



**ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ
ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**
**THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL
AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES**

Випуск 4
2015

Міжнародний збірник наукових праць
International collection of scientific papers

Засновник: ГО «Науковий клуб «СОФУС»
Рік заснування: 2013

Періодичність виходу: до 4 разів на рік

Збірник до переліку фахових видань України, затверджених МОН України, не входить.

ISSN 2410-0706 (Print)

ISSN 2410-9274 (Online)

Збірник індексується в міжнародних каталогах та наукометричних базах: The Cite Factor, The Journals Impact Factor, The General Impact Factor, Directory of Research Journals Indexing, Google Scholar, ПИНЦ, Advanced Science Index, ResearchBib, Directory of abstract indexing for journals, International Society for Research Activity, Issuu, The Electronic Journals Library, MIAR, Academia.edu, Directory of Indexing and Impact Factor, Polish Scholarly Bibliography, The WZB Berlin Social Science Center

Редакційна колегія:

Жук В.М. – головний редактор, д.е.н., член-кореспондент НААН (Україна)

Дерій В.А., д.е.н., в.о. професора (Україна)

Петрук О.М., д.е.н., професор (Україна)

Хомин П.Я., д.е.н., професор (Україна)

Садовська І.Б., к.е.н., професор (Україна)

Семенишена Н.В. – відповідальний редактор, к.е.н., доцент (Україна)

Зарубіжні вчені:

Альбрехт Д., д.е.н., професор (Сполучені Штати Америки)

Вахрушина М.А., д.е.н., професор (Російська Федерація)

Панков Д.О., д.е.н., професор (Білорусь)

Khaled Hussainey, Doctor of Economics, Professor of Accounting (United Kingdom)

Yilmaz Berna Burcu, Assoc. Prof. Dr. in Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Gazi University (Turkey)

Gökhan Özer, Prof., Dr., Professor, School of Business Administration, Department of Accounting and Finance, Gebze Technical University (Turkey)

Відповідальність за оригінальність (плагіат) тексту наукової статті, точність наведених фактів, цитат, статистичних даних, власних назв, географічних назв та інших відомостей, а також за те, що в матеріалах не містяться дані, що не підлягають відкритій публікації несуть автори наукових праць. Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника. Передрук та переклад статей дозволяється лише за згодою редакції та автора.

Видавець: ФОП Тарасенко Р.М., Україна, 47708, Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с. Довжанка, вул.Шевченка 55. Тел. +38 (066) 271-19-11

Надруковано: СМП «ТАЙП», Україна, 46000, м. Тернопіль, вул. Чернівецька, 44б. Тел. +38 (0352) 527500

Рекомендовано до друку Радою засновників
(протокол № 4 від 27.08.2015 р.)

Підписано до друку 29.06.2015 р. Формат 60x90/16.
Умовн. друк. арк. 11,92. Папір офсетний. Друк
офсетний. Тираж 300. Замовлення № 8/2015.

Адреса редакції: ГО «Науковий клуб «СОФУС», Україна, 46027, м. Тернопіль, а/с 553.
Тел. +38 (098) 787-81-47. E-mail: clubsophus@gmail.com; clubsophus@mail.ru. Web: www.sophus.at.ua

© ГО «Науковий клуб «СОФУС», 2015



**ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ
ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**
**THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL
AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES**

Issue 4
2015

Міжнародний збірник наукових праць
International collection of scientific papers

Founder: Scientific club «SOPHUS»
Founded: 2013

Periodicity: up to 4 times a year

The collection is not included to the list of professional editions of Ukraine approved the MES of Ukraine.

ISSN 2410-0706 (Print)

ISSN 2410-9274 (Online)

The collection indexed in international directories and databases: The Cite Factor, The Journals Impact Factor, The General Impact Factor, Directory of Research Journals Indexing, Google Scholar, ПИНЦ, Advanced Science Index, ResearchBib, Directory of abstract indexing for journals, International Society for Research Activity, Issuu, The Electronic Journals Library, MIAR, Academia.edu, Directory of Indexing and Impact Factor, Polish Scholarly Bibliography, The WZB Berlin Social Science Center

Editorial board:

Zhuk V.M. – Chief editor, Doctor of Economics, Corresponding Member of NAAS (Ukraine)

Deriy V.A., Doctor of Economics, the executive duty of Professor (Ukraine)

Petruk A.M., Doctor of Economics, Professor (Ukraine)

Khomin P.Ya., Doctor of Economics, Professor (Ukraine)

Sadovska I.B., PhD, Professor (Ukraine)

Semenyshena N.V. – contributing editor, Ph.D., associate Professor (Ukraine)

Foreign scientists:

Albrecht D., Accounting Professor (USA)

Vakhrushina M., Doctor of Economics, Professor (Russian Federation)

Pankov D.O., Doctor of Economics, Professor (Belarus)

Khaled Hussainey, Doctor of Economics, Professor of Accounting (United Kingdom)

Yilmaz Berna Burcu, Assoc. Prof. Dr. in Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Gazi University (Turkey)

Gökhan Özer, Prof., Dr., Professor, School of Business Administration, Department of Accounting and Finance, Gebze Technical University (Turkey)

Responsibility for originality (plagiarism) the text of the article, the accuracy of facts, quotations, statistics, proper names, place names and other information, as well as the fact that the materials do not contain data that can not be open publication are the authors of scientific papers. The opinions of the authors of publications may not coincide the views of the editorial board of the collection. Reprint and translation of articles is allowed on the written consent with the editorial office and the author.

Publisher: Employed Tarasenko R.M., Ukraine, 47708, Ternopil region, Ternopil district, Dovzhanka, Shevchenko St., 55.
Tel. +38 (066) 271-19-11

Printed: Tajp, joint small enterprise, Ukraine, 46000, Ternopil, Chernivetska St., 44b. Tel. +38 (0352) 527500

Recommended for publication by Founder Council
(protocol # 4, from 08.27.2015)

Signed for printing 06.29.2015. Format 60x90/16.
Cond. print. sheets. 11,92. Offset paper. Printing offset.
Copies 300. Order № 08/2015.

Editorial Office: Scientific club «SOPHUS», Ukraine, 46027, Ternopil, box 553.

Tel. +38 (098) 787-81-47. E-mail: clubsophus@gmail.com; clubsophus@mail.ru. Web: www.sophus.at.ua

© Scientific club «SOPHUS», 2015

З М І С Т

Теорії бухгалтерського обліку

Боярко Ірина. АТРИБУТИ СТРАТЕГІЧНО-ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ	5
Семанюк Віта. ОСУЧАСНЕННЯ ТЕОРЕТИЧНОГО БАЗИСУ НАУКИ ПРО ОБЛІК	15
Проблеми облікового забезпечення функціонування організацій та інституційні засади впровадження МСФЗ	
Матвійчук Людмила. ОЦІНКА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ В УМОВАХ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	24
Городиський Микола, Панченко Інна. ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ МОДЕЛІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ ТА РИЗИКУ	32
Ніколаєва Тетяна. ІДЕНТИФІКАЦІЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА ЯК ОБ'ЄКТУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	45
Щербатюк Василь, Евдокимович Василь. ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ: НОВЫЕ СЧЕТА И ОБЪЕКТЫ	53
Бухгалтерська терміносистема та регуляторна діяльність в сфері обліку, контролю та аудиту	
Дерев'яно Світлана. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	62
Ishchenko Yana. CONCEPTUAL APPROACHES OF CORPORATE ACCOUNTING BUSINESS STRUCTURES IN AGRICULTURAL SECTOR	70
Лобода Наталія. ОБЛІКОВА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ ЯК РЕЗУЛЬТАТ ПРОЦЕСІВ ФЕНОМЕНОЛОГІЧНОЇ РЕДУКЦІЇ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНІ ПЕРСПЕКТИВИ	78
Інформаційні системи обліку, економічного аналізу і аудиту	
Кашена Наталія, Чміль Ганна. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА В ІНТЕГРОВАНИЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ	87
Бухгалтерський облік як соціальна практика, бухгалтерська професія	
Петренко Світлана. ДО ПИТАННЯ ПРО РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОЗИЦІЇ СОЦІОЛОГІЧНОГО ПІДХОДУ	97
Інститут аудиту: сучасний стан та перспективи розвитку	
Кузик Наталія. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЗАПАСІВ	106
Сиротюк Ганна, Петришин Людмила. ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД В ДОСЛІДЖЕННЯХ АУДИТУ	114
Міждисциплінарні дослідження	
Боримська Катерина. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОСЯГНЕННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО ЕФЕКТУ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЗАПОРУКА ЙОГО ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ	122
Павлов Константин. СТАТИСТИЧЕСКОЕ ИЗМЕРЕНИЕ РАЗВИТИЯ НАНОЭКОНОМИКИ	132
Сторінка молодих вчених	
Кайряк Орина. ДЕТЕРМІНАНТИ ВИЗНАЧЕННЯ ВИТРАТ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ	144
Павловський Олег. ОПТИМІЗАЦІЯ СТРУКТУРИ КАПІТАЛУ ШЛЯХОМ УПРАВЛІННЯ ВЕЛИЧИНОЮ ЕФЕКТУ ФІНАНСОВОГО ЛЕВЕРИДЖУ СЕРЕД МЕТАЛУРГІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ	151
Відомості про авторів	161

CONTENTS

Theory of accounting	
Boiarko Iryna. ATTRIBUTES OF STRATEGICALLY- ORIENTED ACCOUNTING SYSTEM	5
Semanyuk Vita. NEW APPROACHES TO ACCOUNTING THEORY	15
Problems of an organization and the functioning of institutional foundations of IFRS implementation	
Matviychuk Lyudmyla. EVALUATION OF INTERNATIONAL STANDARDS IN CONDITIONS DOMESTIC ACCOUNTING PRACTICES OF NONCURRENT ASSETS	24
Gorodysky Mukola, Panchenko Inna. APPROACHES TO CONSTRUCTION OF THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING IN THE CONDITIONS OF UNCERTAINTY AND RISK	32
Nikolaieva Tetiana. IDENTIFICATION OF REAL ESTATE AS AN MANAGEMENT ACCOUNTING OBJECT	45
Shcherbatyuk Vasil, Evdokimovich Vasil. FINANCIAL ACCOUNTING OF LONG-TERM ASSETS: NEW ACCOUNTS AND OBJECTS	53
Accounting terminological and regulatory activities in the field of accounting, control and audit	
Derevjanko Svetlana. CURRENT ISSUES DEPRECIATION FIXED ASSETS	62
Ishchenko Yana. CONCEPTUAL APPROACHES OF CORPORATE ACCOUNTING BUSINESS STRUCTURES IN AGRICULTURAL SECTOR	70
Loboda Nataly. ACCOUNT CONCEPTION PRODUCE OF FINANCIAL INVESTMENTS AS A RESULT OF PHENOMENOLOGY REDUCTION PROCESSES: FOREIGN EXPERIENCE AND HOME EUROINTEGRATION PERSPECTIVES	78
Information systems of accounting, economic analysis and audit	
Kaschena Natalia, Chmil Hanna. IMPROVEMENT OF ENTERPRISE CAPITAL ACCOUNTING IN INTEGRATED INFORMATION AND ANALYTICAL MANAGEMENT SYSTEM	87
Accounting as a social practice, accounting profession	
Petrenko Svitlana. TO THE QUESTION OF THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING POSITION WITH A SOCIOLOGICAL APPROACH	97
Institute of audit: current condition and development prospects	
Kuzyk Natalya. METHODOLOGICAL ASPECTS OF AUDIT OF INVENTORIES	106
Syrotyuk Hanna, Petryshyn Lyudmyla. INSTITUTIONAL APPROACH TO THE STUDY OF AUDIT	114
Interdisciplinary research	
Borymska Kateryna. ENSURING THE ACHIEVMENT OF SOCIO-ECONOMIC IMPACT OF OPERATION THE INTEGRATED SYSTEM OF THE ENTERPRISE ECONOMIC SECURITY MANAGEMENT AS A GUARANTEE OF INVESTMENT ATTRACTIVENESS	122
Pavlov Konstantin. STATISTICAL MEASURE OF NANO ECONOMICS	132
Page of young scientists	
Kayryak Oryna. DEFINITIONS DETERMINANTS EXPENSES IN THE FINANCIAL STATEMENTS: PRACTICAL	144
Pavlovskyy Oleh. OPTIMIZING CAPITAL STRUCTURE BY MANAGING THE VALUE OF FINANCIAL LEVERAGE EFFECT AMONG METALLURGICAL ENTERPRISES OF UKRAINE	151
Information about the authors	161

ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ



THEORY
OF ACCOUNTING

УДК 657.1

JEL Classification M40

Боярко Ірина

к.е.н., доцент, доцент кафедри банківської справи

Інститут магістерської та післядипломної освіти

Університету банківської справи Національного банку України, м. Київ, Україна

E-mail: boyarko@ukr.net

АТРИБУТИ СТРАТЕГІЧНО-ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

Boiarko Iryna

Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor, Associate Professor, Department of Banking,

Institute of Vasters and Postgraduate Education

University of Banking of the National Bank of Ukraine, Kyiv, Ukraine

E-mail: boyarko@ukr.net

ATTRIBUTES OF STRATEGICALLY- ORIENTED ACCOUNTING SYSTEM

Анотація

Актуальність. Трансформація обліку в умовах сучасних глобалізаційних процесів потребує використання чітких цільових орієнтирів, які встановлюються у вигляді характерних властивостей, що набуваються системами обліку для належного інформаційно-аналітичного та обліково-контрольного забезпечення менеджменту підприємств.

Методи. У статті подано результати дискретивного моделювання стратегічно орієнтованої системи обліку, яке передбачає конкретизацію її складу, структури і механізмів функціонування на основі структурно-організаційної декомпозиції.

Результати. Автором надано визначення поняття «стратегічно орієнтованої системи обліку». У запропонованій дефініції відображається природа виникнення стратегічно орієнтованих систем як еволюційної форми трансформації і інтегрування різних видів господарського обліку та функціональних напрямів процесу управління, а також забезпечується вимога цілісності системи обліку за рахунок поєднання короткострокових та довгострокових компонентів, стратегії та тактики управління. Проведено типізацію атрибутів стратегічно орієнтованих систем обліку за ознакою ролі у формуванні облікової системи з урахуванням характерних проявів відповідних властивостей. Запропоновано розрізняти репрезентативно-облігатні властивості, які є ключовими ознаками стратегічно орієнтованих систем обліку, та субсидіарні методологічні – допоміжні характеристики, які створюють загальні передумови для виникнення репрезентативно-облігатних властивостей.

Перспективи. Це дозволить у процесі подальших досліджень конкретизувати принципи

побудови і вимоги до складу, структури та механізмів функціонування підсистем та окремих елементів стратегічно орієнтованої системи обліку, розробити методичний інструментарій для оцінювання результатів і контролю стану процесів реформування систем обліку на мікро- та макрорівнях.

Ключові слова: стратегічний облік, система обліку, структура системи обліку, атрибути системи обліку.

Abstract

Introduction, Purpose. Transformation of accounting in the conditions of modern globalization requires the use of clear targets which are set in the form of characteristics. The accounting systems acquire these characteristics for the proper informational analytical and accounting control software of the enterprise's management.

Methods. The article presents the results of descriptive modeling of the strategically oriented accounting system. It provides for the specification of composition, structure and functioning mechanisms on the basis of structural and organizational decomposition of the strategically oriented accounting system.

Results. The author defined the notion of "strategically oriented accounting system". The proposed definition reflects the nature of the formation of the strategically oriented accounting system as the evolutionary forms of transformation and integration of different types of economic accounting and management functions. It also provides the requirement to maintain the integrity of the system of accounting by combining short-term and long-term components, strategy and tactics of management. Attributes of the strategically oriented accounting systems are classified on the basis of role in the formation of the accounting system and characteristic manifestations of these qualities. The author suggests to distinguish the representatively-obligate and complementary methodological qualities. The representatively-obligate qualities are the key signs. The complementary methodological qualities are the supporting characteristics which create general preconditions for the emergence of the representatively-obligate qualities.

Discussion. This will allow the specification of the reasons for establishing and requirements for the composition, structure and mechanisms of functioning of the subsystems and separate elements of the strategically-oriented accounting systems, to develop methodological tools for the evaluation of the results and for the monitoring of reform of accounting systems at the micro and macro levels in subsequent studies.

Key words: strategic account, accounting system, structure of the accounting systems, attributes of the accounting system.

Аннотация

Актуальность. Трансформация учета в условиях современных глобализационных процессов требует использования четких целевых ориентиров, которые устанавливаются в виде характерных качеств, приобретаемых системами учета для надлежащего информационно-аналитического и учетно-контрольного обеспечения менеджмента предприятий.

Методы. В статье представлены результаты дескриптивного моделирования стратегически ориентированной системы учета, предусматривающее конкретизацию ее состава, структуры и механизмов функционирования на основе структурно-организационной декомпозиции.

Результаты. Автором определено понятие «стратегически ориентированной системы учета». В предложенной дефиниции отражена природа возникновения стратегически ориентированных систем как эволюционной формы трансформации и интегрирования разных видов хозяйственного учета и функциональных направлений процесса управления, а также обеспечивается требование целостности системы учета за счет объединения краткосрочных и долгосрочных компонентов, стратегии и тактики управления. Проведена типизация атрибутов стратегически ориентированных систем учета по роли в формировании учетной системы с отражением характерных проявлений соответствующих качеств. Предложено различать репрезентативно-облигатные качества, являющиеся ключевыми признаками стратегически ориентированных систем учета, и субсидиарные методологические – вспомогательные характеристики, создающие общие предпосылки для возникновения репрезентативно-облигатных

своєств.

Перспективи. Это позволит при дальнейших исследованиях конкретизировать причины создания и требования к составу, структуре и механизмам функционирования подсистем и отдельных элементов стратегически ориентированной системы учета, разработать методический инструментарий для оценивания результатов и контроля состояния процессов реформирования систем учета на микро- и макроуровнях.

Ключевые слова: стратегический учет, система учета, структура системы учета, атрибуты системы учета.

Актуальність. Глобалізаційні процеси сучасності загострили проблему невідповідності існуючих облікових систем потребам забезпечення процесу управління інформацією, необхідною для прийняття короткострокових і довгострокових управлінських рішень, ефективних і девіантних динамічним змінам конкурентного середовища. Відсутність стратегічно орієнтованих систем обліку у підприємств в Україні зумовлює виникнення значної кількості проблем управлінського характеру, викликала нездатність своєчасно реагувати на виникнення та прояви кризових явищ в економіці, виявляти та задовольняти потреби ринку, неспроможність ефективно протидіяти посиленню конкурентної боротьби. Розв'язати їх можна лише за умови трансформації обліку за чітко визначеними цільовими орієнтирами, які встановлюються у вигляді характерних властивостей (атрибутних ознак), що набуваються системами обліку для належного інформаційно-аналітичного та обліково-контрольного забезпечення менеджменту підприємств в сучасних умовах господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретико-прикладним проблемам визначення сутності стратегічного обліку, передумов його виникнення, концептуальних засад організації стратегічно орієнтованих систем обліку присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених та практиків, як Р. Бруханський [1], С. Голов [2], С. Кузнєцова [3], Д. Максименко [4], А. Пилипенко [5], М. Пушкар [6], Б. Райан [7], В. Семанюк [8], К. Уорд [9], К. Сіммондз (K. Simmonds) [13], В. Ходзицька [10], А. Шайкан [11], Дж. Іннес (J. Innes) [12] та ін. Проте ці дослідження мають переважно фрагментарний характер, не надаючи цілісної узагальненої картини щодо теоретико-методологічних засад організації та використання в господарській діяльності суб'єктів господарювання стратегічно орієнтованих систем обліку, з урахуванням сучасних тенденцій розвитку економіки, фінансів та науки, новітніх цивілізаційних викликів та їх впливу на зміну, як індивідуальних, так і суспільних, потреб та інтересів у нових умовах формування глобального економічного середовища. Переважна більшість таких праць зосереджена на вивченні теоретичних та методичних положень розгляду стратегічного обліку або пошуку шляхів трансформації і подальшого розвитку бухгалтерського обліку в сучасних умовах.

Лише у деяких наукових роботах з досліджуваної проблематики наводиться та досліджується поняття «стратегічно-орієнтована система обліку». С. Голов визначає стратегічно орієнтовану систему обліку як «інформаційну систему, яка спрямована на створення вартості та досягнення стратегічних цілей підприємства» [2]. Дане визначення не дозволяє чітко ідентифікувати специфічні змістовні особливості стратегічно орієнтованих систем обліку, не відображає організаційно-методологічних особливостей

їх побудови, проте чітко вказує цільове спрямування та сферу використання таких інформаційних систем. На наш погляд, суттєвим недоліком наведеного визначення є відсутність вказівки на характер виникнення таких систем, детермінований змінами вимог до сучасної системи управління, який передбачає їх розгляд як еволюційної форми систем обліку, яка виникає у результаті трансформації попередніх моделей їх організації у результаті синергетичного розвитку господарського обліку.

У свою чергу, В. Семанюк акцентує увагу на тому, що стратегічно-орієнтована система є однією з підсистем обліку, який має бути організований і функціонувати як єдиний обліково-управлінський механізм для забезпечення процесу стратегічного планування, проведення стратегічного аналізу і аудиту. При цьому така старетегічно орієнтована підсистема обліку «...являє собою глобальну модель інформаційної технології, що об'єднує в межах єдиної системи фінансовий та управлінський облік, використовує інформаційні потоки про зовнішні фактори макросередовища, які формують функціональні служби та підрозділи підприємства схильна розглядати його лише як підсистем» [8].

Даний підхід вказує на важливу особливість стратегічно-орієнтованих систем обліку – цілісність як вимогу до їх організації, яка передбачає поєднання фінансового та управлінського обліків в єдине інтеграційне утворення. Проте він не позбавлений дискусійних положень в частині орієнтованості інформаційних потоків лише на визначення стану та тенденцій зміни чинників зовнішнього макросередовища, оскільки цілісність стратегічно орієнтованої системи обліку передбачає використання обліково-аналітичних і контрольних технологій для забезпечення розробки та реалізації узгодженої системи цілей і завдань розвитку підприємства на довгострокову перспективу з урахуванням можливих змін всієї системи чинників, що визначають потенційні можливості такого розвитку – як внутрішнього, так і зовнішнього бізнес-середовища, а також взаємодії між ними та її наслідків.

У роботах Р. Бруханського [1] та А. Пилипенка [5] під стратегічно-орієнтованою системою бухгалтерського обліку пропонується розуміти систему (підсистему) обліку, що «...забезпечує генерування та передачу транспарентної і релевантної інформації для забезпечення виконання таких процесів, як сканування середовища, формулювання стратегії, її впровадження, оцінювання і контроль». На наш погляд, таке визначення найбільш точно серед існуючих відображає зміст досліджуваного явища, оскільки усуває недоліки, визначені для попередньо розглянутих підходів. Проте воно потребує деяких коригувань: автори звузили перелік вимог до обліково-аналітичної інформації, формування та рух якої забезпечується стратегічно орієнтованими системами обліку виключно до двох властивостей, нехтуючи іншими валідними та емерджентними ознаками, яким має відповідати інформація, на основі якої приймаються управлінські рішення. Крім того, на нашу думку, недоречним є використання словосполучення «стратегічно орієнтовані системи бухгалтерського обліку», оскільки виникнення облікових систем відповідного спрямування є результатом синергетичного розвитку господарського обліку в цілому. Крім того, ми не можемо погодитися і з зауваження цих авторів, щодо необов'язковості охоплення інформаційним супроводом при формуванні стратегічно орієнтованих систем обліку всіх етапів процесу стратегічного управління. Так, наприклад,

Р. Бруханський [1] зазначає, що «...такі системи можуть забезпечувати як одночасний інформаційний супровід усіх описаних ... процесів, так і окремих з них». Таке припущення є порушенням базових принципів стратегічного управління, а саме принципу системності, комплексності і узгодженості.

Метою даного дослідження є розвиток теоретико-методологічних засад формування стратегічно-орієнтованих систем обліку на підприємствах шляхом розв'язання дослідницьких завдань щодо визначення сутності стратегічно орієнтованої системи обліку та розробки системи її головних атрибутів. Для розв'язання поставлених завдань автором використовувалися методи систематизації та групування, дискрептивного моделювання, контент-аналізу.

Результати. Стратегічно-орієнтована система обліку розглядається нами як підсистема господарського обліку, яка виникає в наслідок його синергетичного розвитку і забезпечує генерування, обробку та передачу обліково-аналітичною інформацією з валідними та емерджентними властивостями, необхідними для прийняття ефективних короткострокових і довгострокових управлінських рішень на етапах процесу управління з моніторингу чинників внутрішнього та зовнішнього середовища, формування стратегії розвитку підприємства та здійснення оперативно-тактичних заходів з її реалізації, оцінювання результатів та контролю стану виконання стратегічних цілей і завдань.

На наш погляд, таке визначення найбільш точно серед існуючих відображає зміст досліджуваного явища, оскільки: 1) вказує на природу виникнення стратегічно орієнтованих систем як еволюційної форми трансформації та інтегрування різних видів господарського обліку та функціональних напрямів процесу управління; 2) передбачає забезпечення цілісності системи обліку за рахунок поєднання короткострокових та довгострокових компонентів системи, стратегії та тактики управління при формуванні потоків управлінської інформації для прийняття ефективних управлінських рішень з використання потенційних можливостей успішного функціонування підприємства на довгострокову перспективу в умовах посилення глобальної конкуренції на ринках свіх факторів виробництва, товарів і послуг.

Авторське бачення структурно-організаційної декомпозиції стратегічно орієнтованої системи обліку як еволюційної форми господарського обліку, яка виникає в наслідок його синергетичного розвитку, подано на рис. 1. Як видно з рисунку сутність відповідної еволюційної трансформації полягає в інтегруванні різних видів обліків та функцій управління під впливом загальноекономічних та обліково-методологічних детермінант синергетичного розвитку господарського обліку.

Отримання перспективної (прогностичної) обліково-аналітичної інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, можливе лише за умови відповідної обробки ретроспективної облікової інформації про стан та зміни внутрішніх і зовнішніх факторів бізнес-середовища підприємства, що надається оперативним, бухгалтерським і статистичним обліком, на основі використання комплексу обліково-аналітичного інструментарію фінансового аналізу, планування, контролю і організаційно-комунікаційних механізмів облікового процесу.

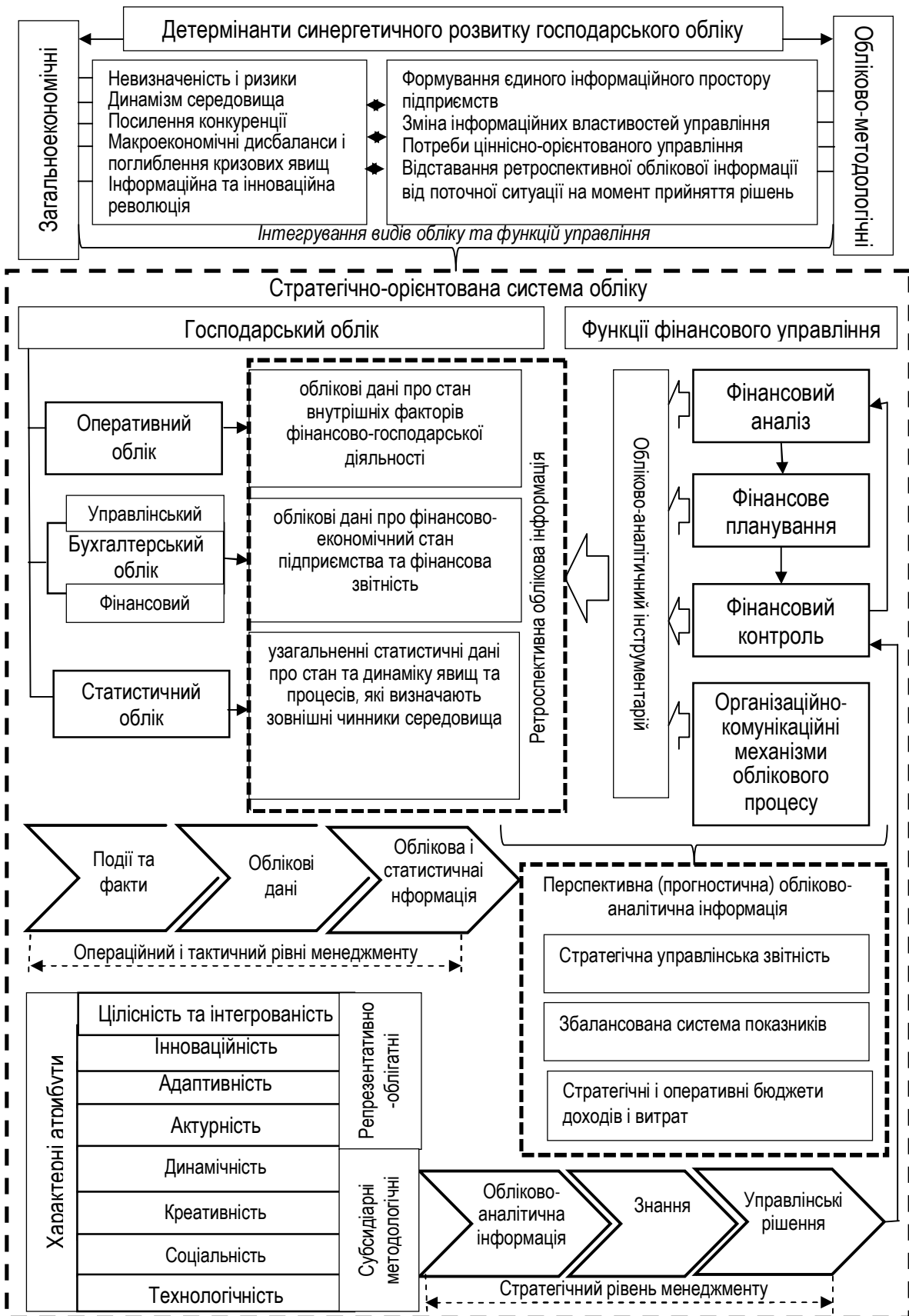


Рис. 1 Структурно-організаційна декомпозиція стратегічно-орієнтованої системи обліку

Джерело: розроблено автором.

Стратегічно-орієнтована система обліку реалізується одночасно на трьох рівнях менеджменту підприємства – операційному, тактичному і стратегічному, що вимає забезпечення в процесі її побудови формування таких системних властивостей, як цілісність та інтегративність, інноваційність, адаптивність, динамічність, креативність, актуарність, соціальність і технологічність. Даний перелік характерних властивостей, які дозволяють стратегічно орієнтованій системі обліку перетворитися у дієвий механізм забезпечення системи управління суб'єкта господарювання необхідною транспарентною і релевантною обліково-аналітичною інформацією, сформовано нами на основі критичної оцінки запропонованих вітчизняними науковцями концептуальних підходів до реформування обліку в Україні, зокрема [2, 3, 4, 6].

За результатами дослідження розробено систему характерних атрибутів стратегічно орієнтованої системи обліку (табл. 1), яка містить конкретизацію очікуваних проявів відповідних властивостей в умовах реалізації такого класу облікових систем.

Таблиця 1

Атрибути стратегічно-орієнтованої системи обліку

Властивість	Характеристика	Очікуваний прояв властивості	Концепція, на засадах якої формується властивість
Репрезентативно-облігатні			
Цілісність та інтегративність	Інтегрування планової та облікової інформації з подальшим аналізом та контролем відхилень в єдину інформаційну систему	– уніфікація бухгалтерських, статистичних і оперативних даних, прогнозних і планових форм надання обліково-аналітичної інформації; – скорочення трансакційних витрат; – збільшення фінансових результатів	Інтегрована система обліку
Інноваційність	Постійна структурна модернізація системи обліку відповідно до нових вимог системи управління та зміни умов функціонування	– інноваційні перетворення всередині системи обліку шляхом методологічних нововведень, змін і вдосконалення методики; – інформаційне забезпечення позасистемних інноваційних перетворень	Інтегрована система обліку
Адаптивність (гнучкість)	Встановлення стратегічних орієнтирів та контрольних перспективних параметрів розвитку з урахуванням фактичної та очікуваної динаміки факторів середовища і наслідків від їх дії	можливість коригування стратегічних орієнтирів та планових показників залежно від результатів моніторингу, оцінювання та контролю господарської діяльності і середовища її провадження	Стратегічний (прогнозний) облік
Актуарність	Розвиток методу подвійного запису для відображення змін ринкової вартості підприємства	усунення інформаційної асиметрії між внутрішніми і зовнішніми користувачами облікових даних і обліково-аналітичної інформації	Актуарний облік

Продовження табл. 1

Субсидіарні методологічні			
Динамічність	Реєстрація фактів господарського життя, спрямована на вимірювання (безперервне або через близькі інтервали часу) ефективності господарської діяльності підприємства на основі принципів фінансового результату, доходів, понесених витрат	надання інформації користувачам щодо діяльності підприємства в оперативному режимі	Динамічний облік
Креативність	Реалізація творчого підходу без порушення нормативних вимог при організації обліку і формуванні облікової політики підприємством з питань, які не регламентуються обліковими стандартами і правилами	– врахування при формуванні суб'єктом господарювання облікової політики власних потреб, інтересів і специфіки господарської діяльності; – використання наукових методів та прийомів, що максимально унеможливають впровадження інструментарію викривлення облікової інформації	Креативний облік
Соціальність	Концентрація уваги на обліку соціальних витрат і пов'язаних з ними вигід, насамперед, екологічної спрямованості	підвищення аналітичності облікової інформації в частині відображення та оцінювання соціальної ефективності господарської діяльності	Соціальний (екологічний) облік, соціальна відповідальність бізнесу
Технологічність	ґрунтується на використанні комп'ютерних мереж та інтеграційної бази даних з метою раціонального управління підприємницькою діяльністю	автоматизація обліково-аналітичних процедур	Електронний облік

Джерело: розроблено автором.

Атрибути стратегічно-орієнтованих систем обліку поділено на дві групи з метою забезпечення контролю за формуванням таких систем і створення методологічного підґрунтя для оцінювання рівня відповідності процесів модернізації облікових систем сучасним інформаційним потребам управління репрезентативно-облігатні та субсидіарні методологічні властивості.

Репрезентативно-облігатні властивості (цілісність та інтегративність, інноваційність, адаптивність, актуарність) є ключовими характерними атрибутами, обов'язковими ознаками існування та умовами організації стратегічно орієнтованих систем обліку.

Субсидіарні методологічні властивості (динамічність, креативність, соціальність, технологічність) є допоміжними характеристиками, формування яких створює загальні методологічні передумови для виникнення репрезентативно-облігатних властивостей.

Висновки і перспективи. Пошук теоретико-методологічних засад організації стратегічно-орієнтованих систем обліку має відбуватися в площині реалізації системно-інформаційного підходу. Стратегічно-орієнтовані системи обліку є еволюційної формою трансформації і інтегрування різних видів господарського обліку та функціональних напрямів процесу управління, в яких забезпучується цілісності інформаційного забезпечення процесу управління за рахунок поєднання короткострокових та довгострокових компонентів при формуванні потоків управлінської інформації для прийняття ефективних управлінських рішень з використання потенційних можливостей успішного функціонування підприємства на довгострокову перспективу. Автором розвинуто теоретико-методологічні положення щодо моделювання стратегічно орієнтованих систем обліку шляхом побудови її організаційно-функціональної моделі як еволюційної форми господарського обліку, основу якої становить інтегрування різних видів обліків (оперативного, бухгалтерського і статистичного) та функцій управління (обліку, аналізу, планування і контролю) під впливом загальноекономічних та обліково-методологічних детермінант синергетичного розвитку господарського обліку. Проведена типізація атрибутів стратегічно орієнтованих систем обліку за ознакою ролі у формуванні облікової системи з урахуванням характерних проявів відповідних властивостей дозволяє конкретизувати принципи побудови і вимоги до складу, структури та механізмів функціонування підсистем та окремих елементів стратегічно орієнтованої системи обліку.

Список використаних джерел

1. Бруханський, Р.Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект [Текст] / Р.Ф. Бруханський // Accounting and Finance. – 2014. – №3. – С. 15-20.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф.Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Кузнецова, С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика [Текст] : [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійській державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.
4. Максименко, Д.В. Еволюція управлінського обліку та його сучасні концепції [Текст] / Д.В. Максименко // Науковий вісник Мукачівського державного університету, 2014. – Вип. 2. – С. 117-121. – Серія «Економіка».
5. Пилипенко, А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань [Текст] : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. Пилипенка А. А. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
6. Пушкар, М.С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів [Текст] : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
7. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя [Текст] / Б. Райан; пер. з англ. под. ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
8. Семанюк В. З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації [Текст] / В. З. Семанюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : [збірник наукових праць] / відповідальний редактор О. Є. Кузьмін. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 236-241.
9. Уорд, К. Стратегический управленческий учет [Текст] / Пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-

Бизнес», 2002. – 925 с.

10. Ходзицька, В.В. Стратегічний управлінський облік в системі комплексного менеджменту суб'єктів господарювання [Текст] / В. В. Ходзицька, Л. В. Івченко // Облік і фінанси. – 2014. – №1. – С. 50-55.

11. Шайкан, А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень [Текст] : [монографія] / А.В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.

12. Innes J. Strategic Management accounting, in tones [Текст] / J. Innes // Handbook of Management accounting. – 1998. – Ch. 2. – P. 967–968.

13. Simmonds K. Strategic management accounting [Текст] / K. Simmonds // Management accounting. – 1981. – № 59(4). – P. 26-29.

References

1. Brukhans'kyj R.F. (2014) Zmina upravlins'kyh paradygm jak faktor rozvytku buhgalters'kogo obliku: strategichnyj aspekt [Change of Management Paradigm as a Factor in Development of Accounting: Strategic Aspects]. *Accounting and Finance*, 3, 15-20.

2. Holov S.F. (2007) *Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis and prospects of development]. Kyiv, Ukraine : Tsentr uchbovoi literatury, 522.

3. Kuznetsova S.A. (2007) Bukhhalters'kyj oblik v systemi formuvannia upravlins'koi informatsii: metodolohiia ta praktyka [Accounting in the system of management information: Methodology and Practice], Melitopol : Taurian State Agrotechnical University, 297 [in Ukrainian].

4. Maksymenko D.V. (2014) Evoljucija upravlins'kogo obliku ta jogo suchasni koncepcii' [Evolution of Management Accounting and its Modern Concepts]. *Naukovyj visnyk Mukachivs'koho derzhavnoho universytetu*, 2, 117-121 [in Ukrainian].

5. Pylypenko A. A. (2011) Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy pidpriemstv ta ikh ob'iednan' [Formation of accounting and analytical software cost management of enterprises and their associations]. Kharkiv : KhNUE, 344 [in Ukrainian].

6. Pushkar M.S. (2006) Kreatyvnyj oblik: stvorennia informatsii dlia menedzheriv [Creative accounting: creating information for managers]. Ternopil : Kart-blansh, 334 [in Ukrainian].

7. Rayn B. (1998) Strategycheskyj uchet dlja rukovodytelja [Strategic account for managment]. *Audyt*, Moscow : JuNYTY, 616 [in Russian].

8. Semaniuk V. Z. (2012) Oblik dlja strategichnogo upravlinnja: problemy teoretychnoi' konceptualizacii' [Accounting for Strategic Management: Problems of the theoretical conceptualization]. *Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, 722, 236-241.

9. Ward K. (2002) Strategycheskyj upravlencheskyj uchet [Strategic Management Accounting]. Moscow : ZAO «Olymp-Byznes», 925 [in Russian].

10. Khodzyts'ka V.V. (2014) Strategichnyj upravlins'kyj oblik v systemi kompleksnogo menedzhmentu sub'ektiv gospodarjuvannja [Strategic Management Accounting Within Business Entities Integrated Management System]. *Accounting and Finance*, 1, 50-55.

11. Shajkan A.V. (2009) Bukhhalters'kyj oblik u pryjniatti upravlins'kykh stratehichnykh rishen' [Accounting for strategic decision-making]. Kyiv : KNEU, 303 [in Ukrainian].

12. Innes J. (1998) "Strategic Management accounting, in tones". *Handbook of Management accounting*, Ch. 2., 967-968.

13. Simmonds K. (1981) "Strategic Management accounting", *Management accounting*, vol. 59(2), 26-29.



УДК 657.1

JEL Classification M41

Семанюк Віта

к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

E-mail: v.semaniuk@tneu.edu.ua

ОСУЧАСНЕННЯ ТЕОРЕТИЧНОГО БАЗИСУ НАУКИ ПРО ОБЛІК

Semanyuk Vita

Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor, Associate Professor,

Department of audit, auditing and analysis

Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine

E-mail: v.semaniuk@tneu.edu.ua

NEW APPROACHES TO ACCOUNTING THEORY

Анотація

Актуальність. Піднято проблему обліково-аналітичного супроводу системи управління, яка полягає в усуненні консервативності обліку і його невідповідності розвитку економічної науки. Теоретичні передумови розвитку системи обліку визначаються її можливостями генерувати інформаційні ресурси на запит менеджменту різних ієрархічних рівнів, для кожного з яких потрібна оригінальна (специфічна) інформація.

Методи. Для розв'язання поставлених завдань автором використовувалися методи систематизації та групування, дискретивного моделювання, контент-аналізу.

Результати. Доведено необхідність формування нової парадигми облікової науки в постіндустріальному суспільстві, в основі якої лежить теза про те, що інформаційні ресурси є пріоритетними для ефективної господарської діяльності і облікова система не повинна обмежуватися лише створенням інформації про внутрішнє середовище підприємства, а враховувати фактори зовнішнього середовища, передбачати зміни. В цьому контексті перегляду потребують формальний апарат і мова обліку як науки, фундаментальні методологічні принципи і методи створення інформації, завдання облікової системи у світлі сучасного розвитку економіки; структура, елементи, зв'язки системи; завдання, інструменти і методи кожної з підсистем обліку.

Перспективи. Такий підхід до обліку допоможе вирішити проблему систематизації знань та перегляду сучасної теорії обліку з врахуванням надбань економічного та технологічного прогресу.

Ключові слова: учетная система, методология, концепции учета, метатеория, парадигмы учета, постиндустриальное общество.

Abstract

Introduction, Purpose. We examine the problem of accounting-analytical providing which consists of eliminating the problem of accounting conservatism and its disparity of economic science. The practical value of the intellectual development of accounting systems is ability to generate management information on request different hierarchical levels; each of this requires the original information.

Methods. The article presents the results of descriptive modeling, organizing and grouping, content analysis.

Results. It is proved the necessity of forming the new paradigm of accounting in the post-industrial

society based on thesis that information resources are priority for effective activity and accounting system mustn't be limited only by a creation of information about the internal environment of enterprise, but it must be taken into consideration the factors of external environment as well as forecasting the changes.

The formal vehicle and language of accounting as science, fundamental methodological principles and methods of information creation, a task of the accounting system in the light of modern economy development; a structure, elements, the system connections; tasks, instruments and methods of each accounting subsystems need revision and clarification in this context.

Discussion. This approach to accounting help solve the problem of systematization of knowledge and view of modern accounting theory with regard to economic and technological achievements of progress.

Key words: accounting system, methodology, accounting conception, metatheories, paradigm, post-industrial society.

Аннотация

Актуальность. Затронута проблема учетно-аналитического обеспечения системы менеджмента, которая заключается в устранении консервативности учета и его несоответствия развитию экономической науки. Теоретические предпосылки развития системы учета определяются возможностями системы генерировать информационные ресурсы на запрос менеджеров разных иерархических уровней, для каждого из которых нужна оригинальная информация.

Методы. Для решения затронутых проблем автором использовались методы систематизации и группирования, дискретивного моделирования, контент-анализа.

Результаты. Доказана необходимость формирования новой парадигмы учета в постиндустриальном обществе, основой которой является тезис о том, что информационные ресурсы являются приоритетными для эффективной деятельности и учетная система не должна ограничиваться лишь созданием информации о внутренней среде предприятия, а учитывать факторы внешней среды, предусматривать изменения. В этом контексте в пересмотре нуждаются формальный аппарат и язык учета как науки, фундаментальные методологические принципы и методы создания информации, задачи учетной системы в свете современного развития экономики; структура, элементы, связи системы; задачи, инструменты и методы каждой из подсистем учета.

Перспективы. Такой подход к учету поможет решить проблему систематизации знаний и просмотра современной теории учета с учетом достижений экономического и технологического прогресса.

Ключевые слова: учетная система, методология, концепции учета, метатеории, парадигма учета, постиндустриальное общество.

Актуальність. Глобальні зміни відбуваються в технологічному, інформаційному та економічному середовищі функціонування підприємств, формується глобальний економічний простір, соціально-економічний розвиток суспільства має чітке спрямування на ріст інноваційності, ефективності та конкурентоздатності. Кардинальні зміни, які відбуваються в системі соціально-економічних відносин постіндустриального суспільства, обумовлюють необхідність глибокого дослідження сучасного стану науки про облік. Сучасна економічна наука, під впливом суспільного розвитку, прогресує, що вимагає від системи обліку враховувати надбання інших наук, запозичувати нові прийоми і розвивати методи створення інформації. Назріла потреба визначення нового змісту облікової теорії, розвитку методології та інструментарію, існує необхідність у виділенні нових об'єктів обліку та представлення інформації про них у системі звітності.

Існуюча теорія обліку, як основа розвитку облікової системи, консервативна і не

досконала, не враховує сучасних умов функціонування економічних суб'єктів, не використовує останніх досягнень науки, мало чим відрізняється від теорії обліку дев'ятнадцятого століття. Відсутність належного теоретичного обґрунтування обліку як науки, зумовлює гальмування інноваційних підходів до облікової системи, зводить облік до рангу «технічних операцій», завуальовує мету та предмет науки, не дає можливості удосконалення її методологічного апарату. Альтернативний напрям розвитку теорії обліку формуватиметься крізь призму філософії науки та методології досліджень з врахуванням соціальних, екологічних та економічних процесів і проблем пов'язаних з ними. Не повинні залишатися поза увагою облікової теорії соціальні аспекти, професійна етика, культура, людські ресурси та інтелектуальний капітал, зміни цін, трансакційні та інсайдерські операції, процеси глобалізації та стандартизації, нетрадиційні об'єкти обліку тощо.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Загальні засади формування та удосконалення облікової теорії, пропозиції щодо її кардинального оновлення наведені у працях таких учених: Р.А. Алборова, Б.І.Валуєва, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г.Кірейцева, Б.Нідлза, С.О. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, С.О.Стукова, В.В. Сопка, Є.С. Хендріксена, В.Г. Швеця, М.Г.Чумаченка, Л.З. Шнейдмана, С.Ф.Легенчука, С.А.Кузнецової, Д.В.Максименко та ін. Існуючі теорії обліку на світовому рівні далеко випереджають вітчизняну теорію у її сучасному вигляді. Праці Е.С.Хендріксена, М.Ф. Ван Бреда, М.Р. Метьюса, М.Х.Б. Перери, Я.В. Соколова, К.Уорда, М.І.Кутера, М.Ю.Медведева та інших розкривають важливі теоретичні аспекти обліку, проте цілісної сучасної теорії (теоретичного підґрунтя) науки про облік в умовах інформаційного (постіндустріального) суспільства не існує. Питання розвитку теорії обліку мають фрагментарний характер. Інтеграція наукових розробок у сфері обліку, економічного аналізу і аудиту визначає нові можливості для формування інформаційних ресурсів, розширення кола проблем, які є новими для облікової науки. Саме тому теоретичні і методологічні основи обліку потребують глибокого і серйозного дослідження та нового поштовху для розвитку.

Метою даного дослідження є розвиток теорії обліку в умовах формування постіндустріального суспільства шляхом розв'язання дослідницьких завдань щодо визначення сутності облікової системи постіндустріального типу та розробки її головних атрибутів, що сприятиме розвитку загальної теорії і розкриватиме облік як систему створення інформаційних ресурсів на макро- та мікро рівні; відобразатиме основні принципи та завдання облікової системи в світлі сучасного розвитку економіки; покаже структуру, елементи, зв'язки системи; визначить завдання, інструменти та методи кожної з підсистем обліку.

Методи. Для розв'язання проблем систематизації знань та перегляду сучасної теорії обліку з врахуванням надбань економічного та технологічного прогресу автором використовувалися методи систематизації та групування, моделювання, контент-аналізу.

Результати. Сучасні досягнення економічної теорії констатують, що економіка XXI століття ґрунтується на знаннях та інноваціях, які матеріалізуються у вигляді нових високоефективних наукомістких технологій і продуктів. Аналіз поняття «економіка знань» та визначення її основних постулатів потребує глибоких досліджень у взаємозв'язку із

сучасними економічними концепціями.

На думку П. Друкера сучасна економіка є «економікою знань», сфера виробництва і розповсюдження інформації – «індустрія знань», а все суспільство – це «суспільство знань». Тобто, не старі фактори виробництва, а виключно знання створюють сьогодні продуктивність і є підґрунтям для економічного зростання. Формування і розвиток «економіки знань» чи «суспільства знань» передбачає вільний автоматизований доступ до будь-якої інформації і знань, необхідних для життєдіяльності та вирішення особистих і соціально значущих завдань; доступність (індивіду, групі, організації) сучасних інформаційних технологій; існування розвиненої інфраструктури, що забезпечує створення інформаційних ресурсів.

Облікова система в умовах розвитку «економіки знань» повинна стати не лише системою констатації фактів про фінансовий стан господарюючого суб'єкта, а трансформуватися у систему моніторингу та створення інформаційних ресурсів для управління. Сучасна інформаційна парадигма в обліку надає процесу пізнання низку суттєвих рис і тенденцій, одна з яких пов'язана з новими інформаційними процесами, які вимагають осмислення на загальнотеоретичному та конкретно-науковому рівні. Багато питань, пов'язаних з інформаційними ресурсами, по суті, лише починають використовуватися в науковому світі, а конкретна постановка питання про кількісну оцінку цих ресурсів і їхній зв'язок з іншими економічними категоріями ще чекають розробки й вимагатимуть спільних зусиль спеціалістів і вчених різноманітних галузей знань.

Теорія обліку, адаптуючись до вимог «нової економіки» потребує переосмислення поняття інформації та інформаційних ресурсів з позиції семантичного та змістового аспекту. В сучасній системі обліку спостерігається обмеженість інформаційного різноманіття, неефективне використання технологій, дисбаланс в сторону отримання кількості інформації, без врахування її цінності, що зумовлює труднощі в управлінні нею. М. Пушкар у своїх працях наголошує, що осмислена мета обліку – проектування системи, здатної генерувати інформацію, яка стає стратегічним ресурсом в постіндустріальному суспільстві. Якщо ж система обліку є основним генератором інформації для управління, то цілком природною виглядає потреба вивчення інформації та інформаційних ресурсів теорією обліку. Перед обліковою системою стоять завдання адаптації до нових умов, ріст обсягів інформації, її важливості для управління, переосмислення її ролі та змісту у сучасному суспільстві що вимагає удосконалення форм і методів обліку.

В обліку поняття інформації повинно бути адаптоване до господарської діяльності суб'єкта, а тому пропонуємо розглядати в якості інформаційних ресурсів залучену до виробничо-комерційної діяльності, прийняття рішень і навчання інформацію (знання), яка носить стратегічний характер. Теорія обліку має показати своє ставлення до інформаційних ресурсів, до їх нематеріальної форми, і розглядати їх як об'єкт та, в окремих випадках, як продукт обліку.

Існує достатньо досліджень теоретичних основ функціонування облікової науки, деякі з них не позбавлені раціонального зерна, проте ці дослідження носять фрагментарний характер, матеріали підручників в основному повторюють своїх попередників. Цілісного та фундаментального дослідження, що дало б теоретичні

поняття про облік в сучасному суспільстві, про його завдання, методи та інструменти в Україні не існує. Спостерігається повна невідповідність між поняттями «теорія», яка повинна розкривати філософські категорії процесу пізнання на найвищому рівні, пояснити відображення дійсності та відтворення в логіці понять об'єктивної реальності та сучасними трактуваннями облікової науки.

Наукові дослідження у сфері обліку в основному спрямовані на реформуванні практики його ведення і прогнозуванні тенденцій розвитку. Разом з тим, недостатньо вивченими залишаються питання розвитку облікової теорії, яка, як не однократно підкреслював проф. Пушкар М.С. є «примітивним тривіальним набором окремих фрагментарних, малопов'язаних між собою і не аргументованих процедур ведення обліку, відомих ще за часів середньовіччя, який видають за теорію» [1, С.5]. Теорія обліку не удосконалюється відповідно до розвитку економічної науки, не формує нового підходу до традиційних категорій, не використовує досягнень класичних облікових теорій, кожна з яких є унікальною і містить можливості для розвитку нових наукових напрямів.

Перехід до постіндустріального суспільства обумовлює необхідність створення якісно нової системи управління та адекватної їй системи обліку. Чинна система обліку не може повністю задовольнити інформаційні потреби власників, інвесторів, кредиторів, менеджерів та інших користувачів через свою обмеженість, тому актуальною проблемою сьогодення стає переорієнтація обліку на потреби управління.

Загальна фундаментальна проблема яка потребує вирішення полягає у консервативності облікової теорії та її невідповідності розвитку економічної науки і суспільних формацій; конкретна фундаментальна задача в рамках загальної проблеми – удосконалення (побудова) альтернативної теорії обліку з врахуванням всіх факторів постіндустріального суспільства.

В умовах швидкого суспільного розвитку не достатньо таких трактувань та визначень обліку, які ми зустрічаємо в сучасних підручниках з теорії: «Облік це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою управління нею» (визначення взято нами наймання, адже всі вони практично несуть один і той же зміст). Визначення обліку повинно розкривати всі його аспекти як системи, показувати облік не лише як функцію управління, а й як науку, як об'єкт права, як елемент соціального, економічного та суспільного устрою, адже через відсутність глибокого теоретичного обґрунтування облікової системи та її підсистем існують різні розуміння одних і тих же понять, категорій і навіть об'єктів обліку.

Таким чином, з позиції сучасного інституційного підходу теорія обліку вимагає нової редакції з врахуванням досягнень економічної та інших наук. Сучасна теорія повинна вивчати облік як систему і досліджувати його з точки зору макроекономіки, мікроекономіки, права, податків, соціальної та корпоративної відповідальності, етики, біхевіоризму тощо.

Пропонуємо трактувати облік як систему створення економічної інформації в розрізі трьох підсистем – управлінського обліку, фінансового обліку, стратегічного обліку – з визначенням завдань цих підсистем, принципів їх функціонування, інструментарію та методів досліджень кожної підсистеми. Облік – це наука, що формується під впливом соціально-економічних факторів і задовольняє потребу суспільства в інформації про

господарську та іншу діяльність суб'єктів господарювання; як соціальне явище що формується під впливом суспільного розвитку і, в свою чергу, має певний вплив на суспільство.

Сучасна, так звана, теорія обліку розглядає його як набір інструментів для опрацювання певних масивів економічної інформації, альтернативний підхід повинен представити теорію обліку як теоретичну основу науки про облік з філософським підходом та концептуальним викладенням.

Для досягнення цієї мети необхідно розв'язати такі основні завдання:

- дослідити сучасну теорію обліку та знайти шляхи її удосконалення для можливостей подальшого розвитку облікової науки;
- визначити місце обліку як науки в системі економічних наук;
- визначити фактори впливу на побудову облікової теорії;
- розкрити передумови виникнення облікової науки для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих напрямів розвитку;
- вивчити розвиток облікової науки в країнах англо-американського світу в ХХ ст. для пошуку принципів, організаційно-правової основи та розгляду обліку як соціального явища;
- представити облік як систему з відповідним поділом на підсистеми та обґрунтувати необхідність їх існування та розвитку;
- дослідити і визначити структуру теорії обліку, її елементи та зв'язки між ними;
- дослідити питання традиційного фінансового обліку в трьох аспектах: визначення, визнання і оцінка;
- обґрунтувати необхідність побудови додаткових форм розкриття фінансової інформації суб'єкта господарювання – звітність за сегментами, звіти про добавлену вартість, фінансове прогнозування корпорацій і облік торгових марок;
- сформувати принципи обліку людських ресурсів та інтелектуального капіталу, розробити процедуру розробки та впровадження системи обліку таких ресурсів;
- розкрити сутність та поняття «креативного обліку»;
- вивчити предмет професійної етики та її розвиток в світлі зміни професійних відносин між обліковцями і суспільством, а також вплив культури як важливого елементу навколишнього світу на облік;
- визначити необхідність та порядок створення та представлення системи звітної інформації не фінансового характеру;
- визначити можливості облік як соціальне явище що має вплив на суспільний розвиток.

Значимість адекватної теорії обліку для отримання нових знань, підтвердження гіпотез, теорій, подальшого використання на практиці полягає в тому, що побудова альтернативної теорії обліку надасть поштовх для розвитку науки про облік, усуне всі невідповідності та суперечності між завданнями та методами облікових підсистем, їх роллю та значенням для інформаційного забезпечення менеджменту.

Без удосконалення теоретичної бази та приведення її у відповідність соціально-економічним реаліям, наука про облік не зможе удосконалюватися і забезпечувати користувачів релевантною інформацією, а процес управління буде позбавлений надійної

інформаційної бази. Існує необхідність інноваційного підходу до теорії обліку, розробки нової теоретичної концепції яка б розглядала облік як систему з усіма наслідками і характеристиками його як системи, що складається з підсистем, кожна з яких має свої завдання, методи та інструменти їх вирішення; існує необхідність побудови структури обліку, визначення його елементів та зв'язків між ними; потрібен підхід до теорії обліку як науки (системи знань) про методи та інструменти створення інформації, а також новий підхід до системи звітності, з врахуванням інформаційних запитів всіх користувачів, особливо зовнішніх (в т.ч. суспільства). В основу інноваційного підходу до теорії обліку повинна стати ідея про його соціально-економічну роль та значення.

На жаль, в Україні недостатньо приділяється уваги теоретичним проблемам розвитку облікової науки з боку науково-дослідних установ і вищих навчальних закладів, а практики вважають існуючу теорію вершиною досконалості.

Розробка теоретичного підґрунтя облікової науки з врахуванням всіх факторів, які впливають на неї в умовах інформаційного суспільства сприятимуть побудові цілісної теорії обліку, яка визначатиме його об'єкт і предмет, місце в системі економічних наук, зв'язки з іншими науками, значення для суспільства тощо, а також представлення обліку як науки про методи створення інформації та інформаційного забезпечення всіх користувачів з врахуванням останніх досягнень системології, кібернетики, менеджменту, інформатики, математики, філософії, логіки, психології тощо.

Вивчення обліку вимагає його сприйняття як системи, що має властивості системи і складається з окремих підсистем (фінансового, управлінського, стратегічного обліку); обґрунтування кожного з цих видів обліку та вивчення їх методології, новий підхід до побудови системи звітності, врахування соціальних, екологічних, маркетингових, технічних та ін. факторів, що впливають на систему обліку.

Основою теорії обліку в інформаційному суспільстві є знання про:

- філософію та методологію науки про облік;
- класифікацію та верифікацію теорій обліку: нормативна і позитивна теорія;
- інноваційні аспекти фінансового обліку і звітності;
- принципи і стандарти обліку в умовах інформаційної динаміки;
- проблемні питання традиційного фінансового обліку: визначення, визнання та оцінка основних об'єктів обліку та нетрадиційних об'єктів обліку;
- погляд теорії на облікову систему в умовах інфляції та зміни цін;
- системи та форми розкриття (подання) фінансової інформації;
- не фінансову звітність, її необхідність, роль, значення та методика створення в умовах інформаційного суспільства;
- моделювання та моделі в теорії обліку;
- проблеми гармонізації та диверсифікації в обліку;
- професійну етику, культуру, облікові цінності;
- соціальну роль обліку в інформаційному суспільстві та облік як соціальне явище.

Висновки і перспективи. Сучасний суспільний устрій поєднує в собі інноваційний розвиток бізнесу і соціальний підхід до його ведення, необхідність адаптації обліку до вимог міжнародних стандартів і гармонізації облікових систем в єдиному економічному просторі створює передумови якісно нового розвитку обліку на основі інтеграції різних

його видів, представлення обліку як системи, що формується з підсистем з визначеними завданнями, методами та інструментарієм.

Для вирішення таких завдань необхідно визначити проблеми і передумови обліку як науки з міцним теоретичним підґрунтям, розвинути методологічну основу і принципи побудови облікової системи, побудувати концептуальні моделі всіх підсистем обліку (фінансового, управлінського, стратегічного), розкрити зміст основних інституцій в обліку, обґрунтувати шляхи вирішення проблем, удосконалити зміст теорії обліку з врахуванням сучасної філософії постіндустріального суспільства. І, врешті, для подальшого утвердження обліку як науки, необхідно обґрунтувати нові напрями розвитку методів, інструментів, принципів тощо.

Перспективи подальших досліджень полягають у можливості розвитку обліку як науки в умовах функціонування інформаційного суспільства, а також в контексті практичного застосування отриманих знань суб'єктами господарської діяльності через відповідність створюваної в системі обліку інформації економічним реаліям та ефективність прийняття управлінських рішень. Цілісна теорія обліку надасть можливість узагальнити, систематизувати та отримати систему знань студентам вищих навчальних закладів, сприятиме розвитку наукових досліджень з проблем удосконалення облікової системи.

Список використаних джерел

1. Пушкар, М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [Текст] : монографія / М.С. Пушкар – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
2. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С.Ф.Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Кузнецова, С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика [Текст]: монографія / С.А. Кузнецова. – Мелітополь, 2007. – 297 с.
4. Пилипенко, А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань [Текст] : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
5. Пушкар, М.С. Креативний облік : створення інформації для менеджерів [Текст] : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
6. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; пер. з англ. под. ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
7. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней [Текст] : уч. пособ. [для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
8. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М. И. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Фин. и стат., 2002. – 640 с.
9. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.

References

1. Pushkar M.S. (2007) *Metateorija obliku abo jakomu povynna staty teorija* [Metatheory of account or what should be the theory]. Ternopil : Kart-blansh, 359 [in Ukrainian].
2. Holov S.F. (2007) *Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis and prospects of development]. Kyiv, Ukraine : Tsentr uchbovoi literatury, 522.
3. Kuznetsova S.A. (2007) *Bukhhalters'kyj oblik v systemi formuvannia upravlins'koi informatsii: metodolohiia ta praktyka* [Accounting in the system of management information: Methodology and Practice],

Taurian State Agrotechnical University, Melitopol, Ukraine, 297.

1. Pylypenko A. A. (2011) *Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy pidpriemstv ta ikh ob'iednan'* [Formation of accounting and analytical software cost management of enterprises and their associations], Kharkiv : KhNUE, 344 [in Ukrainian].

4. Pushkar M.S. (2006) *Kreatyvnyj oblik: stvorennia informatsii dlia menedzheriv* [Creative accounting: creating information for managers], Ternopil : Kart-blansh, 334 [in Ukrainian].

2. Rayn B. (1998) *Strategycheskyj uchet dlja rukovodytelja* [Strategic account for managment], *Audyt*, Moscow : JuNYTY, 616 [in Russian].

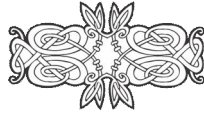
5. Sokolov Ja. V. (1996) *Buhgalterskyj uchet: ot ystokov do nashyh dnei* [Theory and History of Accounting], Moskva, *Audyt YUNYTY*.

6. Kuter M. Y. (2002) *Teoryja buhgalterskogo ucheta* [Theory of Accounting], Moskva : Finansy i statystyka, 640.

7. Palyj V. F. (1988) *Teoryja buhgalterskogo ucheta* [Theory of Accounting], Moskva : Finansy i statystyka, 279.



ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ
ОРГАНІЗАЦІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНІ
ЗАСАДИ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ



PROBLEMS OF AN ORGANIZATION
AND THE FUNCTIONING
OF INSTITUTIONAL FOUNDATIONS
OF IFRS IMPLEMENTATION

УДК 657.421.1

JEL Classification M410

Матвійчук Людмила

здобувач

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

E-mail: paluhms@ukr.net

ОЦІНКА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ В УМОВАХ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Matviychuk Lyudmyla

PhD student

Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine

E-mail: paluhms@ukr.net

EVALUATION OF INTERNATIONAL STANDARDS IN CONDITIONS DOMESTIC ACCOUNTING PRACTICES OF NONCURRENT ASSETS

Анотація

Актуальність. Вітчизняна економічна система все більшою мірою залежить від світових глобалізаційних процесів, що спричиняє необхідність формування адекватного інформаційного середовища. Його можна забезпечити за умови існування інтегрованої системи бухгалтерського обліку, що базується на принципах міжнародних стандартів обліку. Цей процес є цілком закономірним, оскільки облікові та звітні дані вітчизняних підприємств повинні бути порівняльними в рамках міжнародних співставлень, а реформування бухгалтерського обліку в Україні передбачає імплементацію міжнародних документів.

Методи. Теоретичною та методологічною основою дослідження є висвітлені у працях вчених-економістів наукові положення у галузі управління необоротними активами та їх бухгалтерського обліку. Реалізація мети та завдань наукової роботи здійснена за допомогою наступних методів: системного підходу, узагальнення, монографічного, аналізу, порівняння тощо.

Результати. Проаналізовано основні норми національного та міжнародного стандартів, які регулюють облік необоротних активів, зокрема основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Встановлено основні розбіжності і спільні риси між П(С)БО та МСБО. Розкрито особливості визнання основних засобів, їх класифікації, оцінки та переоцінки, надходження й вибуття, порядок нарахування амортизації, відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності.

Перспективи. Перспективи подальших досліджень будуть спрямовані на вивчення міжнародного досвіду ведення обліку необоротних активів та обґрунтування процесу гармонізації національних стандартів, що сприятиме підвищенню ефективності бухгалтерської практики.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, облік, національні стандарти, міжнародні стандарти.

Abstract

Introduction, Purpose. Domestic economic system is more dependent on the world processes of globalization, which causes the need to form an adequate information environment. It can be provided that ensure integrated accounting system based on the principles of international accounting standards. This process is quite natural, since the accounting and reporting data of domestic enterprises must be comparable in international comparisons, and accounting reform in Ukraine provides for the implementation of international instruments.

Methods. Theoretical and methodological basis of research is highlighted in the writings of economists research position in the field of non-current assets and their accounting. Implementation of the goals and objectives of the scientific work carried out by the following methods: a systematic approach, synthesis, monographic, analysis, comparison etc.

Results. The basic norms of national and international standards governing the accounting of fixed assets, including fixed assets, other non-current tangible assets and intangible acts. The basic differences and similarities between P(S)A and ISA. The features of fixed assets recognition, classification, assessment and reassessment, receipt and disposal procedure for depreciation, display information on fixed assets in the financial statements.

Discussion. Prospects for future research will be aimed at studying the international experience of accounting of fixed assets and rationale for the harmonization of national standards that will improve the efficiency of accounting practices.

Keywords: non-current assets, fixed assets, accounting, national standards, international standards.

Аннотация

Актуальность. Отечественная экономическая система все в большей степени зависит от мировых глобализационных процессов, что вызывает необходимость формирования адекватной информационной среды. Его можно обеспечить при условии существования интегрированной системы бухгалтерского учета, базирующаяся на принципах международных стандартов учета. Этот процесс является вполне закономерным, поскольку учетные и отчетные данные отечественных предприятий должны быть сопоставимыми в рамках международных сопоставлений, а реформирование бухгалтерского учета в Украине предусматривает имплементацию международных документов.

Методы. Теоретической и методологической основой исследования являются освещены в работах ученых-экономистов научные положения в области управления необоротными активами и их бухгалтерского учета. Реализация целей и задач научной работы осуществлена с помощью следующих методов: системного подхода, обобщения, монографического, анализа, сравнения и т.д.

Результаты. Проанализированы основные нормы национального и международного стандартов, регулирующих учет необоротных активов, в частности основных средств, других необоротных материальных активов и нематериальных акты. Установлены основные разногласия и общие черты между П(С)БУ и МСФО. Раскрыты особенности признания основных средств, их классификации, оценки и переоценки, поступления и выбытия, порядок начисления амортизации, отображение информации об основных средствах в финансовой отчетности.

Перспективы. Перспективы дальнейших исследований будут направлены на изучение международного опыта ведения учета необоротных активов и обоснование процесса гармонизации национальных стандартов, что будет способствовать повышению эффективности бухгалтерской практики.

Ключевые слова: внеоборотные активы, основные средства, учет, национальные

стандарты, международные стандарты.

Актуальність. Багато вітчизняних підприємств аграрного сектору економіки вже сьогодні працюють за правилами, що диктують євроринок та сучасні глобальні економічні відносини. Це визначає передумови формування єдиного інформаційного середовища за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Такий процес означає розвиток вітчизняної системи обліку та звітності у відповідності до вимог чи рекомендацій міжнародних стандартів.

Починаючи із січня 2012 року, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язує публічні акціонерні товариства, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Поряд із цим, аграрні суб'єкти господарювання можуть самостійно застосовувати норми Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Одними із найважливіших об'єктів для сільськогосподарських підприємств є необоротні активи, що незалежно від форми власності, організаційної структури, розмірів та обсягів діяльності, потребує адекватного відображення в обліку і звітності. В цьому аспекті актуальним є дослідження сучасного стану обліку необоротних активів в Україні та оцінка його відповідності вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання відображення повної та достовірної інформації про необоротні активи – одне із першочергових завдань практики, яке знайшло місце у працях відомих науковців, а саме: М. Баканова, І. Бланка, С. Голова, Р. Грачової, В. Жука та ін. Важливими проблемами у науці є також обґрунтування процесу гармонізації вітчизняних стандартів обліку до міжнародних. Їх вивчали такі економісти як: Ю. Азаровська, М. Войнаренко, О. Замазій, В. Костюченко, О. Небильцова, Н. Ткаченко, Н. Пономарьова тощо, але потребують подальшого дослідження і порівнянь.

Незважаючи на значну кількість наукових досліджень, невіршеними залишаються питання щодо відображення в обліку окремих об'єктів необоротних активів за національними і міжнародними стандартами, що зумовлює необхідність подальшого вивчення цієї проблеми.

Мета. Метою нашого дослідження є дати оцінку стану обліку необоротних в аграрному секторі за вітчизняними нормами та обґрунтувати шляхи його удосконалення в рамках глобалізаційного вектору розвитку бухгалтерського обліку.

Методи. Теоретичною та методологічною основою дослідження є висвітлені у працях вчених-економістів наукові положення у галузі управління необоротними активами та їх бухгалтерського обліку. Реалізація мети та завдань наукової роботи здійснена за допомогою наступних методів: системного підходу, узагальнення, монографічного, аналізу, порівняння тощо.

Результати. Розглядаючи питання обліку необоротних активів підприємства згідно вітчизняних та міжнародних стандартів, в першу чергу необхідно виділити таку складову цього процесу як нормативне регулювання. Основними нормативними документами, які регламентують облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та

нематеріальних активів (загалом – необоротних активів) в Україні є П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [9]. Щодо міжнародної практики, то тут застосовують норми Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (IAS 16 «Property, Plant and Equipment») [7].

На основі цих документів та чинного законодавства, суб'єкти господарювання формують облікову політику щодо визнання та використання необоротних активів [4; 5; 6], до елементів якої належать:

1. Виокремлення об'єктів необоротних активів.
2. Строк корисного використання (експлуатації) об'єктів необоротних активів.
3. Первісна оцінка об'єктів необоротних активів.
4. Методи нарахування амортизації об'єктів необоротних активів.
5. Критерії суттєвості для проведення переоцінки об'єктів необоротних активів.
6. Ліквідаційна вартість об'єктів необоротних активів.

Аналіз стандартів бухгалтерського обліку показав існування ряду відмінностей між вітчизняними та міжнародними нормативами, а тому дослідження сучасного стану обліку необоротних активів в країні та оцінка його відповідності вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є надзвичайно актуальними.

Розглянемо особливості застосування елементів облікової політики стосовно на прикладі найбільшої групи необоротних активів – основних засобів, де першим етапом виділено виокремлення об'єктів необоротних активів.

Так, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» - активи, які підприємство утримує з метою:

- використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг;
- надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій;
- очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року

[8].

Об'єктом основних засобів є:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування,
- приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством [8].

Щодо міжнародних стандартів, то МСБО 16 «Основні засоби» визначено, щодо них належать матеріальні об'єкти, які:

- утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;
- використовуватимуться протягом більше одного періоду [7].

Із визначень, які подані у стандартах, стає зрозуміло, що поряд із багатьма

спільними характеристиками, вони містять ряд відмінностей. Серед головних слід виділити наступні:

- у міжнародному стандарті не уточнюється, що є об'єктом основних засобів, тобто фахівці самі можуть самостійно визначати активи як об'єкт основних засобів з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта;
- серед необоротних активів, облік яких регулюється П(С)БО 7, значаться й інші необоротні матеріальні активи, які відсутні у міжнародних стандартах;
- згідно вітчизняного стандарту об'єкти основних засобів можуть бути поділені на окремі частини, що не передбачено у МСБО [3].

Аналізуючи національні та міжнародні стандарти щодо обліку основних засобів спостерігаються як спільні риси (виділено кольором), так і відмінності в класифікації (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація об'єктів основних засобів за П(С)БО та МСБО*

* Систематизовано на підставі джерел [8; 7]

Загалом під групою основних засобів розуміють сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. Тобто суттєвої різниці між групою і класом у даному випадку немає, проте набір цих груп (класів) є різним. Одним із критеріїв визнання основних засобів є строк корисного використання (експлуатації) об'єктів необоротних активів, яким є 1 рік або ж один виробничий цикл.

Важливим наступним аспектом обліку основних засобів є їх оцінка при надходженні. Відомо, що придбані або створені основні засоби зараховують на баланс за первісною вартістю. Це положення наведене як в національних, так і в міжнародних стандартах.

За МСБО 16, як і за П(С)БО 7 (з урахуванням останніх змін) до первісної вартості об'єкта включається сума витрат (за попередньою оцінкою) на демонтаж, переміщення об'єкта та на відновлення довілля [8; 7; 3].

З'ясуємо, з яких витрат складається первісна вартість за національними та міжнародними вимогами:

1. Придбання в кредит:

– П(С)БО 7 – витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта;

– МСБО 16 – у разі якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.

2. Обмін або не грошові операції:

– П(С)БО 7 – справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподібний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливу вартість отриманого об'єкту, визнається справедлива вартість, а різниця відноситься до витрат звітного періоду;

– МСБО 16 – собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливу вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.

3. За рахунок пайових інструментів:

– П(С)БО 7 – методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано. Розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядаються тільки у контексті виплат працівникам;

– МСБО 16 – якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція відображається за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) – дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.

4. Як внесок до статутного капіталу:

– П(С)БО 7 – погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів;

– МСБО 16 – не передбачено.

Слід звернути на наступний елемент облікової політики – амортизацію. Визначення цього терміну за національними та міжнародними стандартами за своєю суттю є тотожними. Так, згідно П(С)БО 7, «амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [8]. МСБО 16 дає таке визначення: «амортизація - систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації» [7].

Щоправда вказані стандарти надають можливість вибору методів обчислення амортизації. П(С)БО 7 пропонує п'ять методів нарахування амортизації, з яких підприємство має право обрати будь-який, а саме:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;

- кумулятивний;
- виробничий [8].

Для нарахування амортизації МСБО 16 пропонує використовувати такі методи:

- прямолінійний метод;
- метод зменшення залишку;
- метод суми одиниць продукції [7].

Як бачимо, особливої різниці між наявними методами нарахування амортизації не має, однак існують специфічні об'єкти, до яких застосовуються різні підходи. Згідно П(С)БО 7, вартість землі (земельних ділянок) не амортизується. Однак, як зазначено в МСБО 16 «у деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї» [7].

Наступним напрямом дослідження виступає процес переоцінки основних засобів, в якому суттєвих відмінностей між МСБО 16 та П(С)БО 7 не спостерігається, але українські стандарти чіткіше зазначають ту межу (більше 10%), яка призводить до необхідності проведення переоцінки. За міжнародними стандартами ця межа зазначається як така, що «суттєво відрізняється» від балансової вартості.

Порівнюючи міжнародні та національні стандарти все ж можна простежити деякі розбіжності при обліку переоцінки основних засобів:

– П(С)БО 7 – підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель. З прийняттям Податкового кодексу України внесено зміни до П(С)БО 7, зокрема, дозволено застосовувати «індексацію» вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції;

– МСБО 16 – стандарт дає підприємству право обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання: модель собівартості або модель переоцінки. Норма щодо індексації є суто податковою, і, звичайно, не застосовується.

Щодо вибуття основних засобів, то у П(С)БО і МСБО воно здійснюється на основі продажу, проте у національних стандартах є безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу, у міжнародних – виключення активу з використання без очікування економічних вигід від його вибуття.

Часткова ліквідація об'єкта основних засобів у міжнародних стандартах не визначається, а у П(С)БО первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Розглядаючи періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта, можна зробити висновок, що деякі норми представлені в МСБО 16, відсутні в П(С)БО 7.

Характеристика вітчизняних та міжнародних стандартів з обліку необоротних матеріальних активів свідчить, що більшість ключових елементів нормативного регулювання відображення інформації про їхні об'єкти співпадають. Існування ж розбіжностей характеризує наявність національних особливостей з оцінки та обліку основних засобів й інших необоротних матеріальних активів. Узгодження проблемних питань дозволить гармонізувати національну систему обліку відповідно до міжнародних

стандартів.

Висновки і перспективи. Таким чином, оцінка сучасного стану обліку необоротних активів в Україні засвідчує, що вітчизняні стандарти певною мірою відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності, але мають окремі розбіжності. Вони стосуються оцінки, переоцінки необоротних активів, визнання їх первісної вартості, амортизації та вибуття. Їх можна пояснити тим, що міжнародний обліковий стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. Азаровська, Ю.В. Міжнародна практика та вітчизняний досвід обліку необоротних активів [Електронний ресурс] / Ю.В. Азаровська – Режим доступу: <http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf> (Дата звернення 11.05.2015). — Назва з екрана.
2. Жук, В.М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С.16-22.
3. Косовиць, Л. Облік основних засобів за МСФЗ [Текст] / Л. Косовиць // Головбух. – 2008. – № 35. – С. 17-23.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc4523.html>. (дата звернення 17.05.15). — Назва з екрана.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623. (дата звернення 17.05.15). — Назва з екрана.
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx. (дата звернення 17.05.15). — Назва з екрана.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] /Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу:http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014. (дата звернення 17.05.15). — Назва з екрана.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. (дата звернення 17.05.15). — Назва з екрана.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. N 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>. (дата звернення 17.05.15). — Назва з екрана.

References

1. Azarovska, Yu. Mizhnarodna praktyka ta vitchyznyanyy dosvid obliku neoborotnykh aktyviv [International practice and domestic experience in accounting of fixed assets]. Available at: <http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf>.
2. Zhuk, V.M. (2010). Do problem stratehiji zaprovadzhennya MSFZ v Ukrayini [The problems of strategy implementation of IFRS in Ukraine]. *Accounting and Auditing*, 10, 16-22.
3. Kosovyts, L. (2008). Oblik osnovnykh zasobiv za MSFZ [Accounting for fixed assets under IFRS]. *Holovbukh*, 35, 17-23.
4. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny "Metodychni rekomendatsiyi z bukhgalters'koho obliku

nematerial'nykh aktiviv" [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Methodical recommendations on accounting for intangible assets"], (2009), available at: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc4523.html>.

5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy "Metodychni rekomendatsiyi z bukhhalters'koho obliku osnovnykh zasobiv" [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Methodical recommendations on accounting of fixed assets"], (2003), available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623.

6. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy "Metodychni rekomendatsiyi shchodo oblikovoyi polityky pidpryyemstva" [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Methodical recommendations on accounting policies"], (2013), available at: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx.

7. Mizhnarodnyy standart bukhhalters'koho obliku 16 "Osnovni zasoby" [International Accounting Standard 16 "Fixed Assets"]. available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

8. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy "Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 7 «Osnovni zasoby»" [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Position (Standard) 7 "Fixed Assets"], (2000), available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

9. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy "Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 8 «Nematerial'ni aktyvy»" [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Position (Standard) 8 "Intangible Assets"], (1999), available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.



УДК 657.1

JEL Classification M410

Городиський Микола

к.е.н, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності

Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

E-mail: gorodysky@mail.ru

Панченко Інна

к.е.н., доцент, бухгалтер-експерт

ТОВ "Ес.Сі.Ай.-Консалтинг", м. Житомир, Україна

E-mail: panchenko.inna777@gmail.com

ПІДХОДИ ДО ПОБУДОВИ МОДЕЛІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ ТА РИЗИКУ

Gorodysky Mukola

Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor,

Department of accountancy and analysis by the types of economic activity

Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine

E-mail: gorodysky@mail.ru

Panchenko Inna
Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor, Accountant-expert
LLC "SCI-Consulting", Zhytomyr, Ukraine
E-mail: panchenko.inna777@gmail.com

APPROACHES TO CONSTRUCTION OF THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING IN THE CONDITIONS OF UNCERTAINTY AND RISK

Анотація

Актуальність. Неврахування умов невизначеності та ризиків в якості джерел формування прибутку, факторів приросту (зменшення) інвестиційних ресурсів, зростання (зменшення) ринкової вартості активів в сучасних умовах господарювання, призводить до зниження якості облікової інформації, що генерується підсистемою бухгалтерського обліку як інформаційним забезпеченням системи управління. Одним із вагомих напрямів підвищення корисності облікової інформації, а відповідно і її якості є побудова моделі організації бухгалтерського обліку адекватної економічним реаліям та умовам господарювання. Завданням дослідження є визначенням ключових напрямів побудови відповідної моделі організації бухгалтерського обліку для підвищення ефективності управління.

Методи. Застосована методологія дослідження ґрунтується на використанні комплексного та системного підходів до дослідження із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. При проведенні дослідження з метою ідентифікації проблемних питань організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризиків, які носять практичний характер, використано метод анкетування (проведено анкетування 60 суб'єктів господарювання Житомирської та Київської областей в особі бухгалтерів та директорів щодо оцінки факторів господарських ризиків), статистичного аналізу, зведення та групування.

Результати. У статті проаналізовано роль організації бухгалтерського обліку в системі управління діяльністю підприємства в умовах невизначеності внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування підприємства та ризиків, що спрямована на підвищення ефективності управління, забезпечення прибутковості підприємства та досягнення стратегії його розвитку. Визначено основоположні характеристики прибутку, які лежать в основі побудови моделі організації бухгалтерського обліку в сучасних економічних умовах. Ідентифіковано повноваження суб'єкта організації та суб'єкта ведення бухгалтерського обліку в процесі управління ризиками як джерелами формування прибутку, виходячи з сфери застосування їх професійного судження. Запропоновано підходи до формування методологічних засад оцінки ризиків та їх впливу на результативні показники господарської діяльності в межах повноважень суб'єктів ведення бухгалтерського обліку. Визначено облікові стратегії підприємства, що лежать в основі розробки облікової політики підприємства як напряму побудови моделі організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризиків.

Перспективи. Подальшого дослідження в межах окресленого напряму наукових пошуків потребують питання, пов'язані з розробкою методологічних підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку виходячи із значення та міри корисності інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку для досягнення цілей управління в умовах невизначеності та ризиків.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, прибуток, ризики, управління, система бухгалтерського обліку.

Abstract

Introduction, Purpose. The neglect of terms uncertainty and risk as source of income, factors of increase (decrease) of investment resources, market value of the assets in the current economic conditions lead to reduction in the quality of accounting information, generated by the subsystem of accounting as an

information security management system. One of the most ponderable ways to increase the usefulness of accounting information, and therefore its quality is the construction of the model of accounting adequate economic realities and economic conditions. The objective of the study is an identification of key areas of constructing an appropriate model of accounting organization to improve management efficiency.

Methods. The applied research methodology is based on the use of comprehensive and systematic approaches to the study with the use of general scientific and special methods of knowledge. During the study methods of questioning, statistical analysis, summary and grouping, the aim of which to identify practical problematic questions of accounting organization in terms of risk and uncertainty have been used. (the questioning included 60 business entities of Zhytomyr and Kyiv regions in the face of accountants and directors regarding the valuation of factors of economic risks).

Results. The article analyzes the role of accounting in the management system of the enterprise activity in the conditions of uncertainty of the internal and external environment of the enterprise and risks, aimed at improving management efficiency, ensuring the profitability of the enterprise and the achievement of its development strategy. The fundamental characteristics of profit, which are the basis of building a model of the organization of accounting in the current economic environment are determined in the article. It is identified the duties of organization and accounting in the process of risk management as the sources of income on the basis of their scope of professional judgment. The article proposes approaches to the formation of a methodological framework for assessing risks and their impact on the productive indicators of economic activity within the powers of the subjects of accounting. It is defined accounting enterprise strategies underlying the development of accounting policy as the direction of building a model of the organization of accounting in the conditions of uncertainty and risk.

Discussion. Questions, concerning the development of methodological approaches as for organization and accounting records based on the measures and value of information usefulness generated in the accounting system for achieving control in conditions of uncertainty and risks need to be studied in the future.

Keywords: organization of accounting, profit, risks, management, accounting system.

Аннотація

Актуальность. Неучитывание условий неопределенности и рисков в качестве источников формирования прибыли, факторов прироста (уменьшения) инвестиционных ресурсов, увеличения (уменьшения) рыночной стоимости активов в современных условиях хозяйствования приводит к снижению качества учетной информации, генерируемой подсистемой бухгалтерского учета как информационным обеспечением системы управления. Одним из существенных направлений повышения полезности учетной информации, а соответственно и ее качества, является построение модели организации бухгалтерского учета адекватной экономическим реалиям и условиям хозяйствования. Задачей исследования есть определение ключевых направлений построения соответственной модели организации бухгалтерского учета для повышения эффективности управления.

Методы. Примененная методология исследования базируется на использовании комплексного и системного подхода к исследованию с применением общенаучных и специальных методов познания. При проведении исследования с целью идентификации проблемных вопросов организации бухгалтерского учета в условиях неопределенности и рисков, носящих практический характер, использовано метод анкетирования (проведено анкетирование 60 хозяйствующих субъектов Житомирской и Киевской областей в лице бухгалтеров и директоров относительно оценки факторов хозяйственных рисков), статистического анализа, сведения и группировки.

Результаты. В статье проанализирована роль организации бухгалтерского учета в системе управления деятельностью предприятия в условиях неопределенности внутренней и внешней среды функционирования предприятия и рисков, направленной на повышение эффективности управления, обеспечение прибыльности предприятия и достижение стратегии его развития. Определено основоположные характеристики прибыли, лежащие в основе построения модели организации бухгалтерского учета в современных экономических условиях.

Идентифицировано полномочия субъекта организации и субъекта ведения бухгалтерского учета в процессе управления рисками как источниками формирования прибыли исходя из сферы применения их профессионального суждения. Предложено подходы к формированию методологических основ оценки рисков и их влияния на результативные показатели хозяйственной деятельности в пределах полномочий субъектов ведения бухгалтерского учета. Определены учетные стратегии предприятия, лежащие в основе разработки учетной политики предприятия как направления построения модели организации бухгалтерского учета в условиях неопределенности и рисков.

Перспективы. Дальнейшего исследования в пределах очерченного направления научных поисков требуют вопросы, связанные с разработкой методологических подходов к организации и ведению бухгалтерского учета исходя из значения и меры полезности информации, сформированной в системе бухгалтерского учета для достижения целей управления в условиях неопределенности и рисков.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета, прибыль, риски, управление, система бухгалтерского учета.

Актуальність. Ефективність управлінських рішень залежить від якості та аналітичності інформації, що формується на запити її внутрішніх користувачів системою бухгалтерського обліку. Політика управління, в цілому, а також формуванням, розподілом та використанням прибутку, зокрема, повинна відображати загальну стратегію розвитку, а також сприяти реалізації інтересів власників і працівників. Вагоме значення для удосконалення концептуальних засад бухгалтерського обліку з метою формування інформаційної системи, адекватної запитам користувачів, має організація бухгалтерського обліку як комплекс заходів, спрямованих на його побудову, вибір моделей його ведення та представлення інформації у зовнішній та внутрішній звітності для цілей прийняття управлінських рішень. В умовах невизначеності та ризиків організація бухгалтерського обліку, як один із вагомих інструментів управління, потребує розвитку на основі ідентифікації підходів до побудови такої її моделі, яка б стала адекватною економічним умовам функціонування суб'єктів господарювання та сприяла забезпеченню можливості врахування впливу невизначеності та ризиків на результати діяльності в майбутньому.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних аспектів організації бухгалтерського обліку, в т.ч. в умовах невизначеності та ризиків, здійснили такі вітчизняні та зарубіжні вчені як: С.М. Бичкова, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Єфімова, О.П. Войналович, Л.В. Гнилицька, В.Б. Івашкевич, Т.М. Єрмакова, Г.Г. Кірейцев, Б.М. Литвин, Л.Т. Ловінська, Н.М. Малюга, Л.В. Нападівська, Б. Нідлз, М. Опришко, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, М.Л. Пятов, Л.С. Скакун, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Г. Швець, А.Є. Шевельов, В.С. Шпак, А.Д. Шеремет, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен та ін. Враховуючи ґрунтовні наукових напрацювань вище вказаних науковців, слід звернути увагу на необхідність поглиблення досліджень в частині побудови моделі організації бухгалтерського обліку як комплексу методологічних та організаційно-методичних заходів, спрямованих на досягнення цілей управління, в цілому, ризиками та прибутком як результатом впливу умов невизначеності і ризиків на господарську діяльність та її результати, зокрема.

З врахуванням вище наведеного, **метою статті** є визначення підходів до побудови моделі організації бухгалтерського обліку, яка б враховувала умови невизначеності та ризиків для реалізації цілей, пов'язаних з підвищенням ефективності управління.

Методи. Методологія, яка застосовувалася при проведенні дослідження та відображення його результатів в статті ґрунтується на використанні комплексного та системного підходів із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. З метою здійснення моніторингу впливу господарських ризиків на результативні показники діяльності і здатність нарощувати прибуток та на цій основі ідентифікації проблемних питань організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризиків, які носять практичний характер, при проведенні дослідження використано метод анкетування (проведено анкетування 60 суб'єктів господарювання Житомирської та Київської областей в особі бухгалтерів та директорів щодо оцінки факторів господарських ризиків та їх впливу на результативні показники), статистичного аналізу, зведення та групування.

Результати. В умовах невизначеності та ризиків зростає актуальність побудови ефективної системи управління, яка б з одного боку забезпечувала реалізацію обраної стратегії розвитку підприємства та виконання тактичних задач, пов'язаних з досягненням запланованого рівня прибутковості, а з іншого - надавала можливість здійснення прогностичного аналізу результатів діяльності в майбутніх звітних періодах для забезпечення інформаційних потреб користувачів.

На основі постійного зростання нестабільності зовнішнього середовища І Ансоффом [1] виділено чотири етапи в еволюції систем управління: 1) управління на основі контролю за виконанням; 2) управління на основі екстраполяції; 3) управління на основі передбачення змін; 4) управління на основі гнучких невідкладних рішень. Саме останній етап, на думку вченого, характерний для сучасних економічних реалій, що характеризуються виникненням економічних ситуацій та завдань, які неможливо завчасно передбачити.

Толкачева О.В. [8] розглядає зміни в системі управління як наслідок адаптації суб'єкта господарювання до зовнішніх умов функціонування та вивчає взаємозв'язок еволюції зовнішніх умов існування бізнесу (епох підприємництва), еволюції етапів організаційного розвитку, а також тих систем управління, які були характерні для них.

Підтримуючи вище наведені позиції вчених, вбачаємо розвиток методології управління в удосконаленні управлінської реакції на зміни зовнішнього середовища, умови якого є невизначені та породжують ризик, відповідно, вихідні положення дослідження ґрунтуються на вивченні впливу невизначеності та ризиків, як джерела формування прибутку, на результати господарської діяльності.

З врахуванням того, що прибуток як об'єкт управління, а відповідно і об'єкт бухгалтерського обліку та контролю, є сферою інформаційних інтересів різних груп користувачів при прийнятті управлінських рішень різної направленості, необхідним є виділення його основоположних характеристик, виходячи з яких пропонуємо здійснювати удосконалення методологічних засад процесу управління та організації бухгалтерського обліку як одного з інструментів системи управління. Виділені основоположні характеристики прибутку як об'єкту управління наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Основоположні характеристики прибутку*

Підхід до ролі прибутку	Характеристики прибутку
Прибуток як результат господарської діяльності	є вираженням синергетичного впливу джерел його формування, які призводять до появи реалізованого прибутку, що виник в результаті діяльності звітного періоду та до появи нереалізованого прибутку, що виник внаслідок зміни зовнішніх умов функціонування суб'єкта господарювання в звітному періоді. Прибуток з позиції власників – плата за вкладений капітал та ризик, пов'язаний з вкладенням капіталу; Прибуток з позиції управлінського персоналу – винагорода за управлінські здібності та ризик, пов'язаний з реалізацією управлінських функцій та прийняттям управлінських рішень; Прибуток з позиції підприємства як суб'єкта господарювання - фінансовий результат діяльності та внутрішнє джерело її фінансування, що виникає в результаті реалізації розподільчих відносин
Прибуток як об'єкт оподаткування	процес розрахунку прибутку до оподаткування та оподаткування отриманого фінансового результату передбачає врахування вимог бухгалтерського та податкового законодавства з врахуванням податкових ризиків
Прибуток як об'єкт розподілу та використання	розподіл та використання прибутку здійснюються з позиції реалізації права власності власників підприємства (засновників та учасників) на наявні у них корпоративні права та збереження капіталу, а також з врахуванням інтересів підприємства щодо економічного та соціального розвитку

*Джерело: Розробка автора.

З врахуванням рівня невизначеності в результаті здійснення суб'єктом господарювання ризикових операцій для цілей розробки методологічних засад організації та ведення бухгалтерського обліку автором [3] запропоновано виділяти нормальний прибуток, втрачений прибуток та надприбуток.

Враховуючи вище наведені характеристики прибутку та вплив невизначеності і ризиків на його формування, одним із важливих напрямів побудови моделі організації бухгалтерського обліку в сучасних економічних умовах є застосування професійного судження як при оцінці ризиків так і при оцінці їх потенційного та реального впливу на результати діяльності.

Загальноприйнятий в наукових колах підхід до сутності професійного судження зводиться до його розуміння як думки суб'єкта ведення бухгалтерського обліку щодо господарських операцій та їх наслідків, що може бути використана при прийнятті управлінських рішень. Професійно обґрунтована думка бухгалтера необхідна при виборі підходів до оцінки активів, капіталу, зобов'язань; визначенні рівня суттєвості для розкриття інформації про об'єкти обліку у звітності; застосуванні положень податкового законодавства (зокрема, визнання основних засобів, нематеріальних активів, дебіторської та кредиторської заборгованості, визнання доходів і витрат, в т.ч. витрат подвійного призначення, механізму використання принципу витягнутої руки тощо), але воно не обмежує сферу застосування професійного судження. У сучасних умовах господарювання сфера застосування професійних суджень бухгалтера постійно

розширюється і, по-перше, передбачає необхідність врахування професійного бачення управлінського персоналу та/або власника щодо напрямів організації бухгалтерського обліку для реалізації стратегії розвитку підприємства та, по-друге, щодо формування прогнозної інформації про майбутні результати діяльності, розробку напрямів адаптації застосовуваної методології та методики обліку до змінних економічних умов господарювання в нормативно допустимих межах. Це пов'язано з тим, що сьогодні в соціальних науках, включаючи бухгалтерський облік, як стверджує Д.А. Панков [6, с. 4], ведеться безліч дискусій не стільки з приводу об'єктивного результату, скільки з питання його суб'єктивної інтерпретації. На постійному зростанні вимог системи управління до бухгалтерського обліку наголошують і А.І. Белоусов та Г.В. Михайлова, які в якості однієї із найважливіших вимог сучасного бухгалтерського обліку вбачають оцінку розвитку бізнес-процесів у майбутньому з врахуванням можливості появи чи розвитку тих чи інших ризикових ситуацій [2, с. 18].

Відповідно, особливого значення в процесі організації бухгалтерського обліку набуває професійне судження суб'єкта організації бухгалтерського обліку та суб'єкта його ведення в умовах невизначеності та ризику господарської діяльності, оскільки саме ці суб'єкти на стадії прийняття рішення про здійснення господарської операції або в процесі її здійснення повинні ідентифікувати можливі ризики, що впливають на фінансові результати з метою здійснення управління ними та здійснити заходи з організації контролю за ризиками в межах окремих центрів відповідальності.

Враховуючи вище наведене, можна стверджувати про доцільність виділення нового напрямку організації бухгалтерського обліку, що ґрунтується на оцінці ефективності прийнятих управлінських рішень через вартісне вираження їх наслідків та вартісної оцінки наслідків їх альтернативних варіантів. Саме відстежування ходу виконання стратегічного плану підприємства, на думку Г. Мюлера [4, с. 94] і є головним завданням контролю для цілей управління.

Запропонований напрям є реалізацією управлінської складової моделі організації бухгалтерського обліку, що орієнтована на задоволення інформаційних запитів внутрішніх користувачів вищої ланки управління, власників та кінцевих вигодокористувачів. Роль суб'єктів організації бухгалтерського обліку в побудові відповідної моделі полягає в здійсненні оперативного моніторингу фінансового стану підприємства, аналізу та контролю за внутрішніми та зовнішніми ризиками, ідентифікації потенційних ризиків для суб'єкта господарювання в певних економічних умовах. Лише на цій основі є можливим забезпечення адекватної реакції центрів відповідальності та їх окремих посадових осіб на зміну внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування підприємства та зміну його фінансового стану через формування відповідного обліково-аналітичного забезпечення, наділення відповідними повноваженнями з питань управління ризиками центрів відповідальності та вплив на доходи та витрати за допомогою коригування елементів облікової політики. Відповідно, роль суб'єктів ведення бухгалтерського обліку охоплює здійснення наступних дій: ідентифікацію господарських операцій, які для підприємства можуть носити ознаки ризикованих; оцінку ступеня ризику та можливих його наслідків для підприємства;

реагування на існуючі чи можливі ризики; здійснення моніторингу можливих ризиків господарської діяльності.

На практиці здійснення вище наведених дій суб'єктами ведення бухгалтерського обліку обмежене наявним обліково-аналітичним забезпеченням. А це в свою чергу є викликає необхідність розширення завдань бухгалтерського обліку, яку науковці, зокрема автори колективної монографії "Сучасні проблеми обліку" за редакцією М.С. Пушкаря [7, с. 75] вбачають в зміні економічних відносин, що супроводжується відокремленням управлінської функції від права власника та виникнення декількох груп користувачів, а також невизначеністю зовнішнього середовища.

Аналізуючи проблеми, які виникають при формуванні обліково-аналітичного забезпечення ризик-орієнтованого управління слід звернути увагу на обмеженість інформації щодо оцінених ризиків та їх наслідків, яка б могла використовуватися в бухгалтерському обліку при визначенні фінансових результатів діяльності.

Окреслене проблемне питання є недостатньо дослідженим в Україні як з теоретичної так і з практичної точок зору, що з одного боку пов'язано з незначною кількістю міждисциплінарних досліджень в сфері бухгалтерського обліку, управління та ризик-менеджменту, а з іншого з чіткою регламентацією бухгалтерського обліку через стандарти обліку, план рахунків, формати звітності загального призначення тощо.

Підтвердженням цього є результати проведеного авторами у II півріччі 2015 р. анкетування посадових осіб суб'єктів господарювання щодо оцінки факторів господарських ризиків, які характерні для діяльності підприємства та які обмежують здатність підприємства отримувати (нарощувати) прибуток в частині оцінки значимості впливу (низької, середньої, високої) зовнішніх та внутрішніх факторів ризику.

За результатами проведеного аналізу результатів анкетування звертаємо увагу на результати оцінки респондентами внутрішніх факторів господарських ризиків на здатність підприємства отримувати (нарощувати) прибуток, зокрема:

- неефективність (або низький рівень ефективності) управлінських рішень. При оцінці цього фактору 36,67 % опитаних оцінили його значимість як низьку, 56,67 % - як середню та 6,66 % - як високу;

- неврахування реальних переваг та можливостей підприємства, господарських ризиків при прийнятті управлінських рішень та їх практичній реалізації. При оцінці цього фактору 31,67 опитаних оцінили його значимість як низьку, 58,34 % - як середню та 9,99 % - як високу;

- обмеженість інформаційного забезпечення потреб управління (відсутність інформації про ризики, загрози тощо, незадовільний рівень якості інформації, що надається). При оцінці цього фактору 38,33 опитаних оцінили його значимість як низьку, 48,33 % - як середню та 13,33 % - як високу.

Про необхідність акцентування уваги управлінського персоналу на ризиках свідчить і Огляд світової економіки, проведений компанією PricewaterhouseCoopers в січні 2014 р. [5], відповідно до результатів якого, бізнесу вже в 2014 р. необхідно було звернути увагу стратегію зростання (основні ринки), фінансування (коригування фінансових планів), моніторинг і зниження ризиків. З огляду на це компанія PricewaterhouseCoopers рекомендувала своїм клієнтам проводити стрес-тести своїх бізнес-планів в рамках

поточного процесу управління ризиками, що дозволило б отримати переваги у вигляді більш продуманої, ефективної і стійкої бізнес-моделі.

Наведені вище результати анкетування свідчать про зростання інформаційного інтересу, а отже значимості врахування переваг та можливостей підприємства, а також впливу господарських ризиків та їх наслідків на прийняття управлінських рішень.

З метою вирішення проблеми завдань для цілей врахування ризиків при здійсненні управління визначено повноваження суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в процесі управління ризиками як джерелами формування прибутку, реалізація яких передбачає застосування професійного судження (табл. 2).

Таблиця 2

Повноваження суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в процесі управління ризиками як джерелами формування прибутку*

Повноваження суб'єктів ведення бухгалтерського обліку	Напрями практичної реалізації повноважень
Ідентифікація можливих ризиків та наслідків ризикових операцій, оцінка ймовірності їх настання; формування обліково-аналітичного забезпечення управління; визначення вимог до методів впливу на ризики	- виявлення ризиків зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства, ризиків їх взаємодії; - оцінка ймовірності їх настання та значимості впливу, виходячи з професійного судження; - виявлення та оцінка наслідків ризикових операцій з точки зору їх впливу на результативні показники
Оцінка фінансових наслідків вибору методів впливу на ризики на основі сформованого обліково-аналітичного забезпечення	- пошук альтернативних методів впливу на ризики та аналіз їх наслідків з точки зору податкових наслідків та впливу на фінансові результати діяльності в частині наслідків ризиків та наслідків застосування відповідного методу впливу
Регулювання розміру можливих збитків внаслідок ризикових операцій	- вибір методу впливу на ризики, який забезпечує оптимальний розмір можливих збитків
Відображення в бухгалтерському обліку операцій за результатами прийнятих управлінських рішень щодо впливу на ризики; розрахунок податкових наслідків прийнятих рішень та фінансових результатів діяльності; надання відповідної інформації управлінському персоналу	- відображення в бухгалтерському обліку здійснених господарських операцій виходячи з їх економічної сутності, юридичної форми та прийнятої облікової політики; - розрахунок бази оподаткування, відображення узгоджених податкових зобов'язань в податковій звітності; - формування внутрішньої звітності за запитами управлінського персоналу
Здійснення бухгалтерського контролю за достовірністю та законністю відображених в обліку господарських операцій з впливу на ризики	- реалізація передбачених підприємством заходів внутрішнього контролю (функціонального чи інституційного); - вибір в якості об'єктів контролю ризиків, які впливають на фінансові результати та їх наслідків

*Джерело: Розробка автора.

Формування методологічних засад оцінки ризиків та їх впливу на результативні показники господарської діяльності в межах повноважень суб'єктів ведення бухгалтерського обліку є новим напрямом наукових досліджень, що ґрунтується на застосуванні міждисциплінарного підходу з використанням методичного інструментарію

математики та теорії ймовірності – для кількісної оцінки ризиків, психології та теорії управління – для здійснення їх якісної оцінки.

Для цілей управління оцінка ризиків в кожній конкретній ситуації, що передбачає ідентифікацію їх видів, факторів виникнення, зон ризику є невід’ємним елементом управління ними, як реакція останнього на ідентифіковані ризики. Відповідно, розробка та прийняття управлінських рішень щодо управління прибутком та управління ризиками з врахуванням їх впливу на результативні показники здійснюється за результатами кількісної та/або якісної оцінки ризиків.

Метою кількісної оцінки ризиків є їх вимір та формалізація невизначеності їх виникнення та впливу, яка знаходиться в діапазоні від результату, що виражає впевненість у відсутності впливу ризиків на результативні показники до існуванні впевненості в впливу ризиків на результативні показники. Такий підхід є спрощеною моделлю оцінки ризиків, що є базовим в теорії ймовірності, а сама ймовірність як міра, що визначає можливість виникнення певної події, ситуації є основою для кількісного вираження ризику. Математичне вираження ймовірності виникнення ризику за такою моделлю має наступний вигляд:

$$0 \leq P(\Pi) \leq 1, \quad (1)$$

де $P(\Pi)$ – ризик виникнення певної події, що впливає на розмір прибутку (збитку) підприємства в звітному періоді або майбутніх звітних періодах.

Вища наведена однофакторна модель оцінки ризиків не враховує вплив його наслідків на результативні показники у зв’язку з чим обмежує рівень корисності інформації для потреб управління. Відповідно при оцінці ризиків пропонуємо враховувати як ймовірність його настання, так і вплив його наслідків на результативні показники. Оцінка ризиків за запропонованих підходом наведена в таблиці 3.

Таблиця 3

Модель оцінки ризиків залежно від ймовірності їх виникнення та впливу наслідків на результативні показники*

Інтервал невизначеності	Середнє значення □	Ймовірність виникнення ризику або ризик-фактору	Наслідки впливу ризиків на результативні показники	Зона ризику	Область допустимості ризику
від 0 до 1	0,5	від відсутності ризику до високої ймовірності його виникнення	межі наслідків позитивного впливу – від їх відсутності до прийнятного рівня	прийнятного ризику (підприємство отримує прибуток в розмірі, що перевищує планове значення)	область допустимого ризику
0	0	відсутня	наслідки негативного впливу відсутні	безризикова (підприємство отримує прибуток в розмірі, що дорівнює плановому)	
від 0 до 0,5	0,25	незначна	наслідки негативного впливу середні	підвищеного ризику (підприємство отримує прибуток в розмірі меншому ніж плановий)	

Продовження табл. 3

від 0,5 до 1	0,75	значна	наслідки негативного впливу тяжкі	критичного ризику (підприємство не отримує прибутку або отримує збиток, виникнення втрат прибутку)	область недопустимого ризиків
1	1	висока	наслідки негативного впливу критичні	катастрофічного ризику (збитки підприємства є значними, що призводить до критичного значення показника вартості чистих активів або його від'ємного значення)	

Примітка: інтервал невизначеності та його середнє значення є предметом професійного судження бухгалтера

*Джерело: Розробка автора.

Якісна оцінка ризиків та їх впливу на результативні показники, метою якої є ідентифікація ризиків, передбачає здійснення суб'єктами ведення бухгалтерського обліку в межах їх центрів відповідальності наступних процедур:

- визначення джерел ризику (фактів господарського життя, господарських операцій, видів господарської діяльності, бізнес-процесів, проектів, які містять ознаки ризикових);
- аналіз потенційної (очікуваної) величин результативного впливу ризику на розмір прибутку (збитку);
- аналіз залежності “вплив-наслідок”, що передбачає дослідження закономірностей між результативним показником – прибутком (збитком) і ризик-фактором;
- оцінка ризику шляхом визначення його характеристик, зокрема його видів, зовнішніх і внутрішніх факторів виникнення, зон ризику тощо.

Найпоширенішими методичними інструментами якісної оцінки ризиків є метод експертних оцінок та метод аналогій, які ґрунтуються на рівні знань та навиків суб'єкта, що здійснює таку оцінку, рівні його професійного судження.

Ще одним важливим напрямом побудови моделі організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризиків є застосування професійного судження при розробці облікової політики як засобу підвищення якості облікового забезпечення системи управління в частині корисності облікової інформації. Вибір та узгодження облікової політики є стратегічним управлінським питанням і не належить виключно до функціональних обов'язків суб'єкта ведення бухгалтерського обліку, як це прийнято в практиці господарювання. При цьому повноваження суб'єктів організації бухгалтерського обліку (вищого управлінського персоналу та/або власника) є ключовими у визначенні облікової стратегії підприємства, що ґрунтується на стратегії розвитку, повноваження суб'єктів ведення бухгалтерського обліку – у розробці пропозицій щодо оптимальних для підприємства варіантів облікової політики в розрізі її елементів виходячи з облікової стратегії підприємства.

Характеристика облікових стратегій підприємства з врахуванням яких запропоновано розробляти облікову політику підприємства наведено в табл. 4.

Таблиця 4

Облікові стратегії підприємства, що визначають підходи до розробки облікової політики

Фіскальна	Інвестиційна	Управлінська
Зміст облікової стратегії		
- домінування податкової складової при організації та веденні бухгалтерського обліку; - низький рівень аналітичності облікових даних; - здійснення господарських операцій, їх документальне оформлення та облікове відображення з аналізом податкових наслідків; - облікова політика носить формальний характер (її головний акцент полягає у чіткому дотриманні норм податкового законодавства)	- ведення обліку та складання фінансової звітності згідно МСФЗ (або трансформація фінансової звітності за МСФЗ); - врахування рівня суттєвості при розкритті інформації у фінансовій звітності із застосуванням аналітичних розрізів в кількості достатній для відповідності розкриття інформації вимогам МСФЗ; - облікова політика є інтегрованою, т.б. розробленою згідно вимог МСФЗ з кореляцією на врахування вимог податкового законодавства України	- домінування управлінської складової при організації та веденні бухгалтерського обліку (визначення аналітичних розрізів відповідно до запитів системи управління, затвердження форм та форматів управлінської звітності тощо);
Цільове спрямування стратегії		
Орієнтація на виконання податкового навантаження; забезпечення інформаційних та інших потреб фіскальних органів	Вихід на міжнародні ринки, залучення іноземних інвестицій через підвищення інвестиційної привабливості підприємства	Захист інтересів власників та активів підприємства
Вплив облікової стратегії на облікову політику		
Розкриття організаційно-методичних аспектів облікової політики в межах вимог П(С)БО (МСФЗ) та податкового законодавства	Розробка облікової політики згідно вимог П(С)БО та/або МСФЗ, розробка методик трансформації фінансової звітності, затвердження форматів фінансової звітності для зовнішніх користувачів з врахуванням інформаційних потреб інвесторів	Розкриття організаційно-методичних аспектів облікової політики в межах вимог П(С)БО (МСФЗ) та податкового законодавства; розробка управлінських аспектів облікової політики

*Джерело: Розробка автора.

З врахуванням вище наведеного, вважаємо, що облікова політика є результатом управлінського рішення з реалізації обраної облікової стратегії, що передбачає врахування тактичних задач щодо досягнення стратегії розвитку підприємства.

Висновки і перспективи. Окреслені в статті пропозиції щодо підходів до побудови моделі організації бухгалтерського обліку в умовах невизначеності та ризиків на основі основоположних характеристик прибутку (в частині ідентифікації повноваження суб'єкта організації та суб'єкта ведення бухгалтерського обліку в процесі управління ризиками виходячи з сфери застосування їх професійного судження; розробки підходи до формування методологічних засад кількісної та якісної оцінки ризиків, їх впливу на результативні показники в межах повноважень суб'єктів ведення бухгалтерського обліку; виділенні облікових стратегій підприємства, що впливають на облікову політику)

спрямовані на підвищення ефективності управління через забезпечення оптимізації витрат, мінімізації втрат прибутку та підвищення результативності діяльності, збереження капіталу підприємства, захист інтересів його власників. На науковому рівні наведені пропозиції спрямовані на розвиток інформаційної функції бухгалтерського обліку в системі управління підприємством. Подальшого дослідження потребують питання, пов'язані з розробкою методологічних підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку виходячи міри корисності інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку для досягнення цілей управління в умовах невизначеності та ризиків.

Список використаних джерел

1. Ансофф, И. Стратегическое управление [Текст] / И. Ансофф – М.: Экономика, 1989. – 326 с.
2. Белоусов, А.И., Михайлова, Г.В. Учетные аспекты резервирования рисков в контексте мировых тенденций формирования стоимости бизнеса [Текст] / А.И. Белоусов, Г.В. Михайлова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 41(191). – С. 18-25.
3. Бухгалтерський облік прибутку в умовах трансформації підходів до системи управління: концептуальні засади [Текст]: монографія / І.А. Панченко. – Ж.: ЖДТУ, 2013. – 624 с.
4. Мюлер, Г. Учет: международная перспектива [Текст] : Пер. с англ. / Г. Мюлер, Х. Гернон, Г. Миик – М.: Финансы и статистика. – 2003. – [2-е изд.]. – 136 с.
5. Обзор мировой экономики. Прогнозы на 2014 г. [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.pwc.com/en_UA/ua/survey/2014/assets/global_economy_watch_2014_rus.pdf.
6. Панков, Д.А. Методология бухгалтерского учета: диалектика научного познания и проблема научного результата [Текст] / Д.А. Панков, С.Г. Вегера // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 14. – С. 2-15.
7. Сучасні проблеми обліку [Текст]: монографія / М.С. Пушкар, Л.В. Нападівська, Я.Д. Крупка, Д.С. Лозовський та ін.; за ред. д. е. н., проф. М.С. Пушкаря. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 268 с.
8. Толкачева Е.В. Эволюция систем управления в контексте организационного развития бизнеса [Текст] / Е.В. Толкачева // Менеджмент в России и за рубежом – 2004. - № 1 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mevriz.ru/articles/2004/1/1133.html>.

References

1. Ansoff, Y. (1989). Strategicheskoe upravlenye [Strategic management]. *Ekonomyka*, 326.
2. Belousov, A.Y., Myhajlova, G.V. (2011). Uchetnie aspekti rezervirovaniya ryskov v kontekste myrovyyh tendencij formirovaniya stoyimosti byznesa [Accounting aspects of the reserving risk in the context of global trends towards the cost of the business]. *Mezhdunarodnij buhgalterskyj uchet*, 41(191), 18-25.
3. Panchenko, I.A. (2013). Buhgalters'kyj oblik prybutku v umovah transformacii' pidhodiv do systemy upravlinnja: konceptual'ni zasady [Accounting of profit in the transformation of approaches to the management system: conceptual foundations]. *Zhytomyr : ZhDTU*, 624.
4. Mjuler, G. (2003). Uchet: mezhdunarodnaja perspektyva [Accounting: an international perspective]. М.: Finansy y statystyka, 136.
5. Obzor myrovoj ekonomyky. Prognozi na 2014 g. [Overview of the global economy. Predictions for 2014] Available at: http://www.pwc.com/en_UA/ua/survey/2014/assets/global_economy_watch_2014_rus.pdf
6. Pankov, D.A. (2012). Metodologija buhgalterskogo ucheta: dyalektyka nauchnogo poznanyja y problema nauchnogo rezul'tata [The methodology of accounting: the dialectic of scientific knowledge and the problem of scientific result]. *Mezhdunarodnij buhgalterskyj uchet*, 14, 2-15.
7. Pushkar, M.S. ed (2012). Suchasni problemy obliku [Modern problems of accounting]. Ternopil', Ukraine: TNEU, 268.

8. Tolkacheva, E.V. (2004). Эволюция систем управления в контексте организационного развития бизнеса [The evolution of management systems in the context of organizational development]. *Menedzhment v Rossyy u za rubezhom*, 1. Available at: <http://www.mevriz.ru/articles/2004/1/1133.html>.



УДК 330.5:65:658.2
JEL Classification M41

Ніколаєва Тетяна

к.е.н., докторант

Національний університету державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

E-mail: f-tatiana@yandex.ru

ІДЕНТИФІКАЦІЯ НЕРУХОМОГО МАЙНА ЯК ОБ'ЄКТУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

NikolaievaTetiana

Cand. Sci. (Ekon), doctoral

National University of State Tax Service of Ukraine, Irpin, Ukraine

E-mail: f-tatiana@yandex.ru

IDENTIFICATION OF REAL ESTATE AS AN MANAGEMENT ACCOUNTING OBJECT

Анотація

Актуальність. Висока вартість спорудження та експлуатації об'єктів нерухомого майна, значна частка цієї вартості у загальних витратах суб'єктів господарювання викликали підвищення інтересу до ефективного управління нерухомим майном упродовж терміну його експлуатації.

Методи. З точки зору управління життєвим циклом об'єктів розглядаються економічні відмінності нерухомого майна від інших видів необоротних активів, основних засобів та основних фондів. Показуються також незручності узагальнення у понятті нерухомого майна земельних ділянок, будівель і споруд та їхніх частин.

Результати. Пропонується концепція виокремлення нерухомого майна в обліку підприємств та організацій. Управлінський облік об'єктів нерухомого майна поєднує у собі їхній облік у складі основних засобів та матеріальних активів з обліком інвестицій та поточних витрат на утримання та експлуатацію. Запропонована ідентифікація об'єктів нерухомого майна передбачає відповідне перегруповання облікових позицій, зручних для управління. Наводиться авторське визначення нерухомого майна як особливого об'єкту управління.

Перспективи. Запропонований підхід містить теоретичні та прикладні засади організації управлінського обліку об'єктів нерухомого майна, зокрема державних та комунальних організацій як найбільших власників.

Ключові слова: нерухоме майно, інвестиції, життєвий цикл, вартість, основні засоби, основні фонди, капітал, активи, експлуатація.

Abstract

Introduction, Purpose. The high cost of construction and operation of real estate, a significant share of this cost in total businesses expenses caused an increasing interest in the effective management of facilities during the of its operation period.

Methods. In terms of facilities lifecycle management economic differences of real estate from other non-current assets, PP&E and fixed assets are considered. The inconvenience of a generalization in one definition of land property, buildings and their parts is demonstrated.

Results. The concept of distinguishing real estate in accounting of enterprises and organizations is proposed. Management accounting of the real estate combines their inventories as part of fixed assets and tangible assets taking into account investment and running costs of maintenance and operation. The proposed identification of real property provides appropriate rearrangement of accounting positions, easy to manage. We give the author's definition of real property as a special management object.

Discussions. The proposed approach includes theoretical and applied principles of real estate management accounting, including its application to public and municipal organizations as major owners.

Keywords: real estate, investments, life cycle cost, PP&E, fixed capital, capital, assets, operation.

Аннотация

Актуальность. Высокая стоимость строительства и эксплуатации объектов недвижимости, значительная часть этой стоимости в общих расходах субъектов хозяйствования вызвали повышение интереса к эффективному управлению недвижимым имуществом в течение срока его эксплуатации.

Методы. С точки зрения управления жизненным циклом объектов рассматриваются экономические отличия недвижимого имущества от других видов необоротных активов, основных средств и основных фондов. Показываются также неудобства обобщения в понятии недвижимого имущества земельных участков, зданий и сооружений и их частей.

Результаты. Предлагается концепция выделения недвижимого имущества в учете предприятий и организаций. Управленческий учет объектов недвижимого имущества сочетает в себе их отражение в составе основных средств и материальных активов с учетом инвестиций и текущих расходов на содержание и эксплуатацию. Предложенная идентификация объектов недвижимого имущества предусматривает соответствующую перегруппировку учетных позиций, удобных для управления. Приводится авторское определение недвижимого имущества как особого объекта управления.

Перспективы. Предложенный подход содержит теоретические и прикладные основы организации управленческого учета объектов недвижимого имущества, в том числе государственных и коммунальных организаций как крупнейших собственников.

Ключевые слова: недвижимое имущество, инвестиции, жизненный цикл, стоимость, основные средства, основные фонды, капитал, активы, эксплуатация.

Актуальність. Науковим підґрунтям ефективного управління нерухомим майном послужила новітня концепція вартості життєвого циклу (англ. - *Life Cycle Costing*) та її похідні, відповідно до яких об'єктом обліку та аналізу стали розглядатися не лише витрати на спорудження об'єктів, а загальні капітальні і поточні експлуатаційні витрати, пов'язані, зокрема, з об'єктом нерухомості, починаючи від його проектування і до знесення [1].

У процесі трансформації традиційних методів управління майном в умовах України, необхідно враховувати, що як у нормативних документах, так і в науково-аналітичних дослідженнях його об'єкти ідентифікуються не окремо, а у складі загальних юридичних, технічних, економічних понять та обліково-статистичних груп, таких як капітал, фонди,

засоби, активи, будівлі, споруди тощо. Тому важливо мати чітке розуміння як щодо співвідношення між цими поняттями, так і відносно місця серед них нерухомого майна як особливого обліково-економічного об'єкту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Нерухоме майно складає більшу частину вартості основних засобів, що вимагає проводити його аналіз саме у контексті вартості. Натомість, традиційно нерухоме майно розглядалося у контексті його приналежності власнику та відповідного обліку як реєстрації прав. Економічний підхід до управління нерухомим майном можна розглядати у кращому випадку як управління основними засобами.

На жаль, у роботах вітчизняних і зарубіжних дослідників відсутній навіть єдиний підхід до визначення основних засобів та суміжних понять - основні фонди, основний капітал тощо. Більше того, дискусії у численних статтях не тільки не наближують конструктивне вирішення протиріч у поглядах, але й ще сильніше загострюють їх. Ми спиратимемося передусім на вітчизняні узагальнюючі публікації Ю. Неміша [2], Т. Бутинець [3], Д. Кузьміна[4], О. Клименка[5]¹.

Різні визначення основних засобів різними авторами вказують на існування низки проблем для обліку у їхньому складі нерухомого майна як об'єкту управління. Так, у більшості публікацій переважає виробниче розуміння авторами основних засобів та наявність невід'ємної ознаки цього – амортизації [2]. Ця думка викликає обґрунтовані заперечення, наприклад, з боку Ф. Бутинець [6, с. 224]. І з нашої точки зору, виробничий характер основних засобів не може бути поширений на все нерухоме майно, частина якого виробничого призначення не має. Деякі автори залежно від ролі основних засобів на підприємстві, поділяють їх на певні групи, розглядають також виробничі чи невиробничі основні засоби і відповідну нерухомість, причому її об'єкти завжди відносяться до пасивної частини основних засобів [7, с. 105].

Крім того, як правильно вказують окремі дослідники, основні засоби - це створені людиною засоби праці, які повинні відрізнятися від землі, яка не є «рукотворною» і до якої не застосовується амортизація [8, с. 331-332]. Але в обліку земля розглядається як частина нерухомості, хоча методи управління спорудженими об'єктами та земельними ділянками принципово відрізняються, як і вартісно-орієнтоване управління об'єктом разом з земельною ділянкою.

Важливою ознакою основних засобів, як вважають деякі автори [9, с. 64], є виключення мети - їхнього перепродажу, що з точки зору управління тривалим життєвим циклом нерухомості, також є досить проблематичним.

За використанням, основні засоби поділяють на діючі, недіючі та запасні. Основні засоби, об'єкти нерухомого майна та їхні частини (площі) також можуть перебувати у приватній, державній або комунальній власності. За джерелами отримання основні засоби та нерухоме майно можна поділити на власні, орендовані чи одержані в лізинг. Все це суттєво для обліку та управління. Названі особливості основних засобів мають принципове значення для зорієнтованості управління нерухомим майном на витрати чи

¹У англійських джерелах невизначеність виявляється меншою. Поряд з обліковою групою *Property, Plant and Equipment (PP&E)*¹, вживаються поняття *fixed assets* (причому або як необоротні в економічному сенсі, або ж як фізично закріплені, тобто нерухомі активи), *tangible assets* (матеріальні активи), *non-current assets* (необоротні активи), *long-term assets* (довгострокові активи), *capital assets* (капітальні активи). Як бачимо, стосовно ключового поняття активів застосовуються визначення, які характеризують його різні властивості.

доходи, відповідно всі ці характеристики повинні бути відображені в обліку.

Деякі автори відмічають, що не так давно поняття «основні засоби» часто ототожнювали, вживали разом чи протиставляли поняттю «основні фонди». Тому необхідно подивитись на нерухоме майно і у контексті розуміння основних фондів [4].

Так, відмічається різне застосування цих понять у законодавстві, зокрема, податковому та господарському; одні автори наголошують на тому, що основні фонди – це натурально-речова форма засобів праці, а основні засоби – це їх вимір у вартісному виразі; інші стверджують, що основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей, а основні фонди – це джерела їхнього формування (основні засоби – відносяться в актив, основні фонди – в пасив). Наприклад, Т. Бутинець вважає, що якісна відмінність цих категорій полягає в тому, що основні засоби є майном, що має споживчу вартість і вартість, тобто ця категорія виражає речові елементи процесу праці. Основні ж фонди – це суто вартісна категорія, що відображає у грошовому вираженні кошти, затрачені на засоби праці. Крім того, слід відзначити, що ця категорія виникла історично внаслідок спроби уникнути в свій час категорії «капітал» [3].

Досліджуючи численні протиріччя у трактуваннях понять різними вченими, О. Клименко, доходить висновку щодо необхідності спочатку розробити в Україні єдину концепцію щодо визначення понять «основні засоби», «основні фонди» та «амортизація» [5]. Таку концепцію, але стосовно нерухомості ми пропонуємо у даній статті.

Мета. Розглянути проблеми ідентифікації та обліку нерухомого майна як особливого об'єкту управління упродовж його життєвого циклу. Облік нерухомого майна повинен вирішити проблеми контролю з боку власників за збереженням та ефективністю використання об'єктів: відобразити вартість об'єктів, знос, амортизацію, витрати на ремонт; виявляти надлишкові і неефективні об'єкти.

Методи. З точки зору управління життєвим циклом об'єктів розглядаються економічні відмінності нерухомого майна від інших видів необоротних активів, основних засобів та основних фондів. Показуються також незручності узагальнення у понятті нерухомого майна земельних ділянок, будівель і споруд та їхніх частин.

Результати. На нашу думку, застосовуючи сучасне поняття «активи» (assets), охоплюються всі характеристики фондів та засобів та знімаються протиріччя щодо відмінностей між ними. Однак треба врахувати, що в англійській літературі з обліку та прикладній економіці активи як єдине ключове слово завжди деталізується за допомогою низки допоміжних визначень. Структуризація та рівень деталізації, як показує наш аналіз, у різних країнах можуть бути різними залежно від спрямованості управління, тож саме поняття стандартної класифікації активів доволі відносно, аби запроваджувати його як обов'язкову форму обліку, не звертаючи увагу на особливості і задачі управління.

На нашу думку, в обліку підприємств та організацій, а також у статистиці доцільно було б виокремити об'єкти, які описуються терміном «нерухомі активи» або «нерухоме майно». У такому разі можна було б вважати, що всі активи (майно) власника поділяються на рухомі і нерухомі, бо останні, як ми покажемо, мають відмінності від усіх інших активів або видів майна за рядом ознак.

Описаний метод дає змогу конструктивно підійти до класифікації понять, уникнувши описаних вище протиріч при ідентифікації нерухомого майна через чинну систему понять

у звітності і статистиці.

Разом з тим, ми наполягаємо на тому, що визначення нерухомого майна через статичні облікові поняття активів чи майна не розкриває його динамічної інвестиційної та вартісної сутності. Тільки розглядаючи нерухомість з діалектичних позицій та у контексті категорії капіталу, можна побачити її динамічність, відзначену К. Марксом: «...капітал можна розуміти лише як рух, а не як річ, що перебуває у спокої» [10, с. 121].

Звідси впливає наш метод ідентифікації нерухомості як динамічного об'єкту, який постійно перебуває у процесі інвестування з боку власника. Так, нерухоме майно власника може перебувати у формі земельних ділянок під будівництво, незавершених інвестицій на стадії підготовки проектної документації², виступати у вигляді об'єктів незавершеного будівництва, об'єктів, що експлуатуються, але з постійним споживанням ресурсів у вигляді інвестиційних витрат на капітальні ремонти та інших поточних витрат, які мають враховуватися поряд з інвестиціями.

То ж, запропонований діалектичний підхід до ідентифікації нерухомого майна вимагає розглядати при його обліку об'єкти, починаючи від капітальних інвестицій на підготовчій стадії і до вартості утримання, експлуатації та ліквідації. Тільки у цьому випадку можна говорити про управління, зорієнтоване на ефективність як капітальних інвестицій, так і об'єктів нерухомості для власника.

У цьому випадку виникає необхідність додаткового розгляду поняття капітальних інвестицій та їхнього обліку у контексті управління об'єктами нерухомості.

Податковий кодекс України визначає капітальні інвестиції як господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації [11]. Ширше визначення, без згадки амортизації, яке, однак, включає капітальні ремонти та (на наш погляд, опосередковано) незавершені капітальні інвестиції, наведено у Постанові КМУ щодо оцінки цілісних майнових комплексів: «... інвестиції, що спрямовуються у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання, створення необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для здійснення монтажу), а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва» [12].

Виходячи з останнього визначення, нам необхідно виокремити в обліку інвестицій саме об'єкти капітального будівництва та їхній склад.

Постанова КМУ «Про затвердження Порядку державного фінансування капітального будівництва» визначає його як процес створення нових, а також розширення, реконструкцію, технічне переоснащення діючих підприємств, об'єктів виробничого і невиробничого призначення, пускових комплексів (з урахуванням проектних робіт, проведення торгів (тендерів) у будівництві, утримання дирекцій підприємств, що будуються, а також придбання технологічного обладнання, що не входить до кошторису об'єктів) [13].

Як бачимо, проектування, будівництво та капітальні ремонти підпадають під поняття капітального будівництва. Однак можна бачити також, що об'єкт капітального будівництва розглядається як звичайний об'єкт будівництва – окрема будівля чи споруда

²У деяких випадках результатом можуть стати нематеріальні активи, а не частина вартості об'єкта.

(з належними до неї устаткуванням, меблями, інструментами, галереями, естакадами, підсобними та допоміжними подвірними будівлями, внутрішніми інженерними мережами), будівництво якої здійснюється за окремим проектом та кошторисом, або сукупність будівель чи (та) споруд, будівництво яких здійснюється на одному будівельному майданчику за єдиною проектно-кошторисною документацією зі зведеним кошторисним розрахунком вартості будівництва або зі зведенням витрат[14]. Таке визначення може створювати серйозні проблеми для управління нерухомістю, оскільки ніби включає до нерухомого майна рухомі активи об'єкту, які, відтак, мають бути відокремлені у кошторисі та при постановці на облік.

Наступна проблема пов'язана з тим, що нерухоме майно (нерухомість) як об'єкт права може стосуватись не цілого об'єкту будівництва, а його частини. Постанова КМУ «Про затвердження Національного стандарту N 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав" визначає нерухоме майно як земельну ділянку без поліпшень або земельну ділянку з поліпшеннями, які з нею нерозривно пов'язані, будівлі, споруди, їх частини ...» [15]. Це вимагає в обліку об'єктів, наприклад, керуючою компанією, виділяти земельні ділянки, які належать різним власникам або мають різні режими використання, а в обліку власника передбачати, що йому належить не увесь об'єкт.

І на завершення треба зазначити, що оскільки різні конструктивні елементи об'єктів мають різні життєві цикли, облік треба вести не лише пооб'єктно, але й є деталізацією по конструктивних елементах з використанням їхньої стандартної класифікації.

Таким чином, в управлінському обліку можна визначити нерухоме майно як особливі необоротні активи виробничого та невиробничого призначення:

- створенню яких можуть передувати значні і довготривалі капітальні інвестиції у придбання прав на земельні ділянки, придбання та поліпшення земельних ділянок, виготовлення проектної документації, а також у незавершене будівництво;

- які використовуються і зношуються упродовж відносно довшого, порівняно з іншими активами, періоду (життєвого циклу);

- вартість життєвого циклу яких постійно збільшується залежно від експлуатаційних характеристик об'єкту та режиму його утримання та експлуатації;

- залишкова вартість яких формується мінливим чином (зменшується у процесі експлуатації та збільшується після капітальних ремонтів), переноситься на виготовлену продукцію та послуги у формі амортизації або споживається у формі зношування;

- переоцінена та ринкова вартості яких зменшуються або навіть збільшуються невідповідно до здійснених витрат;

- ліквідація яких може потребувати витрат чи, навпаки, принести доходи;

- після ліквідації яких залишається земельна ділянка, яка має ринкову ціну, як правило, вищу за первісну.

Висновки і перспективи. Висока вартість та тривалий час створення та експлуатації нерухомого майна зумовлюють необхідність особливих підходів до управління ефективністю об'єктів, а відтак – їхнього управлінського обліку на підприємствах, в організаціях та установах усіх форм власності, у першу чергу – державної та комунальної. Сучасні зарубіжні концепції управління нерухомістю, на відміну від вітчизняних «точкових» критеріїв вартості будівництва, ставок орендної плати

або експертної оцінки вартості при приватизації - визначають ефективність об'єктів та управління ними за критерієм вартості життєвого циклу. Це вимагає особливої організації та окремого управлінського обліку та аналізу нерухомого майна із урахуванням усіх складових формування вартості:

- по об'єктах з виділенням складових (земельних ділянок та будівель) у комплексі, що формує нову вартість;
- у розрізі конструктивних елементів з різними вартостями та життєвими циклами;
- із зазначенням різних режимів використання об'єктів (виробничих та невиробничих, діючих та недіючих, призначених для власного використання, оренди чи продажу, придбаних за власні чи залучені кошти);
- по етапах формування вартості життєвого циклу від отримання земельних ділянок, проектування та здійснення інших підготовчих заходів (до формальної реєстрації об'єкту нерухомості), до експлуатації і аж до знесення включно;
- по видах витрат, капітальних - на проектування, будівництво, капітальний ремонт та поточних – не утримання та експлуатацію;
- із урахуванням можливого включення рухомого майна у кошториси нових об'єктів з необхідністю його виокремлення від об'єктів нерухомого майна.

Таким чином, управлінський облік об'єктів нерухомого майна поєднує у собі їхній облік у складі основних засобів та матеріальних активів з обліком інвестицій та поточних витрат на утримання та експлуатацію. При цьому нова ідентифікація об'єктів нерухомого майна передбачає відповідне перегрупування облікових позицій, зручних для управління.

Використання запропонованих загальних підходів до управлінського обліку нерухомого майна передбачає у подальшому їхню деталізацію у термінах бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. Ніколаєв, В.П. Сучасна система знань з економіки та управління будівельними об'єктами [Текст] / В.П. Ніколаєв, Т.В. Ніколаєва // Будівельне виробництво. Міжвідомчий науково-технічний збірник – К.: НДІБВ, 2014. - №
2. Неміш, Ю. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях [Текст] / Ю. Неміш // Аграрна економіка. – 2012. – Т. 5. – № 3-4. – С. 181-187.
3. Бутинець, Т.А. Основні засоби: точка зору економіста / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012, Вип. 2 (23). – С. 22-36.
4. Кузьмін, Д.Л. Основні засоби і основні фонди: порівняльний аспект [Текст] / Д.Л. Кузьмін // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 148-155.
5. Клименко, О. В. Основні засоби, основні фонди, амортизація в економічній теорії та обліково-податковому законодавстві [Текст] / О. В. Клименко // Економічний вісник НТУУ «КПІ»: збірник наукових праць. – 2008. – № 5. – С. 14–19.
6. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001. – 224 с.
7. Покропивний, С. Ф. Капітал і виробничі фонди. Визначення необхідного обсягу та джерел фінансування виробничих інвестицій [Текст] / С. Ф. Покропивний // Економіка підприємства. – К. : КНЕУ, 2001. – С. 100-126.
8. Янчев, А. В. Экономическая сущность воспроизводства основных средств [Текст] / А. В. Янчев // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі : зб. наук. пр. Харк. держ. акад. технології та організації харчування. – Х. :

ХДАТОХ, 2002. – Ч. 2. – С. 87-90.

9. Ковалев, В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы [Текст] / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

10. Маркс К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – [2-е изд.]. – М.: Политиздат, 1961. – Т. 24. – 648 с.

11. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (Дата звернення 20.05.15). — Назва з екрана.

12. Постанова КМУ «Про затвердження Національного стандарту N 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів». - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006>(Дата звернення 20.05.15). — Назва з екрана.

13. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку державного фінансування капітального будівництва». - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1764-2001>(Дата звернення 20.05.15). — Назва з екрана.

14. Міністерство регіонального розвитку та будівництва України. Додаток до наказу Мінрегіонбуду 30.05.2008 N 230. Рекомендації зі страхування ризиків у будівництві (п.2) - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN37919.html(Дата звернення 20.05.15). — Назва з екрана.

15. Постанова КМУ «Про затвердження Національного стандарту N 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав" - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003> (Дата звернення 20.05.15). — Назва з екрана.

References

1. Nikolaiev, V.P., Nikolaieva, T.V. (2014). Suchasna systema znan' z ekonomiky ta upravlinnja budivel'nymy ob'ektyamy [Modern system of knowledgesofconstruction objects economics and management]. *Construction industrie*, 56, 84-88.

2. Nemish, J. (2012). Ponjattja «osnovni zasoby» u suchasnyh naukovyh doslidzhennjah [Concept of fixed assets in modern scientific investigations]. *Agricultural economy*, 3-4, 181-187.

3. Butynec', T.A. (2012). Osnovni zasoby: tochka zoru ekonomista [Fixed assets: the economist's point of view]. *Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*, 2 (23), 22-36.

4. Kuz'min, D.L. (2012). Osnovni zasoby i osnovni fondy: porivnjal'nyj aspekt [Fixed assets and fixed funds: comparative aspect]. *Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*, 2 (23), 148-155.

5. Klymenko, O. V. (2008). Osnovni zasoby, osnovni fondy, amortyzacija v ekonomichnij teorii' ta oblikovo-podatkovomu zakonodavstvi [Fixed assets, fixed funds, depreciation in economics and accounting and tax regulations]. *Economic bulletin of NTUU «KPI» : collection of scientific works*, 5, 14–19.

6. Butynec', F. F. (2001). Buhgalters'kyj slovnyk [Accounting dictionary]. Zhytomyr, Ukraine: Ruta, 224.

7. Pokropyvnyj, S. F. (2001). Kapital i vyrobnychi fondy. Vyznachennja neobhidnogo obsjagu ta dzherel finansuvannja vyrobnychyh investycij [Capitalandproductivefunds. Definition of necessary amount and sources of production investments financing]. *Economie of enterprise*, 100-126.

8. Janchev, A. V. (2002). Ekonomycheskaja sushhnost' vosproyzvodstva osnovnyh sredstv [Economic essence of fixed assets reproduction]. *Progressive ressource saving technologies and their economic basement at food enterprices*, 2, 87-90.

9. Kovalev, V.V. (2004). Fynansovyj uchet y analiz: konceptual'nye osnovy [Financial accounting and analysis: conceptual basics]. Moscow, Russia : Fynansyi statystyka, 720.

10. Marks, K., Engels, F.(1961). Sochynenyja [Writings]. Moscow, USSR: Polytyzdat, Vol. 24, 648.

11. Podatkovyj kodeks Ukrai'ny. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17>

12. Postanova KМУ «Pro zatverdzhennja Nacional'nogo standartu N 3 «Ocinka cilisnyh majnovyh kompleksiv». Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006>.

13. Postanova KМУ «Pro zatverdzhennja «Porjadku derzhavnogo finansuvannja kapital'nogo

budivnyctva». Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1764-2001>.

14. Ministry of regional development and construction of Ukraine. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN37919.html.

15. Postanova KМУ «Pro zatverdzhennja Nacional'nogo standartu N 1 «Zagal'ni zasady ocinky majna i majnovyh prav». Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003>.



УДК 657

JEL Classification M41

Щербатюк Василий

д.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов
Европейский университет Молдовы, г. Кишинев, Республика Молдова
E-mail: vserb@mail.ru

Евдокимович Василий

магистр экономических наук, соискатель
Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации,
г. Гомель, Республика Беларусь
E-mail: Vas-evdokimov@yandex.ru

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ: НОВЫЕ СЧЕТА И ОБЪЕКТЫ

Shcherbatyuk Vasil

Doctor of Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Finance
European University of Moldova, Chisinev, Republic of Moldova
E-mail: vserb@mail.ru

Evdokimovich Vasil

Master of Economic Sciences, The competitor
Belarusian Trade and Economics University of Consumer Cooperatives,
Gomel, Republic of Belarus
E-mail: Vas-evdokimov@yandex.ru

FINANCIAL ACCOUNTING OF LONG-TERM ASSETS: NEW ACCOUNTS AND OBJECTS

Анотація

Актуальність. Важливе місце в системі фінансового обліку Республіки Молдова займають довгострокові активи. Вони роблять значний вплив на успішне здійснення поточної фінансово-

господарської діяльності, що обумовлює актуальність теми даної статті. Метою статті є комплексне критичне дослідження основних елементів національної облікової системи, вироблення і аргументування пропозицій щодо поліпшення її методичних основ і якості.

Методи. При написанні статті використані такі загальнонаукові методи як порівняння, аналіз, синтез, індукція, дедукція, історичний і системний підходи.

Результати. У статті дана докладна економічна характеристика нових бухгалтерських рахунків для поточного відображення, контролю та аналізу залишків, руху і знецінення довгострокових активів, а також узагальнення облікової інформації про це і прийняття на її основі оптимальних управлінських рішень. Сформульовані і обґрунтовані висновки і пропозиції щодо подальшого розвитку, вдосконаленню та практичному використанню Спільного плану рахунків та облікової системи в контексті переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Перспективи. Отримані результати сприятимуть підвищенню ефективності інформаційного забезпечення господарського управління та успішному розвитку молдавської ринкової економіки.

Ключові слова: рахунки бухгалтерського обліку, їх Загальний план, його структурні елементи, основна кореспонденція рахунків з відображення довгострокових активів і збитків від їх знецінення.

Abstract

Introduction, Purpose. An important place in the financial accounting system of the Republic of Moldova occupied by long-term assets. They have a significant impact on the successful implementation of the current financial and economic activities, which leads to the relevance of the theme of this article. The aim of the article is a comprehensive critical study of the basic elements of the national accounting system, development and argumentation of proposals to improve its methodological foundations and quality.

Methods. When writing articles use scientific methods such as a comparison, analysis, synthesis, induction, deduction, historical and systematic approach.

Results. The article gives a detailed economic characteristics of new business accounts for the current reflection, monitoring and analysis of residues, movement and impairment of long-lived assets, as well as summarizing account information on this and on its basis the adoption of optimal management decisions. Formulated and substantiated findings and suggestions for further development, improvement and practical application of the general chart of accounts and accounting system in the context of the transition to International Financial Reporting Standards.

Discussion. The results will help to improve the efficiency of information support of economic management and the successful development of the Moldovan market economy.

Keywords: accounting accounts, their general plan, its structural elements, the basic correspondence accounts on the reflection of long-term assets and impairment losses.

Аннотація

Актуальність. Важное место в системе финансового учета Республики Молдова занимают долгосрочные активы. Они оказывают значительное влияние на успешное осуществление текущей финансово-хозяйственной деятельности, что обуславливает актуальность темы данной статьи. Целью статьи является комплексное критическое исследование основных элементов национальной учетной системы, выработка и аргументирование предложений по улучшению ее методических основ и качества.

Методы. При написании статьи использованы такие общенаучные методы как сравнение, анализ, синтез, индукция, дедукция, исторический и системный подходы.

Результаты. В статье дана подробная экономическая характеристика новых бухгалтерских счетов для текущего отражения, контроля и анализа остатков, движения и обесценения долгосрочных активов, а также обобщения учетной информации об этом и принятия на ее основе оптимальных управленческих решений. Сформулированы и обоснованы выводы и по дальнейшему развитию, совершенствованию и практическому использованию Общего плана счетов и учетной

системы в контексте перехода на Международные стандарты финансовой отчетности.

Перспективы. Полученные результаты будут способствовать повышению эффективности информационного обеспечения хозяйственного управления и успешному развитию молдавской рыночной экономики.

Ключевые слова: счета бухгалтерского учета, их Общий план, его структурные элементы, основная корреспонденция счетов по отражению долгосрочных активов и убытков от их обесценения.

Актуальность. Центральное место в системах бухгалтерского учета разных стран мира занимают счета, поскольку ведение учета – это, прежде всего, осуществление записей на счетах. Их глубокое знание и правильное использование в теории и практике хозяйственного управления составляют неперемное условие высококачественного и эффективного планирования, учета, анализа, контроля и успешного развития рыночной экономики.

С 1 января 2015 г. все хозяйствующие субъекты Республики Молдова перешли на новый Общий план счетов бухгалтерского учета [1]. Он включает 136 синтетических счетов, которые предназначены для текущего учета, контроля и анализа остатков и движения соответствующих объектов, а также обобщения информации об этом и принятия на ее основе эффективных и обоснованных управленческих решений. Из этого общего количества 27 бухгалтерских счетов являются новыми, что обуславливает актуальность и острую необходимость, научную и практическую значимость глубокого исследования данных счетов и их подробной экономической характеристики с целью эффективного управления предприятиями национальной экономики.

Анализ последних исследований и публикаций. Теоретическим, методическим и практическим вопросам развития и использования системы счетов бухгалтерского учета посвятили свои труды многие зарубежные ученые: Ф.Ф. Бутынец, Б.И. Валуев, Е.П. Боримская, Т.В. Давидюк, Г.Г. Кирейцев, М.В. Кужельный, Е.В. Кузнецова, М.И. Кутер, В.Г. Линник, Н.М. Малюга, М.Ю. Медведев, В.Ф. Палий, М.С. Пушкарь, И.Б. Садовская, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, К.Ю. Цыганков, В.Г. Швец, И.И. Яремко и др. [2-6]. Однако системные исследования данных вопросов в Республике Молдова почти полностью отсутствуют. В связи с этим и принятием новых нормативных актов проблемы формирования, совершенствования и практического применения счетов бухгалтерского учета и их Планов требуют дальнейшего глубокого исследования на основе комплексного использования общенаучных и специальных методов [7-8].

Цель. Целью статьи является комплексное критическое исследование основных элементов национальной учетной системы, выработка и аргументирование предложений по улучшению ее методических основ и качества.

Методы. При написании статьи использованы такие общенаучные методы как сравнение, анализ, синтез, индукция, дедукция, исторический и системный подходы.

Результаты. Впервые за всю историю развития молдавской учетной системы ее Общий план счетов включает специальные бухгалтерские счета для систематического учета и контроля новых видов долгосрочных активов. Эти счета следующие:

131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы»,

132 «Долгосрочные биологические активы»,

151 «Инвестиционная недвижимость».

Они являются активными, имеют дебетовое сальдо и в соответствии с новыми нормативными документами бухгалтерского учета характеризуются следующим образом.

Счет 131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении многолетних насаждений до их перевода в плодоносящие, а также молодняка животных, содержащегося для пополнения/создания основного стада. По его дебету отражается поступление/увеличение стоимости незавершенных долгосрочных биологических активов в корреспонденции с кредитом счетов: 113 «Амортизация нематериальных активов», 124 «Амортизация основных средств», 211 «Материалы», 212 «Оборотные биологические активы», 213 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов», 216 «Продукция», 226 «Дебиторская задолженность персонала», 313 «Неоплаченный капитал», 314 «Незарегистрированный капитал», 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства», 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам», 425 «Долгосрочные целевые финансирование и поступления», 427 «Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение», 521 «Текущие коммерческие обязательства», 522 «Текущие обязательства аффилированным сторонам», 531 «Обязательства персоналу по оплате труда», 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию», 537 «Текущие целевые финансирование и поступления», 543 «Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение», 612 «Другие доходы от операционной деятельности» и др. По кредиту счета 131 записывается выбытие/уменьшение стоимости незавершенных долгосрочных биологических активов в корреспонденции с дебетом счетов: 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов», 714 «Другие расходы операционной деятельности», 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами», 722 «Финансовые расходы», 723 «Чрезвычайные расходы» и др. Сальдо счета 131 представляет собой стоимость незавершенных долгосрочных биологических активов.

Бухгалтерский счет 132 «Долгосрочные биологические активы» используется для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных биологических активов, переданных в эксплуатацию. По его дебету отражается поступление/увеличение, а кредиту – выбытие/уменьшение стоимости долгосрочных биологических активов в корреспонденции с различными счетами, многие из которых указаны выше. Сальдо этого счета равняется стоимости долгосрочных биологических активов соответствующих рыночных структур по состоянию на определенную дату.

Счет 151 «Инвестиционная недвижимость» применяется для обобщения информации о наличии и движении инвестиционной недвижимости, которая временно не используется, передана в операционный лизинг, и другой инвестиционной недвижимости. По его дебету отражается поступление/увеличение стоимости инвестиционной недвижимости в корреспонденции с кредитом счетов: 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы», 123 «Основные средства»,

313 «Неоплаченный капитал», 314 «Незарегистрированный капитал», 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства», 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам», 521 «Текущие коммерческие обязательства», 522 «Текущие обязательства аффилированным сторонам», 612 «Другие доходы от операционной деятельности», 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами», 622 «Финансовые доходы» и др. По кредиту счета 151 записывается выбытие/уменьшение стоимости инвестиционной недвижимости в корреспонденции с дебетом счетов: 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы», 123 «Основные средства», 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости», 217 «Товары», 714 «Другие расходы операционной деятельности», 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами», 722 «Финансовые расходы», 723 «Чрезвычайные расходы» и др. Сальдо счета 151 соответствует стоимости инвестиционной недвижимости.

Наибольшее количество счетов бухгалтерского учета в их новом Общем плане отведено впервые отражаемому в учетной теории и практике Республики Молдова и весьма специфическому объекту – обесценению различных видов долгосрочных активов, которое представляет собой снижение стоимости активов вследствие их физического износа и морального устаревания, а также воздействия других факторов. Эти счета следующие:

- 114 «Обесценение нематериальных активов»,
- 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов»,
- 127 «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов»,
- 128 «Обесценение земельных участков»,
- 129 «Обесценение основных средств»,
- 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов»,
- 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости».

Эти счета являются пассивными, контрарными и суммы их кредитовых сальдо определяются в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета «Обесценение активов», который разработан на основе Директив Европейского Союза и Международного стандарта финансовой отчетности 36 «Обесценение активов». По своему экономическому содержанию данные счета в целом являются одинаковыми и различаются между собой только учитываемыми объектами. Для более глубокой характеристики этих счетов приведем подробную информацию о двух наиболее типичных из них.

Счет 114 «Обесценение нематериальных активов» предназначен для обобщения информации о наличии и движении обесценения незавершенных и переданных в эксплуатацию нематериальных активов. По его кредиту отражается признание убытков от обесценения нематериальных активов в корреспонденции с дебетом счетов 343 «Прочие элементы собственного капитала», 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами» и др. По дебету счета 114 отражается списание/восстановление убытков от обесценения нематериальных активов в корреспонденции с кредитом счетов: 111 «Незавершенные нематериальные активы», 112 «Нематериальные активы», 343 «Прочие элементы собственного капитала»,

621 «Доходы от операций с долгосрочными активами» и др. Сальдо счета 114 представляет собой сумму накопленного обесценения нематериальных активов.

Счет 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов» рекомендуется для обобщения информации об амортизации переданных к добыче минеральных ресурсов и об обесценении незавершенной их части. По его кредиту отражается начисление/увеличение амортизации и признание убытков от обесценения минеральных ресурсов в корреспонденции с дебетом счетов: 331 «Поправки результатов прошлых лет», 811 «Основная деятельность», 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами» и др. По дебету счета 126 отражается списание/уменьшение амортизации и обесценения, а также восстановление убытка от обесценения минеральных ресурсов в корреспонденции с кредитом счетов: 125 «Минеральные ресурсы», 331 «Поправки результатов прошлых лет», 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами» и др. Сальдо счета 126 равняется сумме амортизации и обесценения минеральных ресурсов.

В современных условиях рыночного хозяйствования и жесткой конкуренции предприятий различных форм собственности роль и значение вышерассмотренных счетов бухгалтерского учета значительно возрастают, так как они формируют разнообразную информацию, используемую для оценки эффективности и конкурентоспособности, а также обеспечения сохранности различных активов хозяйствующих субъектов. Более того, эти счета непременно используются при составлении различных форм финансовой отчетности предприятий.

Выводы и перспективы. По результатам проведенного исследования можно сформулировать следующие выводы и предложения по дальнейшему развитию и совершенствованию, а также практическому использованию учетной системы Республики Молдова.

С полным основанием можно утверждать, что теория и наука бухгалтерского учета, аудита, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности молдавских предприятий в настоящее время находятся в глубочайшем кризисе, катастрофическом положении, очень слабо развиты и сильно отстали от аналогичных теорий и наук других стран. Об этом свидетельствуют многие факты, один из которых – почти полное отсутствие у нас высококачественных и оригинальных диссертаций, монографий, учебников и методических работ в данной области.

В новых нормативных документах по бухгалтерскому учету даются определения многих экономических понятий – финансового отчета, договоров лизинга и простого товарищества, операционной, основной, совместной и предпринимательской деятельности, справедливой стоимости, обесценения активов, инвестиционной недвижимости, кассового метода, валютного курса, аффилированных сторон и др. Однако среди них нет таких важных и весьма часто употребляемых понятий как План счетов бухгалтерского учета, их Общий и Рабочий планы. Это не способствует лучшему познанию и использованию данных понятий в учетной теории и практике, нельзя признать нормальным и нуждается в исправлении.

В Общем плане счетов бухгалтерского учета приведены номера и наименования классов и групп синтетических счетов, самих этих счетов, их субсчетов в

систематизированном виде и фактически в таблице размерностью 4×418. Но эта очень большая и сложная таблица имеет существенный недостаток: она и ее четыре графы не имеют названий, что создает трудности для пользователей и потому является недопустимым. Полагаем, что систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета в этом нормативном документе лучше представить в таблице и в ее первой графе указать наименование счетов, а во второй – их номера. Необходимость указания данных характеристик именно в такой последовательности обусловлена соответствующей степенью их важности.

Представляется целесообразным в Общем плане счетов бухгалтерского учета уточнить наименование всех вышеназванных 7 счетов для учета обесценения различных долгосрочных активов путем замены термина «обесценение» на термин «убыток от обесценения». Это будет способствовать лучшему пониманию экономического содержания данных счетов и более правильному отражению учитываемых объектов.

В вышеназванном нормативном документе исследуемые счета на молдавском языке называются *de pasiv (rectificativ)*, а на русском – пассивными (ректификационными, контрарными). Мы считаем такой перевод не корректным, не идентичным, не точным; при этом необоснованно введено новое понятие «ректификационный счет», толкование которого отсутствует как в данном нормативном документе, так и в специальной литературе.

Типовые планы счетов бухгалтерского учета Российской Федерации, Украины и Республики Беларусь не включают счета, аналогичные молдавским для учета убытков от обесценения активов. И многократно большие экономики этих стран в целом развиваются, в том числе на базе иностранных инвестиций, не хуже, а даже лучше, чем отечественная, что свидетельствует о возможности успешного хозяйствования без использования указанных счетов.

Названия классов счетов бухгалтерского учета в их Общем плане сформулированы на основе использования двух разных признаков: вид объектов и вид бухгалтерских счетов. Первый признак использован в классах счетов 1 «Долгосрочные активы», 2 «Оборотные активы», 3 «Собственный капитал», 4 «Долгосрочные обязательства», 5 «Текущие обязательства», 6 «Доходы» и 7 «Расходы», а второй – в классах счетов 8 «Управленческие счета» и 9 «Забалансовые счета». То есть, в названиях классов счетов 1-7 указываются виды учетных объектов (что подлежит учету), а 8 и 9 – виды счетов бухгалтерского учета, рекомендованных к использованию.

Общий план счетов бухгалтерского учета создает иллюзию однородности всех его счетов первого порядка (синтетических счетов). Фактически же он объединяет две качественно разнородные совокупности счетов бухгалтерского учета: первая из них включает счета для учета долгосрочных и оборотных активов, собственного капитала, долгосрочных и текущих обязательств, доходов, расходов и управленческие, т.е. счета классов 1-8, а вторая – забалансовые счета, т.е. класса 9. Поэтому представляется обоснованным и целесообразным исключить класс 9 из этого нормативного документа и забалансовые счета дать к нему отдельным приложением.

В Общем плане счетов бухгалтерского учета отмечается, что «счета классов 1, 2, 7

и 8 (за исключением регулирующих счетов) являются активными, а счета классов 3-6 (за исключением регулирующих счетов) являются пассивными счетами». Мы считаем, что это положение не совсем правильное и нуждается в уточнении, поскольку классы счетов 4 «Долгосрочные обязательства», 5 «Текущие обязательства», 6 «Доходы» и 7 «Расходы» не содержат регулирующих счетов.

Также в данном нормативном документе сформулирован порядок кодирования объектов по десятичной системе. Однако он практически применим не ко всем бухгалтерским счетам, а только к тем из них, что входят в классы 1-8. Новые забалансовые счета класса 9 не подразделяются на группы и счета второго порядка и, следовательно, не могут кодироваться в указанном порядке.

Представляется весьма интересным и полезным предложение создать единый международный (всемирный) План счетов бухгалтерского учета. Это позволит в целом улучшить и стандартизировать учетные процессы и процедуры в мире, сократить расходы по их совершенствованию и облегчить диалог и взаимопонимание между представителями этой важной профессии.

Практическое использование вышеизложенных предложений по дальнейшему развитию и совершенствованию Общего плана счетов бухгалтерского учета будет способствовать повышению его качества и эффективности, улучшению информационного обеспечения управления, повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и успешному развитию различных отраслей рыночной экономики Республики Молдова.

Список использованных источников

1. Приказ Министерства финансов Республики Молдова «Об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета» № 119 от 6 августа 2013 г. // Официальный монитор Республики Молдова, 2013, № 177-181.
2. Бутинець, Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку : реалії [Текст] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2005. – 324 с.
3. Кузнецова, Е. В. Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами [Текст] : монография / Е. В. Кузнецова. – Ростов н/Д: Изд-во ЮФУ, 2010. – 377 с.
4. Малюга, Н. М. Двойная запись в бухгалтерском учете : историко-теоретический аспект [Текст] / Н. М. Малюга, Т. В. Давидюк. – Житомир: Рута, 2003. – 512с.
5. Соколов, Я. В. Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
6. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
7. Щербатюк, В. В. Затраты на производство и их характеристика в бухгалтерском управленческом учете [Текст] : учебн. пособие / В. В. Щербатюк. – Кишинев: Славянский ун-т, 2011. – 172 с.
8. Щербатюк, В. В. Финансовый учет подотчетных сумм в рыночной экономике : учебн. пособие [Текст] / В. В. Щербатюк. – Кишинев: Славянский ун-т, 2012. – 167 с.

References

1. Prykaz Mynysterstva fynansov Respublyky Moldova «Ob utverzhdenyy Obshhego plana schetov buhgalterskogo ucheta» № 119 ot 6 avgusta 2013 g. // Ofytsyal'nyj monytor Respublyky Moldova, 2013, № 177-181.
2. Butynec', F. F. (2005). Problemy nauky buhgalters'kogo obliku : realii' [Problems of Accounting

Science: Reality]. Zhytomyr, Ukraine : Ruta, 324.

3. Kuznecova, E. V. (2010). Systema planov schetov y buhgalterskoe upravlenye ekonomycheskymy processamy : monografyja [The system of accounts and accounting management of economic processes]. Rostov n/D, Russia : JuFU, 377.

4. Maljuga, N. M. (2003). Dvojnaja zapys' v buhgalterskom uchete : ystoryko-teoretycheskyj aspekt [Double entry accounting: historical and theoretical aspects]. Zhytomyr, Ukraine : Ruta, 512.

5. Sokolov, Ja. V. (2003). Novyj Plan schetov y osnovy vedenija buhgalterskogo ucheta [The new chart of accounts and the basis of accounting]. Moskow, Russia : *Fynansy y statystyka*, 640.

6. Sopko, V. V. (2006). Buhgalters'kyj oblik v upravlinni pidpryjemstvom : navch. posib. [Accounting in business management : teach. guidances.]. Kiev, Ukraine : KNEU, 526.

7. Shherbatjuk, V. V. (2011). Zatraty na proyzvodstvo y yh harakterystyka v buhgalterskom upravlencheskom uchete : uchebn. posobyе [The cost of production and their characteristics in the accounting management accounting]. Kyshynev , Moldona : Slavjanskyj un-t, 2011,172 .

8. Shherbatjuk, V. V. (2012). Fynansovyj uchet podotchetnyh summ v rynochnoj ekonomyke : uchebn. posobyе [Financial accounting of petty cash in a market economy]. Kyshynev, Moldona : Slavjanskyj un-t, 167.



БУХГАЛТЕРСЬКА ТЕРМІНО-
СИСТЕМА ТА РЕГУЛЯТОРНА
ДІЯЛЬНІСТЬ В СФЕРІ ОБЛІКУ,
КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ



ACCOUNTING TERMINOLOGICAL
AND REGULATORY ACTIVITIES
IN THE FIELD OF ACCOUNTING,
CONTROL AND AUDIT

УДК 657.425

JEL Classification M41

Дерев'яно Світлана

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Національний університет біоресурсів та природокористування України, м. Київ, Україна

E-mail: derevjanko@ukr.net

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Derevjanko Svetlana

Cand. Sci. (Ekon), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine

E-mail: derevjanko@ukr.net

CURRENT ISSUES DEPRECIATION FIXED ASSETS

Анотація

Актуальність. У статті досліджено сутність, роль та основні аспекти амортизації основних засобів, а також зміни, що відбулися в обліку основних засобів у зв'язку із введенням в дію ПКУ.

Методи. Використано загальнонаукові та спеціальні методи, зокрема ретроспективного аналізу, групування, порівняння, наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу і синтезу тощо.

Результати. Проаналізовано розвиток наукових поглядів учених щодо нарахування зносу та амортизації основних засобів, чинники, що впливають на вибір методу нарахування амортизації. Доведено, що запровадження ПКУ в основному узгодило розбіжності у понятійному апараті засобів праці, визнало категорію „основні засоби“, а гармонізація бухгалтерської та податкової концепцій амортизації сприятиме інноваційному розвитку підприємницької діяльності. ПКУ наближено правила визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку до національних П(С)БО, які полягають у наступному: розширена класифікація основних засобів у податковому обліку, яка передбачає 16 груп основних засобів замість 4-х, здійснюється пооб'єктний облік балансової вартості основних засобів, що входить до складу кожної окремої групи, включаючи вартість поліпшення основних засобів, отриманих безоплатно або в оперативний лізинг (оренду) та в цілому по групі як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи, критерій визнання приналежності об'єкта до основних засобів збільшився до 2500грн., сучасна податкова концепція передбачає ведення обліку основних засобів з метою нарахування амортизації за кожним окремим об'єктом основних засобів, на відміну від попереднього загальногрупового варіанта нарахування амортизації.

Перспективи. Запропоновано на законодавчому рівні здійснювати поділ основних засобів на групи із встановленням строків корисного використання.

Ключові слова: основні засоби, облік, амортизація, знос, метод амортизації, строк корисного

використання, ліквідаційна вартість.

Abstract

Introduction, Purpose. In the article investigational essence, role and basic aspects of depreciation of the fixed assets, and also changes which took place in the account of the fixed assets in connection with introduction in an action of the Internal revenue code of Ukraine.

Methods. It is used scientific and special methods are used, in particular retrospective analysis, grouping, comparison, scientific abstraction, induction and deduction, analysis and synthesis, and others like that.

Results. Development of scientific looks of scientists is analysed in relation to the extra charge of wear and depreciation of the fixed assets, factors which influence choice of method of charging amortization. Is well-proven that introduction of the Internal revenue code mainly co-ordinated divergences in the concept vehicle of facilities of labour, acknowledged a category the „fixed assets“, and harmonization of book-keeping and tax conceptions of depreciation will assist innovative development of entrepreneurial activity. Tax Code of Ukraine approximately rules of depreciation in the tax records to national P (S), which are as follows: expanded classification of fixed assets in tax accounting, which involves 16 groups of fixed assets instead of 4, carried out an objective accounting book value fixed assets, which is part of each individual group, including the cost of improvement of fixed assets acquired free of charge or for operating leasing (rental) and the whole group as the sum of the carrying amount of individual objects of the group, the criterion of recognition belonging to the main object assets increased to 2500hrn., the modern concept provides tax accounting of fixed assets for the purpose of calculating depreciation for each individual item of property, unlike the previous version zahalnohrupovoho depreciation.

Discussion. A legislatively implement the separation of fixed assets in the group with the establishment of its useful life.

Keywords: fixed assets accounting, amortization, depreciation, amortization method, useful life, residual value.

Аннотация

Актуальность. В статье исследовано сущность, роль и основные аспекты амортизации основных средств, а также изменения, которые состоялись в учете основных средств после принятия НКУ.

Методы. Используются общенаучные и специальные методы, в частности ретроспективного анализа, группирования, сравнения, научной абстракции, индукции и дедукции, анализа и синтеза и т.п.

Результаты. Проанализировано развитие научных взглядов ученых относительно начисления износа и амортизации основных средств, факторы, влияющие на выбор метода начисления амортизации. Доказано, что внедрение НКУ в основном согласовало расхождения в понятийном аппарате средств труда, признало категорию „основные средства“, а гармонизация бухгалтерской и налоговой концепций амортизации будет содействовать инновационному развитию предпринимательской деятельности. НКУ согласовало правила определения амортизационных отчислений в налоговом учете к национальным П(С)БУ, заключающиеся в следующем: расширена классификация основных средств в налоговом учете, которая предусматривает 16 групп основных средств вместо 4-х, осуществляется пообъектный учет балансовой стоимости основных средств, входящая в состав каждой отдельной группы, включая стоимость улучшения основных средств, полученных безвозмездно или в оперативный лизинг (аренду) и в целом по группе как сумма балансовых стоимостей отдельных объектов такой группы, критерий признания принадлежности объекта к основным средствам увеличился до 2500грн.), современная налоговая концепция предусматривает ведение учета основных средств с целью начисления амортизации за каждым отдельным объектом основных средств, в отличие от предыдущего общегруппового варианта начисления амортизации.

Перспективы. Предложено на законодательном уровне осуществлять разделение основных

средств на группы с установлением сроков полезного использования.

Ключевые слова: *основные средства, учет, амортизация, износ, метод амортизации, срок полезного использования, ликвидационная стоимость.*

Актуальність. Матеріальною основою будь-якого виробничого процесу є основні засоби. Раціональне їх використання сприяє покращенню техніко-економічних показників роботи підприємства. Користувачі мають бути забезпечені достовірною та повною інформацією щодо використання основних засобів. З часу переходу України на міжнародні стандарти обліку та звітності багато непорозумінь викликали питання сутності амортизації основних засобів та методики її нарахування. Весь цей час фахівці звертали увагу на необхідність застосування єдиної методології при відображенні амортизації активів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Протягом багатьох років питання, пов'язані з амортизацією, були предметом дискусій як серед вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Вагомий внесок у вивчення проблемних питань у різні часи внесли М.Т.Білуха, І.О.Бланк, Ф.Ф.Бутинець, С.Ф.Голов, В.Г.Лінник, М.С.Пушкар, Л.К.Сук, Н.М.Ткаченко та багато інших. Результати теоретичних і практичних розробок з питань удосконалення обліку основних засобів та їх амортизації мають велике значення для вітчизняної теорії обліку та її подальшого розвитку. Проте залишається ряд невирішених питань щодо вибору методів нарахування амортизації основних засобів.

Метою дійсної публікації є дослідження економічної суті амортизації основних засобів, вивчення фактичного стану та здійснення критичного аналізу діючої практики її нарахування та обліку, розробка науково-обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення обліку амортизації.

Методи. У статті використано загальнонаукові та спеціальні методи, зокрема ретроспективного аналізу, групування, порівняння, наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу і синтезу тощо.

Результати. Обліковий термін «основні засоби» в політекономії ототожнюється з наступними категоріями: капітал, основні фонди, основний капітал, засоби виробництва. А.Сміт зазначав, що головною рушійною силою економічного прогресу є капітал [10, с.205]. На його думку основний капітал – це той капітал, який направлений на поліпшення землі, купівлю машин та устаткування, інструментів та інших предметів, які приносять дохід, не втрачаючи при цьому своєї натурально-речової форми. Ф.Кене зазначав, що капітал – це не гроші, а ті засоби виробництва, які можна придбати за гроші [1, с.154]. На думку Д.Рікардо капітал – це частина багатства країни, яка використовується у виробництві та складається із інструментів, сировини, машин та іншого, що є необхідним для того, щоб привести в рух працю [10, с.387]. Він зазначав, що один і той же вид капіталу, залежно від того, де він знаходиться або розглядається, може виступати і як основний, і як оборотний капітал. Під основним капіталом Дж.С.Міллі розумів капітал, який міститься в знаряддях виробництва, які відрізняються порівняно тривалим існуванням та виконують свою роль у виробництві, не вилучаючись з нього [3]. Він вказував на багаторазову участь основного капіталу у виробничому процесі.

Теоретичні засади капіталу найбільш ґрунтовно досліджені К.Марксом. Він зазначав, що засоби праці протягом усього процесу їх функціонування зберігають свою

форму по відношенню до продукту, а після повного фізичного зносу вони ідуть на брухт та замінюються новими. Головна розбіжність між видами капіталу, на його думку, полягає у способі перенесення своєї вартості на виготовлений продукт: оборотний капітал (у формі матеріалів, заробітної плати) відразу повністю переноситься на виготовлений продукт, а основний капітал (у формі будівель, споруд, устаткування) переносить свою вартість на нього частинами.

Основні засоби за тлумаченням, наведеним у Податковому кодексі України (ПКУ) – це матеріальні активи, у т.ч. запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад 1 рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [9]. Згідно П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство (установа) утримує з метою використання їх для виробництва (діяльності) або постачання товарів, надання, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк використання (експлуатації) яких більше одного операційного циклу, якщо він довший за рік [11]. Як бачимо, в податковому законодавстві наводяться вартісні критерії належності об'єктів до основних засобів.

На баланс підприємства основні засоби зараховуються за первісною вартістю (історичною (фактичною) собівартістю) необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених на придбання (створення) необоротних активів. До первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень, фінансові витрати не включаються (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів на підставі П(С)БО 31 «Фінансові витрати»). Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, які пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання.

У бухгалтерському обліку будівлі, споруди та передавальні пристрої обліковуються у складі однієї групи, тоді як в податковому обліку виділяються окремі підгрупи групи 3 для обліку будівель, споруд та передавальних пристроїв, із зазначенням для кожної з них мінімально допустимого строку корисного використання. В цьому є сенс, оскільки передавальні пристрої експлуатуються значно менший відрізок часу, ніж будівля.

Величина амортизаційних відрахувань показує ступінь зношеності об'єктів основного капіталу. Сума амортизації – це частина вартості основного капіталу, яка у зв'язку з його зносом переноситься на виготовлену продукцію, а після її реалізації існує як сума грошей, призначена для відшкодування зносу. Терміни «знос» і «амортизація» згадуються в П(С)БО 7. Так, знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання, а амортизація – систематичний розподіл

вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Визначення поняття «амортизація» наведене і в ПКУ – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Згідно визначення, наведеного в ПКУ, вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, яка амортизується – це первісна або переоцінена вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Але в ПКУ не наведене тлумачення «ліквідаційної вартості», лише у п.14.1.84 зазначається, що інші терміни для цілей розділу III використовуються у значеннях, наведених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних і міжнародних положеннях (стандартах) фінансової звітності, положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Отже, в питанні тлумачення «ліквідаційної вартості» основних засобів слід керуватися визначенням, наведеним у П(С)БО 7: «ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [11]. Ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів підприємство визначає самостійно та враховує припущення про можливу суму коштів, яку воно очікує отримати від реалізації або ліквідації такого об'єкта по закінченню строку його корисного використання. При цьому ліквідаційна вартість може бути встановлена і на нульовому рівні.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який визначається підприємством при визнанні даного об'єкту активом (при зарахуванні на баланс) та призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації (п.23 П(С)БО 7). Її починають нараховувати, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання і припиняють з місяця, наступного за місяцем його вибуття, переведення на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. У бухгалтерському та податковому обліку нарахування амортизації здійснюють із застосуванням одних і тих же методів: прямолінійним, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивним, виробничим. Згідно наказу Міністерства фінансів України №372 від 18.03.2011р. було внесено зміни до п.29 П(С)БО 7 «Основні засоби», і тепер нарахування амортизації у разі застосування виробничого методу амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів [11]. Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності. Він може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання (п.145.1.9) [9]. Отже, у бухгалтерському та податковому обліку має застосовуватись один і той же метод нарахування амортизації.

До вибору того чи іншого методу нарахування амортизації підприємство має підходити виважено. Одні вважають найоптимальнішим методом амортизації метод

зменшення залишкової вартості, оскільки в перші роки експлуатації об'єкта його ефективність більша, ніж в останні, а отже і сума амортизаційних відрахувань в перший період більша [6]. Інші пропонують виробничий метод, оскільки він дає можливість максимально рівномірно нараховувати амортизаційну вартість на виготовлену продукцію [8]. Ще інші віддають перевагу методу прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивному, оскільки вони сприяють більш ефективному використанню активу впродовж першої половини періоду його експлуатації [5]. Єленчук С.Г. вважає, що найкращим методом є прямолінійний, оскільки він є рівномірним, стабільним, простим, точним [7]. Отже, при виборі того чи іншого методу доцільно керуватися наступним: потрібно чітко розуміти важливість такого вибору і не вдаватися до найлегшого, щоб не зазнати в майбутньому небажаних збитків; враховувати конкурентоспроможність підприємства; питання щодо встановлення ліквідаційної вартості та строку корисного використання, методів амортизації регламентувати стандартами та розкривати в обліковій політиці.

Правила визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку максимально наближені до національних П(С)БО. Як у податковому, так і в бухгалтерському обліку виділяють 16 груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. За кожною групою закріплені не норми амортизації, а мінімально допустимі строки корисного використання. При цьому строк корисного використання встановлюється наказом по підприємству при зарахуванні об'єкту на баланс. Він не може бути меншим ніж той, який визначено в ПКУ [9]. Облік балансової вартості основних засобів, що входять до складу кожної окремої групи здійснюється пооб'єктно, включаючи вартість поліпшення основних засобів, отриманих безоплатно або в оперативний лізинг (оренду) та в цілому по групі як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи.

У бухгалтерському обліку підприємство має право самостійно встановлювати вартісний критерій визнання об'єкта основним засобом (п.5.2. П(С)БО 7), тоді як в податковому такого права не передбачено. Матеріальні активи вартістю менше 2500 грн. зараховуються до 11 групи «Малоцінні необоротні матеріальні активи» для потреб нарахування амортизації. Під час надходження матеріального активу на підприємство і визнання його потрібно звернути увагу на термін корисного використання, вартість та визначити, до якої із 16 податкових груп належить даний об'єкт.

Надзвичайно важливою є вартісна оцінка об'єктів основних засобів. МСФЗ дозволяють використовувати такі методи оцінки активів: за фактичною собівартістю, відновною вартістю, можливою ціною продажу, дисконтованою вартістю активу. В національній обліковій практиці традиційним способом оцінки є відображення основних засобів за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат на їх виробництво і придбання, але використовуються і інші види (залишкова, амортизаційна, переоцінена, справедлива, ліквідаційна).

Для обліку нарахованої суми амортизації використовують рахунок 13 «Знос необоротних активів». Він має субрахунки: 131 «Знос основних засобів» (узагальнюється інформація про знос тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби»); 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» (узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведуть на рахунку

11 «Інші необоротні активи»); 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» (узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів); 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» (відображають інформацію про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких здійснюється на субрахунку 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»).

Нарахована амортизація включається до складу витрат основного виробництва (рах.23 «Виробництво»), загальновиробничих витрат (рах.91 «Загальновиробничі витрати»), адміністративних витрат (рах.92 «Адміністративні витрати»), витрат на збут (рах.93 «Витрати на збут»), інших витрат операційної діяльності (рах.94 «Інші витрати операційної діяльності») залежно від цілей використання об'єкта основних засобів: з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами»: Дт 83 «Амортизація» Кт 131, 132; Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 83; з використанням лише рахунків класу 9 «Витрати»: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 131, 132.

Сучасна система нарахування амортизації є недосконалою. Як було зазначено вище, амортизація основних засобів починає нараховуватися в бухгалтерському обліку з наступного місяця після введення їх в експлуатацію. Але в П(С)БО 7 (п.29) зазначено, що нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став придатним для корисного використання. Не слід забувати, що приданим для корисного використання може бути і те обладнання, яке не потребує монтажу і зберігається на складі. На нашу думку, формулювання п.29 П(С)БО 7 (передостанній абзац) доцільніше викласти у такій редакції: «Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію».

В науковій літературі не існує одностайної думки щодо найдоцільнішого з методів. Обираючи той чи інший метод, на наш погляд, потрібно враховувати метод обачності та очікуваний спосіб отримання економічних вигод від використання об'єктів. Саме такий підхід відповідає вимогам МСБО/МСФЗ. У більшій мірі принципу обачності відповідає метод зменшення залишкової вартості, оскільки найбільша сума амортизації нараховується в перші роки використання об'єкта. Наступними є метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод. За умови рівномірного випуску продукції показник виробничого методу наближається до прямолінійного.

Банасько Т.М. пропонує з позиції амортизації основні засоби умовно поділяти на два типи: а) безпосередньо зайняті у виробництві, допоміжні та обслуговуючі (субрахунки 104, 105, 106). Для всіх основних засобів, віднесених до цього типу, щодо яких є можливість достовірно та з мінімальними витратами визначити обсяг виробленої продукції, застосовувати виробничий метод. За умови, коли зробити це складно або неможливо, то застосовувати один з так званих прискорених методів, що сприятиме швидшому поверненню капітальних вкладень; б) інші основні засоби, які переважно становлять інфраструктуру підприємства (субрахунки 102, 103, 107, 108, 109). Сюди входять специфічні об'єкти, які можуть не брати безпосередньої участі у виробничому процесі, їх фактичну потужність важко визначити, вони не становлять питому частину

основних засобів на підприємствах (крім сільськогосподарських), тому для них вона пропонує застосовувати прямолінійний метод [2, с.56-57].

Висновки і перспективи. Гармонізація бухгалтерської та податкової концепцій амортизації сприятиме інноваційному розвитку підприємницької діяльності. ПКУ наблизив правила визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку до національних П(С)БО. На величину нарахованої амортизації суттєвий вплив має строк корисного використання. Надана свобода у вирішенні даного питання призвела до того, що на різних підприємствах для однакових об'єктів він може суттєво відрізнятися. Зарубіжний досвід нарахування амортизації, зокрема у Франції та Німеччині, прогресивним вважає підхід, коли на законодавчому рівні здійснюється поділ основних засобів на групи із встановленням строків корисного використання. Аналогічною була вітчизняна методика обліку в радянський період.

Список використаних джерел

1. Базилевич, В.Д. Історія економічних вчень [Текст] / В.Д.Базилевич. – К.: Знання, 2005. – 567с.
2. Банасько, Т.М. Окремі проблеми та напрямки удосконалення обліку основних засобів [Текст] / Т.М.Банасько // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія економіка і менеджмент. Збірник наукових праць, вип.9. – Одеса, 2015. – С.55-57.
3. Бутинець, Т.А. Основні засоби: точка зору економіста [Текст] / Т.А.Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. Вип.2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc-gum/ptmbo/2012_2/2.pdf (Дата звернення 20.05.15). — Назва з екрана.
4. Власюк, Г.В. Шляхи вдосконалення обліку основних засобів [Текст] / Г.В.Власюк, О.І.Зиміна // Держава та регіони. – 2008. – № 4. – С.32 – 36.
5. Городянська, Л.В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації [Текст] / Л.В.Городянська // Актуальні проблеми економіки. – 2004. - № 2. – С.57-68.
6. Довгопол, Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів [Текст] / Н.Довгопол, М.Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С.3-13.
7. Єленчук, С.Г. Амортизація основних засобів – одне з найважливіших джерел інвестування [Текст] / С.Г.Єленчук // Вісник Львівської ком-ної академії. – Серія економічна, випуск 16, 2004. – С. 204-208.
8. Монакин, В. Проблемы учета амортизации основных средств [Текст] / В.Монакин // Справочник экономиста. – 2007. – №8. – С.54-58.
9. Податковий кодекс України [Текст] : [офіц. текст] : за станом на 14.05.2015 р. / Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2011. — № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. — Доступно з мережі інтернет : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Дата звернення 15.05.15). — Назва з екрана.
10. Політична економія [Текст] / за ред.Рибалкіна В.О., Бодрова В.Г. – К. : Академвидав, 2004. – 672 с.
11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Текст] : [офіц. текст] : за станом на 08.06.2015 р. / Мінфін України; Наказ, Положення від 27.04.2000 № 92 / Україна. М-во фінансів. – Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (Дата звернення 15.05.15). — Назва з екрана.

References

1. Bazylevych, V.D. (2005). Istoriya ekonomichnykh vchen' [History of economic thought]. Znannya, 567.

2. Banas'ko, T.M. (2015). Okremi problemy ta napryamky udoskonalennya obliku osnovnykh zasobiv [Some problems and directions of improvement of fixed asset]. *Scientific herald International Humanitarian University. Series of Economics and Management*, 9, 55-57.
3. Butynets', T.A. (2012). Osnovni zasoby: tochka zoru ekonomista [Fixed assets point of view of an economist]. *Theory and methodology of accounting, control and analysis*, 2. Available at: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc-gum/ptmbo/2012_2/2.pdf
4. Vlasyuk, H.V., O.I.Zymina (2008). Shlyakhy vdoskonalennya obliku osnovnykh zasobiv [Ways of improvement of fixed assets]. *State and regions*, 4, 32 – 36.
5. Horodyans'ka, L.V. (2004). Amortyzatsiya: funktsiyi, finansovyy mekhanizm upravlinnya, kontseptual'ni pidkhody do rozrobky zahal'noyi metodyky obliku amortyzatsiyi [Depreciation: functions, financial management mechanism, conceptual approaches to developing a common methodology accounting depreciation]. *Actual problems of economy*, 2, 57-68.
6. Dovhopol, N. Nesterenko, M. (2010). Amortyzatsiya: predmetna sutnist' i stupin' vplyvu na vidtvorennya osnovnykh zasobiv [Depreciation: substantive nature and degree of influence on the reproduction of fixed assets]. *Accounting and Auditing*, 12, 3-13.
7. Yelenchuk, S.H. (2004). Amortyzatsiya osnovnykh zasobiv – odne z nayvazhlyvishykh dzherel investuvannya [Depreciation of fixed assets - one of the major sources of investment]. *Bulletin of the Lviv Commercial Academy. - A series of economic*, 16, 204-208.
8. Monakyn, V. (2007). Problemy ucheta amortizacii osnovnykh sredstv [Problems of accounting for depreciation of fixed assets]. *Directory economist*, 8, 54-58.
9. Tax Code of Ukraine. Available at : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Rybalkin, V.A, Bodrov, V.G. ed. (2004). Politychna ekonomiya [Political Economy]. Kyiv: Akademydav, 672.
11. Position (Standard) 7 "Fixed Assets". Available at : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>



УДК 657.1

JEL Classification M4

Ishchenko Yana

Cand. Sci. (Ekon), Assistant Professor, Department of accounting and reporting

Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsya, Ukraine

E-mail: Jana_2006@ukr.net

CONCEPTUAL APPROACHES OF CORPORATE ACCOUNTING BUSINESS STRUCTURES IN AGRICULTURAL SECTOR

Іщенко Яна

к.е.н., доцент кафедри організації обліку та звітності

Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна

E-mail: Jana_2006@ukr.net

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ КОРПОРАТИВНОГО ОБЛІКУ БІЗНЕС- СТРУКТУР В АГРОПРОМИСЛОВОМУ КОМПЛЕКСІ

Анотація

Актуальність. Закономірним етапом розвитку підприємництва в Україні в умовах глобалізації економічних та соціальних процесів є зростання чисельності, розмірів та впливу інтегрованих корпоративних підприємницьких структур. Глобальні зміни в світовому інституційному середовищі викликають необхідність не менш глобальних перетворень інформаційного забезпечення функціонування суб'єктів в цьому середовищі і, зокрема бухгалтерського обліку, як основи економічної інформації. Метою даної публікації є визначення концептуальних підходів до організації обліку в корпоративних підприємницьких структурах, зокрема обґрунтування доцільності централізації функції обліку у вказаних формуваннях та визначення основних завдань та етапів цього процесу.

Методи. Використано загальнонаукові та спеціальні методи, зокрема, групування, порівняння, наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу і синтезу тощо.

Результати. Наведено причини, що спонукають керівництво корпоративної структури до запровадження централізованої форми обліку. Сформульовано мету проекту (моделі) організаційної структури функції обліку та конкретні завдання шляхом вирішення яких буде досягнуто бажаних результатів. Визначено етапи реалізації проекту централізації обліку. В межах кожного із етапів виокремлено конкретні завдання, що вирішуватимуться та визначено ключові результати, що мають бути отримані після завершення кожного із етапів.

Перспективи. Створенню оптимальної організаційної структури обліку холдингу, приведенню її у відповідність до вимог корпоративного управління передують значна організаційна робота з централізації функції обліку. В даній публікації нами лише окреслено основні етапи цього процесу. Потребують подальших досліджень обґрунтування організаційних форм централізації обліку, розробка організаційної моделі системи обліку холдингу, проекту її впровадження та оцінки результатів.

Ключові слова: організація обліку, централізація обліку, корпоративні підприємства, централізована форма обліку.

Abstract

Introduction, Purpose. The logical step in the development of entrepreneurship in Ukraine in conditions of globalization of economic and social processes is the increase in the number, size and impact of integrated corporate businesses. Global changes in international institutional environment necessitate equally global changes in functioning of information support in this environment and, in particular accounting, as a basis of economic information. The aim of this publication is to define the conceptual approaches to accounting in corporate business structures, including the rationale for centralized accounting function in these formations and identifying key tasks and stages of the process.

Methods. It is used scientific and special methods are used, in particular, grouping, comparison, scientific abstraction, induction and deduction, analysis and synthesis, and others like that.

Results. The reasons that motivate corporate management structure to introduce centralized accounting forms are shown. Formulated project objective (model) organizational structure inventory and by addressing specific tasks which will be achieved the desired results. The stages of the project centralization of accounting are detected. Within each of the stages singled out specific tasks resolved and defines the key results to be obtained after each of the stages.

Discussion. The creation of an optimal organizational structure of the account holding, bringing it into line with corporate governance precedes significant organizational work to centralize accounting functions. In this publication we have only outlined the main steps of the process. Need further research study organizational forms of centralization of accounting, organizational development model holding accounting system, project implementation and evaluation

Keywords: organization of accounting, centralized accounting, corporate enterprise, centralized accounting form.

Аннотация

Актуальность. Закономерным этапом развития предпринимательства в Украине в условиях глобализации экономических и социальных процессов является рост численности, размеров и влияния интегрированных корпоративных предпринимательских структур. Глобальные изменения в мировой институциональной среде вызывают необходимость не менее глобальных преобразований информационного обеспечения функционирования субъектов в этой среде и, в частности бухгалтерского учета как основы экономической информации. Целью данной публикации является определение концептуальных подходов к организации учета в корпоративных предпринимательских структурах, в частности обоснование целесообразности централизации функции учета в указанных формированиях и определение основных задач и этапов этого процесса.

Методы. Используются общенаучные и специальные методы, в частности ретроспективного анализа, группирования, сравнения, научной абстракции, индукции и дедукции, анализа и синтеза и т.п.

Результаты. Приведены причины, побуждающие руководство корпоративной структуры к внедрению централизованной формы учета. Сформулированы цель проекта (модели) организационной структуры функции учета и конкретные задачи, путем решения которых будет достигнуто желаемых результатов. Определены этапы реализации проекта централизации учета. В рамках каждого из этапов выделены конкретные задачи и определены ключевые результаты, которые должны быть получены после завершения каждого из этапов.

Перспективы. Созданию оптимальной организационной структуры учета холдинга, приведению ее в соответствие с требованиями корпоративного управления предшествует значительная организационная работа по централизации функции учета. В данной публикации нами лишь обозначены основные этапы этого процесса. Требуют дальнейших исследований организационные формы централизации учета, разработка организационной модели системы учета холдинга, проекта ее внедрения и оценки результатов.

Ключевые слова: организация учета, централизация учета, корпоративные предприятия, централизованная форма учета.

Introduction. Modern development economics is under the influence of globalization processes in all areas of public life including the economy. Business in Ukraine is now going through a new stage in its development, characterized by the creation of corporate businesses, the development of international cooperation, active involvement of foreign investments, the release of undertakings on the international capital markets.

The main prerequisites research in enterprise corporatization formed recently. Most authors associate them with the dynamics of the formation and development of the corporate sector, global integration of capital and production management department of the company owners.

Analysis of recent researches and publications. Reflection of theoretical principles intensification of integration processes evident in the works of A. Butyrkina, M. nether, Korolchuk A., O. Williamson, N. Chapaeva, development of management systems integration businesses engaged Avdasheva S., I. Alekseev, I. Bulyeyev A. Gorbunov, A. Kizim, Kurchenkov V., G. Umantsiv and other scientists.

The need for research facilities of systematic account management needs was justified through the prism by academician MG Chumachenko 30 years ago. These problems recently devoted to scientific work leading domestic scientists conducting research in accounting methods. Among them, F. Butynets, P. Garasym, S. Golov, M. Demyanenko, V. Zhuk, G. Kireytsev, V. Linnik, L. Napadovskaya, M. Ohychuk, N. Pravdyuk, M. Pushkar, L. Souq,

P. Sabluk and others.

However, an issue of the management software needs additional research on the changing conditions of business entities under the influence of globalization.

The main problem of accounting in these conditions is the lack of a systematic approach to accounting in integrated corporate business structures.

Purpose. The aim of this publication is to define the conceptual approaches to accounting in corporate business structures, including the rationale for centralized accounting function in these formations and identifying key tasks and stages of the process.

Methods. It is used scientific and special methods are used, in particular, grouping, comparison, scientific abstraction, induction and deduction, analysis and synthesis, and others like that.

Results. Clarification of the nature of category "corporation" from the standpoint of the dialectical method requires research study prerequisites, formation and evolution of this phenomenon, using the scientific developments of different economic trends.

The term "corporation" the authors of the current economic vocabulary describe as a derived from the Latin «Corporatio - unification", implying collection of individuals united to achieve common goals, the implementation of joint activities that form an independent entity – the legal entity. It is known, that most of all corporations are organized as a joint stock company [1; 2].

Woven commercial activity or business under the Commercial Code of Ukraine - an independent, proactive, systematic, at your own risk economic activity carried out by economic entities (entrepreneurs) to achieve economic and social benefits and profit [3].

To resolve the common economic and other problems in Ukraine can be formed group of enterprises. One of the types of business associations is Corporation. The Commercial Code defines a corporation as a contractual union set up through a combination of industrial, scientific and commercial interests of companies that have teamed up with the delegation of certain powers of their centralized regulation of activity of each member governments to corporations [3].

Today transformation processes in Ukraine are characterized by the growth of enterprises, with a complete circuit of the final product, such are vertical corporate structure.

The vertical integration has spread and the agricultural market of Ukraine. Thus, the formation of agricultural holdings in transition economies was not provided by any theory. However, agricultural holdings (integrated agro-industrial trading companies, export-oriented agricultural products) were at present the most effective subject to the agricultural market of Ukraine. Typically, the agricultural holding is represented by a set of entities related to contractual relationships or assets. The source of inward investment (donor) for agricultural production in these structures is, as a rule, is a company trade of grain. In the agricultural market of Ukraine there are many informal agricultural holdings, economically dependent on the natural or legal person, but these relationships are not legally issued. The existence of informal agricultural holdings makes it difficult to gather information on their scope and effectiveness.

Using the mechanisms of M & farm of the traditional type, mainly because of assignment of rights to lease agricultural land, some of them increased the size of land use alone as a

limited liability company (LLC), private enterprise (PE) and others. Others formed on the basis of absorbed farm structural units without registering entity, and some of them, based on the Civil Code of the mechanisms of joint proceedings, took control of the activities of legally independent companies. As a result of having combined complex organizational structure based on corporate policy objectives of the main (parent) company.

Today national corporate sector of Ukraine submitted its following components:

- Joint stock - as its primary elements, including public and private corporations, public joint stock companies;
- Derivatives - Integration formation (associations, corporations, trusts, holding companies, subsidiaries, etc.);
- Not joint stock corporate sector - includes creation and other economic enterprises that fall within the definition of undertakings in accordance with national legislation [5].

According scholars NSC "Institute of agrarian economy" of the National Academy of Agrarian Sciences of Ukraine, such structures have absorbed or taken control of about half of the farm, they control about 8.7 million. Ha (about one fourth of) agricultural land of the country, including 41 3% land, processed agricultural enterprises [4]. These organizational structures have significant advantages over small agricultural business in almost all areas of competition.

Agro holdings forming the majority specialized in producing the most high-tech and high-yield types of crop production. Production of animal origin is the main activity of only 15% of holdings which mainly specialized in the production of milk for export, milk, dairy and meat products to the domestic market.

Due to the complex organizational structure of corporate formations of particular relevance becomes an effective mechanism to control such entities.

The control system achieves this goal through a set of management functions one of which is a function of accounting. The accounting system is in close connection with business activities, reflecting the language of information, as well as the management system for which gives information in different sections. Determining the optimal level of centralization of administrative functions is one of the most important factors in improving the quality of corporate governance in integrated business structures.

In most Ukrainian corporate businesses the accounting function is decentralized, in each enterprise group established accounting service that provides a full cycle of primary accounting procedures for taking account of reporting forms, and financial accounting. However, management companies are increasingly aware of the need to introduce a centralized form of accounting. The reasons that motivate corporate management structure to introduce centralized accounting forms in particular:

- Discrepancy analytical data on business transactions, provided by different departments or groups of individual enterprises;
- The critical number of local software products used by different departments and companies of the group, while there is a huge probability of error associated with the human factor when transferring data from one system to another;
- Lack of Parent Company detailed information on the activities of the Group, in addition to financial and management reporting - a common problem enterprises of any size that are

geographically distant units or many units, even if they are at a small distance.

If the management of a company realized the need for implementing a centralized form of recording should start with the development of the project (model) organizational structure of the accounting function.

The main goal of this project is to develop a detailed operational model for future accounting holding function the aim of which is the optimization of the organizational structure, improve the efficiency of business processes and reduce the cost of information management software, as well as improving the quality of accounting information.

After determining the goal of his project developers initiate specific objectives by solving which will be achieved the desired results. Among the major challenges in our opinion are:

- collecting information on existing accounting organization through requests for information and surveys of key personnel accounting functions;
- analysis of the organizational structure and number of employees involved in the accounting process;
- analyzing the efficiency of the current account;
- development of a list of primary hypotheses regarding changes in the function of accounting;
- identifying accounting processes can be centralized;
- calculation of economic feasibility study and implementation of developed hypotheses;
- development of high-level operational model of accounting;
- development of detailed target operating model of accounting;
- development of key performance indicators for the business accounting process;
- development of an agreement on the implementation of service;
- development of a strategy and plan of transition to a new accounting model.

Implementation tasks should be carried out in several stages which are specific planned end date. It is advisable to allocate the following fig. 1.

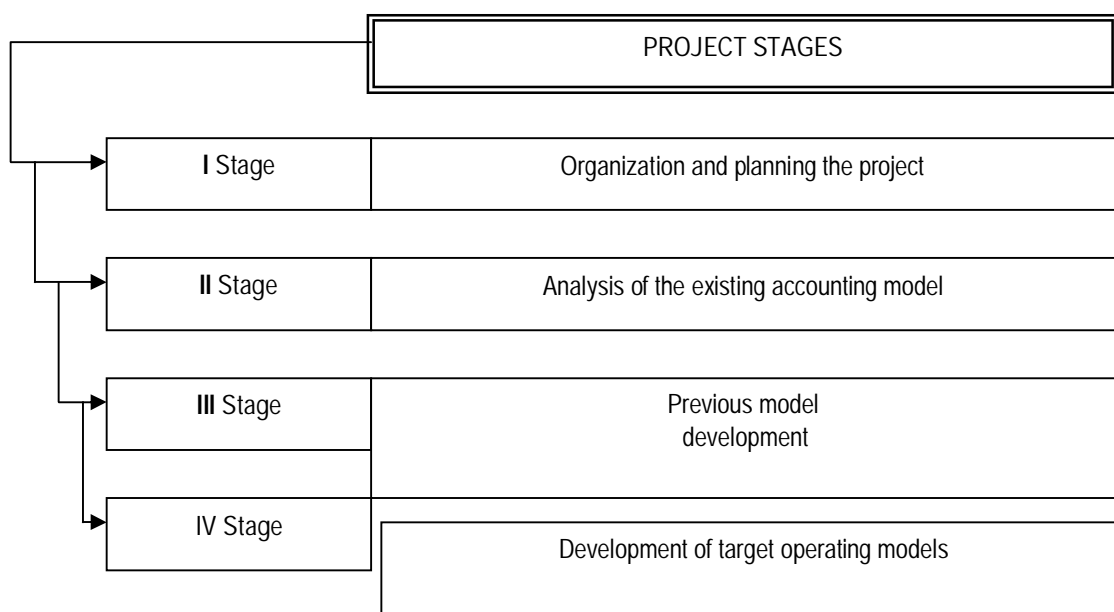


Fig. 1. Stages of the realization of a project centralization accounting

For effective project centralizing accounting functions within each of these stages should single out specific tasks resolved and identify key results to be obtained after each of the stages. Tasks resolved at the stage of organization and planning of the project are:

- coordination of the project charter;
- development and approval of the project plan;
- a constituent meeting before the start of the project.

The key results of this phase must be approved by the charter and action plan and held a constituent meeting. During the second phase project of centralization of accounting should distinguish the following tasks:

- Create a request to provide information and gather information from holding companies;
- explore and systematize existing model feature registration (organizational structure, business processes, it systems, reporting) in the following areas: financial accounting system; planning and management accounting; investor relationship management; an analysis and evaluation of staff; practice of accounting personnel, etc.);
- to make a comparative analysis of the efficiency of business processes and structure of accounting best practices (internal and external);
- to conduct a preliminary separation processes and generate the list of processes and centralization;
- determine the main direction of change processes and harmonization of methodologies;
- identify a package of proposals to change current accounting model;
- hold a seminar of the holding management.

As a result of analyses of the current accounting model for enterprise developers should draw up an interim report on the results of the work in which delineate areas and inefficient identified key areas of optimization of accounting; a preliminary list of processes to centralize; key accounting criteria for allocation of responsibilities between the holding company and companies belonging to the group; previous alternative variants of the accounting function; criteria for assessing the optimal organizational structure of accounting. At the end of this stage the final report should be written.

The key objectives of the next stage are:

- implementation feasibility study developed and adopted initiatives;
- developing options for target operating model accounting functions;
- analysis of the possibility of establishing an authorized service center (centralized accounting) centralizes certain business processes accounting functions;
- preliminary assessment of options for the location of the center;
- development of the concept of transition to a new organizational model accounting;
- calculation of benefits from optimizing accounting functions, including the reduction of administrative expenses, the amount and timing of reporting other optimization factors;
- hold a seminar of the holding management of a company, to make the final selection of the model of accounting functions.

As a result of completion of the third phase of centralization should be accepted accounting concept of transition to a new model of accounting. Tasks resolved in the last stage will be:

- develop key processes and organizational structure models currently applied;

- identify key performance indicators for the business processes of accounting functions;
- define a list of financial and management reporting for the different levels of government;
- develop the job descriptions which define areas of responsibility, authority, necessary skills, and key performance indicators for officials of functional units;
- develop a standard contract with an enterprise group service center;
- clarify the calculation of economic rationale transition to a centralized accounting system;
- develop a plan for change management.

The key results of the final stage of the centralization of accounting are: a report with detailed description of all elements of target operating models; a standard contract with the accounting service center and a change management plan.

The work of centralized accounting (accounting center) is regulated by the Regulation on the implementation of the uniform accounting policies in accounting center and in the companies that it served. For methodological support of the center and for providing holding uniformity it is necessary to adopt a package of internal firm standards (regulations), which must be written out in detail the implementation method of accounting functions.

Discussion. Corporate highly competitive agricultural enterprises are integrated attractive investment by business organizations that make a significant contribution to ensuring food independence, increase its export potential, technical and technological re-equipment of agriculture and the transformation of the agricultural sector in a highly efficient, competitive in the domestic and foreign market sector of Ukraine. The significant organizational work to centralize accounting functions piers for creating the optimal organizational structure of the accounting holding, bringing it into line with corporate governance.

This publication outlined only the main steps of the process. Studying, research and reasoning of organizational forms of centralization of accounting, development of the organizational holding accounting system, and projecting, implementation and evaluation of results are needed further investigation.

Список використаних джерел

1. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А.Райзберг, Л.Ш.Лозовский, Е.Б.Стародубцева. – [5-е изд., перераб. и доп.] — М.: ИНФРА-М, 2006. — 495 с.
2. Словарь экономических терминов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bank24.ru/info/glossary> (Дата звернення 20.05.15). — Назва з екрана.
3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
4. Розвиток аграрних холдингових формувань та заходи з посилення соціальної спрямованості їхньої діяльності [Текст] / [за ред. М.Ф. Кропивка]. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 38 с.
5. Коваленко, О.В. Розвиток корпоративно-інтегрованих агроформувань: зарубіжний досвід і українська практика // Економіка та управління – 2011. - №2. – С. 116-120.
6. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Текст] : монографія / В.М. Жук – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
7. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.2004 № 1629-IV.
8. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р.
9. Централизація функцій фінансового менеджмента [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.yurhelp.ru/news666.html>.

References

1. Rajzberg B.A., Lozovskiy L.Sh., Starodubceva E.B. (2006) *Sovremennyy ekonomicheskiy slovar'* [Modern Dictionary of Economics]. Moscow, Russia : YNFRA-M, 495.
2. Slovar' ekonomicheskikh terminov [Dictionary of Economic Terms]. Available at : <http://www.bank24.ru/info/glossary>
3. *Gospodars'kiy kodeks Ukraïny vid 16 sichnja 2003 roku № 436-IV* [Economic Code of Ukraine (2003)].
4. Kropyvko M.F. (2013). *Rozvytok agrarnykh holdyngovykh formuvan' ta zahody z posylennja social'noi sprjamovanosti i'hn'oi' dijal'nosti* [Development of the agricultural holding units and measures to strengthen the social orientation of their activities]. Kiev : NNC IAE, 38.
5. Kovalenko O.V. (2011). *Rozvytok korporatyvno-integrovanykh agroformuvan': zarubizhnyj dosvid i ukrai'ns'ka praktyka* [Development of corporate integrated agricultural companies: foreign experience and Ukrainian practice]. *Economics and Management*, 2, 116-120.
6. Zhuk V.M. (2009) *Koncepcija rozvytku buhgalters'kogo obliku v agrarnomu sektori ekonomiky : monografija* [Concept of development of accounting in the agricultural sector: monograph]. Kiiiev : NNC IAE, 648.
7. *Pro Zagal'noderzhavnu programu adaptacii' zakonodavstva Ukraïny do zakonodavstva Jevropejs'kogo Sojuzu: Zakon Ukraïny vid 18.03.2004 № 1629-IV*[About National Program of adaptation of Ukrainian legislation to European Union legislation: the Law of Ukraine (2004)].
8. *Strategija zastosuvannja Mizhnarodnykh standartiv finansovoi' zvitnosti v Ukraïni: rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukraïny vid 24 zhovtnja 2007 r. № 911-r.*[Strategy for the use of International Financial Reporting Standards in Ukraine: the disposal of the Cabinet of Ministers of Ukraine (2007)].
9. *Centralizacyja funkcyj fynansovogo menedzhmenta* [The centralization of functions of financial management]. Available at : <http://www.yurhelp.ru/news666.html>



УДК 657.424

JEL Classification M410

Лобода Наталія

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

Львівська державна фінансова академія, м. Львів, Україна

E-mail: n.loboda@mail.ru

ОБЛІКОВА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ ЯК РЕЗУЛЬТАТ ПРОЦЕСІВ ФЕНОМЕНОЛОГІЧНОЇ РЕДУКЦІЇ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНІ ПЕРСПЕКТИВИ

Loboda Nataly

Cand. Sci. (Ekon), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing

Lviv State Academy of Finance, Lviv, Ukraine

E-mail: n.loboda@mail.ru

ACCOUNT CONCEPTION PRODUCE OF FINANCIAL INVESTMENTS AS A RESULT OF PHENOMENOLOGY REDUCTION PROCESSES: FOREIGN EXPERIENCE AND HOME EUROINTEGRATION PERSPECTIVES

Анотація

Актуальність. Фінансові інвестиції на сьогоднішній день відіграють надзвичайно важливу роль в економічній системі розвинених країн світу, що зумовлює необхідність забезпечення ефективного управління інвестиційними процесами. Основою такого управління на рівні підприємства є своєчасна та достовірна інформація щодо фінансових інвестицій, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

Мета дослідження – поглиблення (спираючись на теоретичні дослідження в цій галузі) розуміння економічної сутності інвестицій, розгляд зарубіжного досвіду обліку фінансових інвестицій та напрямків удосконалення обліку фінансових інвестицій в Україні.

Виходячи з мети дослідження, визначені наступні завдання: на основі критичного вивчення теорій зарубіжних і вітчизняних дослідників узагальнити й розкрити науково-теоретичні основи сутності інвестицій; порівняння методики обліку фінансових інвестицій у вітчизняній та зарубіжній практиці, розробка пропозицій щодо удосконалення обліку фінансових інвестицій.

Методи. У статті застосовано історичний та системний підходи, методи дедукції й індукції, аналізу та синтезу, класифікації, порівняння та узагальнення.

Результати. У статті досліджено та проведено аналіз зарубіжної та української облікової практики відображення фінансових інвестицій. Уточнено сутність інвестицій для організації бухгалтерського обліку. На основі результатів дослідження розроблено рекомендації і пропозиції, спрямовані на удосконалення обліку фінансових інвестицій в умовах ринкової економіки.

Перспективи. Зазначені рекомендації та шляхи удосконалення призведуть до найбільш повного висвітлення в обліку інвестиційних процесів на підприємстві, одержання достовірної інформації про інвестиційні доходи і витрати, чіткого розмежування результатів кожного виду діяльності підприємства.

Ключові слова: капітальні інвестиції, фінансові інвестиції, інвестиційна діяльність, інвестиційні ресурси, облік, аналіз, інвестиційна привабливість, ефективність інвестицій, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Abstract

Introduction, Purpose. Financial investments today play an important role in the economic system of the developed world, which leads to the need to ensure effective management of the investment process. The basis for such management at the enterprise level is timely and reliable information on financial investments, which formed in the accounting system.

The aim - to deepen (based on theoretical studies in this field) understanding of the economic substance of investment consideration international experience of financial investment accounting and accounting areas of improvement of investments in Ukraine.

For the purpose of the study, the following tasks were necessary to have been solved: based on the critical study of the theories of foreign and local researchers to summarize and reveal the scientific and theoretical basis of the nature of investments; comparison methods of accounting of financial investments in domestic and foreign practice, development of proposals on improvement of financial investments.

Methods. The paper used historical and systematic approaches, methods of deduction and induction, analysis and synthesis, classification, comparison and synthesis.

Results. The article studies and analyzes of foreign and Ukrainian accounting practices reflect financial investments, the essence of investment for accounting. Based on the research results, recommendations and proposals have been outworked aimed at improving the accounting of investments in a market economy.

Discussion. These recommendations and ways of improvement will lead to the most complete

coverage of investment accounting processes in the enterprise, obtaining accurate information about investment income and expenses, a clear distinction results of each activity companies.

Key words: capital investment, financial investment, investment, investment resources, accounting, analysis, investment attractiveness, efficiency investments, International Financial Reporting Standards.

Аннотация

Актуальность. Финансовые инвестиции сегодня играют чрезвычайно важную роль в экономической системе развитых стран мира, что вызывает необходимость обеспечения эффективного управления инвестиционными процессами. Основой такого управления на уровне предприятия является своевременная и достоверная информация о финансовых инвестициях, которая формируется в системе бухгалтерского учета.

Цель исследования - углубление (опираясь на теоретические исследования в этой области) понимания экономической сущности инвестиций, рассмотрение зарубежного опыта учета финансовых инвестиций и направлений совершенствования учета финансовых инвестиций в Украине.

Исходя из цели исследования, определены следующие задачи: на основе критического изучения теорий зарубежных и отечественных исследователей обобщить и раскрыть научно-теоретические основы сущности инвестиций; сравнение методик учета финансовых инвестиций в отечественной и зарубежной практике, разработка предложений по совершенствованию учета финансовых инвестиций.

Методы. В статье применены исторический и системный подходы, методы дедукции и индукции, анализа и синтеза, классификации, сравнения и обобщения.

Результаты. В статье проведен анализ зарубежной и украинской учетной практики отражения финансовых инвестиций. Уточнена сущность инвестиций для организации бухгалтерского учета. На основе результатов исследования разработаны рекомендации и предложения, направленные на совершенствование учета финансовых инвестиций в условиях рыночной экономики.

Перспективы. Указанные рекомендации и пути совершенствования приведут к наиболее полному освещению в учете инвестиционных процессов на предприятии, получению достоверной информации об инвестиционных доходах и расходах, четкому разграничению результатов каждого вида деятельности предприятия.

Ключевые слова: капитальные инвестиции, финансовые инвестиции, инвестиционная деятельность, инвестиционные ресурсы, учет, анализ, инвестиционная привлекательность, эффективность инвестиций, Международные стандарты финансовой отчетности.

Актуальність. Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності є складовою частиною заходів, спрямованих на розвиток ринкових відносин. Побудова нових економічних стосунків неможлива без активізації інвестиційних процесів і поліпшення якості управління ними на рівні окремих суб'єктів господарювання. В цих умовах важливим є здійснення оцінки, обліку, аналізу та аудиту фінансових інвестицій як в інтересах інвесторів, власників підприємства, так і будь-яких інших зацікавлених користувачів фінансової звітності, потенційних інвесторів. Отже, добре побудований та належним чином організований облік фінансових інвестицій, тобто якісна поінформованість про їх наявність та рух, мають суттєве значення для кожного господарюючого суб'єкта.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Важливість проблеми поліпшення інвестиційного клімату привертає постійну увагу до цієї теми вчених в Україні та за її межами. Дослідженню категорії інвестицій надавали значної уваги більшість фахівців

економічної теорії. Так, Карл Маркс глибоко проаналізував соціально-економічні основи процесу накопичення капіталу у капіталістичній системі. Дослідження різних аспектів інвестиційного розвитку та ефективності інвестицій відображені у працях вітчизняних та зарубіжних вчених: О. Амоша, Г. Арнаутов, І. Бланк, М. Бойко, М. Василевський, Л. Вовк, В. Долішній, Д. Єндовіцький, М. Крупка, П. Куцик, М. Колесник, Г. Клейнер, Є. Крикавський, С. Кубів, Є. Крикавський, Г. Маркович, С. Мочерний, Я. Мелкумов, О. Мертенс, П. Массе, А. Поручник, С. Рос, С. Рилєєв, Г. Строкович, О. Судакова, Н. Татаренко, Д. Тиксьє, О. Устенко, П. Хавранек, Н. Чухрай, О. Чабанюк, А. Філіпенко, С. Lawrence, С. Camerer, R. Thaler, A. Shleifer та інші. Фундаментальний економіко-теоретичний аналіз інвестиційного процесу в умовах ринку здійснено також у працях Дж. Кейнса, Д. Йоргенсона, У. Шарпа, Г. Александер, Дж. Бэйли [1] та інших. Позитивним є те, що науковці розглядають інвестиційну діяльність як забезпечувальну складову виробничого процесу, вказують на необхідність ефективної організації управління рухом інвестиційних потоків. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних і зарубіжних вчених у дослідженні означеної проблематики та високо оцінюючи їх внесок, варто все-таки зауважити, що на сьогодні сучасні умови ставлять нові завдання та вимагають комплексного підходу до розв'язання проблем, пов'язаних із реформуванням національної системи обліку і звітності, зміною інвестиційної політики в Україні.

Метою статті є поглиблення (спираючись на теоретичні дослідження в цій галузі) розуміння економічної сутності інвестицій, розгляд зарубіжного досвіду обліку фінансових інвестицій та напрямків удосконалення обліку фінансових інвестицій в Україні.

Методи. У дослідженні нами застосовано загальнонаукові (логічний, системний, структурно-функціональний, історичний підхід, дедукція індукція тощо) та спеціально-наукові методи економічної науки (зокрема економіко-математичні та економічного моделювання, аналіз і синтез, метод порівняння та узагальнення облікових показників, класифікація).

Результати. Передумовою відображення того чи іншого економічного явища у бухгалтерському обліку та проведенні економічного аналізу є його загальноекономічна характеристика. Тому зосередимо увагу на економічній суті та тенденціях розвитку інвестицій, які мають значення для дослідження його обліку й аналізу.

Дослідження інвестиційної діяльності підприємств доцільно розпочати із визначення економічної сутності категорії "інвестиції". Слід зазначити, що серед багатьох відомих вчених не має єдиної думки, підходу до тлумачення дефініції "інвестиції". Існують дві версії погодження терміну "інвестиція". Одна група авторів вважає, що цей термін походить від латинського слова "investio", що означає "одягати"; інша – від латинського "invest", тобто вкладати [2]. Категорія інвестицій у вітчизняній і зарубіжній літературі визначається по-різному. З одного боку, – це довгострокові вкладення ресурсів із метою отримання прибутку в майбутньому, з іншого – це виробничий процес створення виробничих потужностей, найму робочої сили [3]. Так, французький економіст П. Массе вважає, що найзагальніше визначення інвестиції, яке можна дати акту вкладання капіталу, зводиться до того, що "інвестування є актом отримання задоволення у майбутньому від поточних інвестиційних благ" [4]. Водночас І.О. Бланк "оцінює інвестиції

як кошти, майнові й інтелектуальні цінності держави юридичних і фізичних осіб, що спрямовуються на створення нових підприємств, реконструкцію й технічне переоснащення діючих, придбання нерухомості, акцій, інших цінних паперів із метою одержання прибутку" [5]. Таким чином, в умовах стабільного розвитку економіки інвестиції відіграють важливу роль у здійсненні індивідуального і суспільного відтворення. Отже, інвестиції: забезпечують економічне зростання економіки; дають можливість формувати структуру національної економіки, що відповідає вимогам ринкової кон'юнктури; служать засобом для вирівнювання соціально-економічного розвитку регіонів; використовуються суб'єктами господарювання для досягнення стабільності виробництва і конкурентоспроможності, а державою – для забезпечення економічного зростання й успішного вирішення соціальних проблем; необхідні для впровадження досягнень науково-технічного прогресу.

Створення умов для залучення іноземних інвестицій, інтеграція українського бізнесу в світову економіку, збереження традиційних та пошук нових ринків збуту продукції українського виробництва – всі ці процеси диктують необхідність застосування міжнародного досвіду обліку та оцінки фінансових інвестицій. Розвиток ефективної системи обліку фінансових інвестицій є можливим лише за умови існування дієвого та відповідного до сучасних економічних реалій нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку. Останнє твердження пояснює динамічний розвиток і вдосконалення нормативно-правового регулювання обліку фінансових інвестицій саме у тих країнах світу, де фінансовий ринок відіграє надзвичайно важливу роль в економічному розвитку, а саме у США, Великобританії, Німеччині, Японії та ін.

У міжнародній практиці бухгалтерського обліку інвестиції визнаються як актив, яким володіє підприємство з метою збільшення матеріальних цінностей за допомогою отримання прибутку і збільшення вартості основного капіталу чи іншого прибутку підприємства-інвестора. З метою обліку інвестиції поділяться на 2 великі групи: короткострокові та довгострокові інвестиції. Але слід зазначити, що деякі підприємства за власним бажанням не відокремлюють поточні інвестиції від довгострокових, а іноді навіть сама форма балансу в країні не передбачає такого поділу.

У світовій практиці зазвичай використовують 2 методи оцінки інвестицій: метод оцінки за часткою в капіталі підприємства (початкові інвестиції включаються до балансу за собівартістю, а згодом збільшуються на частку інвестора в чистому прибутку компанії і зменшуються на частку дивідендів) і метод консолідації (компанія-інвестор і компанія, в яку здійснені інвестиції, складають єдину консолідовану звітність, сумуючи активи, зобов'язання, доходи і витрати) [3].

Щодо практики окремих країн, то, наприклад, російська система обліку фінансових інвестицій передбачає однакові методи обліку для довгострокових та короткострокових інвестицій. Як і за МСБО, потенційні збитки від знецінення довгострокових фінансових вкладень в акції інших підприємств відображаються в тому звітному періоді, в якому виявлені. А потенційний прибуток буде відображений після реалізації акцій в сумі підвищених дивідендів, отриманих по акціях.

Як і за національними П(С)БО, первісна оцінка інвестицій відповідно до російських положень з бухгалтерського обліку здійснюється за первісною вартістю, яка формується

залежно від шляхів отримання активу. Оцінка інвестицій на дату балансу за російськими положеннями з бухгалтерського обліку здійснюється за двома способами: за поточною ринковою вартістю або за первісною вартістю [6]. Такий підхід до оцінки фінансових інвестицій не повністю враховує сучасні реалії фінансового ринку, і застосування лише запропонованих методів оцінки фінансових інвестицій не може забезпечити користувачів фінансової звітності об'єктивною інформацією про їх вартість. В США фінансові інвестиції оцінюються згідно з правилом нижчої оцінки або оцінки за собівартістю. При придбанні інвестицій в акції вони записуються за собівартістю, яка включає купівельну ціну, брокерам комісійні та інші збори. У звітності весь портфель інвестицій в цінні папери, які дають право власності, відображається відповідно до правила нижньої оцінки. Оціночна знижка показується в балансі як коригувальна стаття до статті короткострокових інвестицій (віднімається). Слід зазначити, що більшість іноземних підприємств подає баланси, в яких поточні активи відокремлені від довгострокових згідно з вимогами МСБО 1 "Подання фінансових звітів". Так, поточні інвестиції включаються до оборотних активів, а довгострокові – відображаються окремим рядком між оборотними і необоротними активами або включаються до складу необоротних активів. В балансах підприємств Німеччини і Франції для відображення фінансових інвестицій призначена окрема стаття – "Фінансові вкладення".

Щодо первісного визнання фінансових інвестицій на дату їх придбання за міжнародними стандартами фінансової звітності, то згідно з МСФЗ 9 "Фінансові інструменти", фінансові інвестиції повинні оцінюватися за їх справедливою вартістю плюс чи мінус витрати по угоді, які безпосередньо відносяться до його придбання або випуску [7].

Спираючись на МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства", МСФЗ 11 "Спільна діяльність" за методом участі у капіталі інвестиція первісно визначається за собівартістю і згодом її балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки інвестора у прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання [8, 9]. За МСФЗ 9 "Фінансові інструменти" після первісного визнання суб'єкт господарювання може оцінювати фінансові інвестиції (окрім інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства) за двома методами: амортизованою вартістю; справедливою вартістю. Обрання методу оцінки залежить від бізнес-моделі конкретного підприємства, і від того, чи є грошові потоки інструменту лише виплатою основного боргу та відсотків. Так, фінансова інвестиція оцінюється за амортизованою собівартістю, якщо вона є борговим інструментом, а також:

а) бізнес-модель компанії орієнтована на утримання цього активу для цілей отримання договірних потоків грошових коштів;

б) одночасно договірні потоки грошових коштів за цим активом є лише виплатами основної суми і відсотків. Решта боргових фінансових інвестицій оцінюється за справедливою вартістю.

Усі дольові фінансові інвестиції за МСФЗ 9 "Фінансові інструменти" мають оцінюватися за справедливою вартістю. Інструменти капіталу, що утримуються для торгівлі, оцінюватимуться за справедливою вартістю з подальшим відображенням її змін у прибутках та збитках [10].

Суттєве значення для оцінки також має відношення інвестицій до власності. Методики оцінювання інвестицій, які дають право власності, і ті, що не дають такого права, відмінні. Так, оцінка інвестицій в асоційоване підприємство за МСФЗ 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства" здійснюється за методом участі в капіталі. Відображення інвестицій у спільну діяльність контролюючим учасником, згідно з МСФЗ 11 "Спільна діяльність", здійснюється за методом пропорційної консолідації або методом участі в капіталі. Слід зазначити, що на противагу МСФЗ, вітчизняними нормативними документами передбачений тільки один метод для визначення балансової вартості фінансових інвестицій [7].

Слід зазначити, що у бухгалтерському обліку основним пріоритетом є правильне відображення в обліку діяльності будь-якого підприємства для отримання інформації щодо фінансового результату за визначений період роботи. Фінансові інвестиції, як напрям отримання прибутку, також потребують наявності досконалого обліку. Для удосконалення обліку фінансових інвестицій необхідно розробити комплексну систему, яка б ґрунтувалася на специфічних умовах економічного і політичного життя України. Найбільше проблем у вітчизняних бухгалтерів при цьому виникає при оцінці та обліку інвестицій. В бухгалтерському обліку повинні розрізнятися як окремі об'єкти фінансові інвестиції, що утримуються для одержання прибутку, контролю та інших вигод, і активи, що придбані з метою подальшого продажу. Для професійних торговців, основою діяльності яких є купівля-продаж цінних паперів, такі інвестиції є звичайним товаром. Тому норми і правила, визначені П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції", повинні стосуватися усіх підприємств, крім бюджетних установ і професійних торговців цінними паперами. Фінансові активи, що придбані і утримуються для подальшого продажу, хоч і віднесені за П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" до інвестицій, повинні відображатися в обліку як товар. Дохід від таких інвестицій формується від різниці в ціні, а не за рахунок ринкових механізмів інвестування (дивідендів, відсотків, приросту капіталу). Інвестиції в пов'язані сторони згідно П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" обліковуються за методом участі в капіталі на субрахунку 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі". Не зважаючи на обов'язковість, більшість інвесторів, які мають суттєвий вплив на об'єкти інвестування, не застосовують в обліку метод участі в капіталі. Це можна пояснити кількома причинами: облік за методом участі в капіталі є новим і досить складним для сприйняття; відсутні дієві способи контролю достовірності інформації про результати діяльності асоційованих, дочірніх підприємств, які повинні враховуватися у балансі інвестора; даний метод не узгоджений з вітчизняним податковим законодавством щодо оподаткування прибутку.

У вітчизняній практиці доцільно встановити кілька альтернативних варіантів обліку інвестицій у пов'язані сторони: базовий підхід, коли облік інвестицій у дочірні підприємства здійснюється за методом участі в капіталі; альтернативні варіанти, коли облік інвестицій проводиться за фактичною собівартістю вкладеного капіталу або переоціненою вартістю, яка б відповідала справедливій вартості об'єктів на ринку.

Серед проблем слід виділити і порушення вимог П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" щодо первісної оцінки фінансових інвестицій. Досить часто первісна оцінка фінансових інвестицій на вітчизняних підприємствах здійснюється без урахування витрат на сплату

державного мита за укладення відповідних угод та комісійних винагород фінансовим посередникам. А ці витрати входять до собівартості придбання фінансових інвестицій. Зазвичай, підприємства такі витрати помилково відносять до витрат періоду, хоча можна легко встановити їх безпосередній зв'язок із конкретними об'єктами фінансових інвестицій.

Підвищення корисності та оперативності отримання бухгалтерської інформації щодо операцій з фінансовими інвестиціями можна досягти шляхом комп'ютеризації бухгалтерського обліку та складання звітності. На думку вітчизняних вчених, система інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку фінансових інвестицій повинна включати такі складові: уніфіковану систему формування довідників, систему визначення облікових показників, уніфіковану систему документування. Впровадження такої системи на підприємствах забезпечить ряд переваг, зокрема дозволить спростити обліковий процес, а також отримати більш достовірну облікову інформацію щодо фінансових інвестицій. Етапи облікового процесу в комп'ютеризованій системі бухгалтерського обліку щодо операцій з фінансовими інвестиціями повинні передбачати:

1) документування операцій щодо фінансових інвестицій та формування інформаційної бази даних – введення інформації з первинних документів;

2) узагальнення облікових даних щодо фінансових інвестицій та формування облікових реєстрів;

3) завершення звітного періоду, формування звітності і аналіз отриманих результатів; кінцевий розрахунок підсумків оборотів та залишків на рахунках, зокрема і за фінансовими інвестиціями; формування кінцевого балансу, бухгалтерської та іншої звітності; аналіз отриманих результатів та підготовка інформації для прийняття рішень.

Висновки і перспективи. Отже, враховуючи результати проведеного дослідження можна зробити висновок, що фінансові інвестиції хоча і набувають все більшого поширення, однак і на сьогоднішній день залишаються відносно новим та недостатньо дослідженим явищем у діяльності суб'єктів господарювання. Саме тому, для адаптації та підвищення ефективності бухгалтерського обліку фінансових інвестицій в Україні необхідно: обирати інструменти облікової політики фінансових інвестицій, виходячи зі статуту об'єкта, що інвестує та виду об'єктів інвестицій; удосконалити методику обліку фінансових інвестицій у системі рахунків (субрахунків); використовувати методи оцінки фінансових інвестицій, які сприяють трансформації вітчизняного обліку у світову систему відповідно до вимог міжнародних стандартів; забезпечити повне висвітлення в обліку і звітності інвестиційних процесів на підприємстві; удосконалити облік операцій з фінансовими інвестиціями в умовах застосування комп'ютерних технологій. Зазначені рекомендації сприятимуть систематизації та впорядкуванню методики обліку та оцінки фінансових інвестицій. Зазначені рекомендації та шляхи удосконалення призведуть до найбільш повного висвітлення в обліку і аналізу інвестиційних процесів на підприємстві, одержання достовірної інформації про інвестиційні доходи і витрати, чіткого розмежування результатів кожного виду діяльності підприємства.

Список використаних джерел

1. Шарп, У. Инвестиции [Текст] / У. Шарп, Г. Александер, Дж. Бэйли. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 1028 с.

2. Лучко, М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. - К. : Знання, 2006. - 311 с.
3. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : Рута, 2002. - 544 с.
4. Массе, П. Критерии и методы оптимального определения капиталовложения [Текст] / П. Массе. – М., 1971. – 27 с.
5. Бланк, И. А. Инвестиционный менеджмент [Текст] / И. А. Бланк. - К. : Эльга-Н "Ника-Центр", 2001. - 448 с.
6. Марочкіна, А. М. Бухгалтерський облік за національними стандартами [Текст] / А. М. Марочкіна. - Харків : Торсінг, 2002. – 296 с.
7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Текст] / За ред. С. Ф. Голов. - К. : ФПБАУ, 2004. – 248 с.
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 "Спільна діяльність". Виданий Радою з МСБО від 01.01.2013 р.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства". Виданий Радою з МСБО від 01.01.2012 р.
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 "Фінансові інструменти". Виданий Радою з МСБО від 01.01.2012 р.

References

1. Sharp, W., Alexander, G., Bayly, J. (1999). Investments [Ynvestytsyy]. Moscow, Russia: INFRA-M, 1028.
2. Luchko, M.G., Benko, I.D. (2006). Accounting in foreign countries [Bukhhalters'kyu oblik u zarubizhnykh krayinakh]. Kyiv, Ukraine: Knowledge, 311.
3. Butynets, F.F., Gorki, L.L. (2002). Accounting in foreign countries [Bukhhalters'kyu oblik u zarubizhnykh krayinakh]. Zhitomir, Ukraine: Ruta, 544.
4. Mass, P.A. (1971). Criteria and methods for determining optimal capital investments [Krytery y metodyi optymal'noho opredelenyya kapitalovlozhenyya]. Moscow, Russia, 27.
5. Blank, I.A. (2001). Investment Management [Ynvestytsyonnyiy menedzhment]. Kyiv, Ukraine: Элга-Н "Nika-Center", 448.
6. Marochkina, A.M. (2002). Accounting under national strandarts [Bukhhalters'kyu oblik za natsional'nymy standartamy]. Kharkov, Ukraine: Torsinh, 296.
7. Goals, S.F. ed (2004). International Accounting Standards [Mizhnarodni standarty bukhhalters'koho obliku]. Kyiv, Ukraine: UFPAA, 248.
8. International Financial Reporting Standard 11 "Joint activities" (2013). Kyiv, Ukraine: Issued Council IAS.
9. International Accounting Standard 28 "Investments in Associates" (2012). Kyiv, Ukraine: Issued Council IAS.
10. International Financial Reporting Standard 9 "Financial Instruments" (2012). Kyiv, Ukraine: Issued Council IAS.



ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ
ОБЛІКУ, ЕКОНОМІЧНОГО
АНАЛІЗУ І АУДИТУ



INFORMATION SYSTEMS
OF ACCOUNTING, ECONOMIC
ANALYSIS AND AUDIT

УДК 65.011.47

JEL Classification M 41

Кашена Наталія

к.е.н., професор кафедри економічного аналізу та статистики

Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків, Україна

E-mail: nat_kesh@mail.ru

Чміль Ганна

асистент кафедри готельного і ресторанного бізнесу

Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків, Україна

E-mail: 777-anya@mail.ru

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА В ІНТЕГРОВАНІЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНІЙ СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

Kaschena Natalia

Cand. Sci. (Ekon.), Prof., Department of economic analysis and statistics

Kharkiv State University of Food Technology and Trade, Kharkiv, Ukraine

E-mail: nat_kesh@mail.ru

Chmil Hanna

Assist., Department of hotel and restaurant business

Kharkiv State University of Food Technology and Trade, Kharkiv, Ukraine

E-mail: 777-anya@mail.ru

IMPROVEMENT OF ENTERPRISE CAPITAL ACCOUNTING IN INTEGRATED INFORMATION AND ANALYTICAL MANAGEMENT SYSTEM

Анотація

Актуальність. Стрімкий розвиток інформаційних технологій та поява нових напрямів використання комп'ютерних ресурсів актуалізують дослідження існуючих інформаційних систем обліку і аналізу задля покращення процесу обробки інформації та оперативного прийняття управлінських рішень щодо капіталу торговельного підприємства. Метою дослідження є удосконалення обліку капіталу в інтегрованій інформаційно-аналітичній системі управління

підприємства роздрібної торгівлі. Її реалізація потребує з'ясування особливостей та засобів побудови даної системи, розробку пропозицій з удосконалення організаційних та методичних положень щодо облікового відображення операцій з формування і використання капіталу підприємства.

Методи. Дослідження здійснювалось на підставі аналізу сучасних інформаційних систем, що використовуються торговельними підприємствами м. Харкова та Харківської області для відображення обліково-аналітичних процесів та формування інформаційної бази даних для управління. При цьому використовувались методи теоретичного узагальнення і порівняння, логічного аналізу та синтезу, системного підходу, моделювання, групування, абстрактно-логічний та графічний методи.

Результати. Обґрунтована доцільність та технологія створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління торговельного підприємства, яка на засадах ефективного функціонування взаємопов'язаних підсистем обліку, аналізу та контролю здатна забезпечити якісну інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень, зокрема щодо капіталу підприємства. Розроблена організаційна модель обліку капіталу і руху інформаційних потоків в межах даної системи.

Перспективи. Подальші наукові дослідження за цим напрямом потребують розробки або удосконалення існуючого програмного забезпечення обліку, аналізу і контролю відповідно до потреб формування релевантної обліково-аналітичної інформації для обґрунтування тактичних і стратегічних рішень щодо капіталу підприємства торгівлі.

Ключові слова: капітал, облік, інформаційні системи, управління.

Abstract

Introduction, Purpose. The rapid development of information technology and the introduction of new ways of computer resources actualize research of existing information systems of accounting and analysis to improve information processing and operational management decision-making regarding the capital of commercial enterprise. The study aims to improve the accounting capital in an integrated information and analytical management system of retail enterprise. Its implementation requires clarification of features and methods for building the system, development of proposals to improve organizational and methodological provisions for your accounting display operations on formation and use of enterprise capital.

Methods. The study was carried out on the basis of analysis of modern information systems that are used to reflect accounting and analytical processes and formation of the information database for management by commercial enterprises in the city of Kharkiv and Kharkiv region. Methods of theoretical generalization and comparison, logical analysis and synthesis, systematic approach, modeling, clustering, abstract logical and graphical methods are used.

Results. Reasonable expediency and technology of creation of an integrated information and analytical management system of retail enterprise that are based on the effective functioning of interrelated subsystems of accounting, analysis and control can provide quality information support management decision-making, including enterprise capital. An organizational model of capital accounting and information flows movement within this system is developed.

Perspectives. Further scientific research in this area requires development or improvement of the existing software accounting, analysis and control in accordance with the formation requirements of the relevant accounting and analytical information to justify the tactical and strategic decisions on the trade enterprise capital.

Key words: capital, accounting, information systems, management.

Аннотация

Актуальность. Стремительное развитие информационных технологий и появление новых направлений использования компьютерных ресурсов актуализируют исследование современных информационных систем учета и анализа для улучшения процесса обработки информации и оперативного принятия управленческих решений в сфере капитала предприятия. Целью исследования

является совершенствование учета капитала в интегрированной информационно-аналитической системе управления предприятия розничной торговли. Для ее реализации необходимо изучение особенностей и средств построения данной системы, разработка предложений по совершенствованию организационных и методических положений учетного отражения операций по формированию и использованию капитала предприятия.

Методы. Исследование осуществлялось на основе анализа современных информационных систем, которые используются торговыми предприятиями г. Харькова и Харьковской области для отображения учетно-аналитических процессов и формирования информационной базы данных для управления. При этом использовались методы теоретического обобщения и сравнения, логического анализа и синтеза, системного подхода, моделирования, группировки, абстрактно-логический и графический методы.

Результаты. Обоснована целесообразность и технология создания интегрированной информационно-аналитической системы управления торгового предприятия, которая на основе эффективного функционирования взаимосвязанных подсистем учета, анализа и контроля способна обеспечить качественную информационную поддержку принятия управленческих решений, в том числе и в сфере капитала предприятия. Разработана организационная модель учета капитала и движения информационных потоков в данной системе.

Перспективы. Дальнейшие научные исследования предполагают разработку или совершенствование существующего программного обеспечения учета, анализа и контроля в соответствии с потребностями формирования релевантной учетно-аналитической информации для решения тактических и стратегических задач управления капиталом предприятия торговли.

Ключевые слова: капитал, учет, информационные системы, управление.

Актуальність. Ефективність функціонування підприємств торгівлі в сучасному бізнес-середовищі залежить від гнучкості їх фінансової політики та наявності відповідного інструментарію інформаційної підтримки управління капіталом. За даних обставин зростає роль бухгалтерського обліку та економічного аналізу, які на засадах системності здатні забезпечити формування якісного інформаційного простору для обґрунтування управлінських рішень з формування і використання капіталу торговельного підприємства. На жаль, досвід практичної діяльності свідчить, що розуміння важливості функцій обліково-аналітичного забезпечення управління капіталом не призводить до автоматичного їх впровадження в інформаційну систему управління підприємством роздрібної торгівлі. В зв'язку з цим актуальним є вдосконалення існуючих інформаційних систем обліку і аналізу з метою покращення процесу обробки інформації, здійснення ефективного моніторингу та оперативного прийняття управлінських рішень щодо капіталу підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Економічна необхідність удосконалення, організаційно-методичні та технічні аспекти ефективного функціонування інформаційних систем і технологій бухгалтерського обліку є предметом пильної уваги вітчизняних науковців сучасності, зокрема: Ф.Ф. Бутинця, Т.В. Івахненкова, Д.М. Марченко, Т.П. Маца, В.П. Остапенко, Ю.В. Єльнікової, О.В. Климненко, І.П. Житної, О.А. Садовнікової, В.Д. Шквіри, Т.А. Писаревської, Я.С. Ткаль та ін. Теоретичні та методологічні питання концепції побудови програмного забезпечення автоматизованої системи економічного аналізу та особливості комп'ютеризації аналітичних процедур на підприємстві розроблені в працях Б.В. Алахова, С.Б. Барнгольц, С.І. Волкова, М.В. Мельник, М.І. Баканова, Є.В. Мниха, М.Г. Чумаченка,

Ю.Ю. Королева, Г.Н. Соколової, Є.Л. Шуремова, І.Т. Райковської та ін. Разом з тим, на сьогодні відсутні єдині методичні принципи побудови, сучасного програмного та технічного забезпечення ефективного функціонування інформаційно-аналітичної системи управління підприємством.

Мета даної статті полягає в удосконаленні обліку капіталу в інтегрованій інформаційно-аналітичній системі управління підприємства роздрібної торгівлі. Реалізація мети дослідження потребує з'ясування особливостей та засобів побудови даної системи, розробку пропозицій з удосконалення організаційних та методичних положень щодо облікового відображення операцій з формування і використання капіталу підприємства в інформаційній системі управління.

Методи. Дослідження здійснювалось на підставі аналізу сучасних інформаційних систем, що використовуються торговельними підприємствами м. Харкова та Харківської області для відображення обліково-аналітичних процесів та формування інформаційної бази даних для управління. При цьому використовувались методи теоретичного узагальнення і порівняння, логічного аналізу та синтезу, системного підходу, моделювання, групування, абстрактно-логічний та графічний методи.

Результати. З позицій бізнесу сучасні інформаційні системи і технології є адекватною відповіддю на виклик часу, і являють собою повнофункціональні системи організаційного управління з елементами обліку, планування, контролю і аналізу, а також модулями прийняття управлінських рішень. Аналіз ринку сучасних інформаційних технологій свідчить, що на даний час існує багато управлінських інформаційних систем, з яких найбільш відомими у розвинутих країнах є: ERP (Enterprise Resource Planning) – система управління ресурсами підприємства; MRP (Material Retirements Planning) – система планування матеріальних потреб; CSRP (Customer Synchronized Relationship Planning) - система планування ресурсів підприємства, синхронізованого зі споживачами; DSS (Decision Support System) - системи підтримки прийняття рішень.

Але на жаль, вони не знайшли широкого застосування в практичній діяльності вітчизняних підприємств. Так, зокрема, підприємства роздрібної торгівлі м. Харкова та Харківської області не використовують сучасні інформаційні системи управління. Для виконання прикладних управлінських та фінансово-облікових функцій ними найчастіше застосовуються вузькоспеціалізовані програмні продукти, призначені для обліку та управління бізнесом, які побудовані на єдиній технологічній платформі таких інформаційних систем як: «1:С Підприємство», «АБ ОФІС», «Парус-Підприємство», «БЕСТ» та ін. (рис. 1).

Об'єктивними причинами, що спонукають керівництво підприємств відмовлятися від потужних управлінських інформаційних систем класу ERP є: висока вартість і висока складність впровадження при непередбачуваності ефекту їх використання, тривалий термін очікуваного ефекту від впровадження, недостатнє технічне забезпечення тощо.

За цих обставин для підприємств роздрібної торгівлі, на наш погляд, найбільш оптимальним шляхом вирішення проблеми якісного інформаційного забезпечення управління капіталом є створення управлінської інформаційної системи шляхом перебудови існуючих інформаційних систем і господарських процесів відповідно до алгоритмів, запропонованих в ERP та DSS системах. Ці підсистеми досить гнучкі, містять

велику кількість функцій та параметрів, що настроюються, і можуть бути вдало впроваджені на підприємствах, які давно працюють на ринку, мають власну управлінську структуру, але потребують проведення реінжинірингу існуючих бізнес-процесів [1; 2].

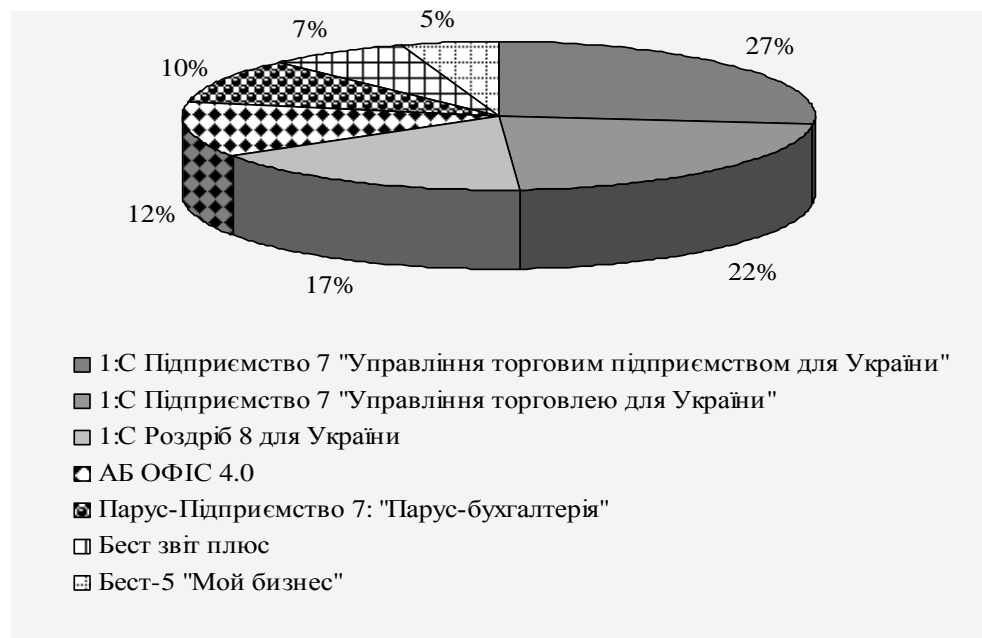


Рис. 1. Конфігурації інформаційних систем, які використовуються підприємствами роздрібною торгівлі м. Харкова та Харківської області

Для організації процесу перетворення існуючої на конкретних підприємствах торгівлі інформаційної системи в управлінську інформаційну систему, яка поєднує «максимально можливий комплекс функцій для управління всіма бізнес-процесами підприємства» [3, с. 231], і здатна забезпечити підтримку прийняття рішень щодо капіталу, пропонуємо технологію трансформації і створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління підприємства торгівлі з контурами менеджменту основних процесів фінансово-господарської діяльності, зокрема Контуром управління фінансами (рис. 2). Цей контур на підставі ефективної взаємодії забезпечувальної та функціональної компонент, що підтримуються певними модулями (інформаційне, технічне, програмне, математичне та організаційне забезпечення, облік, аналіз, контроль, плазування, регулювання) забезпечить комплексну підтримку більшості завдань з управління капіталом, які виникають на різних стадіях управлінського циклу всіх рівнів [4]. Ефективність функціонування даного Контур значною мірою обумовлюється своєчасністю та релевантністю інформації, що продукується підсистемою бухгалтерського обліку, яка «надає інформаційну модель стану об'єкта управління і найбільш точно відображає місце його знаходження в багатофазовому просторі станів системи» [5].

Підвищити якість і забезпечити бажану відповідність та оперативність видачі пошукових результатів очікуванням користувачів дозволяє удосконалення інформаційної моделі обліку, що «полягає у більш точному відображенні стану реального об'єкта, і потребує більш детального опису системи та зменшення інтервалів часу одержання

інформації про фактичний стан системи» [6].

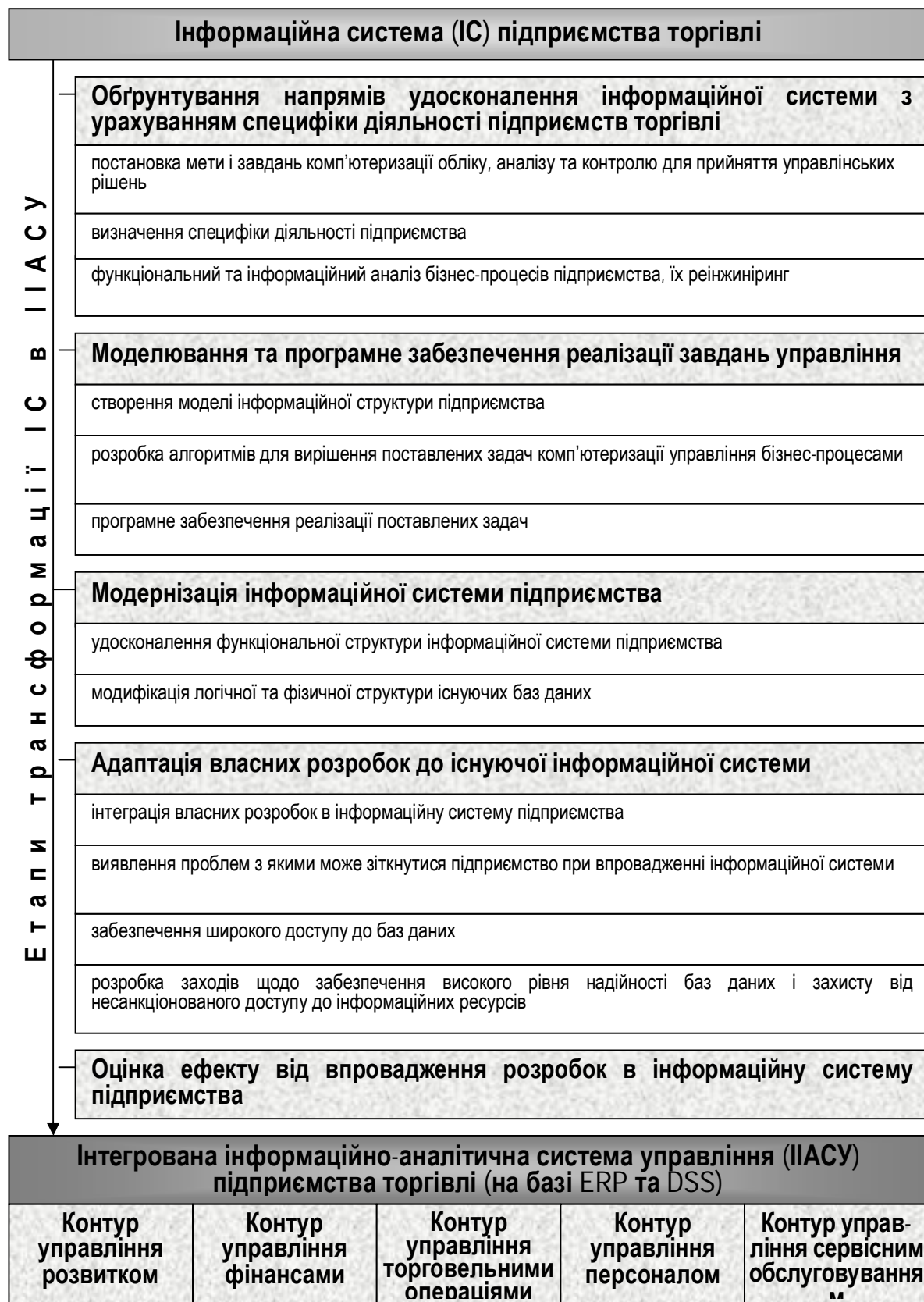


Рис. 2. Алгоритм побудови інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління (ІІАСУ) підприємства торгівлі

На нашу думку забезпечити якісно новий рівень інформаційної моделі обліку капіталу підприємства торгівлі дозволить відповідно сформована облікова політика і виокремлення основних і додаткових опцій щодо формування на рахунках бухгалтерського обліку та представлення у фінансовій та внутрішній управлінській звітності підприємства інформації про капітал, а також створення відповідних баз даних в розрізах, необхідних для управління ним. Формування поряд з основними додаткових опцій дозволить реалізувати ключові завдання управлінського обліку і створити найкращу інформаційну модель «не тільки для відображення реальних фактів і подій, що відбулися, але й для імітування таких подій для варіантного аналізу та прийняття рішень» [7, с. 57].

Розробка облікової політики капіталу в комп'ютеризованому середовищі передбачає створення Довідників і відображення обраних параметрів в алгоритмах бухгалтерських записів щодо формування і використання елементів капіталу (довідники допустимої кореспонденції рахунків). Ці довідники можуть мати до 10 рівнів вкладеності, оновлюватися і коригуватися відповідно до потреб користувачів, що дозволяє реалізувати реляційний підхід до формування робочого плану рахунків обліку в частині складових елементів капіталу і отримувати бухгалтерські підсумки з різним ступенем деталізації. Для реалізації багаторівневої аналітики слід використовувати механізм субконто. Основою побудови субконто стануть визначені для створення комп'ютерної бази даних системи управління підприємством аналітичні рахунки елементів капіталу (власного, позикового і залученого). До кожного субконто в програмі відкривається багаторівневий довідник субконто, основними реквізитами якого є характер операції, носій первинної інформації, вид валюти, дата отримання коштів тощо, що дозволяє найкраще структурувати об'єкти аналітичного обліку, та забезпечити формування інформаційного масиву облікових даних в розрізах, необхідних для складання аналітичних відомостей та управлінських звітів, і достатніх для обґрунтування оперативних, тактичних та стратегічних рішень з капіталу.

Структурування баз даних щодо складових елементів капіталу підприємства також слід здійснювати за реляційним підходом, і враховувати, що склад і структуру інформаційних масивів визначають дані нормативно-довідкової, планової, облікової, звітної та позаоблікової інформації. Базы даних облікової інформації створюються на етапах первинного, поточного та підсумкового обліку капіталу, і є основою для формування та отримання вихідної інформації у форматі журналів-ордерів, аналітичних відомостей обліку, реєстрів обліку, розрахункових відомостей та довідок бухгалтерії, форм фінансової та управлінської звітності в режимі реального часу за означений інтервал. Такий підхід надасть нові можливості накопичення і збереження інформаційних ресурсів про капітал в різних аналітичних розрізах на файл-сервері, та їх використання особами, що приймають управлінські рішення, а також дозволить експортувати отримані облікові дані для здійснення розрахунків, пов'язаних з обслуговуванням капіталу в автоматизованому режимі. В цілому, як стверджує Т.П. Мац, організація обліку в сучасних управлінських інформаційних системах дозволяє підвищити якість роботи бухгалтерії, зменшити кількість технічних помилок, полегшити контроль, забезпечити вчасне реагування на зміни ринкової ситуації, та підвищити ефективність управління

підприємством в цілому [8, с. 197].

Запропонована організаційна модель обліку капіталу та руху інформаційних потоків в інтегрованій інформаційно-аналітичній системі управління підприємством роздрібною торгівлі представлена на рис. 3.

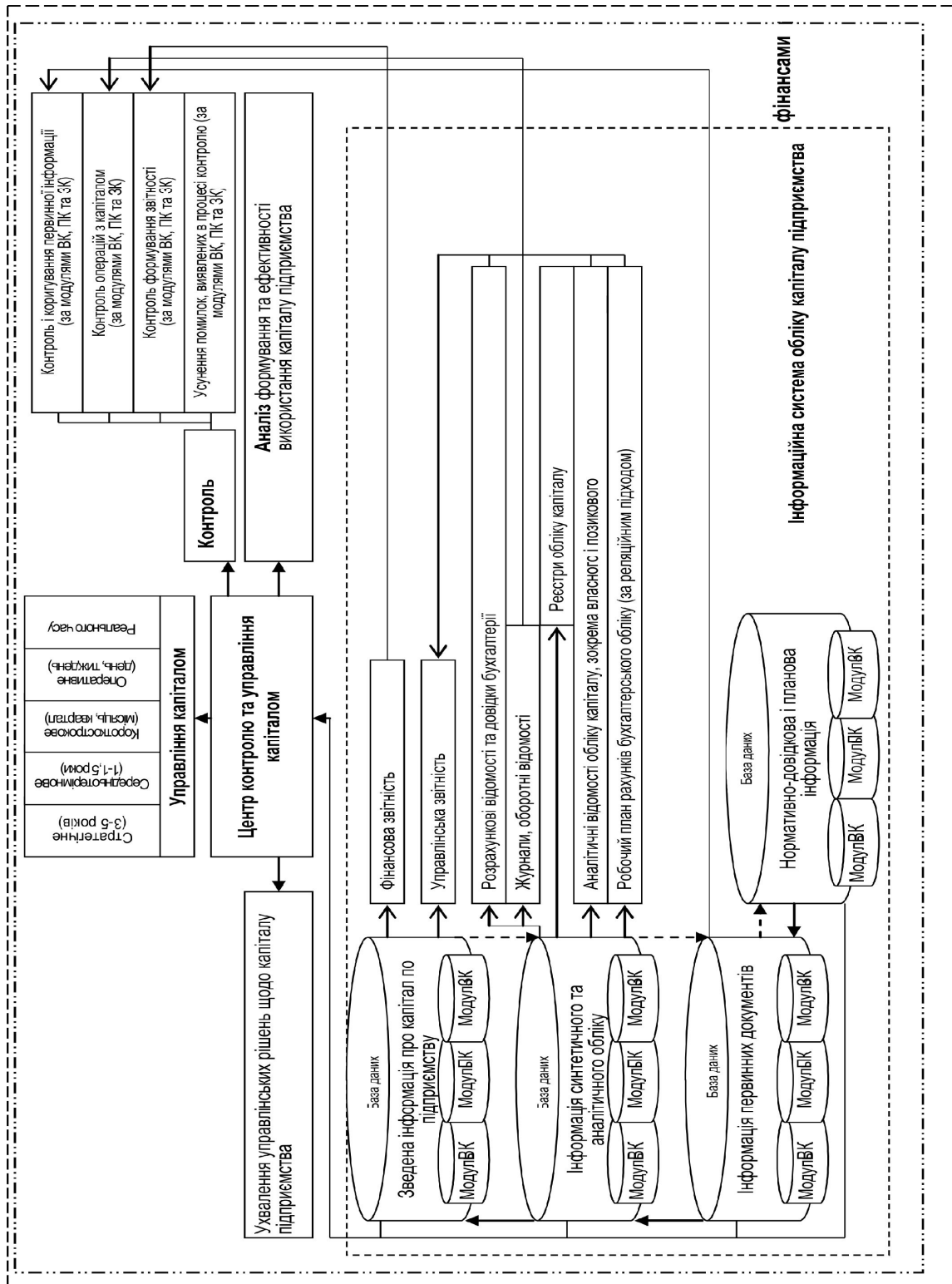


Рис. 3. Організаційна модель обліку капіталу та руху інформаційних потоків в інтегрованій інформаційно-аналітичній системі управління підприємства торгівлі

Висновки і перспективи. Викладені пропозиції щодо створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління (ІІАСУ) підприємства роздрібною торгівлі, руху інформаційних потоків та реалізації технічної підтримки модифікації програмних рішень з обліку, аналізу та контролю забезпечать якісно новий рівень управління капіталом. Подальші наукові дослідження за цим напрямом потребують розробки або удосконалення існуючого програмного забезпечення обліку, аналізу і контролю відповідно до потреб формування релевантної обліково-аналітичної інформації для обґрунтування тактичних і стратегічних рішень щодо капіталу підприємства торгівлі.

Список використаних джерел

1. Евстропов, А. Н. ERP-системы – основа эффективного управления [Электронный ресурс] / А. Н. Евстропов. – Режим доступа : <http://economyar.narod.ru/evstropov.pdf>.
2. Фадеев, Р. А. Внедрение ERP-системы как средство повышения инвестиционной привлекательности предприятия [Электронный ресурс] / Р. А. Фадеев. – Режим доступа : http://ispu.ru/files/str.94-96_.pdf.
3. Бельтюков, С. А. Основні шляхи вдосконалення системи інформаційного забезпечення конкурентоспроможності промислового підприємства [Текст] / С. А. Бельтюков, Г. І. Задорожко // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 2. – С. 228–234.
4. Chmil, H. Capital accounting in information management system of trade enterprise [Текст] / H. Chmil // Съвременни проблеми на регионалното развитие: Събрани статии. Т. 2. – Пловдив, 2014. – С. 146–150.
5. Остапенко, В. П. Перспективні напрямки вдосконалення інформаційних систем обліку [Електронний ресурс] / В. П. Остапенко, Л. С. Стригуль. – Режим доступа : <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/microcad/2013/s25.pdf>.
6. Попадюк, С. В. Інформаційні технології та системи в обліку [Електронний ресурс] / С. В. Попадюк. – Режим доступа : <http://repository.vsau.org/getfile/1497.pdf>.
7. Куцик, П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні [Текст] / П. О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4. – С. 52–59.
8. Мац, Т. П. Значення управлінських інформаційних систем і технологій в обліку [Текст] / Т. П. Мац // Наукові праці ПДАА. – Т. 3. Економічні науки. – Полтава, 2012. – Вип. 2 (5). – С. 194–197.

References

1. Evstropov, A. N. ERP-sistemy – osnova effektivnogo upravleniya [ERP-system - the basis for efficient management]. Available at : <http://economyar.narod.ru/evstropov.pdf>.
2. Fadeev, R. A. Vnedrenie ERP-sistemy kak sredstvo povysheniya investitsionnoy privlekatel'nosti predpriyatiya [Implementation of the ERP-system as a means to increase the investment attractiveness of the enterprise]. Available at : http://ispu.ru/files/str.94-96_.pdf.
3. Bjel'tjukov, Je. A. Zadorozhko G. I. (2013) Osnovni shljahy vdoskonalennja systemy informacijnogo zabezpečennja konkurentospromozhnosti promyslovogo pidpryemstva. *Ekonomika: realii' chasu*. № 2, 228–234.
4. Chmil, H. (2014). Capital accounting in information management system of trade enterprise *S"vremenni problemi na regionalnoto razvitie: S"brani statii*. Т. 2. Plovdiv, 146–150.
5. Ostapenko V. P., Strygul' L. S. Perspektivni naprjamky vdoskonalennja informacijnyh system obliku [Perspective directions of improvement of accounting information systems]. Available at : <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/microcad/2013/s25.pdf>.
6. Popadjuk, S. V. Informacijni tehnologii' ta systemy v obliku [Information technology and systems in accounting]. Available at : <http://repository.vsau.org/getfile/1497.pdf>.
7. Kucyk, P. O. (2013). Konceptual'ni pidhody do rozgljadu informacijnyh system obliku v korporativnomu upravlinni [Conceptual approach to the accounting information systems in corporate governance]. *Oblik i finansy*. № 4, 52–59.
8. Mac T. P. (2012). Znachennja upravlins'kyh informacijnyh system i tehnologij v obliku [The value of

management information systems and technologies in accounting]. *Naukovi praci PDAA*. – Т. 3. *Ekonomichni nauky*. – Poltava, Ukraine, Vyp. 2 (5), 194–197.



**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК
СОЦІАЛЬНА ПРАКТИКА,
БУХГАЛТЕРСЬКА ПРОФЕСІЯ**



**ACCOUNTING AS A SOCIAL
PRACTICE, ACCOUNTING
PROFESSION**

УДК 657.01
JEL Classification M41

Петренко Світлана

д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку
Донецький національний університет економіки і торгівлі імені М.Туган-Барановського,
м. Донецьк, Україна
E-mail: Petrenko777@yandex.ru

ДО ПИТАННЯ ПРО РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ З ПОЗИЦІЇ СОЦІОЛОГІЧНОГО ПІДХОДУ

Petrenko Svitlana
Doctor of Economics, Professor, Department of accounting
Donetsk National University of Economics and Trade named after M. Tugan-Baranovsky,
Donetsk, Ukraine
E-mail: Petrenko777@yandex.ru

TO THE QUESTION OF THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING POSITION WITH A SOCIOLOGICAL APPROACH

Анотація

Актуальність. Саме соціальний фактор формує цінність облікової науки. Споконвічна потреба будь-якого суспільства у вимірюванні та здійсненні ділових операцій і їх запису на матеріальних носіях була визначальною, як засіб відображення тих чи інших подій, які цікавили окремі групи соціуму.

Методи. Проаналізовано підходи до вивчення сутності бухгалтерського обліку. Досліджено аспекти розвитку бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання. Систематизовано фактори внутрішнього і зовнішнього середовища та досліджено їх впливу на розвиток бухгалтерського обліку.

Результати. Доведено, що дослідження питань розвитку бухгалтерського обліку з позицій соціологічного підходу дозволяє сконцентруватися на дослідженні соціального фактору – потребі окремих груп соціуму у відображенні та певній оцінці результатів діяльності.

Перспективи. Наголошено на необхідності пошуку та реалізації підходів щодо узгодженості бухгалтерського обліку та фінансової звітності у контексті соціалізації бізнесу.

Ключові слова: соціологічний підхід, бухгалтерський облік, соціалізація бізнесу.

Abstract

Introduction, Purpose. It is the social factor creates value accounting research. The eternal need of any society in the measured and implementation of business operations and their recordings on physical media was critical, as a means of display of certain events that were interested in individual groups of society.

Methods. Approaches to the study of the essence of accounting. Investigated aspects of accounting through the interaction of society and systematized scientific knowledge. Systematic factors internal and external environment, and examines their influence on the development of accounting.

Results. It is proved that the study of development issues in accounting from the standpoint of sociological approach allows you to concentrate on the study of social factors - the needs of particular groups of society in the reflection and specific performance assessment.

Discussion. The necessity of identifying and implementing approaches for consistency of accounting and financial reporting in the context of the socialization of business.

Keywords: sociological approach, accounting, business socialization.

Аннотация

Актуальность. Именно социальный фактор формирует ценность учетной науки. Извечная потребность любого общества в измерении и осуществлении деловых операций и их записи на материальных носителях была определяющей, как средство отражения тех или иных событий, которые интересовали отдельные группы социума.

Методы. Проанализированы подходы к изучению сущности бухгалтерского учета. Исследованы аспекты развития бухгалтерского учета через взаимодействие социума и систематизированного научного знания. Систематизированы факторы внутренней и внешней среды и изучено их влияние на развитие бухгалтерского учета.

Результаты. Доказано, что исследование вопросов развития бухгалтерского учета с позиций социологического подхода позволяет сконцентрироваться на исследовании социального фактора - потребности отдельных групп социума в отражении и оценке результатов деятельности.

Перспективы. Обозначена необходимость поиска и реализации подходов по согласованности бухгалтерского учета и финансовой отчетности в контексте социализации бизнеса.

Ключевые слова: социологический подход, бухгалтерский учет, социализация бизнеса.

Актуальність. Протягом усього процесу розвитку бухгалтерського обліку вченими використовувалися різні підходи до визначення сутності та призначення обліку. Акцент науковців робився виключно на методологічній площині досліджень [1, 2, 3, 4, 5]. Проте не можна стверджувати, що саме питання методології формують цінність облікової науки. Поява давніх цивілізацій (Єгипет, Шумерія, Вавилон, Китай) дала поштовх розвитку обліку, який ґрунтувався як на тогочасних досягненнях наукових пізнань (писемність, математика, астрономія, землеробство тощо) так і на досвіді людей про економічні процеси та явища в цілому. Саме соціальний фактор формує цінність облікової науки – споконвічна потреба будь-якого суспільства у вимірюванні та здійсненні ділових операцій і їх запису на матеріальних речах (в Єгипті на папірусі, в Шумерії на глиняних табличках тощо) була визначальною, як засобу відображення тих чи інших подій, які цікавили окремі групи соціуму. Методологію необхідно розглядати як один із факторів впливу на облік задля правильного відображення подій, що викликають інтерес окремих груп соціуму, адже спосіб пізнання об'єктів обліку повністю залежить від ступеня розвитку цього соціуму та культурного середовища.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань вивчення бухгалтерського обліку з позицій соціальних явищ та соціальних відносин присвячені

роботи таких вчених, як: А.Раппапорта, А. Белкаойя, Ф.Бімса, П.Ферта, О.Літтлтона, В.Циммермана, Н.Бедфорда, Г.Г. Кірейцева, С.Ф. Голова, О.М. Петрука, І.В. Жиглей, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченко, Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Чижевської [6, 7, 8, 9, 10, 11, 12] і ін.

Проте, враховуючи дослідження вчених, слід зазначити, що вивченню проблем бухгалтерського обліку з позиції, яка дозволяє сконцентруватися на дослідженні соціального фактору – потребі окремих груп соціуму у відображенні та певній оцінці результатів діяльності, приділяється недостатньо уваги. Це зумовлює пошук та реалізацію підходів у напрямку забезпечення узгодженості як бухгалтерського обліку так і фінансової звітності, котра виступає як засіб міжнародної комунікації у контексті соціалізації бізнесу.

Метою статті є дослідження сутності та філософії бухгалтерського обліку з позиції соціологічного підходу.

Досягнення зазначеної мети передбачає реалізацію наступних завдань.

- 1) Проаналізувати існуючі підходи до вивчення сутності бухгалтерського обліку.
- 2) Визначення особливостей організації соціологічного підходу у дослідженні сутності бухгалтерського обліку.
- 3) Дослідження основних аспектів розвитку бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання.
- 4) Визначення факторів внутрішнього і зовнішнього середовища та дослідження їх впливу на розвиток бухгалтерського обліку (патримоніальний та камеральний облік).

Методи. Проаналізовано підходи до вивчення сутності бухгалтерського обліку. Досліджено аспекти розвитку бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання. Систематизовано фактори внутрішнього і зовнішнього середовища та досліджено їх впливу на розвиток бухгалтерського обліку.

Результати. Аналіз наукових праць з історії розвитку науки про бухгалтерський облік, дозволяє стверджувати, що тривалий час дослідження питань становлення та розвитку обліку проводилися без врахування соціальних явищ та у відриві від загальносвітового середовища (як економічного так і культурного, і політичного). Ґрунтовні столітні надбання вчених умовно можна звести до чотирьох підходів з вивчення сутності бухгалтерського обліку, основні положення яких представлено в таблиці 1.

Завдяки наведеним підходам наука про облік стала розвиватися на методологічній основі у відриві від реальних запитів економіки та потреб суспільства, адже науковці зосередилися виключно на питаннях другорядних: що є предметом і методом; класифікація рахунків та типів змін у балансі внаслідок господарських операцій тощо. Такий вузько спрямований підхід негативно позначився на іміджі науки про бухгалтерський облік, тому що не враховував потреби зацікавлених користувачів, а відтак не мав зв'язку із суспільством.

Результати дослідження сутності підходів з вивчення бухгалтерського обліку (його історії) свідчать про те, що розвиток суспільства постійно обумовлював ускладнення обліку та, як наслідок, виникнення нових підходів, які найбільш точно відповідали тогочасному розвитку як наукових знань, так і суспільства в цілому.

Певною мірою не один з окреслених підходів не відображає те, яким чином,

спеціалізовані знання про бухгалтерський облік залежать (або залежали) від соціальних і культурних умов, в яких вони створювалися та модифікувалися. Враховуючи той факт, що поява обліку пов'язана із необхідністю задовольнити інформаційні потреби окремої групи соціуму, виникає необхідність у вивченні бухгалтерського обліку через соціологічний підхід, який би гармонічно поєднував теоретичні наукові знання із досвідом, цінностями суспільства.

Таблиця 1

Підходи до вивчення сутності бухгалтерського обліку*

Підхід до вивчення бухгалтерського обліку	Основні положення	Представники
Філософський підхід	Вчені намагалися осмислити хід історичного розвитку і з'ясувати, які закони управляють цим розвитком. Вони вибудовували свої схеми, в які закладали деякі факти з історії обліку, але самі схеми були потрібні авторам тільки для доказу своїх теорій обліку.	Ф.В. Єзерський, Я.М. Гальперін, А. Хаар.
Документальний підхід	Вчені поєднували історичні факти з їх документальним підтвердженням. Даний підхід ґрунтується на збиранні та опрацюванні документів, що давало можливість встановити історичні аспекти розвитку обліку. Автори викладали факти, вони видавали тексти старовинних книг з обліку, утримуючись від коментарів.	В.Ф. Широкий, Б. Пенндорф, Ф. Меліс, Е. Стевелінк.
Синтетичний підхід	Автори узагальнили фактичний матеріал за допомогою філософської концепції, тому цей напрям об'єднав два попередніх. Його прихильники на підставі історичного досвіду намагалися узагальнити розвиток обліку в рамках філософських концепцій.	А.І. Галаган, Н.С. Помазков, А.І. Лозінський, К.П. Кейлі, Г.Д. Елдрідж.
Аналітичний підхід	Автори вивчали не загальний процес обліку, а окремі його категорії та специфічні моменти. Підхід характеризується вивченням окремих елементів методу бухгалтерського обліку, а не бухгалтерського обліку і його розвитку в цілому.	О.Ч. Літтлтон, Б.С. Ямей, Н.Р. Вейцман.

* Систематизовано автором

Цілком погоджуючись з М.С. Пушкарем та М.Г. Чумаченко, можна виділити два напрями соціологічного підходу:

- перший – пов'язаний із тривіальними міркуваннями та знаннями, що ґрунтуються на здоровому глузді та щоденному досвіді людей;
- другий – пов'язаний із науковою систематизацією та спеціалізованими знаннями [12, с. 11].

Окреслені напрями дозволяють розділити наявні підходи з вивчення бухгалтерського обліку на такі, які безпосередньо створюють спеціалізовані наукові знання (йдеться про філософський, документальний, синтетичний підходи) та які модифікують та підкріплюють ці знання досвідом практичної діяльності (йдеться про аналітичний підхід) (рис. 1).

Бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення,

узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень передбачає виконання відповідними особами комплексу певних дій. У випадку бездіяльності таких осіб бухгалтерський облік припиняє існування за визначенням.

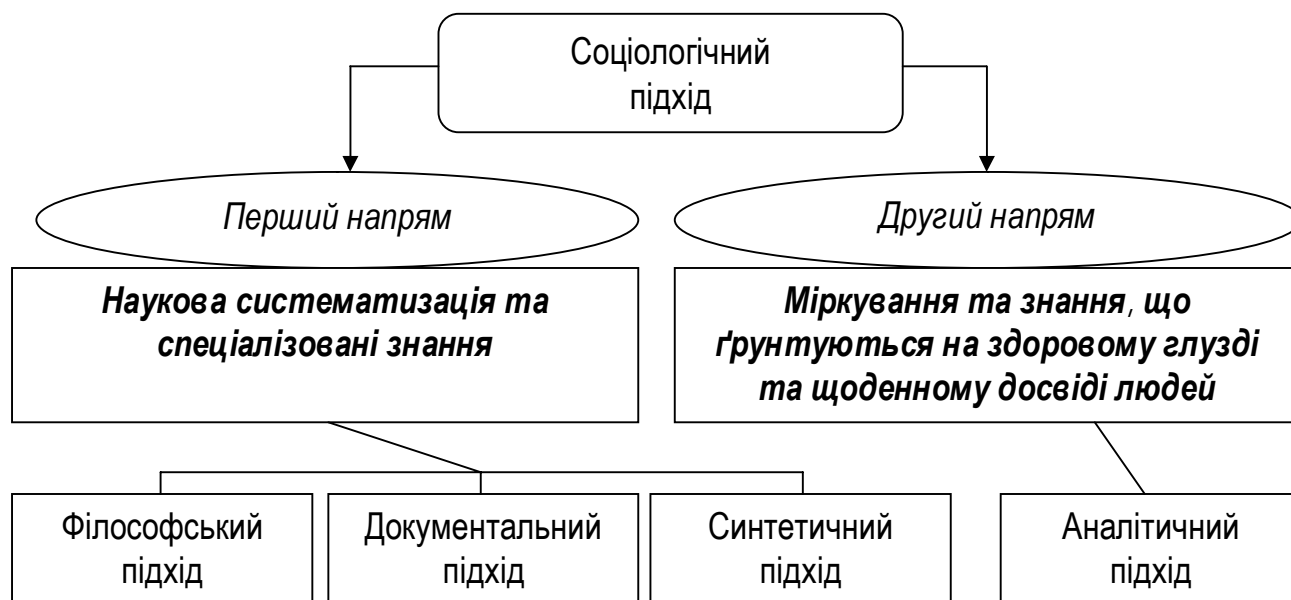


Рис. 1. Соціологічний підхід у дослідженні сутності бухгалтерського обліку*

* Розробка автора

Отже, основною властивістю бухгалтерського обліку є його належність людині – суб'єкту, без якого він не може існувати. Тобто бухгалтерський облік не може існувати завдяки, виключно, методу бухгалтерського обліку, а існує завдяки особам, які використовують та реалізують цей метод. Саме тому розглянемо розвиток бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання.

Аналіз облікових процесів, які відбувалися в Стародавньому світі, дозволяє зробити висновок про те, що облік раннього періоду становлення спирається на три науки: писемність, математику та економіку [12, с. 24]. І це цілком зрозуміло, адже облік не міг виникнути раніше ніж писемність та математичні знання.

Писемності в еволюції суспільства надано велике значення, оскільки вона здавна служила засобом спілкування, матеріального втілення мислення. За допомогою письма здійснюється комунікація між будь-якими суб'єктами будь-якого процесу. Саме з появою писемності виникає необхідність фіксації процесів ділового життя на певних носіях інформації. В обліку передавалися не всі повідомлення, а лише ті, які представляли собою інтерес для певної групи осіб, та мали виключно економічну (майнову), правову, договірну природу. Дані, які не зафіксовані на таких носіях, навіть якщо вони відбулися, для обліку не мали ніякого значення.

Значення математики, в загальному її визначенні, полягає в досягненні впорядкованості та порядку. Для реалізації мети господарювання необхідна інформація, яка б фіксувала факти і події та визначала відхилення фактичних значень параметрів від бажаних. Роль засобу отримання таких даних виконувала система обліку, яка

ґрунтувалася на математичних досягненнях тогочасної науки [12, с. 25].

Економічні стосунки в суспільстві (розподіл землі, оренда майна, торгівля, формування ціни, сплата податків та боргових зобов'язань) потребують письмових свідчень, вартісної оцінки, хронології та, врешті-решт, систематизації інформації з метою підтримання порядку та правосуддя. Головне полягало в тому, що в суспільстві сформувалася уява про ті речі, явища чи процеси, без знання яких неможливо обходитися. Суспільство не могло існувати без системи обліку, оскільки вона є засобом вимірювання й упорядкування економічного базису і відносин між членами суспільства, а з іншого боку, методологія обліку з плином часу починає підпорядковуватися державі, яка регламентувала способи його ведення, форму, звітність, основні показники тощо [12, с. 24].

У кожній із цивілізацій відбувався процес становлення та розвитку обліку, який виник з банальних потреб матеріального виробництва та досяг рівня наукового знання. Історично на розвиток процесу обліку впливали фактори зображені на рис. 2.



Рис. 2. Фактори впливу на розвиток бухгалтерського обліку*

* Розробка автора

Поява грошей (перші монети виникли в V ст. до н.е.) призвела до виникнення нового прийому – оцінки, яка проводилася у випадках, коли гроші виступали функцією міри вартості.

Відбувається розподіл обліку на патрімональний та камеральний. У першому - акцент робився на облік майна, у другому – на відображення обліку грошей. У патрімональному обліку гроші виступають, як функція міри вартості, в камеральному обліку – як засіб платежу. Бажання і необхідність виявляти фінансовий результат господарської діяльності призвели до розділення патрімонального обліку на уніграфічний (простий запис) і диграфічний (подвійний запис).

Подальший розвиток диграфічного обліку відбувався за двома напрямками. Перший засновувався на тлумаченні фактів господарського життя з позицій юриспруденції, другий розглядав їх як економічні категорії, при цьому виникало питання про пріоритет форми (право) над змістом або змісту (економіки) над формою.

Бажання пізнати зміст процесів і зробити бухгалтерську процедуру більш ефективною призвело до виникнення умовних категорій (баланс, прибуток, собівартість, витрати виробництва та обігу тощо). Як наслідок досвід людей, які займалися обліковою справою, ще більш віддалився від конкретної реальної дійсності, а наукові знання вже остаточно сконцентрувалися виключно на методичних питаннях обліку.

Тим не менше, розвиток економіки поступово змінював завдання суб'єктів бухгалтерського обліку. Так у середині XIX ст. Е. Леоте та А. Гільбо визначили та обґрунтували такі завдання суб'єктів обліку:

- рахункові, які пов'язані з розробкою спеціальної логіки, класифікації об'єктів, рахунків, сутності фактів господарської діяльності, оцінки тощо;
- соціальні, які повинні відображати інтереси сторін, зацікавлених в обліковій інформації;
- економічні, які повинні дозволяти за допомогою обліку здійснити управління господарськими процесами підприємства [5, с. 91].

Багато століть бухгалтерський облік існував як практична діяльність (рахівництво), що складалася з набору процедур, вибір між якими робився методом проб і помилок.

Бухгалтерський облік тривалий час був суто внутрішньою справою купця і вся облікова інформація була конфіденційною. Генезис таких наук, як арифметики, права, політичної економії слугував фундаментом для розвитку бухгалтерського обліку.

У середині XIX ст. були закладені основи бухгалтерської науки, сформульований і обґрунтований її категорійний апарат. Якщо до кінця XIX ст. переважала юридична інтерпретація обліку, то з початку XX ст. отримало визнання економічне його розуміння. Обидва наукових напрями співіснували, час від часу вплив одного посилювався, іншого слабшав, але жодна з доктрин не мала панівного становища, і жодна з них не зникла.

У XX ст. в цілому змінилася та трансформувалася природа рахунків, вони перестали відображати досить точні юридичні явища і почали концентрувати рух інформації. Кожен рахунок є, так званою, «чорною скринькою», який має вхід (дебет) і вихід (кредит).

На сучасному етапі усвідомлено, що облік ведеться в інтересах різних груп суспільства, які приймають участь у господарських процесах, та як наслідок, інформація бухгалтерського обліку постає в різних видах: так званий податковий облік (податкові розрахунки) ведеться в інтересах держави, фінансовий облік – в інтересах різних зацікавлених користувачів (власників, інвесторів, кредиторів), управлінський облік – для

потреб адміністративного персоналу.

Висновки і перспективи. Отже аналіз історичного розвитку бухгалтерського обліку з позицій соціологічного підходу дозволяє більш детально сконцентруватися на дослідженні соціального фактору – потребі окремих груп соціуму у відображенні та певній оцінці результатів діяльності. Як наслідок окреслюється необхідність пошук та реалізації підходів у напрямку забезпечення узгодженості бухгалтерського обліку та фінансової звітності у контексті соціалізації бізнесу.

Список використаних джерел

1. Littleton, A.C., Zimmerman, V.K. Accounting Theory: Continuity and Change. – N.Y., 1962. – p. 261-262.
2. Nickols, F. The Accountability Scorecard: A Framework for Reconciling & Integrating Stakeholder Needs & Requirements. – Robbinsville, NJ: The Distance Consulting Company, 2000. – p. 48-67.
3. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х. Перера; [перевод с англ. под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
4. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика [Текст] / Ж. Ришар; [пер. с фр. / под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
5. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета [Текст] : учебник / Я.В. Соколов, В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
6. Rappaport, A. Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Reports [Текст] // The Accounting Review. – 1964. – October. – p. 954.
7. Кірейцев, Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки [Текст] : монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
8. Петрук, О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика [Текст] : монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
9. Бухгалтерський облік соціально-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст] : монографія / І. В. Жиглей ; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир : ЖДТУ, 2010. - 495с.
10. Пушкар, М.С. Створення інтелектуальної системи обліку [Текст] : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 152 с.
11. Пушкар, М.С. Філософія обліку [Текст] : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
12. Пушкар, М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [Текст] : монографія / М.С. Пушкар, М.Г.Чумаченко – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

Refernces

1. Littleton, A.C., Zimmerman, V.K. (1962). Accounting Theory: Continuity and Change. N.Y., 261-262.
2. Nickols, F. (2000). The Accountability Scorecard: A Framework for Reconciling & Integrating Stakeholder Needs & Requirements. Robbinsville, NJ: The Distance Consulting Company, 48-67.
3. Mət'jus, M.R. (1999). Teoryja buhgalterskogo ucheta [Accounting Theory] / M.R. Mət'jus, M.H. Perera; [perevod s ang. pod red. Sokolova Ja.V., Smyrnovoj Y.A]. Moskow : Audyт, JuNYTY, 663. [in Russian]
4. Ryshar, Zh.(2000). Buhgalterskyj uchet: teoryja y praktyka [Accounting: Theory and Practice]. Moskow : Fynansy y statystyka, 160. [in Russian]
5. Sokolov, Ja.V. (2004). Ystoryja buhgalterskogo ucheta [History of Accounting]. Moskow: Fynansy y statystyka, 272. [in Russian]
6. Rappaport, A. (1964). Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Reports.The Accounting Review. 954. [in English]
7. Kirejcev, G.G. (2007). Rozvytok buhgalters'kogo obliku: teorija, profesija, mizhpredmetni zv'jazky : monografija [The development of accounting theory, profession, interdisciplinary communication]. Zhytomyr,

Ukraine : ZhDTU, 236. [in Ukrainian].

8. Petruk, O.M. (2006). Reguljuvannja buhgalters'kogo obliku v Ukrai'ni: teorija, metodologija, praktyka: monografija [The regulation of accounting in Ukraine: theory, methodology, practice]. Zhytomyr, Ukraine : ZhDTU, 152. [in Ukrainian].

9. Zhyglej, I. V. (2010). Buhgalters'kyj oblik social'no-vidpovidal'noi' dijal'nosti sub'ektiv gospodarjuvannja: neobhidnist' ta orijentyry rozvytku: monografija [Accounting socially responsible business entities: the need for and the development of guidelines]. Zhytomyr. derzh. tehnol. un-t. Zhytomyr : ZhDTU, 495. [in Ukrainian].

10. Pushkar, M.S. (2007). Stvorennja intelektual'noi' systemy obliku: monografija [Creating intellectual accounting system]. Ternopil': Kart-blansh, 152. [in Ukrainian].

11. Pushkar, M.S. (2002). Filosofija obliku [Philosophy accounting]. Ternopil': Kart-blansh, 157. [in Ukrainian].

12. Pushkar, M. S. Chumachenko, M.G. (2011). Ideal'na systema obliku: koncepcija, arhitektura, informacija [The ideal accounting system: concept, architecture, information]. Ternopil': Kart-blansh, 336. [in Ukrainian].



ІНСТИТУТ АУДИТУ: СУЧАСНИЙ
СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ



INSTITUTE OF AUDIT: CURRENT
CONDITION AND
DEVELOPMENT PROSPECTS

УДК 657.631

JEL Classification M42

Кузик Наталія

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Національний університет біоресурсів і природокористування України, м.Київ, Україна

E-mail: yrgens1974@mail.ru

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЗАПАСІВ

Kuzyk Natalya

Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine

E-mail: yrgens1974@mail.ru

METHODOLOGICAL ASPECTS OF AUDIT OF INVENTORIES

Анотація

Актуальність. В усі часи питання достовірності фінансової звітності, гарантом якої є аудитор, залишається актуальним. Міжнародні стандарти аудиту базуються на системному підході до проведення незалежної перевірки. Однак, вимагають конкретизації процедури з перевірки окремих об'єктів, зокрема запасів, які забезпечують безперервність виробничих процесів та діяльності підприємства в цілому, визначають його конкуренто- та платоспроможність, знижуючи ризик можливого банкрутства.

Методи. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод та системний підхід пізнання сутності методів аудиту фінансової звітності, тверджень та критеріїв оцінки аудитором операцій із запасами.

Результати. У результаті аналізу Міжнародних стандартів аудиту та застосування індуктивного методу конкретизовано твердження (критерії) оцінки операцій із запасами для підтвердження достовірності відображення інформації у звітності підприємства.

Перспективи. Результати дослідження, висвітлені у статті, доречно використовувати для розроблення внутрішньофірмових стандартів аудиту, методики та методичних рекомендацій аудиторам-практикам, бухгалтерам під час формування облікової політики.

Ключові слова: аудит, запаси, твердження, критерії, фінансова звітність, процедури аудиту.

Abstract

Introduction, Purpose. At all times question of reliability of financial reporting is important. International auditing standards are based on a system approach for an independent audit. However, the procedures

required to verify the specificity of individual objects, including inventories, providing continuity of production processes and the enterprise as a whole, determine its competitiveness and solvency, reducing the risk of possible collapse.

Methods. The methodological base of the study is the dialectical method and system approach.

Results. The International Standards on Auditing (ISA) are analyzed. The main lines of inventories audit, Assertions in the financial statement about inventories are defined.

Discussion. The study is appropriate to use for developing intracompany standards Of audit, procedures and guidance to auditors practicing accountants.

Keywords: audit, inventories, assertions, accounting, financial statements, audit procedures.

Аннотация

Актуальность. Во все времена вопрос достоверности финансовой отчетности, гарантом которой является аудитор, остается актуальным. Международные стандарты аудита основаны на системном подходе к проведению независимой проверки. Однако требуют конкретизации процедуры по проверке отдельных объектов, в частности запасов, обеспечивающих непрерывность производственных процессов и деятельности предприятия в целом, определяют его конкурентоспособность и платежеспособность, снижая риск возможного банкротства.

Методы. Методологической основой исследования является диалектический метод и системный подход к познанию сущности методов аудита финансовой отчетности, критериев оценки аудитором операций с запасами.

Результаты. В результате анализа Международных стандартов аудита и применения индуктивного метода конкретизированы критерии оценки операций с запасами для подтверждения достоверности отражения информации в отчетности предприятия.

Перспективы. Результаты исследования уместно использовать для разработки внутрифирменных стандартов аудита, методики и методических рекомендаций аудиторам-практиками, а также бухгалтерами при формировании учетной политики.

Ключевые слова: аудит, запасы, критерии, финансовая отчетность, процедуры аудита.

Актуальність. Аудит запасів будь-якого суб'єкта господарювання є чи не найскладнішою частиною аудиторської перевірки. А якщо йдеться про перевірку діяльності підприємств виробничої сфери, то рівень складності значно підвищується. Питання аудиту виробничих запасів набувають особливої актуальності у зв'язку з необхідністю забезпечення керівництва оперативною і достовірною інформацією для здійснення управління підприємством, а також процесами, які в ньому відбуваються. Окрім того, достовірна інформація у фінансовій звітності клієнта представляє інтерес і для інших груп як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, кожна із яких має різні інформаційні потреби та може висувати нові вимоги (критерії) до інформації, що надається аудитором. Усе зазначене вказує на необхідність поглибленого дослідження методичних аспектів аудиту виробничих запасів, зокрема в частині тверджень та критеріїв оцінки достовірності інформації щодо запасів у звітності підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням теорії та практики аудиту займаються провідні вітчизняні науковці, зокрема М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва, Т.О. Каменська, М.Д. Корінко, Л.О. Сухарева, С.А. Кириленко, О.А. Петрик, В.В. Рядська та інші. Однак питання методики аудиту запасів з урахуванням вимог стандартів аудиту потребують поглибленого дослідження.

Мета. Метою дослідження є обґрунтування методичних аспектів аудиту запасів на підприємстві для конкретизації реалізації його процедури, що базуватиметься на системному підході до проведення незалежної перевірки.

Методи. Інформаційною базою дослідження є міжнародні стандарти аудиту, основні положення наукових праць провідних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, особисті дослідження автора. При проведенні дослідження використано діалектичний метод та системний підхід до розкриття методичних аспектів аудиту запасів, різні загальнонаукові методи (аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, тощо). Дослідження тверджень (критеріїв) оцінки операцій із запасами базується також на прийомах спостереження, опису й узагальнення.

Результати. Ми схилиємось до думки, що розробити універсальну методiku аудиту в цілому, і запасів, зокрема, неможливо. Алгоритм перевірки залежатиме від різних факторів та умов, серед яких форма власності, організаційно-правова форма господарюючого суб'єкта, внутрішні і зовнішні умови функціонування, а також рівня розвитку конкретного економічного суб'єкта, його видів та обсягів діяльності, системи оподаткування; організації діяльності бухгалтерської служби (використовувані форми та методи обліку; програмне забезпечення; рівні кваліфікації та вимоги до працівників бухгалтерської служби), наявність і ефективність існування системи внутрішнього контролю тощо. Разом з тим не менш визначальними чинниками є професійна майстерність, компетентність і досвід самого аудитора. Загалом, визначаючи напрями перевірки, аудитор має орієнтуватись на завдання та запити, які сформовано клієнтом і погоджено з ним у договорі, та із їх врахуванням чітко сформулювати основну мету і процедури аудиту.

У загальному вигляді метою аудиту є встановлення істини (достовірності) про об'єкт, що вивчається. Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з їх надходженням, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за їх межами [8]. Досягнення мети вчасно і в повному обсязі, та ще й з пониженим аудиторським ризиком можливе завдяки здійсненню належним чином планування. Ми підтримуємо думку О.А. Петрик щодо ролі планування, яке дозволяє «... своєчасно ідентифікувати та вирішувати потенційні проблеми, належно організувати і управляти завданням з аудиту...; обрати членів аудиторської групи із завдання, що мають відповідний рівень підготовки та компетентності. щоб діяти у відповідь на очікувані ризики...» [1, с. 228]. Під час планування аудитору необхідно оцінити ризик існування суттєвих відхилень у фінансовій звітності, які можуть виникати внаслідок звичайних помилок або в результаті шахрайства [4]. Адаптуючи таку думку науковців до аудиту запасів на рис. 1 наведено можливі ризики помилок і шахрайства в обліку запасів, які повинен передбачити аудитор, зміст яких визначатиме перелік аудиторських процедур у програмі аудиту. У ній описується характер, час і обсяг запланованих процедур оцінки ризиків, подальших аудиторських процедур на рівні тверджень [7]. Щодо тверджень, які раніше в аудиторській практиці здебільшого трактувались як «критерії» оцінки фінансової звітності, які використовує аудитор під час формування основи для аудиторського висновку, то відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта

господарювання і його середовища» [5], їх слід розглядати за трьома категоріями:

1) твердження про залишки на рахунках на кінець періоду (існування, права і зобов'язання, повнота, оцінка вартості та розподіл) – головним чином, це твердження, що містять показники Балансу (Звіту про фінансовий стан);

2) твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється (настання, повнота, точність, закриття реєстрів, класифікація) – це твердження, що містять показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);

3) твердження про розкриття і подання інформації (настання та права і зобов'язання, повнота, класифікація і зрозумілість, точність та оцінка) – це твердження, що містять показники приміток до фінансової звітності [5].



Рис. 1. Ризики помилок та шахрайства в обліку операцій із запасами (складено на підставі [2])

Аудитору необхідно визначити зміст тверджень для кожної статті фінансової звітності і після цього спланувати перелік та обсяг процедур для кожного ідентифікованого твердження. Якщо конкретизувати зміст тверджень відповідно до завдань аудиту запасів, рекомендованих до застосування МСА 315, то такими твердженнями, щодо яких аудитор має зібрати докази, є наступні: існування, права і

зобов'язання, оцінка вартості і розподіл, повнота.

Критерій «існування» вимагає зібрати докази з тим, щоб переконатись, запаси, відображені в обліку і звітності клієнта, дійсно існують на певну дату. Основним застосовуваним методичним прийомом для збору аудиторських доказів за цим критерієм є інвентаризація. І, здавалось би такий простий і механічний методичний прийом фактичного контролю, однак питання присутності аудитора під час її проведення породжує чимало дискусій. Так, наприклад, як стверджує Павлова Н.В., присутність аудитора при проведенні інвентаризації цілком обґрунтована, тому що результатом цього є не тільки виявлення помилок та викривлень, а й можливість правильно оцінити систему бухгалтерського обліку та надійність внутрішнього контролю на підприємстві [6].

Із першою частиною такої думки важко погодитись, оскільки основна ціль аудиту не полягає у виявленні помилок, а от щодо необхідності аудиторської оцінки ефективності і надійності системи внутрішнього контролю, на які може покладатися аудитор, сумнівів не виникає. У цьому зв'язку ми схилиємося до думки, що найбільш раціональним підходом є такий, що передбачає оцінку аудитором інвентаризаційної роботи підприємства-клієнта, і в першу чергу на предмет реальності її проведення. Джерелами інформації при цьому стануть інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, висновки (акти) інвентаризаційної комісії, затверджені керівником підприємства, облікові дані, тощо. І якщо такі засвідчують відсутність за досліджуваний період, а також й за попередні періоди, фактів виявлення інвентаризаційних різниць (лишків або нестач), відображення в обліку пересортиць, природних втрат, то це вказує на формальне проведення інвентаризації підприємством. До того ж, якщо аудитором встановлено порушення принципу раптовості, відпускання та приймання матеріалів під час проведення інвентаризації без спеціальних позначок у первинних документах, проведення інвентаризації некомпетентними особами, то, звісно, за таких умов присутність аудитора під час проведення інвентаризації є цілком обґрунтованою. Однак, варто підкреслити, що аудитор не повинен входити до складу інвентаризаційної комісії, а, спостерігаючи за її роботою, він має стежити за правильністю виконання відповідних процедур [2].

Якщо ж оцінка інвентаризаційної роботи на підприємстві підтверджує дотримання визначених строків проведення інвентаризації за відповідними об'єктами і, окрім планових, проводяться ще й позапланові інвентаризації або ж перманентні інвентаризації, результати проведення яких знайшли належне документальне й облікове відображення, а також відповідне управлінське рішення, то виникає питання, чи доцільно аудитору витратити чимало часу на таку трудомістку процедуру, та й ще такого об'єкту як запаси, які в складі активів підприємств, зазвичай, займають значну питому вагу, а особливо, коли йдеться про крупні підприємства виробничої сфери, для яких характерним є ще й наявність найрізноманітніших їх видів, і де відбувається їх постійний рух? До того ж, якщо мова йде про аудит річної фінансової звітності, затвердженої клієнтом, то результати проведеної інвентаризації з участю аудитора після дати складання вимагатимуть їх коригування із врахуванням операцій з знаходження і вибуття запасів (збільшення на вартість чи кількість запасів, що вибули або зменшення на вартість чи кількість запасів, що надійшли) за період між датою складання звітності та датою проведення інвентаризації. А відтак, знову йдеться про збільшення обсягу

аудиторських процедур, затрат часу, додаткового залучення асистентів-помічників, тощо. Щодо критерію «права і зобов'язання», то такий вказує на необхідність збору доказів, того, що запаси, дійсно належать підприємству (у баланс не включено запаси, які не є власністю підприємства, але знаходяться на його території: прийняті на відповідальне зберігання, на переробку, товари на комісії, тощо).

Докази за твердженням «оцінка вартості та розподіл» необхідні для перевірки тверджень керівництва, що існуючі запаси, що належать даному підприємству і відображені в обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Отримання доказів щодо достовірності даних обліку запасів і показників звітності на предмет відповідності твердженню «повнота» передбачає переконатись в тому, що усі придбані запаси відображено в обліку і звітності, а результати інвентаризації запасів враховані під час формування показників фінансової звітності, дані синтетичного обліку запасів відповідають даним синтетичного, а також даним фінансової звітності.

Якщо проаналізувати зміст наведених критеріїв оцінки фінансової звітності для статей виробничих запасів, то спостерігається тісний взаємозв'язок між ними. Прямим доказом цього є також і те, що методичні прийоми і фактичного, і документального контролю, які застосовує за необхідності аудитор, можуть забезпечити аудиторськими доказами щодо відповідності кільком твердженням (критеріям). Так, наприклад, перевірка операцій з оприбуткування запасів може надати аудиторські докази і щодо їх існування, і повноти, прав та зобов'язань, а також щодо оцінки їх вартості. Разом з тим, цілком слушною є думка Каменської Т.О., яка стверджує, що «...докази стосовно одного твердження (наприклад, щодо існування запасів) не можуть компенсувати відсутність аудиторських доказів щодо іншого твердження (наприклад, оцінки вартості)» [3].

У Примітках до фінансової звітності щодо запасів за міжнародними стандартами розкривається інформація, перелік якої наведено на рис. 2.

Тому аудитор має перевірити твердження клієнта що містяться в інформації приміток, зокрема і щодо запасів (табл. 1).

Таблиця 1

Твердження керівництва щодо запасів, представлені у Примітках до річної фінансової звітності*

Твердження	Зміст
Настання та права і зобов'язання	події, операції із запасами та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання
Повнота	передбачене розкриття всієї інформації щодо запасів, яка повинна бути включена до фінансових звітів
Класифікація і зрозумілість	інформація щодо запасів представлена і визначена відповідним чином, розкриття інформації чітко сформульовано
Точність та оцінка	фінансова та інша інформація за операціями із запасами розкрита достовірно у відповідних сумах

*Примітка: адаптовано відповідно до [5]

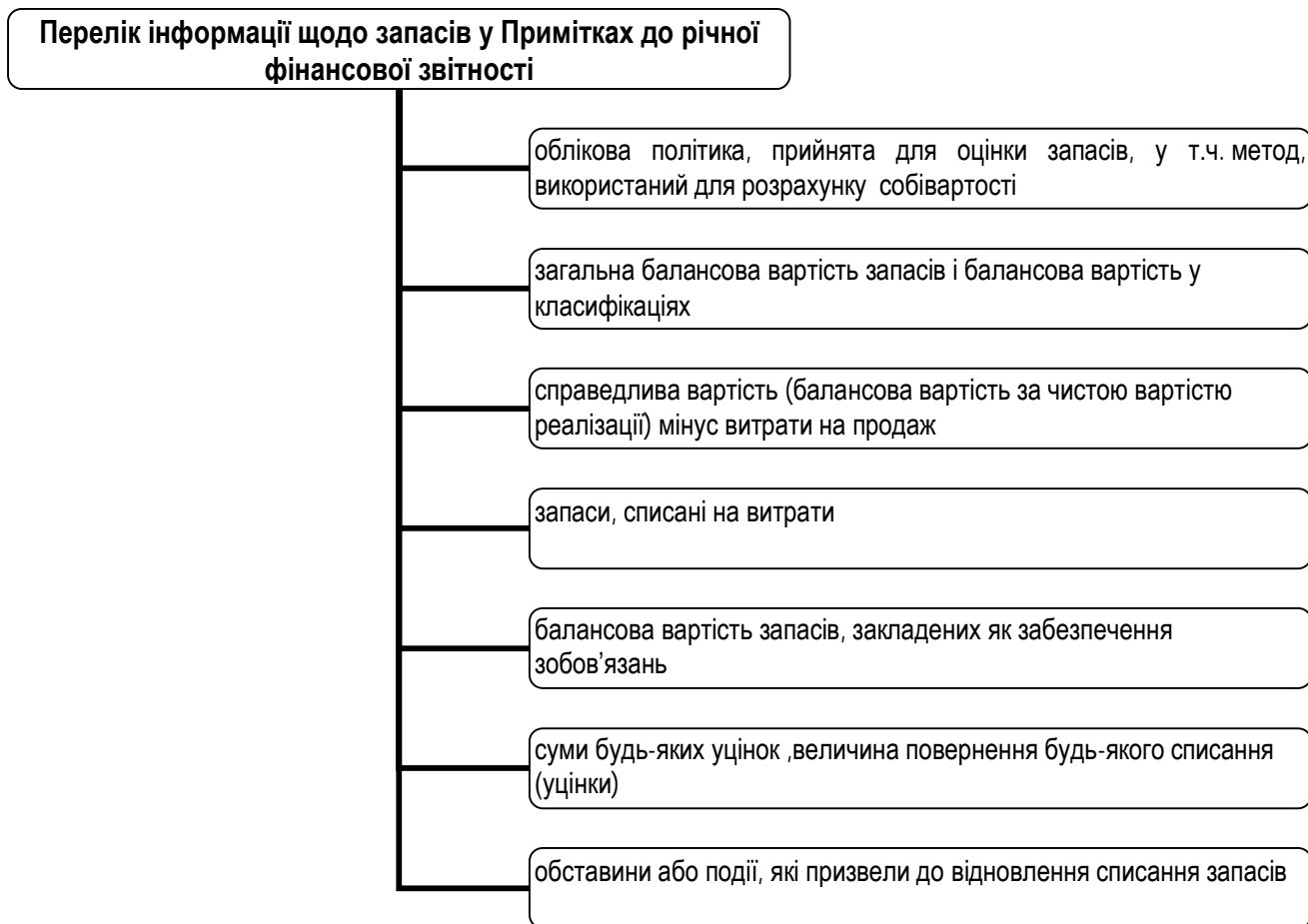


Рис. 2. Розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності щодо запасів

Такі твердження, які використовує аудитор для формулювання основи аудиторського висновку, слід враховувати і керівництву господарюючого суб'єкту під час формування ними облікової політики, як в частині обліку запасів, так і для інших статей та операцій. На жаль, вітчизняним бухгалтерам-практикам такі вимоги стандартів аудиту є маловідомими, а тому аудитор на етапі укладання домовленості зі своїм клієнтом повинен поінформувати про твердження, які ними розглядаються, про правила, яких вони дотримуються за міжнародними стандартами аудиту.

Висновки і перспективи. Аудит запасів підприємства з урахуванням специфіки його діяльності повинен бути спрямований на перевірку тверджень керівництва щодо запасів, представлених у фінансовій звітності шляхом застосування відповідних прийомів і процедур. Для встановлених тверджень за операціями із запасами аудитор визначає докази, джерела та процедури їх отримання. Твердження мають принципове значення для організації і виконання локальних завдань з аудиту, а згодом – висловлення аудиторської думки про достовірність фінансової звітності клієнта в цілому, тому важливо на початку перевірки чітко ідентифікувати твердження для кожної статті фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. Аудит [Текст] : підручник / [О.А. Петрик, В. о. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.] ; за заг. ред.. О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.

2. Виноградова, М.О. Аудит [Текст]: навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеєєва. – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.
3. Каменська, Т. О. Методи збору аудиторських доказів службою внутрішнього аудиту [Текст] / Т. О. Каменська // Вісник Житомирського технол. ун-ту. – Житомир, 2010. – Ч. 1. – № 12 (154). – С. 61–63.
4. Кришевич, О. В. Аудит: помилки чи шахрайство [Текст] / О. В. Кришевич // Вісник університету «Україна». – 2010. – №1. – С. 122–127.
5. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року, частина 1. [Електронний ресурс]. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – 431 с. – Режим доступу <http://www.apu.com.ua/msa>. (дата звернення 20.05.2015). — Назва з екрана.
6. Павлова, Н. В. Інвентаризація як інструмент аудиту основних засобів на підприємстві [Електронний ресурс] / Н. В. Павлова – Режим доступу до ресурсу: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62488.doc.htm. (дата звернення 20.05.2015). — Назва з екрана.
7. Сухарева, Л. О. Вибіркові дослідження в загальній системі аудиту: методичний аспект [Текст] / Л. О. Сухарева, А. О. Саєнко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – 2013. – №3 (59). – С. 147–153.
8. Череп О. Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах / О.Череп, В. Буряк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – С. 197-200.

References

1. Petryk, O.A.ed. (2015). *Audyt [Audit]*. Kiev : KNEU, 498. [in Ukrainian].
2. Vynogradova, M.O., Zhydjeeva, L.I. (2014) *Audyt [Audit]*. Kiev: «Centr uchbovoi' literatury», 654. [in English]
3. Kamens'ka, T. O. (2010) *Metody zboru audytor's'kyh dokaziv sluzhboju vnutrishn'ogo audytu [Methods of gathering audit evidence internal audit]*. *Journal of Zhytomyr State Technological University*, 12 (154), 61–63.
4. Kryshevych O. V. (2010). *Audyt: pomylyky chy shahrajstvo [Audit: error or fraud]*. *Visnyk university «Ukrai'na»*,1, 122–127.
5. International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements Available at:<http://www.apu.com.ua/msa>.
6. Pavlova N. V. (2010) *Inventaryzacija jak instrument audytu osnovnyh zasobiv na pidpryjemstvi [Inventory audit tool as fixed assets in the enterprise]*. Available at : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62488.doc.htm.
7. Suhareva, L. O., Saienko, A.O. (2013) *Vybirkovi doslidzhennja v zagal'nij systemi audytu: metodychnyj aspekt [A survey in the overall audit: Methodological aspects]*. *Journal of Donetsk National University of Economics and Trade named. Tugan-Baranovsky*, 3 (59),147–153.
8. Cherep, O., Buryak, V. (2010) *Metodyka provedennja audytu zapasiv na velykyh promyslovyh pidpryjemstvah [The methodology of the audit of stocks in large industrial enterprises]*. *Journal of Zhytomyr State Technological University*,3 (53), 197-200.



УДК 657.6

JEL Classification M42

Сиротюк Ганна

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Львівський національний аграрний університет, м.Львів, Україна
E-mail: annasyr@ukr.net

Петришин Людмила

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Львівський національний аграрний університет, м.Львів, Україна
E-mail: l.p.petrushun@mail.ru

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД В ДОСЛІДЖЕННЯХ АУДИТУ

Syrotyuk Hanna

Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing
Lviv National Agrarian University, Lviv, Ukraine
E-mail: annasyr@ukr.net

Petryshyn Lyudmyla

Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing
Lviv National Agrarian University, Lviv, Ukraine
E-mail: l.p.petrushun@mail.ru

INSTITUTIONAL APPROACH TO THE STUDY OF AUDIT

Анотація

Актуальність. Розглядаються питання становлення і розвитку аудиту як інституту суспільно-економічного контролю та аудиторської діяльності як виду підприємництва на основі засад інституціональної теорії. Оскільки аудит є невід'ємним атрибутом ринкової економіки, тому актуальним на сьогоднішній день залишається питання становлення в Україні інституту незалежного аудиту та його взаємозв'язку з іншими суміжними інститутами.

Методи. Під час дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення та історико-логічний метод використовувалися для виявлення сутності понять «інститут», «інститут аудиту», «інституціональне середовище».

Результати. Досліджено сутність інституту аудиту й описано механізм його формування та розвитку. Розглянуто інституційне середовище аудиторської діяльності як результат тісної взаємодії формальних і неформальних інститутів. В новій інституціональній економічній теорії неформальні інститути частіше за все розглядаються як доповнення до формальних інститутів, при зміні яких неформальні інститути виявляються несумісними з ними. Тому зміни у формальній складовій обумовлюється впливом неформальних норм усередині інституту аудиту. Доведено, що на формування й розвиток інституту аудиту впливають інші інститути, які повинні існувати у взаємозв'язку в інституціональній системі. Пропонується трансформувати аудит у напрямку інтеграції до загальноєвропейської інституціональної моделі аудиту, яка включає: обов'язкове запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; системи забезпечення якості

аудиторських послуг; прозорість діяльності аудиторів.

Перспективи. Перспективи подальших досліджень будуть спрямовані на вивчення взаємного впливу між інститутами бухгалтерського обліку і аудиту, що сприятиме підвищенню соціальної ефективності цих інститутів.

Ключові слова: аудит, інститут аудиту, інституціональне середовище, формальні інститути, неформальні інститути.

Abstract

Introduction, Purpose. The article studies the issue of establishment and development of audit as an institute of social and economic control and audit activity as a kind of entrepreneurship on the base of fundamentals of institutional theory. Considering that audit is an integral attribute of market economy, nowadays it is timely to study the issue of establishment of an institute of independent audit and its connection with other related institutions in Ukraine.

Methods. In the research, we have used general scientific and special methods of cognition. Methods of theoretical generalization and historic-logic method were applied to determine essence of the notion of "institute", "institute of audit", "institutional environment".

Results. The work investigates essence of the institute of audit and describes mechanism of its establishment and development. The authors outline institutional environment of audit activity because of close interaction of formal and informal institutes. In a new institutional economic theory, informal institutes are mostly considered as supplements to formal institutes. If they are changed, informal institutes are not combine with them. Thus, changes in a formal component are caused by impact of informal norms inside the institute of audit. It is proved that establishment and development of the institute of audit are caused by other institutes, which should exist in relation with institutional system. It is proposed to transform audit in direction of integration to general European institutional model of audit, which includes an obligatory introduction of social inspection over audit activity; system of security of quality of audit services; transparency of auditors' activity.

Discussion. Prospects of the further research will be aimed to study a mutual impact between institutes of accounting and audit, favoring increase of social efficiency of the institutes.

Keywords: audit, institute of audit, institutional environment, formal institutes, informal institutes

Аннотация

Актуальность. Рассматриваются вопросы становления и развития аудита как института общественно-экономического контроля и аудиторской деятельности как вида предпринимательства на основе принципов институциональной теории. Поскольку аудит является неотъемлемым атрибутом рыночной экономики, поэтому актуальным на сегодняшний день остается вопрос становления в Украине института независимого аудита и его взаимосвязи с другими смежными институтами.

Методы. В ходе исследования использованы общенаучные и специальные методы познания. Методы теоретического обобщения и историко-логический метод использовались для выявления сущности понятий «институт», «институт аудита», «институциональная среда».

Результаты. Исследована сущность института аудита и описан механизм его формирования и развития. Рассмотрена институциональная среда аудиторской деятельности как результат тесного взаимодействия формальных и неформальных институтов. В новой институциональной экономической теории неформальные институты чаще всего рассматриваются как дополнение к формальным институтам, при изменении которых неформальные институты оказываются несовместимыми с ними. Поэтому изменения в формальной составляющей обуславливаются влиянием неформальных норм внутри института аудита. Доказано, что на формирование и развитие института аудита влияют другие институты, которые должны существовать во взаимосвязи в институциональной системе. Предлагается трансформировать аудит в направлении интеграции в общеевропейскую институциональную модель аудита, которая включает: обязательное введение общественного надзора за аудиторской деятельностью; системы обеспечения качества аудиторских услуг;

прозрачность деятельности аудитором.

Перспективы. Перспективы дальнейших исследований будут направлены на изучение взаимного влияния между институтами бухгалтерского учета и аудита, что будет способствовать повышению социальной эффективности этих институтов.

Ключевые слова: аудит, институт аудита, институциональная среда, формальные институты, неформальные институты

Актуальність. Аудиторська діяльність в Україні у розрізі євроінтеграційних процесів потребує приведення діяльності аудиторів у відповідність до європейських норм. Тим самим, багато концептуально-інституційних проблем розвитку аудиту в умовах підписання Угоди про асоціацію з ЄС залишаються актуальними для українських компаній і державних установ, для світових фінансових й аудиторських інституцій.

Оскільки аудит є невід'ємним атрибутом ринкової економіки, тому актуальним на сьогоднішній день залишається питання становлення в Україні інституту незалежного аудиту та його взаємозв'язку з іншими суміжними інститутами.

Інституціональний підхід надає дослідженням економічного розвитку міждисциплінарного характеру і дозволяє враховувати соціальні, політичні, демографічні, психологічні, культурні, релігійні та інші чинники розвитку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Інституціональні засади соціально-економічного розвитку суспільства досліджувалися такими зарубіжними ученими, як Т. Веблен, А. Алчіан, Дж. Б'юкенен, Р. Коуз, Д. Норт, Д. Ходжсон, О. Вільямсон та ін.

Сутність поняття «інститут» розкривається в працях представників економічної школи, що має назву «інституціоналізм», тобто вчення, яке розглядає значення різних інститутів, а також їх взаємодію щодо ухвалення певних рішень. Класик інституціоналізму Т. Веблен визначив інститути як «поширений образ думки в тому, що стосується окремих відносин між суспільством і особистістю і окремих виконуваних ними функцій» [1, с. 201].

Д. Норт стверджує, що «інститути – це створені людьми обмежувальні рамки, що упорядковують взаємовідносини між людьми... Інститути зменшують невизначеність, впорядковують повсякденне життя» [2, с. 11-14].

Інституціональний підхід в теорії аудиту використовують представники української наукової школи, зокрема, Бутинець Ф. Ф., Дорош Н. І., Петрик О. А., Редько О. Ю., Рядська В. В., Шалімова Н. С., Якубенко В. Д.

Серед російських вчених, які використовують методологію інституціоналізму з метою дослідження аудиту, варто назвати таких учених, як Панкова В. В., Ким Н. В., Фабисович Н. В.

У працях цих науковців аналізуються особливості формування інститутів, інституціональні перетворення тощо. Проте, об'єкт дослідження настільки складний, що проблема інституціональних перетворень завжди залишається відкритою.

Мета. Метою даної статті є дослідження сутності інституту аудиту та його взаємозв'язку з іншими суміжними інститутами.

Методи. Досягнення поставленої мети зумовило застосування відповідної системи методів дослідження. Під час дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення та історико-логічний метод використовувалися для виявлення сутності понять «інститут», «інститут аудиту»,

«інституціональне середовище». Методологічною основою дослідження слугували фундаментальні положення економічного аналізу неокласичної, інституціональної та еволюційної теорій, наукові дослідження, положення і розробки провідних вітчизняних та зарубіжних науковців з теорії аудиту.

Результати. Поняття «інститут» виникло в соціології та стосується соціальних конструкцій. Далі вчення про інститути проникає у всі галузі, які стосуються соціальної сфери, у тому числі в економіку, формуючи потужні інституційні теорії.

Інститут – це є сукупність формальних і неформальних норм (традиції, добровільно прийняті правила і закони поведінки, досягнуті угоди). Звідси, під «інститутами» потрібно розуміти явища економічного і неекономічного порядку – держава, суспільні структури, звичаї, законодавство тощо. Інституціональне середовище в загальному – це сукупність основних інститутів, які взаємодіють у процесі господарської діяльності людини та створюють обмежувальні рамки для неї.

Колодко Г. включає в поняття «інститути» процедури і правила поведінки, санкціоновані законом і звичаєм; законодавчі і регулюючі норми, організації та адміністративні, політичні структури. У широкому сенсі в дане поняття включається ринкова культура і менталітет [3, с. 40].

Будь-який інститут повинен нести в собі ціннісну або абсолютну ідею, свою суспільну місію. Місія сучасного інституту повинна відображати його здібність до саморозвитку. Інститут змушує людину, що потрапляє в структуру його функціональних місць, діяти не так як хочеться їй самій, а так, як наказують правила функціонування даного інституту.

Поняття «інститут аудиту» появилось недавно і вперше було сформульоване російськими науковцями. «Під інститутом аудиту слід розуміти сукупність формальних і неформальних норм, правил і стандартів, що визначають рамки взаємодії різних суб'єктів щодо аудиторської діяльності» [4, с. 188].

Для переконання чи вважати український аудит інститутом чи ні розглянемо чотири ознаки інституту [5, с. 22 - 23]:

1) соціологічна – інститут завжди розглядається як результат соціалізації, суспільного визнання з виведенням мікроявищ та процесів на макрорівень;

2) правова – інститут пов'язується з організаційним та правовим оформленням забезпечених легітимністю явищ;

3) економічна – інститут розглядається як певна сфера, межі існування та підґрунтя отримання специфікованих форм доходу;

4) соціо-психологічна – будь-який інститут із усією соціальною наповненістю не позбавлений природних, психобіологічних засад, що виводять на можливість адаптації інститутів до зміни середовища.

Звідси, хоча ринок аудиторських послуг в країні все ще формується, аудит в Україні є легітимним, законодавчо визначеним, а аудиторська діяльність відповідає ознакам інституціонального середовища.

Тому, доцільно розглядати інституційне середовище аудиторської діяльності як результат тісної взаємодії формальних і неформальних інститутів.



Рис. 1. Інституціональне середовище аудиторської діяльності

Складність інституціональних перетворень в аудиті пов'язана з існуючим дисбалансом між формальними і неформальними інститутами, коли перші ще слабкі і не доопрацьовані, а другі – відображають стереотипи поведінки попередніх етапів розвитку.

В новій інституціональній економічній теорії неформальні інститути частіше за все розглядаються як доповнення до формальних інститутів, при зміні яких неформальні інститути виявляються несумісними з ними. В результаті чого розвивається конфлікт інститутів. Норт Д. бачить розв'язання даного конфлікту наступним чином: «... з плином часу неефективні інститути вимирають, а ефективні – виживають, і тому відбувається розвиток більш ефективних форм організації» [2, с. 120].

Рядська В. В. вказує на три основні причини, які визначають необхідність застосування інституційної методології стосовно дослідження аудиторської діяльності [6, с.139]:

- 1) розвиток аудиту передбачає інституційне оформлення процесів регулювання професійної діяльності;
- 2) аудит як один із видів підприємницької діяльності передбачає тісну взаємодію з існуючими господарськими та правовими інститутами і не може існувати без певних інституційних рамок;
- 3) розуміння внутрішнього змісту інституту аудиту можна отримати через дослідження механізму інституціоналізації аудиторської діяльності в Україні.

В свою чергу Шалімова Н. С. зазначає, що аудит варто розглядати як суспільний інститут, який діє як механізм реалізації довіри, формалізація якого проявляється в існуванні стандартів, що їх повинні дотримуватися аудитори у професійній діяльності і які регламентують як організаційні та методичні аспекти аудиту, так і поведінку аудиторів, та у введенні випадків обов'язковості аудиту. Незалежний аудит виконує роль стабілізуючого та гармонізуючого елемента у складній системі соціально-економічних відносин суспільства, виконуючи дві функції: інформаційну та стимулюючу [7, с.27].

Інститути не можуть функціонувати окремо один від одного, оскільки «інститути –

визнані людиною обмеження, які формують людські взаємовідносини» [8, с. 10]. Навіть конкретний соціальний інститут, містить у собі «пакет інститутів – сукупність норм, які історично склалися як єдині комплекси і які, як правило, мають єдину ідеологічну базу» [8, с. 12].

Будь-який інститут має спільні з іншими інститутами риси: ролі, кодекс усний і письмовий, ідеологію, культурні символи, настанови та взірці поведінки. Виокремимо елементи притаманні інституту аудиту.

Аудит як наука та практика має свій перелік ролей, які реалізуються через поняття «аудитор». Культурними символами інституту аудиту як професійної діяльності є сертифікати та свідоцтва, що підтверджують кваліфікацію аудитора тощо.

Письмовими кодексами (писаними правилами), що окреслюють рамки інституту аудиту, є: законодавство в сфері аудиторської діяльності; Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; інструкції та методичні рекомендації міжнародного, національного та галузевого спрямування. Щодо усних кодексів, то ними є саме неформальні інститути – неписані правила аудиторів та користувачів інформації.

Настанови і взірці поведінки аудиторів окреслюються через один з елементів письмових регламентів, що входять до попередньої ознаки – через Кодекси етики професійних бухгалтерів та аудиторів. Ці настанови полягають у вимозі незалежності професійного судження, чесності, компетентності, об'єктивності, обачності, неупередженості, конфіденційності тощо.

Інститут аудиту формує і власні організаційні форми у вигляді національних, галузевих професійних аудиторських організацій. Глобально функціонує Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, Спілка аудиторів України та її територіальні відділення тощо.

Інституціональна модель аудиторської діяльності в Україні закріплена у Законі України «Про аудиторську діяльність». Порівнюючи практику аудиторської діяльності в різних країнах з позиції її правового забезпечення зауважимо, що вона є різною, а саме зміст конкретних формальних норм визначає різний зміст процесів регулювання взаємовідносин суб'єктів у зв'язку з наданням аудиторських послуг. Проте право, як необхідний фрагмент структури інституту аудиту, незмінне.

Нині сформувався конфлікт норм між вітчизняним інститутом аудиту і загальноєвропейською інституціональною моделлю, визначеною в Директиві Європейського парламенту та Ради 2006/43/ЄС від 17.05.2006 «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» [9].

Загальноєвропейська інституціональна модель включає: обов'язкове запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; системи забезпечення якості аудиторських послуг; прозорість діяльності аудиторів.

Зміна інституціональних засад аудиторської діяльності в Європейському співтоваристві не призвела до імплементації відповідних змін у вітчизняний інститут аудиту. Нині Аудиторська палата України не відповідає статусу органу суспільного нагляду, в її складі не забезпечено більшості не практикуючих осіб та наявний конфлікт інтересів при одночасному і безпосередньому здійсненні палатою функцій сертифікації,

контролю якості аудиторських послуг і нагляду за реалізацією цих функцій [10].

Важливим є суспільна довіра до професії аудитора в цілому, що передбачає створення такої інституціональної моделі, яка б гарантувала незалежність судження аудитора. При відсутності загальної довіри до професії аудитора відбувається монополізація ринку аудиторськими фірмами, які мають добру репутацію у інвесторів та міжнародний імідж («велика четвірка» та інші аудиторські фірми – члени міжнародних аудиторських мереж, асоціацій та альянсів).

Канцуров О. О. пропонує реформування соціально-економічного інституту аудиту провести у два етапи: 1) забезпечити умови для консенсусної зміни правил в інтересах груп спеціальних інтересів; 2) закласти підвалини нової інституціональної моделі європейського зразка. При цьому наголошує на необхідності змін до законодавства з метою: забезпечення застосування міжнародних стандартів аудиту; залучення професійних громадських організацій аудиторів і бухгалтерів України до регулювання аудиторської діяльності і формування правил; реформування Аудиторської палати України шляхом розмежування функцій нагляду, сертифікації і контролю якості та забезпечення більшості у її складі непрактикуючих осіб; зниження бар'єрів входження в професію, зокрема встановлення необмеженого терміну чинності сертифіката, покладання функцій з сертифікації на колегіальний орган, обмеження плати за складання іспитів; удосконалення системи забезпечення якості аудиторських послуг та незалежності аудитора; забезпечення прозорості діяльності Аудиторської палати та аудиторів [10].

На формування й розвиток інституту впливають інші інститути. Тому важливо приділяти увагу питанням компліментарності інститутів, тобто зв'язкам між інститутами в інституціональній системі.

Д. Норт зауважує, що сукупність інститутів в суспільстві виступають як свого роду каркас, конструкція, що об'єднує елементи економічної системи в єдине ціле [2, с. 134–140].

При вивченні всієї сукупності інститутів слід пам'ятати, що одні з них виступають передумовою формування ринкової економіки, тоді як інші виникають протягом його розвитку.

Висновки і перспективи. Інститут аудиту є авангардом неформальної інституціональної складової розвитку професії аудитора в Україні.

Нині важливо реформувати інститут аудиту і трансформувати його у напрямку інтеграції до загальноєвропейської інституціональної моделі аудиту, що дасть можливість українським аудиторам бути визнаними в Європі.

Перспективи подальших досліджень будуть спрямовані на вивчення взаємного впливу між інститутами бухгалтерського обліку і аудиту, що сприятиме підвищенню соціальної ефективності цих інститутів.

Список використаних джерел

1. Веблен, Т. Теория праздного класса / Т. Веблен. – М.: Прогресс, 1984. – 367 с.
2. Норт, Д. Институції, институційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт ; пер. з англ. І. Дзюб. – К. : Основи, 2000. – 198 с.
3. Колодко, Г. Неолиберализм и мировой экономической кризис [Текст] / Г. Колодко // Вопросы

економики. – 2010. – № 3. – С. 56–64.

4. Институциональные механизмы регулирования аудиторской деятельности и обеспечение качества аудита [Текст] / В. В. Панков, Н. В. Акаимова, В. Л. Кожухов // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 1. – С. 187 – 194.

5. Якубенко, В. Д. Базисні інститути у трансформаційній економіці [Текст]: [монографія] / В. Д. Якубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 252 с.

6. Рядська, В. В. Інституційна парадигма аудиту в Україні: сучасний стан та напрямки розвитку [Текст] / В. В. Рядська // Проблеми економіки. – 2014. – № 2. – С. 138-143.

7. Шалімова Н. С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. С. Шалімова – К. : ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2013. – 43 с.

8. Импортированные институты в странах с переходной экономикой : эффективность и издержки [Текст]. – М.: ИЭПП, 2003. – 234 с.

9. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts) [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844

10. Канцуров, О. О. Ідентифікація та подолання інституціональних розривів інституту бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О. О. Канцуров // Ефективна економіка. – 2014. – № 8. / Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3254>.

References

1. Veblen T. (1984). *Teoriya prazdnogo klassa* [The Theory of the Leisure Class]. Moscow, Russia: Progress, 367.

2. Nort D. (2000). *Instytucii, instytucijna zmina ta funkcionuvannja ekonomiky* [Institutions, institutional change and the economy]. Kyiv: Bases, 198.

3. Kolodko G. (2010). *Neoliberalizm i mirovoj jekonomicheskij krizis* [Neoliberalism and the global economic crisis]. *Voprosy ekonomiky* [Questions of economy], 3, 56–64.

4. Pankov, V. V., Akaemova, N. V., and Kozhukhov, V. L. (2011). «*Institutsionalnye mekhanizmy regulirovaniia auditorskoy deiatelnosti i obespechenie kachestva audita*» [Institutional mechanisms for regulation of the audit activities and quality assurance audits]. *Audit i finansovyy analiz* [Audit and Financial Analysis], 1, 187-194.

5. Jakubenko V. D. (2004). *Bazysni instytuty u transformacijij ekonomici: [monografija]* [Basic institutions in transitional economy]. Kyiv: Kyiv National Economic University, 252.

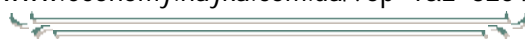
6. Rjads'ka V. V. (2014). *Instytucijna paradygma audytu v Ukrai'ni: suchasnyj stan ta naprjamky rozvytku* [Institutional Paradigm of Audit in Ukraine: Current State and Prospects for Development]. *Problems of Economics*, 2, 138-143.

7. Shalimova N. S. (2013). *Audyt v systemi social'no-ekonomichnyh vidnosyn Ukrai'ny* [Audit in the system of social-economic relations of Ukraine]. Kyiv: SHEE «Vadym Hetman Kyiv National Economic University», 43.

8. *Importirovannye instituty v stranah s perehodnoj jekonomikoj: jeffektivnost' i izderzhki* [Imported institutions in countries with economies in transition: efficiency and costs]. Moscow, Russia: Institute for the Economy in Transition (2003), 234.

9. Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts. Available at : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.

10. Koncurov O. O. (2014). *Identyfikacija ta podolannja instytucional'nyh rozryviv instytutu buhgalters'kogo obliku* [Identifying and overcoming institutional gaps of the accounting institution]. *Effective economy*, 8. Available at : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3254>.



МІЖДИСЦИПЛІНАРНІ
ДОСЛІДЖЕННЯ



INTERDISCIPLINARY
RESEARCH

УДК 657.1: 005.934
JEL Classification A12

Боримська Катерина

к.е.н., доцент, докторант кафедри обліку і аудиту

Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

E-mail: mavka123@ukr.net

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОСЯГНЕННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО ЕФЕКТУ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЗАПОРУКА ЙОГО ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ

Borymska Kateryna

Cand. Sci. (Ekon.), Associate Professor, applicant for obtaining the scientific degree of Doctor of Economic Sciences of the Department of Accountancy and Audit

Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine

E-mail: mavka123@ukr.net

ENSURING THE ACHIEVMENT OF SOCIO-ECONOMIC IMPACT OF OPERATION THE INTEGRATED SYSTEM OF THE ENTERPRISE ECONOMIC SECURITY MANAGEMENT AS A GUARANTEE OF INVESTMENT ATTRACTIVENESS

Анотація

Актуальність. Існуючі підходи щодо функціонування служби економічної безпеки не враховують специфіку діяльності підприємств в умовах посилення їх діяльності на максимальну інтеграцію в інвестиційні проекти, а також раціоналізацію та посилення комунікаційної взаємодії усіх структурних підрозділів. За таких умов суб'єктам господарювання в цілях захисту від економічних загроз необхідним є створення базового блоку управління економічною безпекою, до складу якого мають входити служба безпеки, бухгалтерська служба, аналітичний відділ та відділ внутрішнього контролю.

Методи. Застосована методологія дослідження ґрунтується на використанні загальнонаукових та емпіричних методів пізнання явищ і процесів забезпечення економічної безпеки підприємства на основі використання інструментів бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього контролю. У ході дослідження використано методи аналізу, синтезу та порівняння,

системний і математичний методи, метод експертних оцінок, анкетування директорів та головних бухгалтерів Житомирської та Київської областей.

Результати. В статті розроблено механізм побудови інтегрованої системи управління економічною безпекою підприємства, що включає регламентацію діяльності системи управління економічною безпекою, чітко окреслює функціональні обов'язки посадових осіб, задіяних до функціонування системи економічної безпеки, що є підґрунтям забезпечення централізованого управління й координації дій спеціалістів різних структурних підрозділів для вирішення конкретних завдань із забезпечення економічної безпеки, а також своєчасного реагування на дію факторів ринкового середовища та досягнення соціально-економічного ефекту функціонування інтегрованої системи управління економічною безпекою підприємства в сучасних умовах в цілому.

Перспективи. Функціонування базового блоку управління економічною безпекою дозволяє побудувати сучасну ефективну систему економічної безпеки підприємства із максимальним використанням людського потенціалу усіх структурних підрозділів з одночасним зниженням витрат на утримання штатної служби економічної безпеки за рахунок оптимізації її структури і штату. Напрямом подальших досліджень виступає розробка модуля розрахунку чисельності працівників, задіяних до системи управління економічною безпекою підприємства.

Ключові слова: інтегрована система управління економічною безпекою, служба економічної безпеки, соціально-економічний ефект.

Abstract

Introduction, Purpose. Existing approaches as for functioning of economic system service don't take into account the specific activity of enterprises in the conditions of strengthening of their activities at maximum integration into investment projects as well as rationalization and strengthening of communication cooperation of all structural units. Under such conditions business entities need to create base unit of economic security management, which should include the security service, accounting service, the analytical division and the internal control in order to protect from economic threats.

Methods. The applied research of methodology is based on using the general scientific and empirical methods of cognition of phenomena and processes of economic security of the enterprise through the use of instruments of accounting, analysis and internal control. During the study methods of analysis, synthesis and comparison, systematic and mathematical methods, experts evaluation, questionnaire of the directors and chief accountants of Zhytomyr and Kiev regions have been used.

Results. The author developed the mechanism of building an integrated system of economic security company, including regulation of economic security management system. The article clearly delineates functional responsibilities of the officials involved in the operation of the system of economic security that is the basis of providing centralized management and coordination of specialists of various business units for specific tasks to ensure economic security, as well as timely response to the factors of the market environment and the socio-economic impact the operation of the integrated system of management of economic security of the enterprise in modern conditions as a whole.

Discussion. Functioning of the basic unit of economic security management allows to build a modern and effective system of enterprise economic security with the maximum use of human potential of all structural units while reducing the cost of maintaining a staff of the economic security by optimizing its structure, and staffing. The direction of future research is the development of a module for calculating the number of workers involved in the system of management of economic safety of the enterprise.

Keywords: integrated system of management of economic security, economic security service, socio-economic.

Аннотация

Актуальность. Существующие подходы относительно функционирования службы экономической безопасности не учитывают специфику деятельности предприятий в условиях усиления их деятельности на максимальную интеграцию в инвестиционные проекты, а также

рационализацию и усиление коммуникационной взаимодействия всех структурных подразделений. При таких условиях хозяйствующим субъектам в целях защиты от экономических угроз необходимо создание базового блока управления экономической безопасностью, в состав которого должны входить служба безопасности, бухгалтерская служба, аналитический отдел и отдел внутреннего контроля.

Методы. Применена методология исследования основывается на использовании общенаучных и эмпирических методов познания явлений и процессов обеспечения экономической безопасности предприятия на основе использования инструментов бухгалтерского учета, анализа и внутреннего контроля. В ходе исследования использованы методы анализа, синтеза и сравнения, системный и математический методы, метод экспертных оценок, анкетирование директоров и главных бухгалтеров Житомирской и Киевской областей.

Результаты. В статье разработан механизм построения интегрированной системы управления экономической безопасностью предприятия, включает регламентацию деятельности системы управления экономической безопасностью, четко очерчивает функциональные обязанности должностных лиц, задействованных в функционировании системы экономической безопасности, что является основой обеспечения централизованного управления и координации действий специалистов различных структурных подразделений для решения конкретных задач по обеспечению экономической безопасности, а также своевременного реагирования на действие факторов рыночной среды и достижения социально-экономического эффекта функционирования интегрированной системы управления экономической безопасностью предприятия в современных условиях в целом.

Перспективы. Функционирование базового блока управления экономической безопасностью позволяет построить современную эффективную систему экономической безопасности предприятия с максимальным использованием человеческого потенциала всех структурных подразделений с одновременным снижением затрат на содержание штатной службы экономической безопасности за счет оптимизации ее структуры и штата. Направлением дальнейших исследований выступает разработка модуля расчета численности работников, задействованных в систему управления экономической безопасностью предприятия.

Ключевые слова: интегрированная система управления экономической безопасностью, служба экономической безопасности, социально-экономический эффект.

Актуальність. Економічна безпека є комплексом внутрішніх заходів зі збереження стану захищеності від низки факторів небезпек, загроз та ризиків підприємства, які особливо посилюють свій вплив в умовах активізації інвестиційного вектору розвитку вітчизняної економічної системи. В контексті реалізації Стратегії сталого розвитку "Україна 2020" [7] економічна безпека стає об'єктом зовнішнього впливу інтересів інвесторів і відповідно їх захисту та вітчизняних суб'єктів господарювання, які прагнуть бути інвестиційно привабливими та при цьому не зашкодити своїй безпеці.

Концептуальна основа сучасної системи управління економічною безпекою підприємства лише в певній мірі відповідає таким поступам розвитку інформаційного суспільства. Побудова базового блоку управління економічною безпекою підприємства вимагає нового обсягу даних, їх структуризації, які необхідні для управління підприємствами в умовах посилення євроінтеграційних процесів в економіці та забезпечення інвестиційного розвитку вітчизняних підприємств (на рис. 1 представлено обсяг прямих іноземних інвестицій в економіку України за останні роки). Ці завдання повинні стати пріоритетними в розвитку теоретичної та методологічної бази концепції інтегрованої системи управління економічної безпеки підприємства.

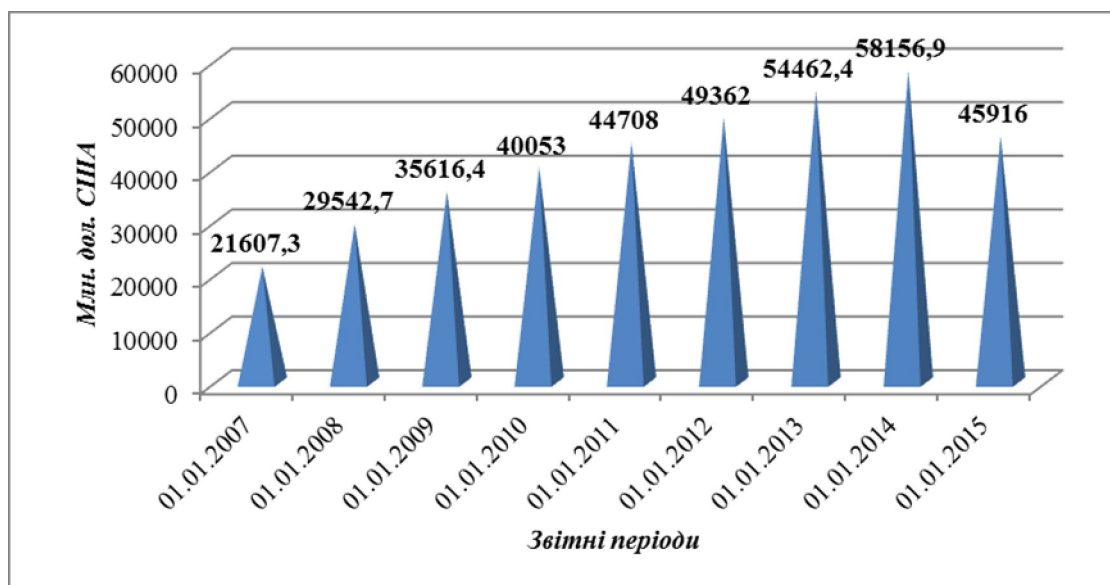


Рис. 1. Динаміка обсягу прямих іноземних інвестицій в економіку України, млн. дол. США

Джерело: дані Державної служби статистики України: <http://www.ukrstat.gov.ua>

Проте поза увагою вчених залишаються проблеми переведення системи управління економічною безпекою підприємства в системи інтегрованого та оперативного реагування на завдання прогнозування та уникнення негативних наслідків діяльності, шахрайств, зловживань та витоку інформації, що становить основу досягнення соціально-економічного ефекту діяльності системи управління підприємством в цілому.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемні питання функціонування інтегрованої системи управління економічною безпекою підприємства знайшли своє відображення в працях Є.В. Афанасьєва, О.І. Барановського, І.А. Белоусової С.М. Бичкової, М.І. Бондара, В.В. Вітлінського, Л. В. Гнілицької, З.В. Гуцайлюка, В.В. Євдокимова, В.М. Жука, Д.В. Зеркалова, С.В. Івахненко, В.Б. Івашкевича, М.Д. Корінька, І.П. Мігус, С.З. Мошенського, Є.А. Олейнікова, С.Ф. Покропивного, П.Я. Пригунова, І.І. Сахарцевої, М.Г. Чумаченка, Л.С. Шатковської, А.М. Штангрента, В.О. Шевчука, В.І. Ярочкіна, О.І. Ястремського та ін.

Метою публікації виступає обґрунтування соціально-економічного ефекту від функціонування інтегрованої системи управління економічною безпекою підприємства через створення базового блоку управління економічною безпекою, до складу якого мають входити служба безпеки, бухгалтерська служба, аналітичний відділ та відділ внутрішнього контролю.

Методи. Застосована методологія дослідження ґрунтується на використанні загальнонаукових та емпіричних методів пізнання явищ і процесів забезпечення економічної безпеки підприємства на основі використання інструментів бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього контролю. У ході дослідження використано методи аналізу, синтезу та порівняння, системний і математичний методи, метод експертних

оцінок, анкетування директорів та головних бухгалтерів Житомирської та Київської областей.

Результати. З огляду на те, що економічний розвиток нашої країни безпосередньо залежить від стабільного функціонування підприємств та, відповідно, їх економічного капіталу в умовах ринкових відносин, задля ефективного та стабільного функціонування підприємств у різних галузях економічної діяльності назріла необхідність переглянути роль служби економічної безпеки, створення якої є дієвим інструментом управління великим бізнесом (для суб'єктів господарювання, належних до середнього та малого бізнесу, виокремлення в організаційній структурі такої служби може бути нерентабельним). За твердженням І.П. Мігус, С.П. Міхно та Д.С. Файвішенко [3, с. 480-481], майже двадцятирічний досвід функціонування вітчизняних підприємств довів, що лише останнім часом їх власники усвідомили необхідність створення та повноцінного функціонування такого структурного підрозділу, як "служба економічної безпеки", при цьому, від його роботи багато в чому залежить ефективність діяльності всієї системи економічної безпеки підприємства щодо створення сприятливих і безпечних умов його діяльності [8].

Саме служби безпеки мають стати ключовим інструментом у системі комплексного забезпечення безпеки і захисту власності підприємств, створення якої здійснюється винятково з ініціативи та при безпосередній організаційній і матеріальній участі його власників. Адже, як влучно зазначає О.А. Туєв [6], на відміну від органів внутрішніх справ, які сьогодні вважаються спеціалізованими суб'єктами протидії злочинності та діють виключно в інтересах держави і суспільства в цілому, служби безпеки діють винятково в інтересах конкретних підприємств та їх власників з урахуванням тих загроз, що можуть виникнути.

Туєв О.А. у своєму дослідженні [6] вказує на те, що служба економічної безпеки повинна взаємодіяти з усіма державними та недержавними інституціями країни у сфері протидії рейдерству, що є одним із найбільш дієвих механізмів протидії рейдерству в Україні [1, с. 139].

Досвід вітчизняних підприємств показує, що дотепер не вирішена проблема функціонування системи економічної безпеки підприємств. *Проведене анкетування 62 суб'єктів господарювання Житомирської та Київської областей засвідчило, що 66 % респондентів зазначило, що система економічної безпеки на їх підприємствах не працює.* Як правило, всі завдання щодо забезпечення безпеки представники великого бізнесу покладають виключно на службу безпеки, а представники середнього та малого бізнесу не дбають про налагодження механізму взаємодії різних структурних підрозділів та/або посадових осіб в частині захисту інформації та безпеки господарювання підприємства в цілому, в кращому випадку наймають зовнішніх спеціалістів для виконання окремих функцій, пов'язаних із забезпеченням безпеки підприємства.

Виходячи з такої статистики, більшість дослідників пріоритетним все ж таки вважають організацію роботи власної служби економічної безпеки на підприємстві. Навіть у тих випадках, коли служба безпеки хоча й нечисленна (у малих формах бізнесу), проте вона раціонально організована, керівництво спроможне приймати самостійні рішення в рамках своєї компетенції і своєчасно реагувати на виникаючі ризики безпеки

підприємства, тобто статус керівника служби безпеки виділено і підтримано керівництвом, чітко розроблені функціональні обов'язки, які закріплюють правовий стан керівника служби безпеки, визначають його права і обов'язки по відношенню як до безпосередньо своїх підлеглих, так і до інших працівників підприємства.

Вважаємо, що підприємствам не так суттєво створювати окрему службу, як приділяти увагу створенню **базового блоку управління економічною безпекою** (рис. 1). Виходячи із загальноприйнятого розуміння організації системи безпеки будь-якого підприємства, за доцільне вважаємо налагодження на адміністративному рівні системи управління економічною безпекою, на оперативному – бухгалтерської служби та аналітичного відділу, на контрольному – відділу внутрішнього контролю і на технічному – служби безпеки. Таким чином, до базового блоку управління економічною безпекою можуть входити служба безпеки, бухгалтерська служба, аналітичний відділ та відділ внутрішнього контролю.

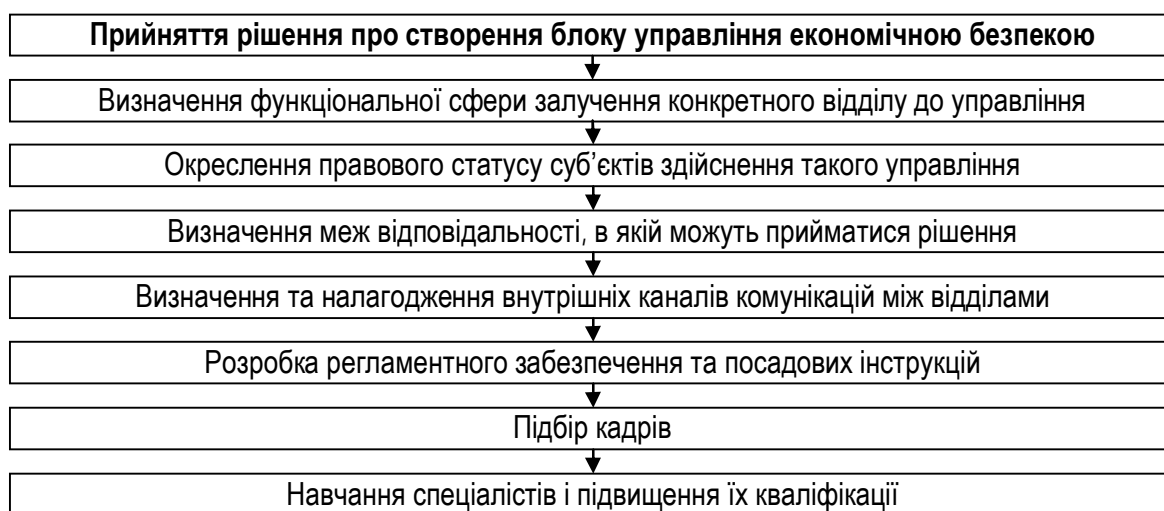


Рис. 1. Створення базового блоку “Управління СЕБ”

Принциповим при цьому є налагодження ефективної взаємодії цих підрозділів. Взаємодія в системі економічної безпеки – це погоджені дії внутрішніх і зовнішніх суб'єктів комплексної системи безпеки щодо завдань, напрямів і часу заради досягнення конкретної мети зі зниження рівня або протидії всім внутрішнім і зовнішнім небезпекам й загрозам для діяльності підприємства [5].

Механізм взаємодії служби безпеки підприємства із суб'єктами його системи економічної безпеки – це сукупність організаційно-правових і матеріально-технічних ресурсів, станів і процесів, з яких складаються скоординовані й погоджені в часі й просторі спільні дії різних суб'єктів системи економічної безпеки, спрямовані на протидію внутрішнім і зовнішнім загрозам економічній безпеці підприємства [2].

Основними компонентами механізму взаємодії служби безпеки підприємства із суб'єктами системи економічної безпеки є:

- принципи взаємодії – відображають вимоги, що пропонувані до взаємодії в системі економічної безпеки;

- методи взаємодії – відображають способи, які застосовуються для здійснення взаємодії служби безпеки із суб'єктами системи управління економічною безпекою підприємства;

- функції взаємодії – розкривають зміст взаємодії;

- процес взаємодії – визначає порядок дій щодо здійснення взаємодії в системі управління економічною безпекою підприємства;

- відносини, що виникають під час здійснення взаємодії, – відображають види формальних і неформальних взаємозв'язків між суб'єктами системи управління економічною безпекою, які виникають під час здійснення взаємодії.

Механізм взаємодії проявляється, насамперед, за допомогою формальних і неформальних відносин, які виникають між службою безпеки й іншими суб'єктами системи економічної безпеки підприємства в період підготовки та проведення спільних заходів щодо протидії загрозам діяльності підприємства.

Наочне представлення механізму функціонування інтегрованої системи управління економічною безпекою наведено на рис. 2.

В цілях забезпечення соціально-економічного ефекту функціонування інтегрованої системи управління економічною безпекою підприємства в умовах посилення інвестиційного вектору вітчизняної економіки ключовими позиціями представленої організації мають виступати:

1. Всебічне вивчення ринкового сектору, в якому працює підприємство, та тих, в яких вона планує проводити свою інвестиційну діяльність в найближчому майбутньому, а також політичних, економічних, криміногенних факторів у державі, регіоні, місті, а у разі потреби і в світі, які можуть впливати на діяльність підприємства з метою з'ясування поточного економічного становища підприємства, прогнозування його стану у майбутньому відповідно до планів розвитку бізнесу та формування переліку факторів-загроз мікро- та макросередовища, які можуть заважати досягненню поставлених цілей, в т.ч. із залучення іноземного капіталу.

2. Розробка комплексу заходів, спрямованих на попередження виявлених загроз або зниження витрат у випадку їх реалізації, у тому числі і заходів щодо локалізації загроз та ліквідації їх наслідків, в т.ч. на усіх етапах проходження інвестиційних проєктів (передінвестиційній, інвестиційній, постінвестиційній).

3. Розробка організаційної структури системи управління економічною безпекою з визначенням цілей і завдань щодо забезпечення економічної безпеки, розробка регламенту з економічної безпеки та інструкцій, розподіл обов'язків щодо забезпечення економічної безпеки між посадовими особами та підрозділами підприємства, призначення відповідальних осіб, введення посад, спеціальних структурних підрозділів та їх комунікаційної взаємодії, з цілепокладанням соціального аспекту забезпечення кадрової безпеки як ключового в досягненні соціально-економічного ефекту від такої системної побудови.



Рис. 2. Забезпечення досягнення соціально-економічного ефекту функціонування інтегрованої системи управління економічною безпекою підприємства

Для забезпечення дієвого контролю за виконанням своїх обов'язків співробітниками базового блоку управління економічною безпекою підприємства важливим інструментом виступає розробка Регламенту з економічної безпеки суб'єкта господарювання, Посадові інструкції працівників з реалізації управління економічною безпекою підприємства; Положення про комерційну таємницю та конфіденційну інформацію. Таким чином, підвищується суспільна роль працівників підприємства, залучених до реалізації завдань інтегрованої системи управління економічною безпекою, та регулювання їх правового статусу в частині захисту інформації та бізнесу в цілому.

Потребує також розвитку розробка комплексу методів стимулювання персоналу з реалізації завдань інтегрованої системи управління економічною безпекою підприємства в цілях підтримки його працездатності та комплексу профілактичних заходів із забезпечення кадрової безпеки на всіх етапах кадрового руху на підприємстві, організації і проведення атестації працівників з реалізації завдань інтегрованої системи управління економічною безпекою підприємства. Дані заходи сприяють підвищенню мотивації працівників в дотриманні безпеки на підприємстві, забезпеченню зростання компетентності та кваліфікаційного рівня спеціалістів, зниженню плинності кадрів, а отже, досягненню соціально-економічного ефекту від управління економічною безпекою підприємства в цілому.

4. Організація контролю за встановленим режимом економічної безпеки відповідно до методик, розроблених на підприємстві.

За такого соціально-економічного цілепокладання функціонування інтегрованої системи управління економічною безпекою для кожного підрозділу визначається його мета, формулюються критерії оцінки роботи, виділяються ресурси, окреслюються межі відповідальності, в яких вони можуть приймати рішення в частині економічної безпеки підприємства. Особливо обумовлюються комунікаційні питання: яка інформація доступна підрозділу, які і в якому вигляді відомості співробітники підрозділу передають для подальшої обробки. "Зміна зв'язків набагато сильніше впливає на якість управління, ніж варіювання алгоритмами управління або параметрами законів перетворення інформації" [4].

Висновки і перспективи. Завдяки налагодженому механізму взаємодії служби безпеки підприємства із внутрішніми суб'єктами системи економічної безпеки – бухгалтерською службою та аналітичним відділом, а також відділом внутрішнього контролю – стає реальним функціонування базового блоку управління економічною безпекою підприємства із максимальним залученням наявних кадрових, фінансових, матеріальних та ін. ресурсів підприємства.

Завданням створення блоку управління економічною безпекою є підтримання на необхідному рівні ступеня захисту господарської діяльності. Адже забезпечення економічної безпеки підприємства в сучасних умовах можливе тільки при комплексному підході до побудови системи економічної безпеки, при налагодженні цілеспрямованих й скоординованих дій з протидії всім реальним і потенційним небезпекам, а також загрозам економічній безпеці підприємства.

Такого роду структура функціонально пов'язана із загальною організаційною структурою суб'єкта господарювання, має спільний з нею механізм розробки управлінських рішень. Для здійснення свого призначення управління економічною безпекою контролює стан господарської діяльності та зовнішнє середовище, що безпосередньо оточує підприємство, в т.ч. сприяючи досягненню необхідного рівня інвестиційної привабливості. В результаті цього управління економічною безпекою забезпечує стабільне функціонування і розвиток суб'єкта господарювання в поточному і перспективному періоді, виключаючи ймовірність нанесення шкоди його фінансовим, матеріальним, інформаційним та інтелектуальним ресурсам, та сприяючи досягненню необхідного рівня соціальних гарантій та соціальної безпеки власних кадрів.

Список використаних джерел

1. Колеснік, М.А. Адміністративно-правові засади діяльності органів державної влади України щодо протидії рейдерству [Текст]: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / М. А. Колеснік. – Х., 2012. – 221 с.
2. Минаев, Г.А. Безопасность — менеджмент организации [Текст] / Г.А. Минаев. – М.: Московский государственный университет печати, 2005. – 637 с.
3. Мігус, І.П. Роль служби економічної безпеки при взаємодії з інсайдерами та аутсайдерами акціонерного товариства [Текст] / І.П. Мігус, С.П. Міхно, Д.С. Файвішенко / Сучасні перспективи розвитку систем економічної безпеки держави та суб'єктів господарювання: Монографія за ред. проф. Мігус І.П. – Черкаси: ТОВ "МАКЛАУТ". – Черкаси, 2012. – 636 с.
4. Могилевский, В.Д. Методология систем: вербальный подход (системные проблемы России) [Текст] / В.Д. Могилевский. – М.: Экономика, 1999. – 334 с.
5. Орлов, П. Основи економічної безпеки фірми [Текст] / П. Орлов, В. Духов. – Х.: ТОВ «Прометей-Прес», 2004. – 284 с.
6. Туєв, О.А. Щодо ролі служб безпеки господарюючих суб'єктів у протидії рейдерству [Текст] / О.А. Туєв // Форум права. – 2012. – № 2. – С. 714-719 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2012-2/12toaupr.pdf> (Дата звернення 24.05.15). — Назва з екрана.
7. Указ Президента України Про Стратегію сталого розвитку "Україна – 2020" від 12.01.2015 р. № 5/2015.
8. Шлыков, В.В. Комплексное обеспечение экономической безопасности предприятия [Текст] / В.В. Шлыков. – СПб: «Алетейя», 1999. – 144 с.

References

1. Koljesnik, M.A. (2012). Administratyvno-pravovi zasady dijal'nosti organiv derzhavnoi' vldy Ukraïny shhodo protydyii' rejderstvu [Administrative-legal bases of activity of public authorities of Ukraine on combating raiding]. Kharkiv, 221.
2. Mynaev, G.A. (2005). Bezopasnost' – menedzhment organizatsyy [Security – management of organization]. Moskovskyy gosudarstvennyy unyversytet pechaty, 637.
3. Migus, I.P. Mihno, S.P., Fajvishenko, D.S. (2012). Rol' sluzhby ekonomichnoi' bezpeky pry vzajemodii' z insajderamy ta autsajderamy akcionernogo tovarystva [The role of economic security in the interaction with insiders and outsiders of the joint stock company] / *Suchasni perspektyvy rozvytku system ekonomichnoi' bezpeky derzhavy ta sub'ektiv gospodarjuvannja* [Modern prospects of development of systems of economic security of the state and business entities]. Cherkassy, Ukraine: "MCLAUT", 636.
4. Mogylevskyy, V.D. (1999). Metodologyja system: verbal'nyj podhod (systemnye problemy Rossyy) [Methodology systems: verbal approach (systemic problems of Russia)]. *Economy*, 334.
5. Orlov, P.I. Duhov, V. (2004). Osnovy ekonomichnoi' bezpeky firmy [The foundations of economic security of the company]. Kharkiv, Ukraine: "Prometey-Press", 284.
6. Tujev, O.A. (2012) Shhodo roli sluzhby bezpeky gospodarjujuchykh sub'ektiv u protydyii' rejderstvu [On the role of security services businesses in the fight against intrusion] *Forum prava*, 2, 714-719. Available at: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2012-2/12toaupr.pdf>
7. Ukaz Prezydenta Ukraïny Pro Strategiju stalogo rozvytku "Ukraïna – 2020" vid 12.01.2015 r. № 5/2015 [The presidential decree On the Strategy for sustainable development "Ukraine – 2020"].
8. Shlykov, V.V. (1999). Kompleksnoe obespechenie jekonomicheskoy bezopasnosti predpriyatija [Comprehensive maintenance of economic safety of the enterprise]. "Aletheia", 144.



УДК 330.352
JEL Classification M41

Павлов Константин

д.э.н., профессор, зав. кафедрой экономики и управления
НОУ ВПО «Камский институт гуманитарных и инженерных технологий»,
г. Ижевск, Российская Федерация
E-mail: kvp_ruk@mail.ru

СТАТИСТИЧЕСКОЕ ИЗМЕРЕНИЕ РАЗВИТИЯ НАНОЭКОНОМИКИ

Pavlov Konstantin

Doctor of Economics, Professor, Head Department of Economics and Management
LEU HPE "Kamsky Institute of Humanitarian and Engineering Technology",
Izhevsk, Russian Federation
E-mail: kvp_ruk@mail.ru

STATISTICAL MEASURE OF NANO ECONOMICS

Аннотация

Актуальность. Современное социально-экономическое развитие передовых государств во многом определяется эффективным использованием факторов и ресурсов НТП. Доля технологических инноваций в объеме ВВП развитых стран составляет от 70% до 90%. Причем огромное значение в последнее время придается развитию нанотехнологий – научно-технологическому направлению, сформировавшемуся на стыке физики, химии, биологии, медицины и материаловедения. По оценкам, в обозримом будущем нанотехнологии способны будут совершить в обществе переворот, по своим масштабам превышающий даже последствия широкого распространения компьютеров. Однако, несмотря на огромное значение nanoиндустрии для эффективного развития российской экономики в целом, в настоящее время отсутствует система показателей, с комплексных позиций характеризующих современное состояние и динамические параметры развития nanoиндустрии. В связи с этим создание такого рода системы показателей имеет большое значение для ускоренного развития nanoэкономики. Таким образом, в статье обосновывается актуальность и целесообразность формирования системы показателей, характеризующих развитие nanoэкономики, а также рассматриваются конкретные показатели, входящие в эту систему и в различных аспектах отображающих процесс создания современной nanoиндустрии.

Методы. В статье используются методы статистического анализа, прежде всего, метод группировки, индексный метод, метод факторного анализа, а также подходы и методы системного анализа и общей теории систем.

Результаты. Nanoиндустрия занимается производством материалов и изделий сверхмалых размеров на основе изучения свойств различных веществ на молекулярном и атомарном уровнях. В метрической системе нанометр (нм) – а именно от этого слова произошла приставка «нано» в термине «нанотехнология» - соответствует миллимикрону. И хотя в настоящее время исчерпывающего определения понятия «нанотехнология» пока не существует, по аналогии с микротехнологиями можно сказать, что нанотехнологии оперируют величинами порядка одной миллиардной доли метра. В целом под нанотехнологиями обычно понимают совокупность методов и приемов, обеспечивающих возможность контролируемому образом

создавать и модифицировать объекты, включающие компоненты размером не более 100 нм хотя бы в одном измерении и в результате этого получившие принципиально новые качества, позволяющие осуществлять их интеграцию в полноценно функционирующие системы большего масштаба. В более широком смысле к нанотехнологиям относят также еще и методы диагностики и исследования такого рода объектов.

Кроме нанотехнологий при рассмотрении вопроса о развитии nanoиндустрии следует учесть также развитие наноматериалов и наносистемной техники, являющихся составными элементами nanoиндустрии. Говоря о развитии nanoиндустрии, следует иметь в виду, что в этом случае предполагается рассмотрение широчайшего спектра разнообразных и не всегда напрямую связанных между собой проблем в различных областях науки и техники, где уже используются соответствующие технологии и методы. И хотя поэтому нанотехнологии целесообразно рассматривать не как единое целое, а больше всего лишь как обобщенное понятие, следует признать, что nanoиндустрия в целом оказывает революционизирующее воздействие на развитие информационных и телекоммуникационных технологий, биотехнологий, средств безопасности и ряд других. В результате за последние годы десятки стран приняли национальные программы развития nanoиндустрии в качестве высшего национального приоритета. Среди них такие развитые государства, как США, Япония, Германия, Франция, Китай и ряд других.

Следует также отметить, что нередко вместо термина «система nanoиндустрии» все чаще используют термин «наноэкономика», причем под наноэкономикой нами понимается система воспроизводственных отношений, связанных с производством и использованием нанотехнологий, наноматериалов и наносистемной техники. Для эффективного развития наноэкономики большое значение имеет разработка и создание системы показателей, в различных аспектах характеризующих современное состояние и динамические параметры развития nanoиндустрии. Причем речь идет о создании именно системы показателей, когда используется комплексный подход и учитываются по крайней мере все основные аспекты и элементы формирования и развития наноэкономики. Разумеется, в этой системе обязательно должен быть раздел, в котором рассматриваются показатели, характеризующие развитие наноэкономики в целом и на разных уровнях управленческой иерархии: на мировом и международном уровнях, на национальном, отраслевом и региональном уровнях, а также на уровне отдельного предприятия (организации) и его отдельных структурных подразделений.

Здесь, прежде всего, речь идет о таких показателях, как суммарный объем разработки и использования nanoизделий, выраженный в стоимостных и натуральных единицах измерения, а также суммарные затраты на создание и внедрение такого рода изделий на разных уровнях управленческой иерархии. Кроме этого, в эту группу показателей обязательно должны войти показатели, характеризующие удельный вес, долю стоимости nanoизделий в общей стоимости продукции, которую выпускает данный хозяйствующий субъект. Следует также включить показатели, характеризующие социально-экономическую эффективность использования нанопродукции и nanoиндустрии в целом – как общие показатели эффективности, так и частные показатели (производительность труда, фондоотдачу, материалоемкость, капиталоемкость и пр.).

Перспективы. Перечисленные группы системы показателей отображают, на взгляд автора, основные аспекты процесса формирования и развития наноэкономики (в этой связи эту систему можно назвать системой нанопоказателей). В систему нанопоказателей, таким образом, следует включить следующие разделы: общий раздел, раздел динамики нанопоказателей, раздел, характеризующий качество, уровень стандартизации и унификации нанопродукции, раздел эффективности и инновационной активности nanoиндустрии, а также разделы, характеризующие экологичность, эргономические и эстетические свойства нанопродукции. Однако сказанное совсем не означает, что со временем система показателей, характеризующих nanoиндустрию, не претерпит существенных изменений и в нее не будут добавлены новые разделы показателей. В заключении также следует добавить, что показатели всех перечисленных групп следует рассматривать на разных уровнях управленческой иерархии: мега-, макро-, мезо-, микро- и

миниуровне. Данная система показателей может стать элементом формирующихся в настоящее время в России национальной и региональных инновационных систем. Предложенная система показателей может быть использована для осуществления анализа современного состояния и определения перспектив развития наноэкономики не только в России, но и в других странах, в том числе, в Украине.

Ключевые слова: развитие наноэкономики, система показателей, наноиндустрия, наноуровень.

Abstract

Introduction, Purpose. The current socio-economic development of the advanced countries is largely determined by the effective use of resources and factors of NTP. The share of technological innovations in the GDP of developed countries ranges from 70% to 90%. And of great importance recently attached to the development of nanotechnology - science and technology areas, formed at the intersection of physics, chemistry, biology, medicine and materials science. It is estimated that in the foreseeable future, nanotechnology will be able to make social upheaval on a scale even greater than the consequences of widespread computer. However, despite the enormous importance of the nanotechnology industry for the effective development of the Russian economy as a whole, there is currently no system of indicators, with comprehensive products and characterize the current state of the dynamic parameters of the nanotechnology industry. In this regard, the establishment of such a system of indicators is of great importance for the rapid development of nanoeconomics.

The article substantiates the expediency of forming a system of indicators characterizing the development nanoeconomics and discusses specific indicators included in the system and in various aspects of mapping the process of creating a modern nanotechnology industry.

Methods. The article uses the methods of statistical analysis, first of all, the method of grouping the index method, factor analysis, as well as approaches and methods of system analysis and general systems theory.

Results. Nanoindustry engaged in the production of materials and products based on the ultra-small size of the study of the properties of various materials at the molecular and atomic levels. In the metric system nanometer (nm) - and it is from this word comes the prefix "nano" in the term "nanotechnology" - corresponds to nanometers. Although now an exhaustive definition of "nanotechnology" is not there yet, by analogy with microtechnologies can say that nanotechnology operate quantities of the order of a billionth of a meter. In general, a nanotechnology is generally understood set of methods and techniques, enabling a controlled manner to create and modify objects, including components not larger than 100 nm in at least one dimension, and as a result, received a fundamentally new quality, which they can be integrated into a fully functioning system more scale. In a broader sense to include nanotechnology and also methods of diagnosis and the study of such objects.

Also nanotechnology when considering the development of the nanotechnology industry should take into account the development of nanomaterials and nanosistemnoy technology is a component of the nanotechnology industry. Talking about the development of the nanotechnology industry, it should be borne in mind that in this case expected to consider the widest range of diverse and not always directly linked problems in various fields of science and technology, which already uses appropriate technologies and methods. Although nanotechnology is therefore not appropriate to consider as a whole, but more just as a generic term, it should be recognized that the nano-industry as a whole has a revolutionary impact on the development of information and communications technology, biotechnology, security and others. As a result, in recent years, dozens of countries have adopted national programs of development of the nanotechnology industry as a top national priority. Among them are developed countries like the US, Japan, Germany, France, China and several others.

It should also be noted that often, instead of the term "system of nano-industry" are increasingly using the term "nanoeconomics" and under nanoeconomics we understand the reproductive system of relations connected with the production and use of nanotechnologies, nanomaterials and nanosistemnoy technology. For effective development nanoeconomics important is the development and establishment of a system of

indicators in the various aspects characterizing the current state and the dynamic parameters of the nanotechnology industry. And it is precisely the creation of a system of indicators that an integrated approach and take into account at least all the main aspects and elements of the formation and development of nanoeconomics. Of course, this system must be a section that addresses the indicators characterizing the development nanoeconomics as a whole and at different levels of the management hierarchy: the global and international level, at the national, sectoral and regional levels, as well as at the level of the individual enterprise (organization) and its individual business units.

Here, above all, it is about indicators such as the total amount of the development and use of nanoproducts, expressed in monetary and physical units, and the total cost of the creation and implementation of such products at different levels of the management hierarchy. In addition, this group of indicators must enter parameters describing specific gravity fraction of the cost of nanoproducts in the total cost of production which produces the entity. It should also include the indicators that characterize the socio-economic efficiency of the use of nanoproducts and nanotechnology industry as a whole - both the general performance indicators, and private indicators (productivity, return on assets, the consumption of materials, capital intensity, and so forth.).

Discussion. These groups of indicators reflect the author's opinion, the main aspects of the formation and development of nanoeconomics (in this regard, the system can be called a system *nanopokazateley*). The system *nanopokazateley* thus should include the following sections: a general section, a section of the dynamics *nanopokazateley*, section describing the quality, standardization and unification of nanoproducts, section efficiency and innovation activity of the nanotechnology industry, as well as sections describing the ecological, ergonomic and aesthetic properties of the nano. However, the above does not mean that over time, the system of indicators characterizing nanoindustry will not undergo significant changes, and it will not be added new sections indicators. In conclusion, it should also be added that the performance of all these groups should be considered at different levels of the management hierarchy: mega, macro, meso, micro and miniurovne. This system of indicators could be an element of emerging now in Russian national and regional innovation systems. The proposed system of indicators can be used for analysis of the current condition and prospects of development of nanoeconomics not only in Russia but in other countries, including in Ukraine.

Keywords: nanoeconomy development, system of indicators, nanoindustry, nanolevel.

Актуальность. Современное социально-экономическое развитие передовых государств во многом определяется эффективным использованием факторов и ресурсов НТП. Доля технологических инноваций в объеме ВВП развитых стран составляет от 70% до 90%. Причем огромное значение в последнее время придается развитию нанотехнологий – научно-технологическому направлению, сформировавшемуся на стыке физики, химии, биологии, медицины и материаловедения. По оценкам, в обозримом будущем нанотехнологии способны будут совершить в обществе переворот, по своим масштабам превышающий даже последствия широкого распространения компьютеров.

Наноиндустрия занимается производством материалов и изделий сверхмалых размеров на основе изучения свойств различных веществ на молекулярном и атомарном уровнях. В метрической системе нанометр (нм) – а именно от этого слова произошла приставка «нано» в термине «нанотехнология» - соответствует миллимикрону (а это единица измерения длины, равная одной миллиардной метра или 10^{-9}). Для сравнения толщина человеческого волоса в среднем равна 50 тысяч нм [1].

И хотя в настоящее время исчерпывающего определения понятия «нанотехнология» пока не существует, по аналогии с микротехнологиями можно сказать, что нанотехнологии оперируют величинами порядка одной миллиардной доли метра. В

целом под нанотехнологиями обычно понимают совокупность методов и приемов, обеспечивающих возможность контролируемым образом создавать и модифицировать объекты, включающие компоненты размером не более 100 нм хотя бы в одном измерении и в результате этого получившие принципиально новые качества, позволяющие осуществлять их интеграцию в полноценно функционирующие системы большего масштаба. В более широком смысле к нанотехнологиям относят также еще и методы диагностики и исследования такого рода объектов.

Кроме нанотехнологий при рассмотрении вопроса о развитии nanoиндустрии следует учесть также развитие наноматериалов и наносистемной техники, являющихся составными элементами nanoиндустрии [2]. Наноматериалы – это материалы, содержащие структурные элементы, геометрический размер которых хотя бы в одном измерении не превышает 100 нм и благодаря этому обладающие качественно новыми свойствами, в том числе с заданными функциональными и эксплуатационными характеристиками.

Под наносистемной техникой обычно понимают созданные полностью или частично на основе наноматериалов и нанотехнологий функционально законченные системы и устройства, характеристики которых кардинальным образом отличаются от характеристик систем и устройств аналогичного назначения, созданных по традиционным технологиям. Таким образом, nanoиндустрия – это вид деятельности по созданию продукции на основе нанотехнологий, наноматериалов и наносистемной техники.

Говоря о развитии nanoиндустрии, следует иметь в виду, что в этом случае предполагается рассмотрение широчайшего спектра разнообразных и не всегда напрямую связанных между собой проблем в различных областях науки и техники, где уже используются соответствующие технологии и методы. И хотя поэтому нанотехнологии целесообразно рассматривать не как единое целое, а больше всего лишь как обобщенное понятие, следует признать, что nanoиндустрия в целом оказывает революционизирующее воздействие на развитие информационных и телекоммуникационных технологий, биотехнологий, средств безопасности и ряд других. В результате за последние годы десятки стран приняли национальные программы развития nanoиндустрии в качестве высшего национального приоритета. Среди них такие развитые государства, как США, Япония, Германия, Франция, Китай и ряд других.

Так, в Китае, например, в последнее время работает около 800 компаний, занимающихся внедрением нанотехнологий, а также более 100 профильных научно-исследовательских институтов, абсолютное большинство из которых ориентировано на удовлетворение нужд оборонно-промышленного комплекса этой страны. Другие развитые государства также выделяют огромные средства на оборонные разработки в сфере нанотехнологий. Россия по показателю объема суммарных затрат на развитие nanoиндустрии находится в числе лидеров, причем, в более чем 20 субъектах Российской Федерации имеются крупные центры развития нанотехнологий (например, в таких городах, как Белгород, Ижевск, Чебоксары и т.д.). Вместе с тем одной из серьезнейших проблем в этой сфере в отечественной экономике является проблема массового внедрения изобретений и патентов, полученных при создании

наноматеріалів і нанотехнологій. Такого роду проблеми, як відомо, являються одними з ключових в сфері НІОКР в Росії ще з радянських часів (свого роду ахіллесовою п'ятою цієї сфери). Другою серйозною проблемою ефективного розвитку наноіндустрії являється незрозумілість системи статистичного обліку розвитку наноіндустрії.

Слід також відзначити, що нерідко замість терміна «система наноіндустрії» все частіше використовують термін «нано економіка», причому під нано економікою нами розуміється система взаємовідносин, пов'язаних з виробництвом і використанням нанотехнологій, наноматеріалів і наносистемної техніки. Правда, існує і інший варіант використання терміна «нано економіка». Так, Г. Клейнер виділяє 5 ієрархічних рівнів: мега-, макро-, мезо-, мікро- і нанорівень, а також відповідні економічні дисципліни: міжнародна економіка, макроекономіка, мезоекономіка, мікроекономіка і нано економіка [3]. На нанорівні предметом дослідження економічної теорії стають відносини єдиного розподілу і кооперації праці окремих працівників, конкуренції і монополії індивідів на знання, навички і вміння всередині професійних груп, формування і реалізація цінності і корисності їх праці. Таким чином, об'єктом нано економіки в такому її розумінні є окремий індивід, фізична особа. На наш погляд, обидва підходи мають право на існування, але в подальшому ми будемо дотримуватися першого варіанта. Крім члена кореспондента РАН Г. Клейнера проблемами розвитку наноіндустрії також цікавилися і займаються такі відомі вчені Росії і України, як академіки НАН України Н.Г. Чумаченко і А.І. Амоша, професори В.І. Ляшенко, М.І. Шишкін, А.С. Флорова і ряд інших.

Для ефективного розвитку нано економіки велике значення має розробка і створення системи показників, в різних аспектах характеризуючих сучасний стан і динамічні параметри розвитку наноіндустрії. При цьому йдеться про створенні саме системи показників, коли використовується комплексний підхід і враховуються по крайней мірі всі основні аспекти і елементи формування і розвитку нано економіки. Розуміється, в цій системі обов'язково повинен бути розділ, в якому розглядаються показники, що характеризують розвиток нано економіки в цілому і на різних рівнях управлінської ієрархії: на світовому і міжнародному рівнях, на національному, галузевому і регіональному рівнях, а також на рівні окремого підприємства (організації) і його окремих структурних підрозділів.

Тут, перш за все, йдеться про такі показники, як загальний обсяг розробки і використання нанопродукції, виражений в стоимісних і натуральних одиницях вимірювання, а також загальні витрати на створення і впровадження такого роду продукції на різних рівнях управлінської ієрархії. Крім цього, до цієї групи показників обов'язково повинні ввійти показники, що характеризують удільний вагу, частку стоимісності нанопродукції в загальній стоимісності продукції, яку випускає даний господарюючий суб'єкт. Слід також включити показники, що характеризують соціально-економічну ефективність використання нанопродукції і наноіндустрії в цілому – як загальні показники ефективності, так і часткові показники (виробничість праці, фондоотдачу, матеріаломісткість,

капиталоемкость и пр.).

Цель. В последнее время социально-экономическое развитие передовых стран прежде всего определяется эффективным использованием наукоемких производств, факторов и ресурсов. Именно этим объясняется то обстоятельство, что в структуре факторов экономического развития основное место занимают технологические инновации. Огромное значение в настоящее время при этом придается развитию nanoиндустрии - новому революционному научно-технологическому направлению.

Вместе с тем, несмотря на огромное значение, которое в обозримом будущем может сыграть развитие нанотехнологий, в настоящее время нет системы показателей, которые с комплексных позиций оценивали бы состояние и темпы развития nanoиндустрии. Исходя из сказанного, формирование такого рода системы показателей является весьма актуальной и важной задачей для ускоренного развития nanoэкономики.

Методы. В статье используются методы статистического анализа, прежде всего, метод группировки, индексный метод, метод факторного анализа, а также подходы и методы системного анализа и общей теории систем.

Результаты. Весьма важный показатель – это показатель наукоёмкости, характеризующий технологию и отображающий степень ее связи с научными исследованиями и разработками. В данном случае под технологией следует понимать совокупность методов и приемов, применяемых на всех стадиях разработки и изготовления определенного вида изделия [4]. Под наукоёмкой же технологией понимается такая технология, которая включает в себя объемы опытных работ, превышающих средние значения этого показателя технологий в определенной сфере экономики и чаще всего наукоёмкость рассматривается в сфере обрабатывающей промышленности [5]. Для nanoизделий оценивать их наукоёмкость крайне важно.

Наукоёмкость отрасли обычно измеряется как отношение общих расходов к расходам сбыта, а также как отношение объемов сбыта к численности ученых, инженеров и техников, занятых в данной отрасли. Наукоёмкая продукция – это изделие, в себестоимости которой расходы на НИОКР выше, чем в среднем по отраслям данной сферы хозяйства.

Динамику nanoэкономики характеризуют такие показатели, как рост и прирост nanoпродукции, темп роста и темп прироста ее. Структурные изменения характеризуются таким показателем, как изменение доли стоимости nanoпродукции в общей стоимости выпускаемой продукции данным хозяйствующим субъектом (предприятием, отраслью, регионом, народнохозяйственным комплексом в целом).

Любое промышленное изделие характеризуется определенным уровнем качества, которое в настоящее время является одной из важнейших характеристик степени конкурентоспособности продукции. Повышение качества особенно актуально для отечественных товаров в настоящее время, когда российская экономика пытается осуществить переход от экономики сырьевого типа к развитой современной инновационной экономике. Формирование и развитие nanoиндустрии является одним из ключевых направлений реализации такого рода перехода, в связи с чем вопрос об оценке уровня качества nanoизделий стоит особенно остро. Важнейшим аспектом

качества продукции является ее надежность, т.е. свойство изделия сохранять во времени в определенных границах значения всех показателей, характеризующих способность осуществлять определенные функции в конкретных режимах и в условиях использования, технического обслуживания, ремонтов, хранения и перевозки.

Надежность является важным свойством нанопродукции и поэтому показатели надежности относятся к основным показателям, характеризующим качество продукции. Они отображают способность нанопродукта с течением времени реализовать требуемые функции в заданной системе. Эти показатели характеризуют особенности безотказности, долговечности, ремонтпригодности и сохраняемости. Безотказность представляет собой способность нанопродукта постоянно сохранять работоспособность в течение определенного периода времени или отдельной наработки, которая проявляется в возможности безотказной деятельности. Ремонтпригодность – это свойство нанопродукции, которое состоит в приспособленности его к предупреждению и выявлению причин появления отказов, повреждений и ликвидации их последствий в результате проведения ремонтов и технического обслуживания. Восстановление нанопродукции обуславливается средним временем восстановления до определенной величины показателя качества и степенью возобновления. Под сохраняемостью понимается способность наноизделия сохранять исправное и работоспособное, годное к использованию и эксплуатации состояние в течение времени после хранения и перевозки. Средний срок сохраняемости и назначенный срок хранения являются показателями сохраняемости. Долговечность – способность нанопродукции сберегать работоспособность до наступления предельного состояния при установленном сроке технического обслуживания и ремонта. Средний ресурс и средний срок службы являются показателями долговечности, причем понятие «ресурс» используется при характеристике долговечности по наработке изделия, а «срок службы» - при характеристике долговечности по календарному периоду времени. При этом выделяют единичный показатель надежности, который характеризует одно из качеств наноизделия и комплексный показатель, характеризующий несколько качеств, составляющих надежность нанопродукции.

Важно определять также показатели технологичности нанопродукции. К наиболее важным показателям из этой группы относятся такие, как удельная материалоемкость наноизделия, его удельная трудоемкость изготовления, удельная энергоемкость изготовления и эксплуатации наноизделия, а также средняя оперативная длительность технического обслуживания данного наноизделия. В целом показатели технологичности выражают обобщенную характеристику рациональности примененных в продукции конструкторских и технологических решений и наилучшее распределение расходов на всех стадиях жизненного цикла нанопродукции.

Актуальна проблема статистической оценки технологичности не только наноизделия в целом, но и составных наноэлементов в сложной конструкции. Технологичность конструкции – это свойство, отражающее, насколько четко учитываются требования имеющейся технологии и системы освоения производства, транспортировки и технического обслуживания изделия. Технологичная конструкция обеспечивает минимизацию длительности производственной деятельности и расходов

материалов на всех фазах жизненного цикла продукта. К основным показателям технологичности конструкции, в которой имеются наноэлементы, можно отнести следующие: удельный вес нанодеталей в их общем количестве в данном изделии, коэффициент межпроектной унификации (т.е. заимствования) наноэлементов устройства, коэффициент унификации технологичности нанопроцессов и ряд других.

Учитывая, что в развитии nanoиндустрии в России в настоящее время одним из наименее эффективных звеньев является серийное, массовое производство nanoизделий, большое значение имеет разработка показателей стандартизации и унификации nanoпродукции, отражающих степень применения стандартных, унифицированных и неповторимых компонентов в составе продукта. Напомним, что стандартизация – это система разработки и определение требований, норм, правил, характеристик, выраженных в стандартах как обязательных, так и рекомендуемых для выполнения при производстве продукции. Стандартизация является очень значительным фактором повышения качества продукции и ускорения НТП на разных уровнях общественной иерархии. Унификация является одним из методов стандартизации и под унификацией понимается приведение объектов одинакового конструктивного назначения к единой форме по определенным качествам и рациональное снижение количества этих объектов на основе сведений об их эффективном использовании. При унификации определяют наименьшее необходимое, но достаточное количество типов, разновидностей, типоразмеров, компонентов, деталей, имеющих высокие показатели качества и взаимозаменяемости. Вследствие стандартизации и унификации появляются единые требования к качеству nanoизделий, охране и условиям труда работников на предприятиях.

К показателям стандартизации и унификации относятся коэффициенты применимости, повторяемости составных частей nanoизделия, унификации изделий, нового оригинального конструирования, серийности, экономической эффективности стандартизации nanoобъекта. Помимо данных показателей также рассчитываются коэффициенты повторяемости и унификации по конструктивным компонентам. Таким образом, показатели стандартизации и унификации характеризуют насыщенность товара обыкновенными, унифицированными компонентами, которыми являются входящие в него конструкции, приборы, агрегаты, комплекты и пр. Одним из важнейших направлений и методов стандартизации является агрегатирование, под которым понимается способ создания машин, установок, конструкций, узлов, аппаратов и других изделий из унифицированных агрегатов, устанавливаемых в изделия в различном количестве и в разных комбинациях.

Большое значение имеет разработка показателей, характеризующих инновационную активность социально-экономических систем на разных уровнях управленческой иерархии. Так, уровень инновационной активности отражает показатель удельного веса предприятий и организаций (в регионе, в отрасли, в национальной экономике в целом), осуществляющих технологические, организационные и маркетинговые инновации в сфере nanoиндустрии в общем числе предприятий и организаций. Для отдельного предприятия аналогичный показатель выражается в определении доли цехов и иных структурных подразделений предприятия,

осуществляющих наноинновации, в общем числе (как в общем числе инновативно активных подразделений, так и удельный вес в целом). Кроме этого показателя уровень инновационной активности и насыщенности рынка нанопродукцией также характеризует показатель удельного веса нанотоваров, работ и услуг в общем объеме инновационных товаров, работ и услуг, а также в общем объеме отгруженных товаров, выполненных работ и услуг организаций.

Целесообразно рассчитывать и интенсивность затрат на технологические наноинновации в виде отношения затрат на технологические наноинновации к объему отгруженных товаров и выполненных работ. Для более детального анализа важно определить удельный вес малых, средних и крупных предприятий, осуществляющих наноинновации, в общем числе соответственно малых, средних и крупных предприятий. Следует также рассчитывать показатели удельного веса экспорта и импорта нанотоваров и нанотехнологий в общем объеме соответственно экспорта и импорта.

Еще одной важной группой показателей являются показатели, характеризующие результативность и эффективность наноиндустрии в отрасли, в регионе и в национальной экономике в целом. К ним относятся показатели окупаемости затрат на наноинновации (под этим показателем понимается отношение объема нанотоваров, работ и услуг к сумме затрат на исследования, разработки и приобретение наноинноваций), выпуска нанопродукции в среднем на душу населения, отношения числа передовых использованных нанотехнологий к числу созданных нанотехнологий, а также показатель отношения нанотоваров, работ и услуг к числу инновационно-активных предприятий. Некоторые исследования свидетельствуют о том, что в большинстве регионов России, например, связь между инновационным развитием и эффективностью территориального воспроизводства весьма слабо выражена [6].

Обострение экологических проблем обуславливает необходимость статистического учета степени вредного влияния на окружающую среду, возникающего при производстве, применении и эксплуатации наноизделия. Для количественной оценки используют показатели экологичности продукции, являющиеся одним из основных свойств, обуславливающих уровень ее качества. К основным показателям экологичности нанопродукции относятся такие показатели, как содержание вредных примесей в нанопродуктах, выбросы вредных веществ в окружающую среду вследствие нанопроизводства, оценка уровня шума, вибрации, радиоактивного загрязнения окружающей среды (научное направление, в рамках которого исследуются вопросы влияния развития наноиндустрии на состояние окружающей среды, можно назвать нанозкологией).

Кроме экологических показателей при разработке системы показателей, характеризующих формирование и развитие наноэкономики, следует рассмотреть вопрос о целесообразности создания других групп показателей, таких, как, например, эргономические, эстетические и иные группы показателей. Эргономические показатели отображают удобство и комфорт использования нанопродукции. Так, психологические показатели применяются при установлении соответствия наноизделия возможностям восприятия и переработки информации, а также психологическим качествам человека. Другая разновидность эргономических показателей – антропометрические показатели

применяются при установлении соответствия конструкции изделия величине, форме и массе человеческого тела и его отдельных составляющих, входящих в контакт с наноизделием. К этой категории относятся также гигиенические, физиологические и психофизиологические показатели.

Так, гигиенические показатели используются при установлении соответствия наноизделия гигиеническим заявкам жизнедеятельности и работоспособности человека при реакции его с изделием. Иначе говоря, гигиенические показатели определяют соответствие изделия санитарно-гигиеническим нормам. Физиологические показатели применяются при установлении соответствия наноизделия физиологическим особенностям человека и функционированию его органов чувств (например, соответствие устройства наноизделия силовым и скоростным особенностям человека или соответствие конструкции наноизделия зрительным и психофизиологическим особенностям человека).

Эстетические показатели нанопродукции характеризуют ее эстетическое воздействие на человека. Показатели этой группы связаны с комплексным качеством – эстетичностью, воздействующим на восприятие человеком нанопродукции с точки зрения ее внешнего вида. Это качество определяется такими простыми признаками, как форма, гармония, композиция, стиль и т.д. В соответствии с этим эстетические показатели характеризуют соответствие наноизделия окружающей среде, стилю, информационно-художественное оформление нанопродукции, ее гармоничность и выразительность, оригинальность дизайна упаковки и пр.

Выводы и перспективы. Перечисленные группы системы показателей отображают, на наш взгляд, основные аспекты процесса формирования и развития наноэкономики (в этой связи эту систему можно назвать системой нанопоказателей). В систему нанопоказателей, таким образом, следует включить следующие разделы: общий раздел, раздел динамики нанопоказателей, раздел, характеризующий качество, уровень стандартизации и унификации нанопродукции, раздел эффективности и инновационной активности наноиндустрии, а также разделы, характеризующие экологичность, эргономические и эстетические свойства нанопродукции. Однако сказанное совсем не означает, что со временем система показателей, характеризующих наноиндустрию, не претерпит существенных изменений и в нее не будут добавлены новые разделы показателей. В заключении также следует добавить, что показатели всех перечисленных групп следует рассматривать на разных уровнях управленческой иерархии: мега-, макро-, мезо-, микро- и миниуровне. Данная система показателей может стать элементом формирующихся в настоящее время в России национальной и региональных инновационных систем. Предложенная система показателей может быть использована для осуществления анализа современного состояния и определения перспектив развития наноэкономики не только в России, но и в других странах, в том числе в Украине.

Список использованных источников

1. Флерова, А. О государственном регулировании инновационного развития в области наноматериалов и нанотехнологий в России [Текст] / А.О.Флерова // Инвестиции в России. – 2006. – № 8 – С. 41-47.

2. Ляшенко В.И., Павлов К.В., Шишкин М.И. Наноэкономика в славянских странах СНГ (Серия: Экономическое славяноведение). – Ижевск : Книгоград, 2011. – 348 с.
3. Клейнер Г. Наноэкономика [Текст] / Г.Клейнер // Вопросы экономики. – 2004. – № 12. – С.70-93.
4. Перевалов Ю.В. Инновационное предпринимательство и проблемы технологического развития [Текст] // Общество и экономика. – 1997. – №7. – С.18-84.
5. Федулова Л.И. Экономическая природа технологий и технологического развития [Текст] /Л.И.Федулова // Экономическая теория. – 2006. – №3. – С.3-19.
6. Иванова, М.В. Региональное инновационное пространство: особенности развития экономики знаний в регионах России [Текст]. Апатиты : Изд-во Кольского научного центра РАН, 2012. – 173 с.

References

1. Flerova A. (2006) O gosudarstvennom regulirovaniy ynnovatsionnogo razvytyja v oblasti nanomaterialov y nanotekhnologij v Rossyy [About state regulation of innovative development in the field of nanomaterials and nanotechnologies in Russia]. *Ynvestycyy v Rossyy [Investments in Russia]*. No. 8, 41-47. [in Russian]
2. Lyashenko, V. I. Pavlov, K.V. Shishkin, M. I. (2011) Nanoekonomyka v slavyanskykh stranah SNG (Serya: Ekonomycheskoe slavyanovedenye) [Nanoeconomy in Slavic CIS countries (a Series: Economic Slavic studies)]. Izhevsk: Knigograd, 348. [in Russian]
3. Kleyner G. (2004) Nanoekonomyka [Nanoeconomy]. *Voprosy ekonomyky [Economy Questions]*. No. 12, 70-93. [in Russian]
4. Perevalov Y.V. (1997) Ynnovatsionnoe predprynimatel'stvo y problemy tehnologicheskogo razvytyja [Innovative entrepreneurship and the challenges of technological development. *Obshhestvo y ekonomyka [Society and Economy]*. № 7, 18-84. [in Russian]
5. Fedulova, L. I. (2006) Ekonomycheskaja pryroda tehnologij y tehnologicheskogo razvytyja [The economic nature of technology and technological development]. *Ekonomycheskaja teoryja [The economic theory]*. № 3, 3-19.
6. Ivanova M.V. (2012) Regional'noe ynnovatsionnoe prostranstvo: osobennosty razvytyja ekonomyky znanyj v regionah Rossyy [Regional innovation space: features of the development of the knowledge economy in the regions of Russia]. Apatity: Kola Scientific Center, Russian Academy of Sciences, 173. [in Russian]



СТОРІНКА МОЛОДИХ
ВЧЕНИХ



PAGE OF YOUNG
SCIENTISTS

УДК 657.44
JEL Classification M41

Кайряк Орина

студент

Миколаївський національний університет ім. В.О.Сухомлинського

м. Миколаїв, Україна

E-mail: kayryak_arina@mail.ru

ДЕТЕРМІНАНТИ ВИЗНАЧЕННЯ ВИТРАТ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ

Kayryak Oryna

student

Mykolaiv National University named after V.O.Suhomlynskyy

Mykolaiv, Ukraine

E-mail: kayryak_arina@mail.ru

DEFINITIONS DETERMINANTS EXPENSES IN THE FINANCIAL STATEMENTS: PRACTICAL

Анотація

Актуальність. Необхідність удосконалення методики відображення витрат у фінансовій звітності, що допоможе бухгалтерам зорієнтуватися в лабіринтах нового обліку витрат, тобто формування виробничої собівартості, операційних, фінансових та інших витрат, витрат від участі в капіталі, а також витрат на надзвичайні події.

Методи. В процесі науково-теоретичного дослідження було використано загальнонаукові методи: аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, формалізація, абстрагування та моделювання.

Результати. Проаналізовано науково-методичні підходи, щодо визначення сутності витрат підприємства, виділено та систематизовано основні ознаки за якими здійснюється класифікація витрат, визначені переваги та недоліки нинішнього стану і запропоновані напрямки розвитку переваг із метою його вдосконалення. Досліджено сутність системи управління витратами, яка дозволяє приймати управлінські рішення, що спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства.

Перспективи. Наведені приклади і вказані особливості змісту окремих статей витрат, що допоможе бухгалтерам зорієнтуватися в лабіринтах нового обліку витрат, тобто формування виробничої собівартості, операційних, фінансових та інших витрат, витрат від участі в капіталі, а

також витрат на надзвичайні події.

Ключові слова: облік витрат, теорії витрат, систематизація витрат, фінансова звітність, принципи формування витрат.

Abstract

Introduction, Purpose. Necessity of improvement of method of reflection of charges for the financial reporting which will help accountants to be orientated in the labyrinths of new account of charges, that is forming of production prime price, operating, financial and other charges, losses, from participating in a capital, and also charges on extraordinary events.

Methods. In the process of scientifically-theoretical research scientific methods were used: analysis, synthesis, induction, deduction, comparison, formalization, abstracting and simulation.

Results. It is analyzed scientifically-methodical approaches, in relation to determination of essence of changes of the enterprise, the basic features of classification of charges are selected and systematized, certain advantages and lacks of the presence are determined and offered new ways in developing of advantages and it is also carried out with the purpose of his perfection. It is explored the essence of the charge's control system which helps to accept managing decisions which are directed on the increase of efficiency of enterprise's activity.

Discussion. Examples and indicated features of expenses are resulted, it will help accountants to be orientated in the labyrinths of new charge's account, that is forming the prime price of production, operating, financial and others charges, losses, from participating in a capital, and also charges on extraordinary events.

Keywords: cost accounting, theory of costs, ordering costs, financial reporting, principles of formation expenses.

Аннотация

Актуальность. Необходимость совершенствования методики отражения расходов в финансовой отчетности, поможет бухгалтерам сориентироваться в лабиринтах нового учета расходов, то есть формирование производственной себестоимости, операционных, финансовых и других расходов, потерь от участия в капитале, а также расходов на чрезвычайные происшествия.

Методы. В процессе научно-теоретического исследования были использованы общенаучные методы: анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение, формализация, абстрагирование и моделирование.

Результаты. Проанализированы научно-методические подходы, по определению сущности расходов предприятия, выделены и систематизированы основные признаки по которым осуществляется классификация расходов, определенные преимущества и недостатки нынешнего состояния и предложены направления развития преимуществ с целью его совершенствования. Исследована сущность системы управления затратами, которая позволяет принимать управленческие решения, направленные на повышение эффективности деятельности предприятия.

Перспективы. Приведенные примеры и указаны особенности содержания отдельных статей расходов, поможет бухгалтерам сориентироваться в лабиринтах нового учета расходов, то есть формирование производственной себестоимости, операционных, финансовых и других расходов, потерь от участия в капитале, а также расходов на чрезвычайные происшествия.

Ключевые слова: учет расходов, теории издержек, систематизация расходов, финансовая отчетность, принципы формирования расходов.

Актуальність. Питання прозорості і ефективності економічної інформації, зокрема інформації щодо інших витрат операційної діяльності підприємств, що формуються в системі бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності, не є повністю вирішеним. Тому реформування та гармонізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку в Україні також потребує впровадження нових і вдосконалення існуючих

інструментів при складанні фінансової звітності підприємств. Пошук нових шляхів для удосконалення фінансової звітності щодо відображення витрат підприємства в частині операційної діяльності формує мету нашого наукового дослідження. Тому вищенаведена проблема має як науковий, так і практичний характер.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженнями стану обліку витрат у загальному плані і методології складання фінансової звітності досліджують багато науковців, таких як В. Пархоменко, Ю. Лузан, Н. Шандова та інші. Однак, більшість праць присвяченні загальній методиці складання та подання фінансової звітності. При цьому залишаються поза увагою питання формування показників витрат та відображення їх у фінансової звітності.

Мета. Метою цієї роботи є дослідження сучасного стану обліку витрат в умовах діяльності вітчизняних промислових підприємств, їх відображення у фінансовій звітності підприємства, а також розробка рекомендацій з удосконалення організації обліку витрат та пропозицій щодо їх удосконалення з огляду на необхідність максимального задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Методи. В процесі науково-теоретичного дослідження було використано загальнонаукові методи: аналіз, порівняння, формалізація та абстрагування.

Результати. Витрати - це найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому з порядком їх здійснення, обліку і розподілу повинно бути все зрозуміло.

У процесі своєї діяльності підприємство здійснює матеріальні та грошові витрати. Залежно від ролі, яку вони відіграють у процесі відтворення, їх поділяють на три групи:

– витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства. Це витрати на виробництво та реалізацію продукції, так звані поточні витрати, які відшкодовуються за рахунок виручки від реалізації продукції (послуг).

– витрати, пов'язані з інвестиційною діяльністю, тобто на розширення та оновлення виробництва. Одноразові витрати на просте та розширене відтворення основних фондів, приріст оборотних коштів та формування додаткової робочої сили для нового виробництва. Джерелами фінансування цих витрат є амортизаційні відрахування, прибуток, емісія цінних паперів, кредити тощо.

– витрати на соціальний розвиток колективу (соціально-культурні, оздоровчі, житлово-побутові та інші потреби). Ці витрати не пов'язані з процесом виробництва, а тому джерелом їх фінансування є прибуток.

Витрати майже завжди здійснюються у натуральній та грошовій формі. Планування та облік витрат у натуральній формі має важливе значення для організації виробництва. Проте, для оцінки результатів виробництва необхідна грошова оцінка витрат [8, с. 98].

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Якщо хоча б одна з умов визнання активів не виконується, актив не визнається, а витрати з

придбання цього активу списуються у поточному періоді на "Інші операційні витрати" [6].

До витрат, згідно НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" також належать: нестача запасів, списання запасів або необоротних активів, які визнано активами, сплата штрафних санкцій, витрати на заохочування, соціальний і виробничий розвиток, нарахування податків, в тому числі податку на прибуток [3].

Відповідно до Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, витрати звітного періоду визначаються або зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [6].

Обчислені та прийняті до податкового обліку витрати підприємства зменшують доходи від діяльності такого підприємства. Податковим кодексом України встановлено порядок відображення витрат діяльності будь-якого підприємства за даними бухгалтерського обліку. При цьому, відповідно до статті 138 ПКУ, всі витрати, які враховуються під час обчислення об'єкта оподаткування, поділяються на: витрати операційної діяльності та інші витрати.

Виняток становлять такі окремі витрати, зокрема: витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності; платежі платника податку на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами; витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів; витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації, тощо.

Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку, а також інших документів, визначених у Кодексі. До таких належать загальноприйняті форми товарних накладних, актів виконаних робіт, виробничих звітів на списання витрат за статтями на виробництво послуг, авансових звітів тощо.

Витрати відображаються у бухгалтерському та обліку звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати сплати коштів [8, с 99].

Для відображення витрат новий План рахунків містить рахунки класу 9 "Витрати діяльності", що відображають витрати по статтях витрат, і рахунки класу 8 "Витрати по елементах", що відображає витрати по елементах витрат. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків підприємництва, а також організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести облік витрат тільки на рахунках класу 8 без використання рахунків класу 9. У цих підприємств інформація про витрати формуватиметься в обліку в розрізі економічних елементів. Витрати списуються безпосередньо з кредиту рахунків класу 8 в дебет рахунка 23 "Виробництво" в частині прямих і виробничих накладних витрат, а всі інші витрати відносяться на рахунок 79 "Фінансові результати". Усі витрати, пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю,

витрати при надзвичайних операціях в цьому випадку враховуються на рахунок 85 "Інші витрати" [6].

Вести облік витрат тільки на рахунках класу 8 можна рекомендувати тільки підприємствам з невеликою кількістю господарських операцій і при відсутності кількох напрямів діяльності.

Усі інші підприємства використовують рахунки класу 9. Їх використання дозволяє здійснювати докладніший облік витрат. Такі підприємства можуть вести облік витрат тільки на рахунках класу 9 або за бажання можуть використовувати одночасно з цим і рахунки класу 8 для узагальнення інформації про витрати за елементами. При цьому для систематизації інформації може бути застосована така схема: витрати відносяться спочатку на рахунки витрат класу 8, а потім списуються на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками і на рахунок 23 "Виробництво".

Узагальнені дані про витрати діяльності наводяться в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2), який є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкту, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів. Відповідно до п. 4 р. I НП(С)БО 1 кількість статей Звіту про фінансові результати не регламентована, підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття за виключенням тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді) [5, с 113].

У графі 4 Звіту про фінансові результати наводять показники за аналогічний період попереднього року. Заповнюючи проміжні звіти за I квартал, півріччя та 9 місяців 2013 року, необхідно було привести дані за аналогічні періоди 2012 року. Однак в оновленій формі звіту про фінансові результати не збігаються не лише коди рядків, але й змістове наповнення більшості статей. Тому бухгалтерам-практикам необхідно було докласти чимало зусиль та провести технічну роботу по трансформації й виокремленню ряду показників для заповнення графи 4 у 2013 році.

У новій формі № 2 у рядку 2000 "Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Також потребує уваги рядок 2300 "Витрати (дохід) з податку на прибуток", у якому відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.

Чинна форма Звіту про фінансові результати включає показники нового розділу "Сукупний дохід". Згідно з п. 3 р. 1 НП(С)БО 1, сукупний дохід — це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками) [3]. Очевидно, появу нового розділу можна розглядати знову ж таки, як спробу зблизити між собою сутність фінансової звітності за вітчизняними П(С)БО та МСФЗ. Інші три розділи звіту про фінансові результати (р. I "Фінансові результати", р. III "Елементи операційних витрат" та р. IV "Розрахунок показників прибутковості акцій") є звичними для вітчизняних

бухгалтерів з попередньої форми.

У розділі II "Сукупний дохід" розкривають інформацію про:

– дооцінку (уцінку) необоротних активів (р. 2400) – наводять суму дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, зменшену на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку); – дооцінку (уцінку) фінансових інструментів (р. 2405) – показують суму зміни балансової вартості об'єктів хеджування в порядку, визначеному П(С)БО 13 "Фінансові інструменти";

– накопичені курсові різниці (р. 2410) – наводять суму курсових різниць, які відповідно до п. 9 П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході;

– частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств (р. 2415) – наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій, у які ведеться за методом участі в капіталі (п. 12 та п. 21 П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції");

– інший сукупний дохід (р. 2445) – наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений в інші статті, наведені в цьому розділі);

– інший сукупний дохід до оподаткування (р. 2450) – визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу.

Розглядаючи зміст рядка 2445 "Інший сукупний дохід", слід відмітити нечіткість у визначенні його змісту. Натомість МСБО 1 "Подання фінансової звітності" чітко визначає склад і структуру іншого сукупного доходу. У бухгалтерів-практиків, які не мають досвіду застосування МСФЗ, при формуванні звітності за 1 квартал 2013 року виникло чимало питань щодо розкриття показника сукупного доходу.

Слід також відмітити, що у оновленому Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) немає рядків "Податкові різниці" та "Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)", затверджені ПБУ "Податкові різниці" та які з 01.01.2013 р. пропонувалося розкривати в окремому розділі Ф. № 2 [3].

Висновки і перспективи. Ефективний процес управління витратами забезпечує не тільки зниження рівня витрат, але й розповсюджується на всі елементи управління. Здійснення ефективного обліку витрат дає можливість точного відображення того, де були здійснені витрати і створює передумови для їх скорочення, а також допомагає керівництву виявляти ті підрозділи, які відповідальні за здійснені витрати. Удосконалення системи управління витратами націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Необхідність постійного прийняття рішень, що стосуються ціни реалізації продукції, її номенклатури, асортименту та об'єму випуску і т.д., керівниками підприємств створює необхідність планування та контролю за витратами. Планування витрат може

попередити виробництво неприбуткової продукції. Важливим аспектом проведення ефективного планування витратами є формування на підприємстві системи норм витрачання всіх ресурсів : основних, допоміжних, матеріалів, енергії, праці тощо. У процесі управління витратами важливе місце посідає контроль витрат, який формує механізм оберненого зв'язку, ефективність якого може бути досягнена тільки шляхом порівняння фактичних витрат з відповідними плановими (нормативними) показниками – бюджетами.

Як свідчить проведений аналіз, відбувається поступове впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності у вітчизняну систему бухгалтерського обліку України. Одним із підтверджень цьому є зміст форми звіту про фінансові результати, яка максимально враховує вимоги міжнародних стандартів. Однак для господарюючих суб'єктів, які не працюють за міжнародними стандартами, зміст окремих статей Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) вимагає додаткових роз'яснень у вигляді докладного порядку заповнення кожного рядка форми з наведенням прикладів.

Список використаних джерел

1. Міжнародний бухгалтерський облік. GAAP та IAS. Довідник бухгалтера від А до Я [Текст] / Под ред. Матвєєва В.М. – М.: “Справа і Сервіс”, 2011. – 192 с.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення 05.05.2015). – Заголовок з екрана.
3. НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : затв. наказом Мінфіну України від 07.02.2013 №73 та зареєстровано в міністерстві юстиції України від 28.02.2013 за № 336/22826.
4. Палій, В.Ф. Сучасний бухгалтерський облік [Текст] / В.Ф.Палій. – М. : Видавництво “Бухгалтерський облік”, 2007. - 792 с.
5. Пархоменко, В. М. Складання оновленої фінансової звітності за 2005 рік // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №1. – С. 112-119.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “ Витрати “ : затв. наказом Мінфіну України від 31 грудня 1999 року № 318.
7. Самовчитель з бухобліку [Текст] / Под ред. С.І.Бакіна, Л.В.Злобіна, І.А.Ісаєвої, С.Г.Ісаєва. - М.: Бератор-Прес, 2006. – 325 с.
8. Шандова, Н.В. Створення ефективної системи управління витратами підприємства [Текст] // Фінанси України. – 2003. – №7. – С.97-101.

References

1. Matvjejeva, V.M. (2011). Mizhnarodnyj buhgalters'kyj oblik. GAAP ta IAS. Dovidnyk buhgaltera vid A do Ja [International Accounting. GAAP and IAS. Reference accountant AZ]. Moscow .: “Case and Service”, 2011. 192 p. [in Ukrainian].
2. Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 1 “Podannja finansovoi' zvitnosti” [International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements“]. Available at : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
3. NP(s)BO 1 “Zagal'ni vymogy do finansovoi' zvitnosti” : zatv. nakazom Minfinu Ukrai'ny vid 07.02.2013 №73 ta zarejestrovano v ministerstvi justycii' Ukrai'ny vid 28.02.2013 za № 336/22826. [IAS 1 “General Requirements for Financial Reporting”: approved. by order of the Ministry of Finance of Ukraine of 07.02.2013 №73 and registered in the Ministry of Justice of Ukraine on 28.02.2013 № 336/22826].
4. Paliy, V.F. (2007). Suchasnyj buhgalters'kyj oblik [Contemporary Accounting]. Moscow : Publishing “Accounting”, 792 p. [in Ukrainian].
5. Parkhomenko, V.M. (2006). Skladannja onovlenoi' finansovoi' zvitnosti za 2005 rik [Drawing revised

financial statements for 2005]. *Accounting and Finance APC*. №1, 112-119. [in Ukrainian].

6. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 16 " Vytraty " : zatv. nakazom Minfinu Ukrai'ny vid 31 grudnja 1999 roku № 318. [Regulations (standard) accounting 16 "Costs": approved. by order of the Ministry of Finance of Ukraine of December 31, 1999 number 318.] ;

7. Bakina, S.I., Zlobin, L.V., Isaev, I.A., Isaev, S.G. (2006). Samovchytel' z buhobliku [Tutorial on accounting] M. : Berator-Press, 325 p. [in Ukrainian].

8. Shandova, N.V. (2003). Stvorennja efektyvnoi' systemy upravlinnja vytratamypidpryjemstva [Creating an effective system of enterprise cost management]. *Finance of Ukraine*. №7, 97-101.



УДК 336.647/648

JEL Classification G320

Павловський Олег

студент

Одеський Національний Економічний Університет, м. Одеса, Україна

E-mail: oleg.pavlovskyy@gmail.com

ОПТИМІЗАЦІЯ СТРУКТУРИ КАПІТАЛУ ШЛЯХОМ УПРАВЛІННЯ ВЕЛИЧИНОЮ ЕФЕКТУ ФІНАНСОВОГО ЛЕВЕРІДЖУ СЕРЕД МЕТАЛУРГІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Pavlovskyy Oleh

student

Odesa National Economic University, Odesa, Ukraine

E-mail: oleg.pavlovskyy@gmail.com

OPTIMIZING CAPITAL STRUCTURE BY MANAGING THE VALUE OF FINANCIAL LEVERAGE EFFECT AMONG METALLURGICAL ENTERPRISES OF UKRAINE

Анотація

Актуальність. У статті розкрито особливості механізму дії ефекту фінансового важеля серед підприємств металургійної галузі України, наведено фактори, що впливають на цей механізм, та визначена динаміка ефекту фінансового важеля у часі. Проблематика статті є актуальною, оскільки визначення оптимальної структури капіталу є одним з найважливіших фінансово-економічних завдань будь-якої компанії.

Методи. На основі економічного й порівняльного аналізу фінансових показників підприємств автор приходить до висновку, що через використання фінансового важеля рентабельність власного капіталу українських металургійних підприємств має тенденцію до зниження.

Результати. У ході аналізу підтверджено, що основним фактором, що впливає на ефект фінансового важеля, є перевищення валової рентабельності активів підприємства над ставкою

позичкового відсотка. Таке перевищення є нехарактерним на даний момент для більшості металургійних підприємств України, а тому автор також підкреслює необхідність цього перевищення для досягнення бажаного ефекту від використання боргових коштів.

Перспективи. Висновки цієї статті підтверджують висновки інших науковців у частині негативного взаємозв'язку між використанням боргових коштів та рентабельністю власного капіталу у сьгоднішніх умовах, проте у статті надані пояснення цього взаємозв'язку для металургійної галузі України.

Ключові слова: ефект фінансового важеля, структура капіталу, фінансовий леверидж, фінанси металургійних підприємств України, рентабельність власного капіталу.

Abstract

Introduction, Purpose. The paper describes features of the mechanism of the effect of financial leverage in the metallurgical industry of Ukraine, factors that influence this mechanism, and dynamics of the effect of financial leverage over time. Scope of the article is relevant, since the definition of an optimal capital structure is one of the most important financial and economic problems of any company.

Methods. Based on the comparative and economic analysis of financial indicators of enterprises, the conclusion that the return on equity of Ukrainian metallurgical enterprises tends to decrease because of the use of financial leverage is made.

Results. The analysis confirmed that the main factor influencing the effect of financial leverage is the excess return on assets over interest rates. Nowadays such excess is uncharacteristic for most metallurgical enterprises of Ukraine, so the author also emphasizes the need for this excess to achieve the desired effect of the use of debt funds.

Discussion. The conclusions of this paper confirm the findings of other scholars in terms of the negative relationship between the use of debt capital and return on equity in today's business environment but the paper provides a specific explanation for this relationship in the metallurgical industry of Ukraine.

Keywords: effect of financial leverage, capital structure, financial leverage, metallurgical corporate finance in Ukraine, return on equity.

Аннотация

Актуальность. В статье раскрыты особенности механизма действия эффекта финансового рычага среди предприятий металлургической отрасли Украины, приведены факторы, влияющие на этот механизм, и определена динамика эффекта финансового рычага во времени. Проблематика статьи актуальна, поскольку определение оптимальной структуры капитала является одним из важнейших финансово-экономических задач любой компании.

Методы. На основе экономического и сравнительного анализа финансовых показателей предприятий автор приходит к выводу, что из-за использования финансового рычага рентабельность собственного капитала украинских металлургических предприятий имеет тенденцию к снижению.

Результаты. В ходе анализа подтверждено, что основным фактором, влияющим на эффект финансового рычага, является превышение валовой рентабельности активов предприятия над ставкой ссудного процента. Такое превышение не характерно сейчас для большинства металлургических предприятий Украины, а потому автор также подчеркивает необходимость этого превышения для достижения желаемого эффекта от использования долговых средств.

Перспективы. Выводы этой статьи подтверждают выводы других ученых в части отрицательной взаимосвязи между использованием долговых средств и рентабельностью собственного капитала в сегодняшних условиях, однако в статье даны пояснения этой взаимосвязи для металлургической отрасли Украины.

Ключевые слова: эффект финансового рычага, структура капитала, финансовый леверидж, финансы металлургических предприятий Украины, рентабельность собственного капитала.

Актуальність. Сучасні підприємства використовують для фінансування своєї діяльності як власні, так і позичені кошти. Визначення оптимальної структури капіталу є одним з найважливіших фінансових завдань будь-якого підприємства. Цю оптимальну структуру капіталу можна визначити при використанні ефекту фінансового важеля. Цей ефект залежить від багатьох факторів, зокрема і від галузевого. Вибір оптимальної структури капіталу дозволяє підприємству максимізувати показник рентабельності власного капіталу. Рентабельність власного капіталу показує, наскільки добре підприємство використовує інвестиційні фонди для забезпечення зростання доходів. Це означає, що проблема дослідження ефекту фінансового важеля є актуальною для усіх компаній.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням фінансового леввериджу присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних науковців як Л.А. Бернстайн, Є. Брігхем, Б. Коласс, Ж. Перар, Дж. Г. Сігел, Е. Хелферт, Дж. К. Ван Хорн, Дж. К. Шим, С. С. Аптекарь, І. А. Бланк, М. Г. Гузь, В. В. Ковальов, К. Ф. Ковальчук, Ю. Г. Лисенко, К. Г. Макаров, В. Л. Петренко, Є. С. Стоянова, М. Г. Чумаченко та інші.

Невирішеною частиною цієї проблеми є аналіз ефекту фінансового важеля саме для окремих галузей. Так, наприклад, С. В. Чередніченко стверджує, що завдяки підвищенню ефективності Україна може стати лідером в експорті продукції металургійної галузі. Ця стаття покликана дослідити особливості впливу структури капіталу на ефективність функціонування саме металургійних підприємств України.

Мета. Метою цього наукового дослідження є аналіз ефекту фінансового важеля з метою обґрунтування оптимальної структури капіталу відомих підприємств металургійної галузі України. Завданнями дослідження стали: розрахунок ефекту фінансового важеля для підприємств галузі, аналіз складових ефекту фінансового важеля, дослідження факторів впливу на динаміку ефекту фінансового важеля.

Методи. В дослідженні були використані методи аналізу (при розділенні показника ефекту фінансового важеля на податковий коректор, диференціал і фінансовий важіль), індукції (при формуванні висновків про усю галузь за допомогою вивчення окремих її підприємств), аналогії (при порівнянні показників вітчизняних підприємств зі світовими), математичні методи, конкретно-наукові методи тощо.

Результати. Підвищення рентабельності власних коштів називають ефектом фінансового леввериджу, тобто фінансовий левверидж характеризує ефективність використання позикових коштів, залучених підприємством. Ефект фінансового леввериджу відображає рівень рентабельності власного капіталу за різних варіантів структури капіталу. Тому, доцільно розглядати процес оптимізації структури фінансових ресурсів за критерієм максимізації рентабельності власного капіталу [1, с. 85].

Однак залучення позикового капіталу пов'язане з декількома ризиками. Позика коштів зобов'язує підприємство виплачувати відсотки та погашати суму взятого боргу. Чим більше коштів позичає підприємство, тим більше в нього виникає заборгованості за цими позиками, тим більше ризик того, що одного часу він ці позики не зможе погасити. Через ефект фінансового леввериджу підприємство, яке позичає забагато коштів, може збанкрувати під час економічної кризи, в той же час компанія з низьким леввериджем може устояти.

На ідеальному рівні фінансового важеля рентабельність власного капіталу компанії зростає, так як використання левериджу збільшує волатильність акцій, підвищуючи рівень їх ризику, який в свою чергу збільшує їх дохідність. Однак якщо компанія перенасичена позиковими коштами може статися зниження рентабельності власного капіталу. Ефект фінансового левериджу розраховується за наступною формулою:

$$ЕФЛ = (1 - Спп) * (КВРа - ПК) * \left(\frac{ЗК}{ВК}\right), \quad (1)$$

де ЕФЛ – приріст рентабельності власного капіталу, %;

Спп – ставка податку на прибуток;

КВРа – коефіцієнт валової рентабельності активів (відношення валового прибутку до середньої вартості активів), %;

ПК – середній відсоток за кредит, що сплачує підприємство за використання позикового капіталу, %;

ЗК – середня сума позиченого капіталу, що використовується підприємством;

ВК – середня сума власного капіталу підприємства.

Одразу треба зазначити, що в умовах, коли фірма не використовує позичковий капітал або валова рентабельність її активів дорівнює середньому відсотку за кредит, рентабельність власного капіталу буде просто дорівнювати валовій рентабельності активів, скоригованій на податкову ставку.

Отже, цю формулу можна умовно розбити на три частини для детального аналізу факторів, що впливають на ефект фінансового левериджу для металургійних компаній України:

1) Податковий коректор фінансового левериджу. Він визначає межі дії ефекту фінансового левериджу у зв'язку з тим, що частина прибутків компанії вилучається державою у вигляді податку на прибуток. Він є зовнішнім фактором, на який компанія впливати не може, а отже у розрахунках оптимальної структури капіталу його приймають за константу. В Україні ставки податку на прибуток складали у 2011 р. – 23%, у 2012 р. – 21%, у 2013 р. – 19%. Це означає, що податковий коректор у формулі ефекту фінансового левериджу становив у 2011 р. – 0,77, у 2012 р. – 0,79, у 2013 р. – 0,81.

2) Диференціал фінансового левериджу. Він визначається як різниця між коефіцієнтом валової рентабельності активів і середнім розміром відсотків за кредит. Він є основним показником, що обумовлює значимість використання фінансового левериджу. З одного боку, якщо валова рентабельність активів вища за плату за позикові кошти, підприємство створює вартість. З іншого боку, якщо позичковий відсоток вищий за створений активами валовий прибуток, підприємство знищує вартість. Такий результат є дуже логічним: якщо диференціал є позитивною величиною, підприємство заробляє більше грошей, ніж виплачує своїм кредиторам. Додатковий прибуток дістається акціонерам цього підприємства, а отже збільшується рентабельність власних коштів.

Аналіз диференціалу фінансового левериджу серед великих українських підприємств металургійної галузі почнемо з аналізу їх коефіцієнтів валової рентабельності активів (табл. 1).

У 2013 році три підприємства серед аналізованих мали від'ємне значення валової рентабельності активів через те, що вони мали валовий збиток, тобто собівартість їх продукції перевищувала отриманий чистий дохід від реалізації; сім підприємств мали

позитивне значення валової рентабельності активів, що показує хоча б їх можливість при деяких умовах мати позитивний ефект від фінансового левериджу. Зазначимо, що середній показник валової рентабельності серед усіх аналізованих підприємств становив 12,91%, що трохи нижче світового показника у 13,4% [2, с. 1].

За період з 2011 по 2013 роки валова рентабельність активів у більшості підприємств зменшилась в основному за рахунок зменшення валових прибутків. Науковці стверджують, що за цей період спостерігалися негативні тенденції щодо зниження обсягів виробництва вітчизняної металопродукції та сталі, зменшення частки України у структурі світового металургійного ринку, що свідчило про кризовий стан металургійного комплексу [3, с. 1].

Таблиця 1

**Аналіз валової рентабельності активів підприємств
металургійної галузі України за 2011-2013 роки**

Підприємство	Валовий прибуток, тис. грн.			Середньорічна вартість активів, тис. грн.			КВРа, %		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
АрселорМіттал Кривий Ріг	6369364	-1515628	-17646	18906265	44305474	41820626	33,69	-3,42	-0,04
Запоріжсталь	868754	678502	1294247	10878467	13202649	13994008	7,99	5,14	9,25
Фергехро	4526670	2484887	2742167	7901941	10436724	12298983	57,29	23,81	22,30
Євраз Україна	-408659	-269398	-124441	4667102	4047579	3814458	-8,76	-6,66	-3,26
Interpipe	842780	940780	815966	5609666	5998904	6692071	15,02	15,68	12,19
ПІВДГЗК	7331042	4348286	5205258	12476879	15472757	17664928	58,76	28,10	29,47
УГМК	205650	163992	133552	1686562	1677126	1461799	12,19	9,78	9,14
Нікопольський завод феросплавів	-1849442	-2255493	-378853	12840450	12072748	11563387	-14,40	-18,68	-3,28
Дніпроспецсталь	550865	144503	350841	2253209	2525230	2349390	24,45	5,72	14,93
Криворізький залізорудний комбінат	2863456	1695344	1788340	4398624	4964058	4655539	65,10	34,15	38,41

Джерело: складено автором на підставі [4]

Ця тенденція підтверджує те, що у цілому підприємства стали отримувати менше прибутків, адже, по-перше, зі зниженням обсягів виробництва знижуються загальні прибутки і, по-друге, зі зниженням обсягів виробництва частка постійних витрат у виробленій продукції зростає, що зазвичай негативно впливає на прибуток.

Крім валової рентабельності активів на диференціал фінансового левериджу також впливає середній рівень відсоткових ставок за кредитні ресурси. Тут слід зазначити, що кредитні ресурси в нашій державі є дуже дорогими, це пов'язано з високими ризиками, з якими мають діло кредитори.

Аналіз даних (таблиця 2) показує, що в цілому за 2011-2013 роки диференціал фінансового левериджу значно погіршився: середній показник у 2011 році складав 10,73%, у 2012 році – (-8,14%), у 2013 році – (-1,49%). Отже, тільки в 2011 році металургійна галузь в Україні користувалася вигодами ефекту фінансового левериджу.

Таке погіршення було визвано у 2012 році збільшенням середніх відсоткових ставок

за банківськими кредитами на 3,1 в.п. і значним зниженням валової рентабельності активів (у середньому з 25,13% до 9,36%). Проте ситуація у 2013 році трохи покращилась: середні відсоткові ставки впали до рівня 2011 року (14,4%), а коефіцієнт валової рентабельності активів зріс до 12,91%.

Таблиця 2

Аналіз диференціалу фінансового левериджу підприємств металургійної галузі України за 2011-2013 роки

Підприємство	КВРа, %			ПК, %			(КВРа-ПК), %		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
АрселорМіттал Кривий Ріг	33,69	-3,42	-0,04	14,40	17,50	14,40	19,29	-20,92	-14,44
Запоріжсталь	7,99	5,14	9,25	14,40	17,50	14,40	-6,41	-12,36	-5,15
Ferrexpo	57,29	23,81	22,30	14,40	17,50	14,40	42,89	6,31	7,90
Євраз Україна	-8,76	-6,66	-3,26	14,40	17,50	14,40	-23,16	-24,16	-17,66
Interpipe	15,02	15,68	12,19	14,40	17,50	14,40	0,62	-1,82	-2,21
ПІВДГЗК	58,76	28,10	29,47	14,40	17,50	14,40	44,36	10,60	15,07
УГМК	12,19	9,78	9,14	14,40	17,50	14,40	-2,21	-7,72	-5,26
Нікопольський завод феросплавів	-14,40	-18,68	-3,28	14,40	17,50	14,40	-28,80	-36,18	-17,68
Дніпроспецсталь	24,45	5,72	14,93	14,40	17,50	14,40	10,05	-11,78	0,53
Криворізький залізорудний комбінат	65,10	34,15	38,41	14,40	17,50	14,40	50,70	16,65	24,01

Джерело: складено автором на підставі [4; 5]

Однак ситуація все одно є несприятливою для використання підприємствами позитивного ефекту від фінансового левериджу, тому що шість підприємств серед аналізованих мали негативне значення диференціалу. Отже, виходячи з цих результатів, можна стверджувати, що здешевлення кредитів дуже сильно впливає на діяльність металургійних підприємств: з одного боку, це здешевлення знижує фінансові витрати підприємства, з іншого боку, це здешевлення збільшує можливості підприємства розширювати свою діяльність, брати кредити на розвиток і вкладання у довгострокові проекти, які є критично важливими у цій капіталоемній галузі.

3) Коефіцієнт фінансового левериджу. Він показує, скільки гривень залучених коштів приходиться на 1 гривню власних коштів підприємства. Він є прискорювачем позитивного або негативного ефекту, який отримується за рахунок відповідного значення його диференціалу. Якщо диференціал фінансового левериджу позитивний, приріст коефіцієнту фінансового левериджу забезпечить прискорення приросту рентабельності власного капіталу підприємства. Але якщо диференціал є від'ємним, приріст коефіцієнту фінансового левериджу призведе до прискорення темпів падіння рентабельності власного капіталу.

У 2013 році сім підприємств серед аналізованих мали більше позичених джерел формування активів, аніж власних (таблиця 3). Перевищення позиченого капіталу над власним є характерним у світовій практиці для підприємств металургійного комплексу

(середній показник коефіцієнту фінансового левериджу дорівнює 1,75 [2, с. 1]), однак серед цих семи підприємств три мають дуже високий рівень левериджу, що пов'язано з додатковими фінансовими ризиками, а одне взагалі має від'ємний показник власного капіталу через значні накопичення непокритих збитків.

Таблиця 3

Аналіз коефіцієнту фінансового левериджу підприємств

Підприємство	Позичений капітал, т. грн.			Власний капітал, тис. грн.			(ЗК/ВК)		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013
АрселорМіттал Кривий Ріг	6928250	9410699	9645133	13403336	32608571	31976848	0,52	0,29	0,30
Запоріжсталь	5367679	7344634	8177464	5976409	6353289	6228094	0,90	1,16	1,31
Ferrexpo	3100308	4783470	6785410	6206025	6652167	6548881	0,50	0,72	1,04
Євраз Україна	3825155	5255497	5026165	1048479	-1091742	-1567099	3,65	-4,81	-3,21
Interpipe	2527305	3168405	3698121	3106417	3179246	3445296	0,81	1,00	1,07
ПІВДГЗК	1903909	1335263	1055411	12658367	15047974	18144672	0,15	0,09	0,06
УГМК	1723433	1486860	1371459	63661	80297	10317	27,07	18,52	132,93
Нікопольський завод феросплавів	11561792	11032918	10850501	560462	813959	429396	20,63	13,55	25,27
Дніпроспецсталь	1954308	2234438	2247854	240168	180588	50328	8,14	12,37	44,66
Криворізький залізорудний комбінат	622313	962583	1073977	4080505	3485883	3788635	0,15	0,28	0,28

Джерело: складено автором на підставі [4]

Загальна тенденція до перевищення залученим капіталом власного відображає, по-перше, високий рівень кредитоємності металургійної галузі, по-друге, складність залучення коштів на фондових ринках, і, по-третє, високі рівні непокритих збитків за останні роки. Деякі автори займалися емпіричним підтвердженням того, що рівень боргового навантаження металургійних підприємств негативно корелює з рентабельністю їх власного капіталу [6, с. 4-5]. Дійсно, ця кореляція є оправданою: через негативне значення диференціалу збільшення коефіцієнту фінансового важеля, тобто боргового навантаження, призводить до прискорення зниження рентабельності власного капіталу. Проте в світовій практиці ситуація складається навпаки: збільшення фінансового важеля збільшує рентабельність власного капіталу (завдяки позитивному значенню диференціалу) через механізми залучення вигідних довгострокових кредитів під невеликі відсотки і наявності високого рівня кредиторської заборгованості за матеріали, сировину, паливо, електроенергію тощо.

Розглянемо загальний показник ефекту фінансового левериджу серед металургійних підприємств України (таблиця 4). Як було підраховано, у 2013 році у шести підприємств диференціал левериджу був від'ємним, отже рентабельність їх власних коштів буде зменшуватися через фінансовий леверидж, а рентабельність власного капіталу чотирьох підприємств з позитивним диференціалом буде збільшуватися завдяки фінансовому левериджу. Необхідно зазначити, що отримані значення ефекту знаходяться у тісному взаємозв'язку з фактичним фінансовим станом цих підприємств. Наприклад, Нікопольський завод феросплавів скоротив обсяги виробництва на 36% у

2013 році [7, с. 1]; УГМК була вимушена судитися з компаніями (важливим клієнтами), що виконували державні підряди для Євро-2012, яким вчасно не були виплачені гроші з бюджету, також вона потерпала від зниження обсягів інфраструктурних проєктів, від неповернених кредитів, що були видані компанією [8, с. 5-7], компанія Євраз мала від'ємне значення власного капіталу через шалені збитки через кризові явища на ринку та переоцінку активів підприємства [9, с. 1-2].

Необхідно також провести аналіз впливу окремих чинників на зміну ефекту фінансового левєриджу у 2013 році (таблиця 4) для того, щоби визначати, які саме фактори вплинули на цю динаміку найбільше.

Таблиця 4

Аналіз впливу факторів на зміну ефекту фінансового левєриджу для підприємств металургійної галузі України у 2013 році

Підприємство	(1-Спп)		(КВРа-ПК), %		(ЗК/ВК)		ЕФЛ, %		Відхилення			
	2012	2013	2012	2013	2012	2013	2012	2013	всього	у тому числі за рахунок		
										1-Спп	КВРа-ПК	ЗК/ВК
АрселорМіттал Кривий Ріг	0,79	0,81	-20,9	-14,4	0,3	0,3	-4,8	-3,5	1,24	-0,12	1,51	-0,15
Запоріжсталь	0,79	0,81	-12,4	-5,2	1,2	1,3	-11,3	-5,5	5,81	-0,29	6,75	-0,65
Ferrexpo	0,79	0,81	6,3	7,9	0,7	1,0	3,6	6,6	3,04	0,09	0,92	2,03
Євраз Україна	0,79	0,81	-24,2	-17,7	-4,8	-3,2	-	-	-	-	-	-
Interpipe	0,79	0,81	-1,8	-2,2	1,0	1,1	-1,4	-1,9	-0,49	-0,04	-0,31	-0,14
ПІВДГЗК	0,79	0,81	10,6	15,0	0,1	0,1	0,7	0,7	-0,03	0,02	0,32	-0,37
УГМК	0,79	0,81	-7,7	-5,3	18,5	132,9	-113,0	-566,8	-453,83	-2,86	36,87	-487,83
Нікопольський завод феросплавів	0,79	0,81	-36,2	-17,7	13,6	25,3	-387,5	-361,8	25,65	-9,81	203,18	-167,73
Дніпроспецсталь	0,79	0,81	-11,8	0,5	12,4	44,7	-115,1	19,3	134,42	-2,91	123,38	13,95
Криворізький залізорудний комбінат	0,79	0,81	16,7	24,0	0,3	0,3	3,6	5,5	1,88	0,09	1,65	0,14
У середньому	0,79	0,81	-8,14	-1,49	4,32	20,37	-27,74	-24,58	3,16	-0,70	23,24	-19,37

Джерело: розроблено автором

У 2013 році у порівнянні з 2012 падіння рентабельності власного капіталу через використання фінансового левєриджу уповільнилось на 3,16 в.п., у тому числі за рахунок зменшення перевищення кредитних ставок над валовою рентабельністю активів – на 23,24 в.п., але прискорилось за рахунок збільшення відношення позиченого капіталу до власного – на 19,37 в.п., зростання податкового коректора – на 0,7 в.п. Наприкінці року в середньому по галузі через використання фінансового левєриджу рентабельність власного капіталу зменшилася на 24,58%. Однак у порівнянні з 2012 роком ситуація дещо покращилась, оскільки це зменшення впало на 3,16 в.п. Звісно, це покращення не є сильно відчутним для галузі, тому що ефект фінансового важеля є кумулятивним, і зменшення рентабельності у одному році посилює зменшення попередніх років.

Висновки і перспективи. На основі викладеного матеріалу можна прийти до висновку про те, що визначення факторів, що впливають на ефект фінансового важеля, є дуже важливим елементом фінансово-господарського планування. Якщо компанія позичає гроші, щоб модернізувати технологію, додати продукт в свою лінійку, нарощувати обсяги виробництва, вийти на міжнародні ринки, якісно покращити діяльність компанії, то додаткова диверсифікація, швидше за все, компенсує додатковий ризик від фінансового плеча. Виходить, що якщо цей фінансовий важіль привнесе вигоди для компанії, додатковий ризик не повинен мати негативний вплив на компанію або її інвестицій. Щодо металургійних підприємств, то для цієї галузі характерні високі показники фінансового левеїджу у порівнянні з іншими галузями, а отже вплив диференціалу на рентабельність власного капіталу буде пришвидшуватися значним використанням боргових коштів. На жаль, у металургійній галузі України в даний момент використання боргового капіталу призводить до зниження рентабельності власного капіталу через перевищення кредитних ставок над валовою рентабельністю активів, що свідчить про кризовий стан розвитку галузі. Рекомендацією для металургійних підприємств є використання якомога меншої кількості короткострокових боргових коштів у період цієї кризи та залучення оптимальної кількості фінансових ресурсів для розвитку підприємства у період економічного зростання.

Список використаних джерел

1. Гайдаєнко, О. М. Стратегічний аналіз [Електронний ресурс] : навчальний посібник / Ольга Миколаївна Гайдаєнко. -- Одеса : Атлант, 2010. – 324 с. – Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/482> (Дата звернення : 17.05.2015). – Назва з екрана.
2. Аналітичний огляд металургійного сектору від CSI Market [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://csimarket.com/Industry/Industry_Data.php?ind=108 (Дата звернення : 16.05.2015). – Назва з екрана.
3. Чередніченко, С. В. Прогнозування тенденцій світового ринку металопродукції та експортної діяльності металургійної галузі України [Текст] / С. В. Чередніченко // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. – 2014. – 1/7. – С. 1-6.
4. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/> (Дата звернення : 15.05.2015). – Назва з екрана.
5. Динаміка вартості кредитів за даними Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/control/uk/index>.
6. Бичкова, Н. В. Оптимізація структури капіталу вітчизняних підприємств у контексті підвищення ефективності фінансової діяльності [Текст] / Н. В. Бичкова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2013. – 1 (48). – С. 1-8.
7. Нікопольський завод феросплавів скоротив виробництво більше, ніж на третину – Інтерфакс Україна [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ux.ua/ru/issuer-m/51/22578/20140128-nikopolskiy-zavod-ferrosplavov.aspx> (Дата звернення : 16.05.2015). – Назва з екрана.
8. Чому Україні не потрібний власний метал? – iPress.ua [Електронний ресурс] / Режим доступу http://ipress.ua/mainmedia/chomu_ukraini_ne_potriben_vlasnyy_metal_25197.html.
9. Український завод Абрамовича втратив мільярд гривень – finance.ua [Електронний ресурс] / Режим доступу <http://news.finance.ua/ua/news/~300618%3Cbr%3E>.

References

1. Gajdajenko, O. M. (2010). Strategichnyj analiz [Strategic analysis]. Odesa : Atlant, 324. - Available at:

<http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/482>.

2. Analitichnyj ogljad metalurgijnogo sektoru vid CSI Market [Analytical review of the metallurgical sector by CSI Market]. Available at: http://csimarket.com/Industry/Industry_Data.php?ind=108.

3. Cherednichenko, S. V. (2014). Prognozuvannya tendencij svitovogo rynku metaloprodukcii ta eksportnoi dijalnosti metalurgijnoi galuzi Ukrainy [Forecasting trends in the global steel market and the export activity of the metallurgical industry of Ukraine]. *Visnyk Shidnojevropejs'kogo universytetu ekonomiky i menedzhmentu*. 1/7, 1-6.

4. Agency of Ukraine's stock market infrastructure development. Available at : <http://smida.gov.ua/>.

5. Interest rates dynamics according to the National Bank of Ukraine. Available at: <http://www.bank.gov.ua/control/uk/index>.

6. Bychkova, N. V. (2013) Optyimizacija struktury kapitalu vitchyznjanyh pidpryjemstv u konteksti pidvyshhennja efektyvnosti finansovoi dijalnosti [Optimization of the capital structure of domestic enterprises in the context of improving the efficiency of financial activities] *Visnyk social'no-ekonomichnyh doslidzhen'*. 1 (48), 1-8.

7. Nikopol's'kyj zavod ferosplaviv cut production by more than a third – Interfaks Ukraine. Available at: <http://www.ux.ua/ru/issuer-m/51/22578/20140128-nikopolskiy-zavod-ferrosplavov.aspx>.

8. Chomu Ukraini ne potribnyj vlasnyj metal? [Why doesn't Ukraine need its own metal?] *iPress.ua*. Available at: http://ipress.ua/mainmedia/chomu_ukraini_ne_potriben_vlasnyy_metal_25197.html.

9. Ukrai'ns'kyj zavod Abramovycha vtratyv mil'jard hryven' – finance.ua [Abramovich's Ukrainian plant lost one billion hryvnia – finance.ua]. Available at: <http://news.finance.ua/ua/news/~/300618%3Cbr%3E>.



Відомості про авторів

Боримська Катерина, к.е.н., доцент, докторант кафедри обліку і аудиту, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна, E-mail: mavka123@ukr.net

Боярко Ірина, к.е.н., доцент, доцент кафедри банківської справи, Інститут магістерської та післядипломної освіти, Університету банківської справи Національного банку України, м. Київ, Україна, E-mail: boyarko@ukr.net

Городиський Микола, к.е.н, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна, E-mail: gorodysky@mail.ru

Дерев'яно Світлана, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Національний університет біоресурсів та природокористування України, м. Київ, Україна, E-mail: derevjanko@ukr.net

Евдокимович Василь, магістр економічних наук, соискатель, Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, г. Гомель, Республика Беларусь, E-mail: Vas-evdokimov@yandex.ru

Іщенко Яна, к.е.н., доцент кафедри організації обліку та звітності, Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна, E-mail: Jana_2006@ukr.net

Кайряк Орина, студент, Миколаївський національний університет ім. В.О.Сухомлинського, м. Миколаїв, Україна, E-mail: kayryak_arina@mail.ru

Кащена Наталія, к.е.н., професор кафедри економічного аналізу та статистики, Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків, Україна, E-mail: nat_kesh@mail.ru

Кузик Наталія, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м.Київ, Україна, E-mail: yrgens1974@mail.ru

Лобода Наталія, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту, Львівська державна фінансова академія, м. Львів, Україна, E-mail: n.loboda@mail.ru

Матвійчук Людмила, здобувач, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, E-mail: paluhms@ukr.net

Ніколаєва Тетяна, к.е.н., докторант, Національний університету державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна, E-mail: f-tatiana@yandex.ru

Павлов Константин, д.э.н., профессор, зав. кафедрой экономики и управления, НОУ ВПО «Камский институт гуманитарных и инженерных технологий», г. Ижевск, Российская Федерация, E-mail: kvp_ruk@mail.ru

Павловський Олег, студент, Одеський Національний Економічний Університет, м. Одеса, Україна, E-mail: oleg.pavlovsky@gmail.com

Панченко Інна, к.е.н., доцент, бухгалтер-експерт, ТОВ "Ес.Сі.Ай.-Консалтинг", м. Житомир, Україна, E-mail: panchenko.inna777@gmail.com

Петренко Світлана, д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені М.Туган-Барановського, м. Донецьк, Україна, E-mail: Petrenko777@yandex.ru

Петришин Людмила, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Львівський національний аграрний університет, м. Львів, Україна, E-mail: l.p.petrushun@mail.ru

Семанюк Віта, к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, E-mail: v.semانيuk@tneu.edu.ua

Сиротюк Анна, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Львівський національний аграрний університет, м. Львів, Україна, E-mail: annasyr@ukr.net

Чміль Ганна, асистент кафедри готельного і ресторанного бізнесу, Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків, Україна, E-mail: 777-anyu@mail.ru

Щербатюк Василь, д.э.н., доцент кафедри бухгалтерського учета и финансов, Европейский университет Молдовы, г. Кишинев, Республика Молдова, E-mail: vserb@mail.ru

Information about the authors

- Borymska Kateryna, Cand. Sci. (Ekon.), Associate Professor, applicant for obtaining the scientific degree of Doctor of Economic Sciences of the Department of Accountancy and Audit, Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine, E-mail: mavka123@ukr.net
- Boiarko Iryna, Cand. Sci. (Ekon.), Associate Professor, Associate Professor, Department of Banking, Institute of Vasters and Postgraduate Education, University of Banking of the National Bank of Ukraine, Kyiv, Ukraine, E-mail: boyarko@ukr.net
- Gorodysky Mukola, Cand. Sci. (Ekon.), Associate Professor, Department of accountancy and analysis by the types of economic activity, Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine, E-mail: gorodysky@mail.ru
- Derevjanko Svetlana, Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine, E-mail: derevjanko@ukr.net
- Evdokimovich Vasil, Master of Economic Sciences, The competitor, Belarusian Trade and Economics University of Consumer Cooperatives, Gomel, Republic of Belarus, E-mail: Vas-evdokimov@yandex.ru
- Ishchenko Yana, Cand. Sci. (Ekon.), Assistant Professor, Department of accounting and reporting, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsya, Ukraine, E-mail: Jana_2006@ukr.net
- Kayryak Oryna, student, Mykolaiv National University named after V.O.Suhomlynsky, Mykolaiv, Ukraine, E-mail: kayryak_arina@mail.ru
- Kaschena Natalia, Cand. Sci. (Ekon.), Prof., Department of economic analysis and statistics, Kharkiv State University of Food Technology and Trade, Kharkiv, Ukraine, E-mail: nat_kesh@mail.ru
- Kuzyk Natalya, Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine, E-mail: yrgens1974@mail.ru
- Loboda Nataly, Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing, Lviv State Academy of Finance, Lviv, Ukraine, E-mail: n.loboda@mail.ru
- Matviychuk Lyudmyla, PhD student, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, E-mail: paluhms@ukr.net
- Nikolaieva Tetiana, Cand. Sci. (Ekon.), doctoral, National University of State Tax Service of Ukraine, Irpin, Ukraine, E-mail: f-tatiana@yandex.ru
- Pavlov Konstantin, Doctor of Economics, Professor, Head Department of Economics and Management, LEU HPE "Kamsky Institute of Humanitarian and Engineering Technology", Izhevsk, Russian Federation, E-mail: kvp_ruk@mail.ru
- Pavlovskyy Oleh, student, Odesa National Economic University, Odesa, Ukraine, E-mail: oleg.pavlovskyy@gmail.com
- Panchenko Inna, Cand. Sci. (Ekon.), Associate Professor, Accountant-expert, LLC "SCI-Consulting", Zhytomyr, Ukraine, E-mail: panchenko.inna777@gmail.com
- Petrenko Svitlana, Doctor of Economics, Professor, Department of accounting, Donetsk National University of Economics and Trade named after M. Tugan-Baranovsky, Donetsk, Ukraine, E-mail: Petrenko777@yandex.ru
- Petryshyn Lyudmyla, Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing, Lviv National Agrarian University, Lviv, Ukraine, E-mail: l.p.petrushun@mail.ru
- Semanyuk Vita, Cand. Sci. (Ekon.), Associate Professor, Associate Professor, Department of audit, auditing and analysis, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, E-mail: v.semamiuk@tneu.edu.ua
- Syrotyuk Hanna, Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing, Lviv National Agrarian University, Lviv, Ukraine, E-mail: annasyr@ukr.net
- Chmil Hanna, Assist., Department of hotel and restaurant business, Kharkiv State University of Food Technology and Trade, Kharkiv, Ukraine, E-mail: 777-anya@mail.ru
- Shcherbatyuk Vasil, Doctor of Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Finance, European University of Moldova, Chisinev, Republic of Moldova, E-mail: vserb@mail.ru