інноваційного капіталу стають зрозумілими в призмі сучасної економічної термінології. Тобто, обчислювальні практики є однією зі складових конститутивної лінзи, тобто проактивною технологією, що дозволяє системі бухгалтерського обліку формувати соціальні та економічні відносини підприємства.

Проблеми впливу обчислювальних практик на інноваційну діяльність підприємств досліджено в праці С. Ревелліно та Й. Моурітсена [17, с. 31]. Дослідники встановили, що обчислювальні практики розвивають знання, які функціонують як «двигун» для інновацій. Вони змінюють інноваційну діяльність підприємства, мобілізуючи знання і розуміння про неї та спонукаючи суб'єктів управління інноваційної діяльності приймати рішення. Обчислювальні практики, що визначають ефективність процесів формування та збереження інноваційного капіталу підприємства, допомагають формувати інновації, коли нові знання про результативність інноваційної діяльності (віддача від інновацій тощо) залучаються до її подальшого розвитку.

На думку М. Карлсон-Уолла та ін. [9, с. 293] виходячи з конститутивного підходу бухгалтерський облік формує процеси та результати міжорганізаційних інновацій, беручи участь у формуванні шляхів і траєкторій інноваційного розвитку підприємства. Вчені з одного боку погоджуються з позицією Т. Бейкера та Р. Нельсона [6, с. 330] та Й. Моурітсена, Й. Хансена та К.О. Хансена [16, с. 738] стосовно того, що облік дозволяє об'єднувати об'єкти в цінні ресурси (за допомогою «коротких трансляцій»), які формують основу для формування інноваційного капіталу підприємства. Однак, з іншого боку підкреслюють обмеженість такого підходу, наголошуючи про необхідність його розширення в частині того, як сформовані в системі обліку показники (внутрішня норма прибутку, дисконтований грошовий потік тощо) впливають на процеси об'єднання різномірних ресурсів, що здатні генерувати інноваційний капітал.

Виходячи з такого розширеного підходу бухгалтерський облік активно поєднує ресурси для формування інновацій, в цілому мобілізуючи інноваційну діяльність підприємства за допомогою показників фінансового та управлінського обліку.

Проведений аналіз поглядів вчених щодо обґрунтування конститутивної ролі бухгалтерського обліку в забезпеченні реалізації інноваційної діяльності підприємства дозволив виявити наступні напрями конститутивного впливу (рис. 2).

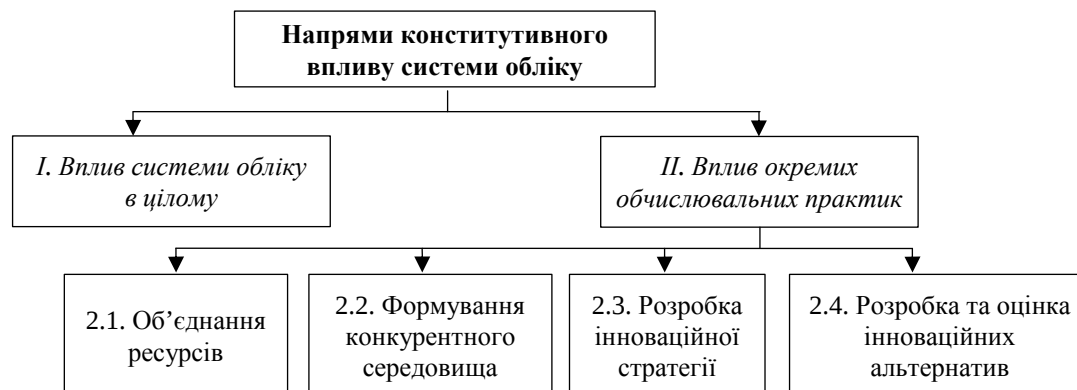


Рис. 2. Напрями конститутивного впливу бухгалтерського обліку на інноваційну діяльність підприємства

Джерело: розроблено автором.

I. Вплив системи бухгалтерського обліку в цілому, як сукупності правил і альтернатив, що регулюють порядок облікового відображення елементів економічної реальності, передусім полягає в формуванні особливої бухгалтерської оптики, яка забезпечує розуміння інноваційної діяльності підприємства через сформовані в системі обліку категорії та поняття. Таким чином система обліку робить видимою всі інноваційні ініціативи підприємства для внутрішніх та зовнішніх суб'єктів прийняття рішень, створюючи необхідні передумови для її управління та регулювання. Система обліку через механізм капіталізації витрат на розробки у разі відповідності набору визначених критеріїв (МСФЗ 38, П(С)БО 8), переводить процес управління інноваційною діяльністю з управління витратами на дослідження та розробки в сферу управління нематеріальними активами, що зумовлює необхідність здійснення ряду дій (політик), які неможливо було здійснювати з витратами – визнання, оцінка, переоцінка, врахування зменшення корисності, амортизація, списання тощо.

Формування та розвиток теоретичних та методичних аспектів обліку витрат на дослідження та розробки, внутрішньо створених нематеріальних активів підприємства є передумовою для здійснення організаційних змін в частині інноваційної діяльності підприємства. Зокрема, імплементація нових облікових об'єктів, які характеризуватимуть інноваційну діяльність підприємства, сприятиме впровадженню нових практик управління процесами формування та збереження інноваційного капіталу.

Зміни процесів створення та збереження інноваційного капіталу на підприємстві також можуть відбуватись в результаті використання системи нефінансових показників та нефінансової / інтегрованої звітності, що дозволяють сформувати новий інформаційний зріз про стан інноваційних процесів підприємства та їх ефективність.

Використання нефінансових показників та засобів інформування про них дозволяє розширити можливості управлінського контролю за інноваційною діяльністю підприємства, зокрема, шляхом використання більш широкого набору контрольних процедур. Таким чином, фінансові та нефінансові показники в сукупності дозволяють включити в «поле зору» менеджменту невидимі аспекти протікання інноваційної діяльності підприємства, дозволяють здійснити їх просторово-часову реконструкцію, роблячи їх доступними для аналізу та контролю.

II. Вплив окремих обчислювальних практик передусім характеризується їх здатністю визначати результативність та ефективність інноваційної діяльності підприємства в цілому, окремих інноваційних ініціатив, а також створенням можливості порівнювати потенційні інноваційні ініціативи тактичного та стратегічного характеру між собою та з вже наявними інноваційними практиками.

2.1. Обчислювальні практики об'єднують наявні на підприємстві ресурси для формування інноваційного капіталу підприємства, а також дозволяють визначити, яких ще ресурсів матеріальної та нематеріальної природи недостатньо для досягнення поставлених підприємством цілей в частині інноваційної діяльності підприємства.

Обчислювальні практики, наприклад, рентабельність або віддача від інновацій, виступають відправною точкою для прийняття рішення щодо необхідності залучення додаткових ресурсів, які забезпечать досягнення запланованих інноваційних результатів. Це стосується не лише тих об'єктів, які безпосередньо пов'язані з процесом формування інноваційного капіталу, а також і комплементарних активів, які забезпечують його збереження та комерціалізацію, наприклад, торговельні марки, які сприяють підвищенню одержання доходів від комерціалізації інноваційного продукту.

2.2. Формування конкурентного середовища для впровадження та реалізації найбільш ефективних інновацій та інноваційних проектів забезпечується шляхом можливості порівняння їх прибутковості, результативності та цінності для підприємства між собою за допомогою окремих обчислювальних практик.

Детальне вимірювання ефективності інноваційної діяльності підприємства, окремих інноваційних ініціатив або інноваційних проектів не тільки сприятиме створенню нових способів управління інноваційною діяльністю, а також і забезпечуватиме формування ідентичності інноваційного капіталу та цінностей і традицій щодо процесів його створення та збереження на підприємстві.

2.3. Обчислювальні практики, визначаючи фактичну ефективність інновацій та розкриваючи їх потенційні можливості, дозволяють розробляти та реалізовувати інноваційну стратегію підприємства, здійснювати її довгострокове планування та контроль.

Оскільки в сучасних умовах інноваційна діяльність супроводжується високим рівнем ризику внаслідок швидкої зміни умов використання продукту чи змін на ринку, то використання обчислювальних практик дозволяє побудувати систему контролю за інноваційною діяльністю, що допомагає ефективній реалізації інноваційної стратегії підприємства (розширення або скорочення кількості інновацій тощо). Система контролю, в основу якої покладено показники управлінського обліку інноваційної діяльності (розрахункові, планові, показники виконання бюджетів інноваційних проектів тощо), дозволяють зробити більш предметними обговорення стратегічних інноваційних ініціатив та проектів підприємства, а також більш точно окреслити інноваційні можливості підприємства в швидко мінливих умовах використання продукту, ринкових змін та невизначеностей.

2.4. Обчислювальні практики також дозволяють формувати альтернативні інноваційні ініціативи та альтернативні інноваційні стратегії підприємств. Володіючи внутрішньою інформацією про ефективність наявних інновацій та інноваційних проектів, їх потенційні можливості, а також маючи дані про перспективи умов використання продукту та змін на ринку, виникає можливість для пошуку і розробки більш ефективних варіантів розвитку інноваційної діяльності в стратегічному контексті, їх вартісної оцінки та порівняння між собою.

Обчислювальні практики дозволяють сформувати менеджменту комплекс управлінських заходів для

боротьби з технологічними нововведеннями конкурентів, які можуть в кінцевому випадку бути реалізовані у вигляді альтернативних інноваційних стратегій, альтернативних моделей організаційних відносин підприємства, альтернативних міжорганізаційних взаємодій підприємства тощо.

Висновки. На сьогодні бухгалтерський облік, окрім його розуміння як обслуговуючої системи, що виконує сервісну функцію, також розглядається вченими як конститутивна система, що є ефективним засобом здійснення організаційних та соціальних змін. Бухгалтерський облік не лише інформаційно обслуговує організації та суспільство, а також забезпечує формування, впорядкування та конструювання організаційних та соціальних процесів через формування нового соціального і організаційного порядку.

В контексті організаційної теорії система бухгалтерського обліку є внутрішнім фактором, під впливом якого відбуваються організаційні зміни на підприємстві. Шляхом реалізації обчислювальних практик вона дозволяє змінювати бізнес-процеси підприємства та удосконалювати внутрішньо-організаційні та міжорганізаційні взаємодії.

Виходячи з конститутивної ролі бухгалтерського обліку він створює економічні ідеї, які реалізуються в об'єктах обліку інноваційної діяльності (витрати, доходи, активи, інвестиції, фінансування тощо), що дозволяє забезпечити її більш ефективне управління, а також забезпечує формування системи наукових знань та розуміння про складові та процеси здійснення інноваційної діяльності підприємства.

Обчислювальні практики, як результати застосування облікових процедур впливають на інноваційну діяльність підприємства наступним чином: 1) Об'єднують наявні на підприємстві ресурси для формування інноваційного капіталу підприємства, вказують на необхідність додаткового залучення основних та комплементарних ресурсів або їх надлишок; 2) Створюють конкурентне середовище для впровадження та реалізації найбільш ефективних інновацій та інноваційних проектів шляхом визначення їх індивідуальної ефективності; 3) Створюють передумови для розробки та реалізації інноваційної стратегії підприємства, її довгострокового планування та контролю; 4) Забезпечують формування альтернативних інноваційних ініціатив та альтернативних інноваційних стратегій підприємств шляхом порівняння фактичних облікових показників та врахування потенційних змін в розрізі різних альтернатив.

4 Список використаних джерел

1. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. *Облік і фінанси*. 2012. № 2. С. 14-22.
2. Малышев И. В. Теория бухгалтерского учета: Учеб пособие для с.-х. вузов. М.: Финансы и статистика, 1981. 263 с.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Опенда». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf
4. Юхименко-Назарук І. А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неінституційної теорії: монографія. Житомир: Вид. О.О. Євенок, 2017. 300 с.

5. Accounting, Organizations, and Institutions. Ed. by C. S. Chapman, D. J. Cooper, P. B. Miller. Oxford University Press, 2009. 464 p.
6. Baker T., Nelson R. Creating something from nothing: Resource construction through entrepreneurial bricolage. *Administrative Science Quarterly*. 2005. Vol. 50, Iss. 3. pp. 329-366.
7. Bay Ch. Making accounting matter: a study of the constitutive practices of accounting framers. Doctoral thesis, Uppsala Universitet, 2012. 53 p.
8. Broadbent J., Laughlin R. Organisational and accounting change: theoretical and empirical reflections and thoughts on a future research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2005. Vol. 1, Iss. 1. pp. 7-25.
9. Carlsson-Wall M., Håkansson H., Kraus K., Lind J., Strömsten T. Accounting, Innovation and Inter-Organisational Relationships / Accounting, Innovation and Inter-Organisational Relationships: Avenues for Future Research. Taylor & Francis, 2018. pp. 285-301.
10. Hopwood A. G. Accounting and organisation change. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 1990. Vol. 3, Iss. 1. pp. 7-17.
11. Hopwood A. G. Accounting calculation and the shifting sphere of the Economic. *European Accounting Review*. 1992. Vol. 1, Iss. 1. pp. 125-143.
12. Lehenchuk S., Zhyhlei I., Syvak O. Understanding accounting as a social and institutional practice: possible exit of accounting science from crisis. *Accounting and Financial Control*. 2019. Vol. 3(1). pp. 11-22.
13. Littleton A. C. Old and new in management and accounting. *The Accounting Review*. 1954. Vol. 29, No. 2. pp. 196-200.
14. Miller P. Governing by Numbers: Why Calculative Practices Matter. *Social Research*. 2001. Vol. 68, No. 2. pp. 379-396.
15. Miller P., Power M. Accounting, Organizing, and Economizing. *The Academy of Management Annals*. 2013. Vol. 7, Iss. 1. pp. 555-603.
16. Mouritsen J., Hansen A., Hansen C. O. Short and long translations: Management accounting calculations and innovation management. *Accounting, Organization and Society*. 2009. Vol. 34, Iss. 6-7. pp. 738-754.
17. Revellino S., Mouritsen J. Accounting as an engine: The performativity of calculative practices and the dynamics of innovation. *Management Accounting Research*. 2015. Vol. 28. pp. 31-49.

4 References

1. Zhuk, V. M. (2012). Naukova hipoteza traktuvannya bukhgalterskoho obliku yak sotsialno-ekonomichnoho instytutu [Scientific hypothesis of the interpretation of accounting as a socio-economic institution]. *Oblik i finansi*, 2, 14-22.
2. Malyshev, I. V. (1981). Teoriia bukhgalterskogo ucheta [Accounting theory]. Moskva: Finansy i statistika.
3. IASB (2021). International standard of financial reporting 16 "Leases". Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf
4. Iukhymenko-Nazaruk, I. A. (2017). Rozvytok teorii i metodolohii bukhgalterskoho obliku v konteksti neoinstytutsiinoi teorii [Development of accounting theory and methodology in the context of neo-institutional theory]. Zhytomyr: Yevenok.
5. Accounting, Organizations, and Institutions (2009). Ed. by C. S. Chapman, D. J. Cooper, P. B. Miller. Oxford: Oxford University Press.
6. Baker, T., & Nelson, R. (2005). Creating something from nothing: Resource construction through entrepreneurial bricolage. *Administrative Science Quarterly*, 50(3), 329-366.
7. Bay, Ch. (2012). Making accounting matter: a study of the constitutive practices of accounting framers. Doctoral thesis, Uppsala Universitet.
8. Broadbent, J., & Laughlin, R. (2005). Organisational and accounting change: theoretical and empirical reflections and thoughts on a future research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(1), 7-25.
9. Carlsson-Wall, M., Håkansson, H., Kraus, K., Lind, J., & Strömsten, T. (2018). Accounting, Innovation and Inter-Organisational Relationships (pp. 285-301) / Accounting, Innovation and Inter-Organisational Relationships: Avenues for Future Research. Taylor & Francis.
10. Hopwood, A. G. (1992). Accounting calculation and the shifting sphere of the Economic. *European Accounting Review*, 1(1), 125-143.
11. Hopwood, A. G. (1990). Accounting and organisation change. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 3(1), 7-17.
12. Lehenchuk, S., Zhyhlei, I., & Syvak, O. (2019). Understanding accounting as a social and institutional practice: possible exit of accounting science from crisis. *Accounting and Financial Control*, 3(1), 11-22.
13. Littleton, A. C. (1954). Old and new in management and accounting. *The Accounting Review*, 29(2), 196-200.
14. Miller, P. (2001). Governing by Numbers: Why Calculative Practices Matter. *Social Research*, 68(2), 379-396.
15. Miller, P., & Power, M. (2013). Accounting, Organizing, and Economizing. *The Academy of Management Annals*, 7(1), 555-603.
16. Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, C. O. (2009). Short and long translations: Management accounting calculations and innovation management. *Accounting, Organization and Society*, 34(6-7), 738-754.
17. Revellino, S., & Mouritsen, J. (2015). Accounting as an engine: The performativity of calculative practices and the dynamics of innovation. *Management Accounting Research*, 28, 31-49.