

Н.О. Лоханова

**ІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ
В ОБЛІКУ В УМОВАХ
ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИХ
ПЕРЕТВОРЕНЬ**

Монографія

**Херсон
Видавець Грінь Д.С.
2012**

УДК 657: 334.012.82

ББК 65.052

Л 68

Рецензенти: **Б.І. Валусь**, завідуючий кафедрою бухгалтерського обліку, аудиту та статистики Одеського фінансового інституту Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі, доктор економічних наук, професор

В.В. Сопко, професор кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», доктор економічних наук, професор

В.П. Пантелєєв, проректор з навчально-методичної та наукової роботи, завідуючий кафедрою бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку і аудиту (м. Київ), доктор економічних наук, доцент

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Одеського національного економічного університету
(Протокол № 1 від 30.08.2012 р.)*

Л 68 Лоханова Н.О.

Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: Монографія / Н.О. Лоханова. – Херсон: Гринь Д.С., 2012. – 400 с.

ISBN 978-966-2660-03-6

У монографії досліджуються теоретичні і практичні аспекти розвитку облікової системи в Україні на інтеграційних засадах з позицій концепції інституціоналізму; розглядаються проблеми створення цілісної системи бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах з орієнтацією на цілі забезпечення економічної стійкості та пропонуються деякі шляхи їх рішення.

Монографія розрахована на широке коло читачів: науковців, практиків, студентів та усіх, хто цікавиться питаннями розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні.

УДК 657:334.012.82

ББК 65.052

ISBN 978-966-2660-03-6

© Лоханова Н.О., 2012

ЗМІСТ

| | |
|---|------------|
| Передмова | 6 |
| РОЗДІЛ 1. Теоретичні аспекти концепції стійкого розвитку як основа для удосконалення облікової системи на інтеграційних засадах..... | 9 |
| 1.1. Стан бізнес-середовища в Україні в контексті проблеми стійкого розвитку – інституціональний підхід | 9 |
| 1.2. Поняття «економічна безпека» і «економічна стійкість» підприємства – діалектичний взаємозв’язок..... | 19 |
| 1.3. Класифікація загроз економічній безпеці і стійкому розвитку підприємства..... | 35 |
| РОЗДІЛ 2. Реформування облікової системи в Україні в контексті проблеми стійкого розвитку – інституціональні аспекти..... | 51 |
| 2.1. Реформування системи обліку в Україні з позицій неінституціональної теорії | 51 |
| 2.2. Податкове навантаження в Україні як інституційний чинник впливу на стан економічної стійкості вітчизняних підприємств та їх облікової системи | 77 |
| 2.3. Стан проблеми розвитку обліку в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємства | 96 |
| 2.3.1. Стан діючої системи обліку на підприємствах України з позицій задоволення економічних інтересів користувачів облікової інформації | 97 |
| 2.3.2. Реальні наукові результати попередників і невирішені питання..... | 110 |
| РОЗДІЛ 3. Концептуальні засади розвитку цілісної системи обліку в контексті забезпечення економічної стійкості підприємства..... | 114 |
| 3.1. Системний підхід до розвитку системи обліку на інтеграційних засадах з орієнтацією на цілі підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку | 114 |
| 3.1.1. Переваги системного підходу | 114 |
| 3.1.2. Загальна спрямованість і блок-схема системного підходу | 115 |

| | |
|--|------------|
| 3.2. Економічні інтереси й інформаційні потреби користувачів облікової інформації – конфліктність і вплив на цільову спрямованість обліку | 123 |
| 3.3. Мета і завдання обліку в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємства | 135 |
| 3.3.1. Цільова спрямованість облікової системи | 135 |
| 3.3.2. Завдання цілісної облікової системи з позицій забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку | 139 |
| 3.3.3. Місце облікової політики в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємства | 147 |
| РОЗДІЛ 4. Інтеграційні процеси в обліку – існуючі підходи, напрями поглиблення | 158 |
| 4.1. Зміст поняття «інтеграція обліку» і огляд напрямів інтеграційних процесів в обліковій системі України | 158 |
| 4.2. Функція обліку серед інших функцій управлінського циклу | 161 |
| 4.3. Сучасні підходи до розвитку інформаційного забезпечення системи управління економічною стійкістю підприємств на інтеграційних засадах – їх переваги і недоліки | 169 |
| 4.3.1. Моніторинг | 172 |
| 4.3.2. Сутність контролінгу і можливості застосування його інструментів у системі управління економічною стійкістю підприємств | 174 |
| 4.3.3. Концепція стратегічного управлінського обліку | 196 |
| 4.3.4. Місце цілісної системи бухгалтерського обліку в формуванні інформаційної сукупності фінансових і нефінансових показників про господарську діяльність і зовнішнє середовище підприємства | 207 |
| 4.3.5. Проблеми класифікації облікової інформації | 216 |
| 4.4. Предмет і об'єкти цілісної системи бухгалтерського обліку – дискусійні аспекти | 231 |
| 4.4.1. Предмет бухгалтерського обліку – традиційні і нові підходи до тлумачення | 231 |
| 4.4.2. Єдність об'єктів обліку як підстава формування цілісної облікової системи | 237 |
| 4.4.2.1. Класифікація ресурсів як об'єктів обліку | 237 |
| 4.4.2.2. Класифікація господарських процесів як об'єктів обліку – діючі підходи, можливості поглиблення | 243 |

| | |
|---|-----|
| 4.4.2.3. Взаємозв'язок класифікацій об'єктів обліку (ресурсів і процесів) і центрів виникнення (відповідальності)..... | 248 |
| 4.5. Інтеграція бухгалтерського обліку й обліку для цілей податкових розрахунків – сучасний стан, проблеми, шляхи вирішення..... | 252 |
| 4.5.1. Проблеми взаємозв'язку ведення обліку для різних цілей в умовах запровадження Податкового кодексу України..... | 252 |
| 4.5.2. Облік податкових різниць – проблемні аспекти..... | 259 |
| РОЗДІЛ 5. Проблеми обліку трансакційних витрат в системі управління економічною стійкістю підприємства..... | 268 |
| 5.1. Сучасні підходи до обліку чинників зовнішнього середовища..... | 268 |
| 5.2. Поняття трансакційних витрат для цілей обліку й управління..... | 277 |
| 5.3. Проблеми побудови інформаційних моделей трансакційних витрат у системі управління економічною стійкістю підприємств | 280 |
| РОЗДІЛ 6. Інтегрована звітність як продукт цілісної облікової системи у межах концепції стійкого розвитку..... | 292 |
| 6.1. Інтегрована звітність як перспективний напрям розвитку корпоративної звітності і продукт цілісної облікової системи, її переваги і проблеми складання..... | 292 |
| 6.2. Основоположні принципи складання Інтегрованої звітності – можливості поглиблення | 307 |
| 6.3. Напрями застосування поняття «бізнес-модель» в обліку і звітності..... | 317 |
| 6.4. Склад показників Інтегрованого звіту – підхід до визначення | 328 |
| Післямова | 336 |
| Додатки | 338 |
| Список використаних джерел | 367 |

ПЕРЕДМОВА

Сучасний світ знаходиться у стані проходження декількох системних криз: фінансової, економічної, кризи влади, технологічної, соціальної, екологічної та інших. Стан існуючої системи бухгалтерського обліку породжений всіма цими проблемами, внаслідок чого відбувається втрата розуміння місії обліку в розвитку економіки. Однак саме зараз настав час перелому ситуації. Саме сьогодні нагальною стала потреба розробити ідеологічну основу трансформації економіки, тобто об'єднати інтереси різних учасників процесу, позиції яких до останнього часу були найчастіше взаємовиключаючими.

Через асиметрію економічних інтересів виникає більша частина проблем в економіці. У свою чергу облік як функція управління, який за своєю суттю покликаний задовольняти інформаційні потреби користувачів з метою сприяння задоволенню їх економічних інтересів, з одного боку, відображає цю асиметрію, з іншого – його нинішній стан сам по собі є наслідком впливу такої асиметрії.

На жаль, зараз в Україні має місце певний перекис у тлумаченні місця бухгалтерського обліку в інституціональній системі. За своєю суттю бухгалтерський облік має бути засобом ефективного інформаційного забезпечення всіх зацікавлених користувачів, до яких відноситься як сам по собі бізнес, так і його оточення, а отже, – суспільство в цілому. При тому бухгалтерський облік за рахунок виконання своїх функцій має створювати підстави для підтримання економічної стійкості підприємства і забезпечення його стійкого розвитку, який у свою чергу безпосередньо впливає на стійкий розвиток економіки регіону і країни.

Однак в Україні на державному рівні бухгалтерський облік розглядається насамперед як інструмент державного регулювання, а не як інструмент ефективного інформаційного

забезпечення бізнесу і суспільства [1, с. 50]. Такий підхід окреслений в роботі [2, с. 12], де зазначено, що «бухгалтерський облік, з одного боку, є інструментом державного регулювання, а з іншого, – його об'єктом». Тобто облік є не інструментом сприяння економічному розвитку підприємств, а є лише інструментом впливу певної групи інститутів, насамперед державних, на бізнес з метою забезпечення задоволення потреб такої групи.

Саме через таке ставлення до обліку на державному рівні можуть бути пояснені труднощі в його реформуванні і розвитку, які простежуються на даному етапі.

Як зазначає Дуглас Норт, «інститути визначають і обмежують набір альтернатив, котрі є у кожної людини» [3, с. 18]. Тим самим вони безпосередньо впливають на стан і функціонування економічної системи. Відносно розвитку бухгалтерського обліку ця теза може бути сформульована так: саме інститути визначають і обмежують набір альтернатив розвитку облікової системи вітчизняних підприємств. А отже, для того щоб зрозуміти, яким чином поліпшувати відповідну облікову систему, слід чітко з'ясувати, які можливості реально надані сталим інституціональним середовищем, які обмеження існують на цьому шляху і як їх можна подолати.

Отже, необхідно дослідити обмеження діючих формальних правил ведення обліку і умов їх дотримання, особливості неформальних обмежень і їх наслідки.

При тому слід мати на увазі, що будь-який розвиток облікової системи має бути безпосередньо пов'язаний із цільовою орієнтацією на підтримання економічно стійкого розвитку суб'єктів господарювання, що є запорукою стійкого розвитку економіки країни в цілому. Будь-які формальні правила і неформальні обмеження, що гальмують економічно стійкий розвиток, мають бути чітко ідентифіковані з метою розробки пропозицій щодо їх усунення.

Саме у такому контексті в даній монографії ми підійшли до дослідження теоретичних і практичних аспектів розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Цілий ряд питань, що підіймаються в даній роботі, носить дискусійний характер, тому ми не претендуємо на беззаперечність висловлених думок.

Написання монографії стало можливим завдяки використанню праць багатьох вітчизняних і зарубіжних фахівців, яким ми щиро вдячні, оскільки їх дослідження послужили базою нашого дослідження. Окрему подяку хотілося б висловити рецензентам: д.е.н., проф. Валуєву Б.І., д.е.н., проф. Сопко В.В. і д.е.н., доц. Пантелеєву В.П. за цінні зауваження щодо структури і змісту роботи.

РОЗДІЛ 1

Теоретичні аспекти концепції стійкого розвитку як основа для удосконалення облікової системи на інтеграційних засадах

1.1. Стан бізнес-середовища в Україні в контексті проблеми стійкого розвитку – інституціональний підхід

З розвитком ринкових відносин в Україні вітчизняні підприємства зіткнулися з суттєвим зменшенням прямої державної підтримки їх діяльності і необхідністю створення умов для свого безпечного стійкого розвитку власними силами. Практично суб'єкти господарювання опинилися «один на один» з мінливим зовнішнім середовищем, яке несе в собі різноманітні чинники, що погрожують нормальному стану їх господарювання, створюють проблему економічної стійкості, безпечного розвитку і навіть виживання.

Більш того, відбулися зміни всередині підприємств, зокрема протягом останніх двох десятиріч, з одного боку, була майже зруйнована стара система управління і суттєво обмежені функції планування, контролю, аналізу тощо, з іншого боку, розвиток ефективної системи управління на нових засадах відбувся далеко не на всіх підприємствах. Отож, поряд із загрозливими обставинами зовнішнього характеру вийшли на перший план і внутрішні загрози. Це поставило перед науковцями і практиками питання постійного пошуку шляхів удосконалення системи управління підприємств в цілому і окремих управлінських функцій зокрема, найважливіше місце серед яких займає облік. Розвиток всіх управлінських функцій,

у тому числі обліку, має здійснюватися в напрямку орієнтації їх на цілі підтримання достатнього рівня економічної безпеки підприємства, забезпечення його стійкого розвитку і в цілому виживання в складних і мінливих економічних умовах.

Проблема тим більше актуальна, що значна кількість вітчизняних підприємств практично всіх галузей економіки, а особливо промисловості, сьогодні продовжує знаходитися у вельми скрутному фінансовому становищі і характеризується високим рівнем збитковості власної діяльності.

Так, за офіційними даними Державного комітету статистики України [4], частка збиткових підприємств промисловості у загальній їх кількості протягом 2008-2010 рр. постійно зростала від 40,4% у 2008 р. до 42,5% у 2010 р., у 2011 р. ця частка несуттєво знизилася і склала 39,7%, однак все одно залишається на високому рівні (табл. 1).

Таблиця 1

Частка збиткових підприємств галузей економіки України і рентабельність операційної діяльності у 2008-2011 рр. [4]

| Показники | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|--|----------|----------|----------|----------|
| <i>У цілому підприємства галузей економіки:</i> | | | | |
| Чистий збиток, млн. грн. | 185485,2 | 145984,5 | 141291,5 | 141098,4 |
| % збиткових підприємств у загальній їх кількості | 38,7 | 41,1 | 42,7 | 36,5 |
| Рентабельність (збитковість) операційної діяльності,% | 3,9 | 3,3 | 4,0 | 5,8 |
| <i>Підприємства промисловості:</i> | | | | |
| Чистий збиток, млн. грн. | 49637,9 | 47494,6 | 38450,0 | 49983,8 |
| % збиткових промислових підприємств у загальній їх кількості | 40,4 | 41,5 | 42,5 | 39,7 |
| Рентабельність (збитковість) операційної діяльності,% | 4,9 | 1,8 | 3,6 | 4,8 |

Аналогічна тенденція простежується і в цілому по підприємствах різних галузей економіки. При тому частка збиткових підприємств у загальній їх кількості склала в 2008 році 38,7 %, у 2009 році – 41,1%, у 2010 р. – 42,7%, у 2011 р. – 36,5%, тобто вона зростала в період з 2008 по 2010 р., що пов'язано із впливом світової економічної кризи. У 2011 році ситуація трохи покращилася, водночас більше третини підприємств галузей економіки продовжує залишатися збитковими.

Як свідчать дані табл. 1, у цілому для підприємств галузей економіки України є характерним достатньо низький рівень рентабельності операційної діяльності.

Між тим, у 2008-2011 рр. спостерігалися такі процеси: спочатку відбулося суттєве зниження цього показника – на 0,6% – у 2009 р. (3,3%) порівняно з 2008 р. (3,9%); потім відмічалось певне зростання рентабельності операційної діяльності до 4,0% у 2010 році і в решті у 2011 р. відбувся ріст до 5,8%.

Тобто в останні три роки простежується в певній мірі позитивна тенденція збільшення рентабельності операційної діяльності в цілому по підприємствах галузей економіки.

Що ж стосується рентабельності операційної діяльності підприємств промисловості, то за період 2008-2011 рр. цей показник коливався так: у 2008 році він склав 4,9%, у 2009 році – суттєво впав через вплив світової фінансово-економічної кризи до рівня 1,8%, у 2010 році – дещо збільшився – до рівня 3,6%, і в 2011 р. також збільшився до 4,8%. І хоча порівняно з попереднім роком у 2011 р. рентабельність операційної діяльності підвищилася майже на 1,2%, вона продовжує залишатися на низькому рівні, який не можна вважати прийнятним з точки зору забезпечення економічно стійкого і безпечного розвитку вітчизняних підприємств.

Поряд з цим звертають на себе увагу й інші проблеми, зокрема пов'язані з суттєвим зростанням взаємної заборгованості суб'єктів господарювання. Так, обсяг дебіторської заборгованості підприємств галузей економіки станом на 1.09.2011 р. сягнув майже 977226,7 млн. грн. (порівняно з 935925,8 млн. грн. станом на 1.01.2011 р.), а підприємств промисловості – 412175,5 млн. грн. (порівняно з 378103,4 млн. грн. станом на 1.01.2011 р.), тобто дебіторська заборгованість підприємств галузей економіки

збільшилася за 9 місяців 2011 року на 4,4% або 41300,9 млн. грн., а підприємств промисловості за той же період – на 9% або 34072,1 млн. грн. [5].

Отже, збитковість значної кількості промислових підприємств, низький рівень рентабельності їх решти, високі розміри дебіторської заборгованості, а також інші негативні явища сучасного етапу господарювання свідчать про необхідність пошуку можливих шляхів подолання кризового стану і створення умов для підтримання безпечного розвитку всіх господарюючих суб'єктів.

Однак важливо розуміти, що складна фінансово-економічна ситуація, що склалася на більшості вітчизняних підприємств, пояснюється впливом цілої низки причин, серед яких суттєве значення мають чинники інституціонального характеру.

Для того, щоб дати оцінку стану бізнес-середовища, в якому сьогодні знаходяться вітчизняні суб'єкти господарювання, звернемося до результатів досліджень Всесвітнього Економічного Форуму (ВЕФ), який щорічно аналізує конкурентоспроможність країн світу із застосуванням цілого ряду індикаторів, на підставі яких можна оцінити стан бізнес-середовища і економіки України у 2011-2012 рр. [6]. Зазначимо, що більшість показників, що застосовані в оцінці конкурентоспроможності, так чи інакше характеризують чинники, що безпосередньо впливають на рівень економічної безпеки підприємств і перешкоджають стійкому розвитку господарюючих суб'єктів.

Згідно зі Звітом ВЕФ за індексом глобальної конкурентоспроможності у 2011-2012 рр. Україна займає 82 місце (індекс 4,0) із 142 країн, представлених у рейтингу. Для порівняння відмітимо, що серед країн СНД найвище місце посів Азербайджан – 55 місце (4,32), далі йде Росія – 66 місце (4,21) і Казахстан – 72 місце (4,18). Групу лідерів у рейтингу ВЕФ, тобто першу п'ятірку країн, представляють Швейцарія (5,74), Сінгапур (5,63), Швеція (5,61), Фінляндія (5,47) і США (5,43).

Оцінка конкурентоспроможності проведена з урахуванням значної кількості складових, які містять у собі сукупність економічних, соціальних, інституціональних та інших чинників зовнішнього характеру. Наш інтерес до результатів дослідження

ВЕФ зумовлений тим, що, з одного боку, ці чинники безпосередньо впливають на стан економічної безпеки і стійкого розвитку суб'єктів господарювання і мають бути враховані, з іншого боку, вони неминуче здійснюють вплив і на стан системи обліку вітчизняних підприємств. До того ж, якщо взяти до уваги новітні тенденції в галузі розробок з теорії обліку, які пов'язані із необхідністю врахування так званих зовнішніх сил, тобто чинників макросередовища, в обліку, то наше звертання до цих показників є обґрунтованим.

Отже, глобальний індекс конкурентоспроможності визначено із урахуванням трьох складових: 1) базові вимоги – рейтинг України за цією складовою 98 місце із 142 країн (індекс 4,2), в тому числі якість інститутів – 131 місце (індекс 3,0), розвиток інфраструктури – 71 місце (індекс 3,9), макроекономічне середовище (макроекономічна стабільність) – 112 місце (індекс 4,2), стан системи здоров'я і базової освіти – 74 місце (індекс 5,6);

2) чинники, що посилюють ефективність – у цілому 74 місце (індекс 4,0), при тому до числа чинників, що негативно впливають на стан ефективності, віднесені: ефективність товарних ринків – 129 місце (індекс 3,6), рівень розвитку фінансового ринку – 116 місце (індекс 3,4). До числа чинників із позитивним впливом в Україні віднесені: розповсюдженість вищої освіти і рівень професійної підготовки – 51 місце (індекс 4,6), ефективність ринку праці – 61 місце (індекс 4,4), оснащеність технологіями – 82 місце (індекс 3,5), розмір ринку – 38 місце (індекс 4,5);

3) чинники розвитку бізнесу і інноваційного потенціалу – 93 місце (індекс 3,3), в тому числі – рівень розвитку бізнесу – 103 місце (індекс 3,5), інновації – 74 місце (індекс 3,1).

Як бачимо, найнижчий результат серед розглянутих блоків – 131 місце із 142 країн — Україна займає у категорії «якість інститутів». Проблемними аспектами при тому є захист прав власності (137 місце), захист прав інтелектуальної власності (117 місце), розкрадання державних (громадських) коштів (126 місце), незаконні платежі і взятки (134 місце), незалежність судової системи (134 місце), організована злочинність (118 місце), захист інтересів міноритарних власників (138 місце), надійність

послуг правоохоронних органів (123 місце), етична поведінка компаній (126 місце), дієвість аудиторських і бухгалтерських стандартів (133 місце), прозорість ухвалення урядових рішень (116 місце), тягар державного регулювання (130 місце), ефективність використання державного бюджету (125 місце), ефективність правової основи в урегулюванні спорів (138 місце), ефективність корпоративного управління (106 місце) тощо.

При більш детальному аналізі чинників макроекономічного характеру, а також індикаторів ефективності товарного ринку, фінансового ринку та інших до переліку недоліків економіки України за їх місцем у загальному рейтингу країн віднесені: рівень інфляції (126 місце), загальний рівень податків (податковий тягар) (117 місце) із розміром 55,5%, складність і ефективність оподаткування (141 місце), кількість процедур, що потрібно пройти для початку бізнесу – не менше 10 процедур (107 місце), кількість днів для початку бізнесу – 27 днів (91 місце), ефективність антимонопольної політики (136 місце), торгові бар'єри (138 місце), дія правил у бізнесі (130 місце), складність митних процедур (136 місце), інтенсивність місцевої конкуренції (120 місце), розповсюдженість іноземних власників (122 місце), придатність фінансових послуг (115 місце), доступність до дешевих кредитів (128 місце), надійність банків (141 місце), професіоналізм керівників вищої ланки (131), «відтік» кваліфікованих кадрів (125 місце) тощо.

Особливу увагу хотілося б звернути на показник – «дієвість аудиторських і бухгалтерських стандартів». За цим показником Україна в 2011-2012 р. зайняла 133 місце, що на 5 позицій нижче, ніж у попередньому році. Тобто, незважаючи на суттєві зміни в нормативній базі, що регулюють систему бухгалтерського обліку в Україні, які відбулися в 2011 році і які стосувалися двох основних питань – запровадження МСФЗ для публічних компаній і поглиблення взаємозв'язків між системою бухгалтерського обліку і оподаткуванням внаслідок прийняття Податкового кодексу України, прориву в підвищенні рівня дієвості стандартів обліку і аудиту, а отже, і в підвищенні якості облікової системи вітчизняних підприємств не відбулося, навпаки, ситуація лише погіршилася.

На підставі аналізу наведених даних можна зробити висновок, що

майже головним чинником низької конкурентоспроможності України є низька якість стану інституціонального середовища в цілому, що безпосередньо і вельми негативно впливає на стан економічної безпеки всіх господарюючих суб'єктів, а також на стан їх облікової системи.

Саме на інституціональний характер загроз звертають увагу керівники компаній, за результатами проведеного анкетування яких у ході дослідження Всесвітнього Економічного Форуму, можна зробити висновок, що до числа найбільш проблемних чинників для розвитку бізнесу в Україні відносяться: рівень корупції (чинник назвало 16% респондентів), податкове регулювання (14,4% респондентів), поганий доступ до фінансування (13,6% респондентів), неефективність урядової бюрократії (10,3% респондентів), рівень податків (9,3% респондентів), інфляція (7,6% респондентів), політична нестабільність (6,6% респондентів), урядова нестабільність (5,1% респондентів), обмеження в регулюванні на ринку праці (4,8% респондентів), рівень криміналу і крадіжок (3,8% респондентів) тощо.

Як бачимо, за даними цього анкетування, проведеного ВЕФ, в частині економічних загроз бізнесу в Україні переважають саме інституціональні чинники [6; 7].

Аналогічні висновки підтверджуються і результатами проведеного нами дослідження, яке було здійснено за даними корпоративної звітності 50 товариств, що відносяться до галузей машинобудування і металообробки, відносно питання щодо проблем, які впливають на діяльність підприємств, а також ступеня залежності від законодавчих або економічних обмежень [8].

Фактично 45 підприємств, тобто 90% із досліджених, назвало в складі основних загрозливих чинників, що негативно впливають на стан їх господарської діяльності, чинники інституціонального характеру, зокрема були названі: недосконалість і часті зміни законодавчої та нормативної бази; нестабільність податкового законодавства, високий рівень податкового навантаження на виробників; недостатній захист власного виробника тощо. При тому 37 підприємств, тобто 74% з досліджених, визначають ступінь залежності від законодавчих або економічних обмежень як високу.

Отже, стан інституціонального середовища, в якому доводиться функціонувати вітчизняним підприємствам вельми складний. Тому для виживання в таких умовах з боку системи управління господарюючих суб'єктів необхідно виробити механізм захисту і протидії негативному впливу зовнішніх і внутрішніх загрозових чинників.

Для вирішення завдання укріплення стану економічної безпеки і підтримання стійкого розвитку необхідним є розвиток всіх управлінських функцій, і особливо функції обліку, оскільки саме вона дозволяє інформаційно забезпечити процес прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на вихід із складних фінансово-економічних умов господарської діяльності, а також на створення умов для запобігання впливу різноманітних загрозових чинників.

Проблеми розвитку обліку як функції управління крізь призму вирішення завдання підтримання стійкого розвитку і економічної безпеки суб'єктів господарювання розглядаються в роботах ряду вітчизняних дослідників [9-13]. Так, Паламарчук А.І одним із перших серед вітчизняних вчених звернувся до проблеми розробки принципів і форм інтеграції функції обліку в посиленні економічної безпеки на промислових підприємствах [9]; Дикий А.П. акцентував увагу на дослідженні питань організації бухгалтерського обліку як інструменту забезпечення економічної безпеки підприємств [10]; Давидюк Т.В. окреслила питання конвергенції фінансової звітності та звітності в області стійкого розвитку [11].

Євдокимов В.В. розкрив, яким чином надійність бухгалтерської інформації постає передумовою забезпечення економічної безпеки підприємства, розкрив напрями мінімізації асиметрії бухгалтерської інформації з метою підвищення економічної безпеки, дослідив трансформацію елементів методу бухгалтерського обліку за умов його комп'ютеризації та проблему організації бухгалтерського обліку в процесах забезпечення економічної безпеки підприємства [12-13]. Додамо також, що Євдокимов В.В. провів одне з найбільш повних і комплексних досліджень стосовно розробки концепції інтегрованої системи бухгалтерського обліку і при її побудові звернувся до питань економічної безпеки.

Важливим концептуальним висновком з досліджень попередників є те, що з метою забезпечення умов для стійкого розвитку суб'єктів господарювання необхідним є удосконалення вітчизняної облікової системи на інтеграційних засадах. З даної вихідної посилки ми і будемо виходити в межах нашого дослідження. При тому зазначимо, що незважаючи на наявність вище наведених робіт, а також і деяких інших розробок в частині питань розвитку облікової системи з орієнтацією на цілі економічної безпеки і стійкого розвитку, системних досліджень, в яких би розкривалося місце цілісної облікової системи в системі управління процесами забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку, на сьогодні немає. Більш того, дослідження цих проблем, на наш погляд, слід здійснювати крізь призму оцінки складних інституціональних перетворень, що відбуваються в нашій країні в останнє десятиріччя. У такому контексті, на підставі інституціонального підходу, проблема удосконалення облікової системи в Україні практично не розглядалась.

Також слід зазначити, що огляд літературних джерел свідчить, що порівняно з невеликою кількістю робіт, де досліджуються питання розвитку обліку з орієнтацією на цілі безпечного розвитку, значно більше досліджень присвячено в цілому питанням економічної стійкості, стійкого розвитку і економічної безпеки в системі управління [14-35]. При тому цілком вірно розмежовуються наступні основні рівні економічної безпеки: національна економічна безпека, економічна безпека регіону, підприємства, особи [25, с.5]. Зрозуміло, що всі ці рівні знаходяться у тісному взаємозв'язку і взаємозалежності, однак кожний з них має свою природу, характеризується власними показниками і, як правило, є об'єктом окремого дослідження.

Дуже важливою обставиною є саме те, що питання забезпечення стійкого розвитку і безпечного функціонування виходять далеко за межі окремого суб'єкта господарювання і є дуже багатограними. При тому стійкий розвиток окремих підприємств може сприяти, або навпаки, негативно впливати на відповідний розвиток регіону, держави тощо. У випадку, коли підприємство переслідує короткострокові вигоди і застосовує механізми агресивної поведінки

на ринку і бізнес-моделі прийняття рішень, це, як вірно зазначено в [36], може призводити до ринкової нестабільності такого масштабу, який погрожує цілим галузям і економікам країн. На думку Євдокимова В.В. [13, с.22], «економічній безпеці підприємства властивий подвійний характер: з одного боку, вона забезпечує можливість функціонування підприємства, з іншого – є елементом економічної безпеки системи вищого рівня, що забезпечує виконання функцій державою». Вважаємо, що підтримання стійкого безпечного розвитку окремих суб'єктів господарювання забезпечує не лише виконання функцій держави, його слід тлумачити ще в більш широкому контексті – з позицій Концепції сталого розвитку світу в цілому.

Загальновідомо, що Концепція сталого розвитку – це модель розвитку цивілізації, котра виходить із необхідності забезпечити світовий баланс між вирішенням соціально-економічних проблем і збереженням навколишнього середовища [37].

Як відзначено в [38], Концепція стійкого розвитку суспільства (далі – Концепція), прийнята ще в червні 1992 р. в м. Ріо-де-Жанейро на рівні голів держав і урядів 1-ою Конференцією ООН щодо навколишнього середовища і розвитку, стала сьогодні найбільш відомою і навіть модною глобальною моделлю майбутнього світової цивілізації [39, 40]. Ця концепція була розроблена у відповідь на ті протиріччя, які склалися між економікою, спрямованою на споживання ресурсів, і природою, і в пов'язаних із цим негативних явищах у сфері економіки, енергетики, екології, демографії, соціально-економічної і фінансової сфер.

Але постає запитання: яке це має відношення до розвитку обліку як функції управління? На це питання відповімо так: зв'язок Концепції стійкого розвитку з обліком і його продуктом, в якості його постає звітність, є прямим і безпосереднім, він полягає в тому, що саме облік має забезпечити формування інформації про всі основні сторони діяльності кожного суб'єкта господарювання і тим самим:

- 1) сприяти прийняттю всіма зацікавленими користувачами облікової інформації ефективних управлінських та інших рішень, які мають забезпечити стійке, безпечне функціонуван-

ня господарюючого суб'єкта;

- 2) розкрити, яким чином діяльність підприємства корелює із вирішенням завдань стійкого розвитку на більш вищих рівнях – регіональному, національному, світовому.

Невипадково, що саме в межах Концепції стійкого розвитку виникла і зараз отримує активний розвиток ініціатива з розробки і запровадження Інтегрованої звітності.

І хоча в даному випадку мова йде про корпоративну звітність, а не про сам по собі облік, однак, враховуючи, що формування цієї звітності є одним із найважливіших завдань облікової системи, то зрозуміло, що складання такої звітності ставить нові вимоги перед обліком і призводить до суттєвого розширення складу його завдань.

На конкретних аспектах складання Інтегрованої звітності зупинимося нижче окремо, а в даному випадку хотілося б зазначити, що проблеми підтримання стійкого розвитку й економічної безпеки окремих суб'єктів господарювання з урахуванням підвищення загального рівня глобалізації і суттєвих інституціональних перетворень на державному рівні постають нерозривним чином пов'язаними із процесами реформування облікової системи і системи звітності в цілому, і тому будемо розглядати їх у комплексі, у взаємозв'язку і залежності. Для початку зупинимося на з'ясуванні суті основних термінологічних понять, а саме категорій «економічна безпека» і «економічна стійкість».

1.2. Поняття «економічна безпека» і «економічна стійкість» підприємства – діалектичний взаємозв'язок

Для самого факту існування і, тим більше, розвитку будь-якої економічної системи є необхідним пошук шляхів підтримання умов її стабільного стану і безпечного функціонування. Це є актуальним і для підприємств, які постають як складні системи, що динамічно розвиваються.

Важливою частиною загальної проблеми побудови концепції стійкого і безпечного розвитку і визначенням місця в ній системи

обліку і звітності є з'ясування ряду теоретичних питань, пов'язаних із виробленням понятійного апарату і, зокрема, визначенням змісту двох важливих категорій – «економічна безпека» й «економічна стійкість» – на мікроекономічному рівні і розкриттям їх найбільш суттєвих характеристик.

Спочатку зупинимося на розгляді поняття «економічна безпека підприємства».

В останнє десятиріччя різні аспекти проблеми економічної безпеки і в тому числі з'ясування змісту цього поняття є предметом дискусій багатьох вітчизняних і зарубіжних авторів. При тому суттєва увага приділяється як питанням національної економічної безпеки [23; 26, с.63-82; 27; 28, с. 78-173], регіональної безпеки [25, с. 43-61], так і безпеки підприємства [14, с.101-105; 20, с. 62-264; 21; 22, с.76-80; 24; 25, с. 137-215; 41, с.3-18; 42, с.3-15; 43; 44; 32, с.48-51; 33; 45, с.17-30; 46-48; 49, с.146-172; 50, с.3-16] та інші.

Однак аналіз сучасних літературних джерел приводить до висновку, що серед дослідників відсутня єдина точка зору стосовно самої суті терміну „економічна безпека”. А це призводить до непорозумінь як в теорії, так і на практиці. Наприклад, навряд чи можна обгрунтовано вести мову про методи оцінки стану безпеки підприємства, про те, які показники формувати для визначення її рівня, та й навіть про те, яке місце має займати облік в системі управління процесами її забезпечення, якщо не з'ясовано, що розуміти під поняттям „економічна безпека”: чи то ефективність роботи суб'єкта господарювання, чи то його конкурентоспроможність, чи то захищеність інтересів від загроз тощо.

Отож, метою є розмежування підходів до тлумачення категорії „економічна безпека підприємства” в сучасній літературі, формулювання власного визначення і розкриття найбільш суттєвих характеристик цього терміну.

На наш погляд, можна виділити ряд основних підходів до тлумачення поняття «економічна безпека підприємства», кожний з яких розкриває певні частини відповідного, вельми складного і багатоаспектного явища. Зазначимо, що назви кожного підходу були виділені нами відповідно до ключової ідеї тлумачень, що пропонуються авторами.

1. **Ресурсно-функціональний підхід** – в його основі лежить розуміння економічної безпеки як *«стану найбільш ефективного використання корпоративних ресурсів* для подолання загроз і забезпечення стабільного функціонування підприємства у теперішній час і в майбутньому» [25, с.138]. Певні інтерпретації такого підходу наведені також в [33, с. 6; 41, с. 6; 51, с.143; 42, с.7; 43]. Докладний аналіз відповідного тлумачення був зроблений Пономарьовим В.П. в [20, с.71], який відніс до числа переваг підходу те, що він носить всеосяжний, комплексний характер, оскільки в його межах досліджуються важливі чинники, які впливають на стан функціональної складової економічної безпеки підприємства, вивчаються основні процеси, що впливають на її забезпечення, наводиться аналіз розподілення і використання ресурсів тощо. Однак поряд з перевагами, були визначені й певні недоліки, пов'язані з тим, що розуміння категорії з ресурсно-функціональних позицій практично ототожнює економічну безпеку з поняттям ефективності здійснення господарської діяльності [20, с.72] і залишає невизначеним, як їх розмежувати між собою.

2. **Конкурентний підхід** – передбачає розгляд терміну з позицій виграшного стану підприємства у конкурентній боротьбі, зокрема економічна безпека тлумачиться як *«наявність конкурентних переваг*, зумовлених відповідністю матеріального, фінансового, кадрового, техніко-технологічного потенціалів і організаційної структури підприємства його стратегічним цілям і завданням» [44]. Стосовно цього підходу вважаємо за доцільне зазначити, що, з одного боку, ми цілком згодні з тим, що створення ефективної системи управління станом економічної безпеки підприємства сприяє підвищенню його конкурентоспроможності на ринку. Однак, з іншого боку, навряд чи можна зводити економічну безпеку лише до наявності конкурентних переваг, оскільки в такому випадку поза межами уваги залишається така важлива складова загальної проблеми підтримання безпечного розвитку, як, наприклад, запобігання фактам економічних правопорушень і зловживань тощо.

3. **Підхід, зорієнтований на захист підприємства від загроз зовнішнього середовища** – у його межах економічна безпека

розглядається як *«захищеність діяльності підприємства від негативних впливів зовнішнього середовища, а також здатність швидко усунути різноваріантні загрози чи пристосуватися до існуючих умов, котрі не позначаються негативно на його діяльності»* [32, с.48]. Погоджуючись з тим, що система управління станом економічної безпеки повинна створювати умови для ефективної адаптації підприємства до мінливих умов зовнішнього середовища і, зокрема, забезпечувати попередження, встановлення чи подолання негативної дії різноманітних зовнішніх загроз, ми, однак, уважаємо, що не менш важливим її завданням є реагування на внутрішні загрозливі чинники. Отож, не можна звужувати поняття безпеки тільки до захищеності діяльності підприємства від впливів зовнішнього середовища.

4. Підхід, зорієнтований на захист економічних інтересів підприємства – передбачає розгляд економічної безпеки як *«стану захищеності життєво важливих економічних інтересів підприємства від внутрішніх і зовнішніх джерел небезпеки, яке формується адміністрацією і персоналом шляхом реалізації системи заходів правового, організаційного і інженерно-технічного характеру* [28, с.256]. Прихильниками підходу є також автори робіт [20, с.87; 46, с.138; 47]. Таке тлумачення відповідної категорії підкреслює найбільш суттєвий бік проблеми забезпечення стійкого і безпечного стану підприємства, пов'язаного зі створенням умов, необхідних для реалізації інтересів суб'єкта господарювання, і на відміну від попередньої точки зору ураховує, що небезпеку можуть викликати як зовнішні, так і внутрішні загрозливі обставини. Однак наведене визначення, на нашу думку, потребує більшої конкретизації. Уважаємо, що за будь-яких умов господарська система не може бути повністю захищеною від зовнішніх і внутрішніх загроз, оскільки, на жаль, не всі негативні чинники можуть бути ідентифікованими.

5. Суб'єктний підхід – розкриває зміст економічної безпеки як *«такий стан підприємства, котрий визнається керівництвом і власниками як задовільний (прийнятний, бажаний, цільовий) і може підтримуватися протягом певного часу»* [48]. Таке тлумачення категорії, на нашу думку, не можна вважати

прийнятним. На перший погляд, воно є певною інтерпретацією попереднього підходу, але це не зовсім так.

Розкриття поняття безпеки виключно з позицій суб'єктивного її розуміння окремою групою осіб залишає поза межами уваги те, що їх економічні інтереси носять об'єктивний характер, хоча і формулюються відповідними суб'єктами в міру розуміння ними своїх об'єктивних потреб. Крім того, на жаль, на практиці ми часто зустрічаємося з ситуацією, коли розуміння „бажаного”, „прийнятого” стану з позицій керівництва не повністю співпадає з відповідним його баченням з точки зору власників.

6. Підхід, зорієнтований на розкриття властивостей стійкості і розвитку підприємства – розглядає економічну безпеку як *«стан об'єкта в системі його зв'язків з точки зору ... стійкості (самовиживання) та розвитку в умовах внутрішніх та зовнішніх загроз, дій непередбачуваних та складно прогнозованих факторів»* [49, с.157]. Таке розуміння безпеки підтримують ряд авторів [50, с.6; 52, с.35; 53, с.211], які виходять з погляду на підприємство як складну систему, якій об'єктивно притаманне прагнення до збереження цілісності, стійкості і розвитку, що у свою чергу передбачає необхідність попередження, подолання чи пристосування до дій різноманітних чинників, які можуть вивести зі стану усталеності.

На нашу думку, відповідне тлумачення категорії безпеки в цілому є прийнятним, однак воно має бути уточнено з огляду на інші складові проблеми, розкриті в межах попереднього розгляду.

Основні підходи до розкриття терміну «економічна безпека підприємства» в економічній літературі узагальнені в табл. 2.

На підставі аналізу точок зору різних авторів можна зробити висновок, що в ряду випадків ті чи інші визначення перетинаються між собою, оскільки містять близькі за суттю змістовні характеристики.

Наприклад, у більшості тлумачень підкреслюється необхідність запобігання чи подолання економічних загроз, водночас одними науковцями питання розглядається крізь призму найбільш ефективного використання ресурсів [25, с.138; 33, с.6; 51, с.143; 42, с.7], іншими – виходячи із захищеності життєво важливих

економічних інтересів підприємства [20, с.87; 28, с.256; 46, с.138].

Крім того, у більшості випадків основне, що розуміється під безпекою, пов'язується саме з поняттям „захищеність”, однак в одному випадку, мова йде про захищеність від негативних впливів зовнішнього середовища [32, с.48; 45, с.17-18;], а в іншому – від будь-яких загроз як внутрішнього, так і зовнішнього характеру [28, с.256].

Також хотілося б зосередити увагу ще на одній обставині, яка чітко простежується при ознайомленні з позиціями дослідників щодо категорії економічної безпеки – значна кількість формулювань базуються на традиційному розумінні безпеки як стану об'єкта, тобто за основу береться статична характеристика [33, с.6; 41, с.6; 46, с.138].

Водночас іншою групою авторів суттєвим змістовним складником поняття називається «здатність до розвитку» [49, с.157; 51, с.143; 52, с.35], тобто вводиться динамічний аспект.

У даному випадку інтерес викликає підхід, сформульований Г.В. Іващенко і підтриманий Мітрофановим А.А., які зазначають, що „завдання суб'єкта – це самореалізація, самовідтворення, бажано – розширене. Необхідність такого самовідтворення суб'єкта, яка обмірковується як мета, є можливістю. Перетворення можливості у дійсність відбувається тільки за наявності певних умов... Сукупність умов існування об'єкта, котрими він оволодів (постигнув, засвоїв, створив) у процесі його самореалізації, і які він у стані контролювати, є безпекою суб'єкта, безпекою його діяльності. Звідси виходить важливий висновок: безпека не є станом захищеності інтересів суб'єкта. Безпекою є умови існування об'єкта, які контролюються ним” [54].

Як бачимо, у межах такого підходу поняття безпеки наповнюється новим змістом, який передбачає зведення її не стільки до стану підприємства, скільки до специфічної сукупності умов його діяльності. Невипадково, що, коли мова йде про будь-який вид безпеки, як правило, кажуть саме про „існування в безпечних умовах”.

Таблиця 2

**Основні підходи до тлумачення поняття
«економічна безпека підприємства» в літературі**

| Підхід | Визначення | Автор | Джерело |
|-------------------------|---|------------------------------------|-------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Ресурсно-функціональний | Стан найбільш ефективного використання корпоративних ресурсів для подолання загроз і забезпечення стабільного функціонування підприємства у теперішній час і в майбутньому | Олейников С.А. | [25, с.138] |
| | Стан оптимального для підприємства рівня використання його економічного потенціалу, за якого існуючі та/або можливі збитки виявляються нижчими за встановлені підприємством межі | Кірієнко А.В. | [33, с.6] |
| | Стан, при якому відбувається ефективне функціонування через визначення, забезпечення і захищеність функціональних складових безпеки та здатність протистояння як внутрішнім, так і зовнішнім загрозам | Бондаренко О.М. | [41, с.6] |
| | Стан ефективного використання ресурсів та наявних ринкових можливостей, що дозволяє підприємству уникнути внутрішніх і зовнішніх загроз і забезпечує йому стійкий розвиток на ринку відповідно до обраної місії | Кузенко Т.Б. | [42, с.7] |
| | Складна система, що забезпечує можливість ефективно використовувати власні фінансові, матеріальні та нематеріальні активи для реалізації поставлених завдань з метою одержання прибутку, що пов'язано із своєчасним запобіганням чи подоланням загроз, причин та умов, здатних заподіяти шкоду нормальному функціонуванню та розвитку | Трубчанінова Г.Ю., Філатов В.В. | [51, с.143] |

Продовження табл. 2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|--|---|---------------|
| | Стан корпоративних ресурсів (ресурсів капіталу, персоналу, інформації, технології, техніки, прав) і підприємницьких можливостей, при якому гарантується найбільш ефективне їх використання для стабільного функціонування і динамічного науково-технічного і соціального розвитку, здатність швидко усунути і подолати різноваріантні внутрішні і зовнішні негативні впливи (наслідки) | Євдокимов Ф.І., Белозубенко В.С., Бородіна О.А. | [43] |
| | Стан збереження майна та інформації підприємства відповідно до обраної стратегії та принципу безперервності діяльності | Дикий А.П. | [10] |
| Конкурентний | Наявність конкурентних переваг, зумовлених відповідністю матеріального, фінансового, кадрового, техніко-технологічного потенціалів і організаційної структури підприємства його стратегічним цілям і завданням | Белокуров В.В. | [44] |
| Зорієнтований на захист від загроз зовнішнього середовища | Захищеність науково-технічного, технологічного, виробничого і кадрового потенціалу від прямих (активних) чи непрямих (пасивних) економічних загроз, наприклад, пов'язаних з неефективною науково-промисловою політикою держави або формуванням несприятливого зовнішнього середовища і здатність до його відтворення | Бендіков М.А. | [45, с.17-18] |
| | Захищеність діяльності підприємства від негативних впливів зовнішнього середовища, а також здатність швидко усунути різноваріантні загрози чи пристосуватися до існуючих умов, котрі не позначаються негативно на його діяльності | Ковальов Д., Сухорукова Т. | [32, с.48] |

Продовження табл. 2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|---|---|-------------|
| Зорієнтований на захист економічних інтересів підприємства | Стан захищеності життєво важливих економічних інтересів підприємства від внутрішніх і зовнішніх джерел небезпеки, яке формується адміністрацією і персоналом шляхом реалізації системи заходів правового, організаційного та інженерно-технічного характеру | Колосов А.В. | [28, с.256] |
| | Міра гармонізації в часі і просторі економічних інтересів підприємства з інтересами пов'язаних із ним суб'єктів зовнішнього середовища, які діють поза межами підприємства | Козаченко Г.О., Пономарьов В.П., Ляшенко А.М. | [20, с.87] |
| | Стан захищеності життєво важливих інтересів підприємства від реальних і потенційних джерел небезпеки або економічних загроз | Шликов В. | [46, с.138] |
| | Стан захищеності життєво важливих і законних інтересів (правових, економічних і виробничих відносин, а також матеріальних, інтелектуальних й інформаційних ресурсів), котрий гарантує стабільне функціонування і розвиток підприємства | Судоплатов А. | [47] |
| Суб'єктний | Такий стан підприємства, котрий визнається керівництвом і власниками як задовільний (прийнятний, бажаний, цільовий) і може підтримуватися протягом певного часу | Тимофеев Т.В., Наумова Л.Г. | [48] |
| Зорієнтований на розкриття властивості стійкості підприємства як системи | Характеристика системи, що самоорганізується і саморозвивається, тобто це стан, при якому економічні параметри дозволяють зберегти головні її властивості – рівновагу і стійкість при мінімізації загроз | Подлужна Н.О. | [50, с.6] |
| | Кількісна і якісна характеристика властивостей фірми, що відображає здатність "самовиживання" і розвитку в умовах виникнення зовнішньої і внутрішньої економічної загрози | Забродський В., Капустин Н. | [52, с. 35] |

Продовження табл. 2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|--|--------------------------------|-------------|
| | Стан об'єкта в системі його зв'язків з точки зору його стійкості (самовиживання) та розвитку в умовах внутрішніх і зовнішніх загроз, дій непередбачуваних і складно прогнозованих факторів | Дубецька С.П. | [49, с.157] |
| | Стан підприємства, який є стійким у межах критичних обмежень проти змін внутрішнього і зовнішнього середовища та негативних впливів суб'єктів ринку та будь-яких інших суб'єктів | Афонін А.С., Нестерчук В.П. | [53, с.211] |
| | Стійке, яке протидіє впливу руйнівних чинників внутрішнього та зовнішнього середовища, поточне функціонування підприємства за умови максимально безризикового використання ресурсів і можливостей, орієнтації на базові цілі та стратегію, наслідком чого є нарощування високого потенціалу розвитку | Сорокіна І.В. | [35, с.116] |

Таке тлумачення категорії, що розглядається, не суперечить іншим визначенням, однак воно доповнює їх, а точніше переводить в дещо іншу площину – від статичної до динамічної. Крім того, воно цілком базується на засадах системного підходу, який виходить з погляду на підприємство як систему, умовою існування якої є створення умов ефективного реагування на загрозові чинники як зовнішнього, так і внутрішнього характеру з метою підтримання стабільного функціонування.

Запропоновані нами підходи до розмежування позицій сучасних дослідників щодо змісту поняття «економічна безпека» були докладно освітлені в наших роботах [55, с.261-265; 56, с.52-56]. Однак у статті Сорокіної І.В. [35, с.114-122] ці підходи були піддані критичному аналізу з наведенням авторського бачення переваг і недоліків кожного з них, з окремими позиціями яких ми не можемо погодитися. Так, наприклад, стосовно підходу до визначення

економічної безпеки з позицій забезпечення стійкості підприємства автор в якості недоліку наводить те, що при такому тлумаченні «неможливо уникнути наявності непередбачуваних і складно прогнозованих деструктивних чинників розвитку без активної діяльності, спрямованої на оптимізацію використання та управління найбільш вагомими та вразливими до впливів негативними чинниками ресурсами підприємства, підтримку стабільної діяльності» [35, с.114-122]. Тобто в даному випадку мається на увазі, що підхід, зорієнтований на розкриття властивості стійкості, не враховує ресурсну складову. Вважаємо, що це дещо спрощене уявлення про поняття стійкості і стійкого розвитку, оскільки стійкий розвиток, на наш погляд, передбачає й ефективне використання всіх видів ресурсів.

Однак для того, щоб уникнути подібної критики, вважаємо за доцільне врахувати це зауваження і дати власне бачення змісту терміну «економічна безпека» з урахуванням кількох аспектів.

Для більш повного розкриття суті терміну „економічна безпека підприємства” виділимо його основні змістовні характеристики, які називаються у визначеннях, запропонованих різними авторами, однак, на нашу думку, лише у комплексі розкривають суть відповідного вельми складного і багатоаспектного явища. Зокрема до числа найбільш суттєвих характеристик категорії можуть бути віднесені:

- запобігання, усунення, подолання загроз, у т.ч. зовнішніх і внутрішніх негативних чинників, які здатні заподіяти шкоду підприємству;
- захищеність життєво важливих економічних інтересів підприємства і їх гармонізація з інтересами зовнішнього середовища;
- ефективність використання ресурсів (економічного потенціалу) підприємства;
- здатність до відтворення потенціалу;
- стабільність, стійкість функціонування, забезпечення самовиживання;
- здатність до розвитку;

- прибутковість діяльності чи збитковість нижче за встановлені межі;
- наявність конкурентних переваг;
- здатність до адаптації;
- задовільність і прийнятність стану підприємства для керівництва і власників тощо.

Таким чином, при формулюванні терміну „економічна безпека підприємства”, на наш погляд, є необхідним:

по-перше, застосування системного підходу, який виходить з погляду на підприємство як складну систему, іманентними рисами якої є спрямованість на підтримання економічної стійкості, здатність до самоорганізації, самовідтворення і розвитку;

по-друге, урахування у визначенні цілого ряду змістовних характеристик відповідного явища.

Отож, на наш погляд, під економічною безпекою підприємства слід розуміти сукупність умов, при яких досягається стабільна реалізація його економічних інтересів і поставлених перед ним цілей, що у свою чергу передбачає:

- захищеність від різноманітних ідентифікованих зовнішніх і внутрішніх загроз реального і потенційного характеру шляхом запобігання, усунення, подолання чи адаптації до їх дії;
- ефективне використання ресурсів (економічного потенціалу) підприємства;
- підтримання стійкості функціонування, здатності до самовиживання і розвитку.

Деякі з названих вище характеристик не увійшли до запропонованого нами визначення, наприклад, прибутковість діяльності чи збитковість нижче за встановлені межі; наявність конкурентних переваг; задовільність і прийнятність стану підприємства для керівництва і власників тощо. Формально вони не перелічені, однак передбачаються у складі інших складових. Зокрема реалізація економічних інтересів між іншим передбачає підтримання прибутковості діяльності чи збитковості не нижче певної межі; ефективне використання ресурсів створює конкурентні переваги для підприємства і таке інше.

Слід зазначити, що таке розуміння економічної безпеки дозволяє коректно підійти до з'ясування місця обліку в системі управління станом її забезпечення, зокрема, на наш погляд, облік має сприяти створенню таких безпечних умов функціонування, при яких забезпечується стабільна реалізація економічних інтересів всіх зацікавлених осіб і поставлених перед підприємством цілей.

У межах запропонованого визначення забезпечується поєднання перелічених вище основних змістовних характеристик економічної безпеки підприємства, при тому головною, на нашу думку, має бути її системна характеристика, що передбачає забезпечення стійкості підприємства як системи, здатної до самовиживання і розвитку.

Однак в сучасній економічній літературі саме по собі поняття «стійкість» тлумачиться дещо по-різному.

Так, в роботі Броїло Є.В. [57, с.13] відокремлено два основних види стійкості. По-перше, це «стійкість функціонування», котра розглядається по відношенню до структури або функцій системи. У межах цього підходу під «стійкістю функціонування» розуміється здатність системи зберігати задані властивості і параметри в ході діяльності і в умовах дії зовнішніх обурень [57, с.13]. У даному випадку стійкість є проявом цілісності системи, тобто збереження як її структури, так і її функцій. По-друге, може бути виділений такий вид стійкості, який можна назвати «стійкість розвитку». Другий підхід, за визначенням Броїло Є.В., заснований на тому, що «в кожний момент часу відбувається руйнування раніше досягнутих рівноваг і виникнення нових. Тобто стійкість розвитку – це збереження цілісності системи протягом багатьох циклів функціонування, тобто збереження заданих параметрів і удосконалення їх з урахуванням зовнішніх впливів і внутрішніх змін і досягнення поставлених цілей» [57, с.14].

Стойкість підприємства як системи забезпечується за рахунок різних складових: економічної, соціальної, екологічної, технологічної тощо. А, отже, показники, що можуть допомогти її описати, також стосуються різних складових. Цей висновок є вельми важливим з урахуванням того, що ставить перед інформаційними функціями управління, і зокрема функцією обліку, завдання сформувати інформацію відносно різних складових стійкого

розвитку підприємства.

Стійкість будь-якої системи проявляється у збалансованості всіх її елементів, системи в цілому, а також даної системи й інших взаємопов'язаних систем. Як вірно зазначено в [58, с.13], «стійкість визначає можливість самоорганізації, саморегулювання по відношенню до внутрішніх елементів і адаптаційні можливості, вміння нейтралізувати або пристосуватися до неблагополучних явищ без зміни суттєвих якостей, функціональних і структурних характеристик – по відношенню до зовнішніх» [58, с. 13].

Поняття «економічна стійкість підприємства», як і будь-якої економічної системи можна розкрити через ряд аспектів: за своєю сутністю – це здатність системи, яка виведена зі стану рівноваги, повернутися або у вихідний стан, або в новий стан рівноваги; за характером рівноваги - зі статичним або динамічним характером рівноваги; за відношенням до збереження системи – можливість ефективного використання потенціалу системи і її збереження, прояв властивостей цілісності; за відношенням до розвитку – здатність системи, що виведена зі стану рівноваги, перейти на якісно новий рівень [57, с.14].

Що ж стосується узагальненого визначення поняття «економічна стійкість», то вважаємо, що достатньо глибоко зміст цього терміну розкрито в [57, с.15-16], при тому економічна стійкість розглядається як «форма рівноваги соціально-економічної системи, в результаті якої в умовах дії зовнішніх обурень проявляються її властивості цілісності, що дозволяють комплексно формувати і використовувати економічні і фінансові ресурси в кожному елементі системи і здійснювати можливість розширеного відтворення».

Водночас вважаємо, що це тлумачення потребує певного уточнення, оскільки не лише зовнішні обурення можуть здійснювати вплив на рівновагу системи, в деяких випадках можуть мати місце і внутрішні руйнівні чинники. А отже, визначення потребує певних коригувань. На наш погляд, економічна стійкість на мікро-економічному рівні – це форма динамічної рівноваги підприємства як складної соціально-економічної системи, у межах якої забезпечується підтримка цілісності незалежно від впливу зовнішніх і внутрішніх обурень (загроз) та її розширене відтворення. А це

об'єктивно передбачає й ефективне використання всіх видів ресурсів – фінансових, матеріальних, нематеріальних, і здатність підприємства створювати вартість у поточній і віддаленій перспективі тощо. Стійкий розвиток економічної системи, якою є підприємство, може бути представлений через сукупність характеристик, склад яких наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Порівняльна характеристика стійкого і нестійкого розвитку підприємства як економічної системи (власна розробка на підставі [58, с.16-17])

| Характеристики | Ознаки стійкого розвитку підприємства як економічної системи | Ознаки нестійкого розвитку підприємства як економічної системи |
|---|--|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Якість і характер використання виробничого потенціалу | Виробничий потенціал відповідає сучасному технологічному укладу Забезпечується ефективне використання всіх видів ресурсів і стійке природокористування | Виробничий потенціал відповідає застарілому технологічному укладу Має місце неефективне використання ресурсів Порушуються принципи стійкого природокористування |
| Умови | Поступові зміни для подолання незбалансованості окремих складових Гнучка адаптивна структура Інтеграція елементів системи Збереження і підвищення потенціалу розвитку системи | Збереження незбалансованості окремих складових Консервативна структура Послаблення зв'язків між елементами, дезінтеграція Вичерпання наявного потенціалу розвитку |
| Механізм забезпечення | Ринковий, на підставі принципів самоорганізації, саморозвитку, розширеного самовідтворення | Ринковий, із порушенням принципів самоорганізації, саморозвитку, розширеного самовідтворення |
| Економічне зростання | Інтенсивне Ресурсозберігаюче Інноваційне | Екстенсивне Природомістке На базі традиційних технологічних рішень |
| Реакція на дестабілізуючі чинники | Збереження і збалансований розвиток всіх складових системи: адаптація, погашення негативного впливу, попередження загроз | Послаблення зв'язків серед елементів системи, занепад, регрес, у найгіршому випадку - руйнування |

Продовження табл. 3

| 1 | 2 | 3 |
|--------------------------------------|-------------|---|
| Стратегії природокористування | Адаптивні | Такі, що здійснюють перетворення наявних природних ресурсів |
| Характер змін, яких потребує система | Еволюційний | Револьюційний |

Порівняльна характеристика стійкого і нестійкого розвитку економічної системи проведена нами на підставі застосування підходу, запропонованого в [58, с.16-17], однак з урахуванням того, що порівняння в нашому випадку здійснено не для промисловості в цілому, як це було зроблено у [58], а для підприємства як економічної системи. Більш того, склад характеристик у зв'язку із цим було змінено.

Погодимося із думкою, що у будь-якому випадку стійкий стан системи забезпечується лише за певних умов [58, с.17-18]: постійні зміни, рух для подолання нерівномірності і незбалансованості розвитку елементів системи; наявність гнучкої адаптивної структури, здатної до удосконалення; збереження потенціалу розвитку; посилення взаємозалежності елементів, оскільки їх інтеграція сприяє зростанню цілісності системи, забезпечуючи її все більшу стійкість; здатність до саморегулювання.

Таким чином, можна зробити висновок, що стійкість підприємства як економічної системи можна охарактеризувати за допомогою параметрів як статичного, так і динамічного типу, тобто для її опису не достатньо показників, що характеризують фактичний стан господарської діяльності, а отже, тих, що відображаються в традиційній системі бухгалтерського обліку, яка фіксує факти господарських операцій, що вже відбулись.

Для характеристики стійкості доцільно оцінити і потенційну можливість розвитку підприємства, тобто його здатність створювати вартість як у найближчий, так і у віддаленій, стратегічній перспективі.

У даному випадку ми навели власне бачення змісту найбільш складних і багатоаспектних категорій сучасної економічної науки –

економічної безпеки, економічної стійкості і стійкого розвитку, з'ясувавши тісний зв'язок між ними. Однак у даному випадку ми не претендуємо на повне вирішення проблеми, оскільки сьогодні здійснюються лише перші кроки на шляху розробки теорії безпечного, стійкого розвитку підприємства.

Наша ж мета полягала в тому, щоб окреслити зміст цих понять для цілей нашого дослідження, спрямованого на пошук шляхів удосконалення діючої облікової системи підприємств, яка, на нашу думку, має бути чітко зорієнтована саме на сприяння і підтримання умов стійкого розвитку як окремого господарюючого суб'єкта, так і регіону, країни, світу.

Водночас ми розуміємо, що питання вироблення понятійно-категоріального апарату концепції стійкого (безпечного) розвитку ще не раз будуть предметом дискусій багатьох дослідників.

Зорієнтувавшись зі змістом понять, перейдемо до класифікації загроз – чинників, що негативно впливають на стан рівноваги підприємства як системи.

1.3. Класифікація загроз економічній безпеці і стійкому розвитку підприємства

У будь-яких умовах господарювання, і зокрема в умовах ринкової економіки, підприємствам приходится стикатися з численною низкою загроз внутрішнього і зовнішнього характеру, що зумовлені нестабільністю зовнішнього середовища, складністю внутрішніх і зовнішніх зв'язків суб'єкта господарської діяльності тощо.

Отже, забезпечити економічну безпеку і стійкий розвиток підприємства можливо лише за умови оперативного вияву таких загроз з метою попередження, послаблення або навіть подолання їх негативної дії. І саме необхідність формування інформації про такі чинники ставить сьогодні нові завдання перед обліковою системою вітчизняних підприємств.

Однак для того, щоб вирішити ці завдання, необхідно чітко визначити, що саме розуміти під терміном “загроза економічній

безпеці (стійкості)”, і побудувати класифікацію економічних загроз.

Таким чином, метою є з’ясування суті терміну “загроза економічній безпеці (стійкості)” і побудова системної класифікації загроз на рівні підприємства.

Термін “загроза” зустрічається в багатьох дослідженнях з питань економічної безпеки, але лише в деяких з них розкривається його зміст. Зокрема в Концепції економічної безпеки України, розробленій Інститутом економічного прогнозування НАН України, під загрозами розуміються чинники, що унеможливають або ускладнюють реалізацію національних економічних інтересів, чим створюють небезпеку для життєзабезпечення нації, її соціально-економічної та політичної системи [26, с.65].

Як бачимо, Концепція економічної безпеки України зорієнтована на постановку і пошук шляхів вирішення проблеми на макроекономічному рівні, що й знайшло відображення в тлумаченні змісту категорії “загроза економічній безпеці”.

На рівні господарюючого суб’єкта Клейнер Г. визначив суть терміну «загрози» як «умов, які виникають або спричиняють вияв причин загрози для стратегічних можливостей підприємства» [59, с.52].

Недоліком даного визначення є те, що воно акцентує увагу лише на небезпечних чинниках, що перешкоджають реалізації стратегічних можливостей суб’єкта господарювання, але загрози можуть мати відношення і до поточної діяльності, а, отже, такий акцент не є в повній мірі прийнятним.

У роботі Франчука В.І. [60, с.148-154] дається ще більш вузьке тлумачення терміну «загроза» на рівні підприємства, а саме: загроза розглядається «як дія дестабілізуючих чинників, пов’язаних з недобросовісною конкуренцією, порушенням законів і норм, які можуть спричинити потенційні або реальні втрати, що здатні викликати небезпеку для корпоративної системи». Визначення Франчука В.І., на наш погляд, розкриває інституціональну складову загроз, однак причини їх виникнення можуть бути більш різноманітними.

За визначенням Реверчук Н.Й., загроза тлумачиться як «реальна можливість дії навмисного чи ненавмисного характеру, яка порушує

режим функціонування підприємства, наносить матеріальну шкоду у формі фінансових втрат, включаючи упущену вигоду... Загроза розглядається як один із видів небезпеки, її найвищий прояв» [61, с.29]

На думку Подлужної Н.О., «загрозою є конкретна небезпека, що створює певні перешкоди у виробничо-комерційній діяльності підприємства і здійсненні його економічних інтересів» [50].

Вважаємо, що в даному визначенні поняття «загроза економічній безпеці» цілком правильно зроблений акцент на можливості / неможливості реалізації інтересів і цілей підприємства.

Отже, на мікроекономічному рівні під загрозами слід розуміти чинники, які ускладнюють чи роблять неможливим реалізацію економічних інтересів підприємства, перешкоджають досягненню цілей суб'єкта господарської діяльності і здатні порушити його стійкість, стабільний розвиток чи призвести до припинення господарської діяльності та порушення процесу розширеного чи навіть нормального відтворення капіталу.

У цілому з'ясувавши термін “загроза економічній безпеці підприємства”, хотілося б також звернути увагу на те, що поняття “загроза” в певній мірі співвідноситься з терміном “ризик”, але це є різні категорії.

У найбільш широкому розумінні під ризиком звичайно розуміється можлива небезпека зазнати втрат [62, с. 13] і в такому тлумаченні він близький до поняття “загроза”.

Однак, крім терміну «ризик», дуже часто в сучасних економічних дослідженнях використовується також термін «невизначеність». Для того, щоб чітко уявити різницю між цими поняттями, звернемося до тлумачення Найта Ф. [63], яке було підтримано одним із представників неоінституціональної економічної теорії Нортон Д.: «ризик – це стан, в якому є можливість отримати розподіл вірогідності виходів таким чином, щоб застрахувати їх» [83, с.27-29]. Отже, під ризиком в даному випадку розуміється «оцифрована невизначеність», і це ставить певні вимоги перед системою їх обліку стосовно методики обрахунку ризиків.

Як економічна категорія ризик є подією, що може відбутися чи ні, і це поєднує його з поняттям загрози.

Але у разі настання ризикової події можливі три економічні результати:

- від'ємний (шкода, втрати, збиток);
- нульовий (ані втрат, шкоди, збитку, ані прибутку);
- позитивний (вигода, прибуток).

Коли ж мова йде про загрозу, то позитивний результат не передбачається – загроза несе в собі лише негативні чинники, що ускладнюють нормальну господарську діяльність підприємства і реалізацію його цілей.

В економічній літературі пропонуються різні варіанти складу загроз економічній безпеці. Однак більшістю авторів питання класифікації загроз розглядаються насамперед на макро-економічному рівні [26, с.65; 29, с.32; 64, с.7-21]. При тому, як правило, наводиться досить широкий перелік різноманітних обставин і чинників, які визначають негативні тенденції на сучасному етапі розвитку економіки.

Тоді як класифікації економічних загроз на рівні підприємств достатньої уваги не приділяється.

Лише в окремих роботах здійснюються спроби побудувати класифікацію загроз економічній безпеці підприємств за сукупністю ознак, що дозволяють розкрити їх з необхідним ступенем глибини [9, с.14-21; 17, с.227-230; 49, с.157-159; 60, с.148-154].

При тому цілком справедливо зазначається, що підприємство – це складова частина економіки регіону і країни в цілому, і загрози на макрорівні прямо чи посередньо, в більшій чи меншій мірі, так чи інакше стосуються інтересів економічної безпеки окремо взятих підприємств [9, с.18]. Водночас зрозуміло, що загрози економічній безпеці на рівні країни, регіону і підприємства не можуть не мати своєї специфіки і не відрізнятися один від одного за складом, джерелами виникнення тощо.

Розглянемо тепер деякі з класифікацій загроз економічній безпеці підприємства, запропоновані в літературі, визначимо їх позитивні риси, а також дискусійні моменти, слабкі місця і недостатньо обґрунтовані положення з метою їх урахування під час подальшої побудови системної класифікації економічних загроз на мікроекономічному рівні.

Огляд літературних джерел приводить до висновку, що при побудові класифікації загроз економічній безпеці деякі автори підходять досить вузько і зводять їх до різноманітних кримінальних подій.

Так, в роботі Шаваєва А.Г. основний акцент робиться на виділенні загроз безпеці недержавних об'єктів економіки, які пов'язані насамперед з протиправними, кримінальними діями тих чи інших осіб, зокрема:

- протиправні й інші негативні дії кадрових співробітників об'єктів;
- порушення встановленого режиму збереження відомостей, що складають комерційну таємницю;
- порушення порядку використання технічних засобів;
- інші порушення порядку і правил дотримання режиму безпеки на об'єкті, що створюють передумови для реалізації злочинними елементами своїх цілей і виникнення надзвичайних подій [65, с.115].

Такий підхід, на наш погляд, не вичерпує всього розмаїття загроз, а виділяє лише один бік проблеми.

Він не ураховує, що загрози можуть виникати не тільки внаслідок дії кримінальних обставин, а й через інші причини – наприклад, через дію форс-мажорних обставин, конкурентну боротьбу некримінального характеру, недосконалість і часті зміни законодавства тощо.

У роботі Дубецької С.П. [49, с.157-159] пропонується класифікувати загрози за наступними ознаками:

1. Виходячи зі ступеня вірогідності: невірогідна, маловірогідна, вірогідна, цілком вірогідна.
2. Виходячи зі ступеня розвитку: виникнення, експансія, стабілізація, ліквідація.
3. Виходячи з розвитку в часі: безпосередня, близька (до року), далека (більше року).
4. Виходячи з розвитку в просторі: територія підприємства; прилегла територія; територія регіону; територія країни; зарубіжна територія.

5. Напруженість загрози: нормальна, підвищена; близька до межі; надлишкова.
За цією ж ознакою виділяють загрози на стадіях: зростання, стабільність, зниження.
6. За природою виникнення: природна (об'єктивна); штучна (суб'єктивна).
7. Вид загроз: економічна, соціальна, правова, організаційна, інформаційна, екологічна, технічна, кримінальна [49, с.157-159].

Групування загроз економічній безпеці в даному випадку проводиться автором з орієнтацією на підприємство, хоча більшість з визначених ознак, на нашу думку, мають значення як на мікрорівні, так і на рівні регіону та країни в цілому.

Однак це не знижує практичної цінності наведеного групування, оскільки в його межах відокремлені ті класифікації, що визначають не тільки вид загроз, а й характер їх дії.

Між тим, наведена класифікація не враховує деякі з важливих ознак, що мають принципове значення, насамперед на мікро-економічному рівні. Наприклад, це стосується класифікації загроз за сферами діяльності, що не знайшла місця в наведеному групуванні.

Викликає інтерес класифікація загроз економічній безпеці, запропонована в дисертаційній роботі Паламарчука О.І. [9, с.21], в якій вони згруповані за трьома ознаками:

- за видами: зовнішні; внутрішні (прямі втрати; розкрадання; упущені можливості);
- за джерелами виникнення: зовнішні джерела (органи державної влади; органи виконавчої влади; суб'єкти господарської діяльності; недержавні і неформальні структури); внутрішні джерела (власники; найманий управлінський персонал; робітники);
- за сферами діяльності: інвестиції; фінансове забезпечення; конструювання; матеріальне забезпечення; технічне і технологічне обслуговування; виробництво; конкуренція [9, с.21].

Наведена класифікація визначає найважливіші ознаки групування загроз, що мають значення для економічної безпеки підприємств. Однак при позитивній оцінці підходу в цілому вважаємо за доцільне

зазначити, що й він містить окремі слабкі місця.

Так, у складі загроз сфер діяльності не визначені загрози, що виникають у сфері маркетингово-збутової і науково-дослідницької діяльності. На наш погляд, відокремлення цих сфер діяльності є важливим, оскільки саме в їх межах може виникнути ціла низка обставин загрозливого характеру. Наприклад, у сфері науково-дослідницької діяльності підприємство стикається з загрозами промислового шпionажу, несанкціонованого використання наукових розробок та інших результатів науково-дослідницьких робіт. У сфері маркетингово-збутової діяльності можливим є виникнення загроз, пов'язаних з несумлінною, нечесною конкуренцією на ринках збуту продукції, товарів, робіт, послуг та іншими аналогічними обставинами.

Водночас ми вважаємо, що виділення конкуренції як самостійної сфери діяльності, як це зроблено в [9, с.21], не зовсім обґрунтовано, оскільки конкурентна боротьба може торкатися будь-яких сфер діяльності підприємства і сама по собі не є сферою діяльності. Інша справа, що конкуренти є одними із зовнішніх джерел виникнення різноманітних загроз економічній безпеці підприємства і мають бути наведені у класифікації за ознакою “джерела виникнення загроз”, а не “сфери діяльності”.

Є окремі зауваження і стосовно того, що наведена Паламарчуком О.І. класифікація економічних загроз не враховує вірогідність їх настання, напруженість тощо. Такий підхід не дозволяє розглянути загрози з достатнім ступенем глибини і потребує подальшої доробки.

На наш погляд, загрози економічній безпеці, що реально існують в промислових підприємствах, можна з достатньою мірою обґрунтованості класифікувати за наступними ознаками.

1. За видом безпеки:

- загрози фінансово-майновій безпеці;
- загрози інтелектуальній і кадровій безпеці;
- загрози техніко-технологічній безпеці;
- загрози екологічній безпеці;
- загрози інформаційній безпеці;

- загрози політико-правовій безпеці;
- загрози діловій репутації.

В основу групування загроз у даному випадку нами покладено визначення основних функціональних складників економічної безпеки підприємства, запропоноване в [66, с.139]. Ми згодні з авторами, що визначені складники економічної безпеки характеризуються власним змістом, набором функціональних критеріїв і способами забезпечення.

Отож, групування загроз економічній безпеці за цією ознакою слід вважати доцільним, оскільки воно дозволяє визначити перелік основних чинників, що можуть спричинити негативний вплив у кожному з відповідних напрямів економічної безпеки підприємства.

Водночас ми в певній мірі змінили склад функціональних складових частин економічної безпеки порівняно з [66, с.139]. Зокрема вивели з переліку силову складову, оскільки її зміст переплітається з іншими видами безпеки, наприклад, у напрямку захисту від промислового шпіонажу силова безпека поєднується з інформаційною і техніко-технологічною безпекою, у галузі охорони співробітників підприємства – з кадровою безпекою тощо.

Додали такий вид загроз безпеці, як загрози діловій репутації, які вважаються нами одними з вельми важливих складових безпеки, оскільки визначають можливість забезпечення стійкого розвитку компанії.

Замість фінансового складника економічної безпеки ми ввели фінансово-майновий, бо вважаємо, що така більш широка назва точніше відповідає цілям забезпечення збереження і ефективного використання всіх, а не тільки фінансових активів підприємства.

2. За природою виникнення:

- об'єктивні (природні);
- суб'єктивні.

При тому у складі загроз суб'єктивного характеру доцільно виділяти загрози з боку конкретних суб'єктів – джерел їх виникнення.

У даному випадку ми пропонуємо розглядати групування загроз за природою і джерелами виникнення у взаємозв'язку, а точніше

класифікацію за джерелами виникнення - як наступний рівень класифікації загроз за природою їх виникнення.

Серед джерел виникнення загроз суб'єктивного характеру доцільно виділити:

- зовнішні джерела: органи державної влади (державні інститути); кримінальні елементи і неформальні структури; конкуренти; контрагенти - покупці, постачальники, транспортні організації, фінансово-кредитні установи та інші суб'єкти господарської діяльності; власники, що не беруть участі в управлінні;
- внутрішні джерела: власники, що беруть участь в управлінні; найманий управлінський персонал; інші працівники.

Наведене групування має за мету чітко з'ясувати суб'єкта, хто є джерелом у виникненні загрози, і може бути застосовано в системі контролю підприємства.

3. За відношенням до сфер діяльності підприємства можуть бути виділені економічні загрози в галузі:

- інвестиційної діяльності;
- матеріального постачання;
- фінансової діяльності;
- конструювання;
- технічного і технологічного обслуговування;
- виробничої діяльності;
- маркетингово-збутової діяльності;
- загального управління;
- науково-дослідницької діяльності.

У кожній з визначених сфер господарської діяльності виникають різноманітні види загроз, пов'язані з втратою ресурсів, їх неефективним використанням, що робить актуальним своєчасне встановлення відповідних негативних чинників з метою попередження чи подолання їх впливу.

4. За ступенем вірогідності настання можна виділити загрози з низьким, середнім і високим рівнем вірогідності.

Групування загроз за цією ознакою відомо в літературі [49, с.157-159], при тому відокремлюються невірогідна, маловірогідна,

вірогідна і цілком вірогідна загрози. На наш погляд, не має ніякого сенсу виділяти невірогідні загрози, а більш доцільно говорити про низький, середній і високий рівень ймовірності їх настання. У свою чергу для оцінки ступеня вірогідності може бути передбачений певний критерій.

5. За об'єктом, на який розповсюджується загроза:

- загроза здійснення окремої господарської операції;
- загроза здійснення певного виду діяльності;
- загроза господарській діяльності в цілому.

Це групування розкриває масштаб розповсюдження загрози стосовно господарської діяльності підприємства і є необхідним тому, що дозволяє оцінити шляхи і обсяги необхідних ресурсів для її подолання, наслідки дії, засоби ліквідації.

6. За фінансовими наслідками:

- загрози, що спричиняють прямі економічні втрати;
- загрози, що тягнуть за собою втрачену економічну вигоду.

До першої групи, наприклад, можна віднести загрози, що зумовлюють економічні втрати у вигляді перевитрачання ресурсів на всіх стадіях виробничого циклу; штрафи, пені, неустойки та інші фінансові санкції; безнадійні борги; розкрадання майна; псування майна та інші.

До другої групи можуть бути віднесені загрози, пов'язані з недосконалістю економічного механізму, низькою ефективністю реалізації всіх управлінських функцій тощо, які призводять до втрачених можливостей у господарській діяльності.

7. За характером прояву в часі загрози можна поділити на:

- постійні;
- тимчасові.

У складі тимчасових загроз можуть бути виділені безпосередні загрози з терміном їх прояву до місяця, близькі - зі строком їх прояву до року, далекі - з терміном прояву більше року.

Це групування має сенс остільки, оскільки загрози постійної дії вимагають постійної уваги з боку керуючої системи. Тимчасові загрози, у свою чергу, потрапляють у коло контролю у певні відрізки часу.

8. Залежно від стадії розвитку:

- загрози на стадії виникнення;
- загрози на стадії експансії;
- загрози на стадії стабілізації;
- загрози на стадії ліквідації.

Ця класифікація ставить за мету визначення стадій, на яких знаходиться та чи інша небезпечна подія, що може бути класифікована як загроза, з метою з'ясування заходів щодо її подолання, оскільки склад заходів може змінюватися залежно від рівня розвитку відповідної події.

Зрозуміло, що на стадії виникнення загрози необхідні заходи, спрямовані на попередження її негативного розвитку; на стадії експансії – заходи, що забезпечують блокування загрози; на стадії стабілізації – заходи адаптації підприємства до сталих змін з метою мінімізації втрат; на стадії ліквідації – заходи кінцевого подолання негативних наслідків події.

9. Відповідно до місця виникнення загрози і її розвитку в просторі можуть бути виділені загрози, що виникають на:

- території підприємства з розбивкою за конкретними місцями виникнення – підрозділами і службами;
- території регіону;
- території країни;
- зарубіжній території.

10. За можливістю передбачення загрози доцільно розмежувати на:

- прогнозовані – загрози, що можуть бути передбачені;
- непередбачені – загрози, що не можуть бути передбачені.

Ця класифікація має суттєве значення, оскільки стосовно загроз першої групи, що можуть бути прогнозовані, підприємство має більше можливостей щодо їх попередження чи подолання, тоді як відносно загроз другої групи таких можливостей значно менше і їх складніше урахувати в процесі розробки і прийняття управлінських рішень.

11. За можливістю контролю з боку підприємства доцільно виділити:

- загрози, що піддаються контролю з боку підприємства;
- загрози, що не підпадають під контроль підприємства.

12. За напруженістю можуть бути виділені:

- загрози з низьким рівнем напруженості;
- загрози з середнім рівнем напруженості;
- загрози з високим рівнем напруженості.

Це групування відомо в літературі [49, с.146-172] дещо з іншим виділенням груп. Зокрема відокремлюються загрози з напруженістю: нормальною, підвищеною; близькою до межі; надлишковою.

На наш погляд, само по собі розмежування загроз за рівнем напруженості має сенс, однак навряд чи можна казати про нормальну напруженість загрози, оскільки це передбачає наявність нормативу, у межах якого загроза взагалі є нормою і не становить небезпеки для господарської діяльності підприємства. У такому розумінні зміст загрози як негативного чинника втрачає значення. Здається, що доречніше вести мову про рівень напруженості загрози: низький, середній і високий. Хоча й такий підхід передбачає визначення певного критерію, який дозволить оцінити рівень небезпеки у відповідному напрямку. Уважаємо, що це має бути темою окремого дослідження.

13. За фактом настання загрози можна поділити на:

- потенційні;
- реальні.

Це групування має особливе значення для реалізації функції контролю у напрямку забезпечення економічної безпеки підприємств.

Потенційні загрози мають попадати в коло зору попереднього контролю, головною рисою якого є превентивний вплив на об'єкт. Відносно потенційних загроз актуальними є дії щодо їх попередження на стадії прийняття управлінських рішень і здійснення господарських операцій.

Реальні загрози, у свою чергу, знаходяться більшою частиною в компетенції поточного і наступного видів контролю.

Такі, на нашу думку, основні ознаки, за якими доцільно класифікувати загрози економічній безпеці на мікроекономічному

рівні. Класифікація загроз підприємства наведена в табл.4.

Таблиця 4

Класифікація загроз економічній безпеці підприємства

| № | Ознака класифікації | Групи загроз |
|---|--------------------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Вид безпеки | 1.1. загрози фінансово-майновій безпеці; 1.2. загрози інтелектуальній і кадровій безпеці; 1.3. загрози техніко-технологічній безпеці; 1.4. загрози екологічній безпеці; 1.5. загрози інформаційній безпеці; 1.6. загрози політико-правовій безпеці; 1.7. загрози діловій репутації |
| 2 | Природа і джерела виникнення загрози | 2.1. об'єктивні загрози; 2.2. суб'єктивні загрози, в т.ч.: 2.2.1. загрози з боку зовнішніх суб'єктів: - загрози з боку органів державної влади (державних інститутів); - загрози з боку кримінальних елементів і неформальних структур; - загрози з боку конкурентів; - загрози з боку контрагентів (в т.ч. покупців, постачальників, транспортних організацій, інших); - загрози з боку фінансово-кредитних установ; - загрози з боку власників, що не беруть участь в управлінні; 2.2.2. загрози з боку внутрішніх суб'єктів: - загрози з боку керівництва компанії; - загрози з боку працівників; - загрози з боку власників, що беруть участь в управлінні |
| 3 | Відношення до сфер діяльності | Загрози в галузі: 3.1. інвестиційної діяльності; 3.2. матеріального постачання; 3.3. фінансової діяльності; 3.4. конструювання; 3.5. технічного і технологічного обслуговування; 3.6. виробничої діяльності; 3.7. маркетингово-збутової діяльності; 3.8. загального управління; 3.9. науково-дослідницької діяльності |
| 4 | Ступінь вірогідності настання | 4.1. загрози з низьким рівнем вірогідності; 4.2. загрози з середнім рівнем вірогідності; 4.3. загрози з високим рівнем вірогідності |

Продовження табл. 4

| 1 | 2 | 3 |
|----|-------------------------|---|
| 5 | Об'єкт загрози | 5.1. загроза здійснення окремої господарської операції; 5.2. загроза здійснення певного виду діяльності; 5.3. загроза господарській діяльності в цілому |
| 6 | Фінансові наслідки | 6.1. загрози, що спричиняють прямі економічні втрати; 6.2. загрози, що тягнуть за собою втрачену економічну вигоду |
| 7 | Характер прояву в часі | 7.1. постійні; 7.2. тимчасові |
| 8 | Стадія розвитку | 8.1. загрози на стадії виникнення; 8.2. загрози на стадії експансії; 8.3. загрози на стадії стабілізації; 8.4. загрози на стадії ліквідації |
| 9 | Місце виникнення | 9.1. територія підприємства – конкретні підрозділи і служби; 9.2. територія регіону; 9.3. територія країни; 9.4. зарубіжні території |
| 10 | Можливість передбачення | 10.1. прогнозовані – загрози, що можуть бути передбачені; 10.2. непрогнозовані – загрози, що не можуть бути передбачені |
| 11 | Можливість контролю | 11.1. загрози, що піддаються контролю з боку підприємства; 11.2. загрози, що не підпадають під контроль підприємства |
| 12 | Рівень напруженості | 12.1. загрози з низьким рівнем напруженості; 12.2. загрози з середнім рівнем напруженості; 12.3. загрози з високим рівнем напруженості |
| 13 | Факт настання | 13.1. потенційні; 13.2. реальні |

Як можна побачити на підставі огляду розглянутих вище ознак, більшість групувань економічних загроз у тому чи іншому відношенні пов'язані між собою.

Так, можна прослідкувати зв'язок між класифікаціями загроз економічній безпеці за стадіями розвитку і фактом настання; можливістю передбачення і можливістю контролю з боку підприємства; сферами діяльності і об'єктами тощо. Кожне з групувань певною мірою доповнює одне одного, що дозволяє в комплексі розкрити такі складні явища, якими є загрози економічній безпеці підприємства.

Узагальнюючи в цілому результати проведеного дослідження, можна зробити наступні основні висновки:

1. На рівні підприємства загрози постають як чинники, що ускладнюють чи роблять неможливим реалізацію економічних інтересів підприємства, перешкоджають досягненню цілей суб'єкта господарської діяльності і здатні порушити його стійкість, стабільний розвиток чи призвести до припинення господарської діяльності та порушення процесу розширеного чи навіть нормального відтворення.

2. Склад загроз економічній безпеці на мікроекономічному рівні вельми різноманітний і потребує упорядкування шляхом побудови системи класифікацій.

3. Класифікації загроз економічній безпеці підприємства повинні розкривати: вид безпеки; природу і джерела виникнення загрози, суб'єкт загрози; сферу діяльності підприємства, в якій виникає загроза; ступінь вірогідності її настання; об'єкт загрози; фінансові наслідки; характер прояву в часі; стадію розвитку; місце виникнення; можливість передбачення; можливість контролю з боку підприємства; рівень напруженості; факт настання.

Побудована система класифікацій висвітлена в нашій роботі [67, с.139-146]. Зазначимо, що в даному випадку ми не претендуємо на повноту і безперечність підходу, оскільки це тільки одна зі спроб визначити і упорядкувати склад загроз економічній безпеці підприємства.

Але у вирішенні цього питання ще багато дискусійних моментів і суперечностей, які потребують подальших досліджень і наукових опрацювань.

Створення адекватної складу загроз системи класифікацій є вихідним моментом у вирішенні низки теоретичних питань, пов'язаних із розробкою концепції економічної безпеки підприємства, і з'ясуванні місця в ній системи обліку, визначенням причин і суб'єктів економічних загроз у ході здійснення функції контролю тощо.

З практичної точки зору класифікація економічних загроз покликана визначити й упорядкувати склад негативних чинників, на яких має бути зосереджена увага всіх управлінських функцій, і

зокрема функцій обліку і контролю, з метою нейтралізації небезпек, що виникають у ході здійснення господарської діяльності, і їх урахування в процесі прийняття управлінських рішень.

Від розгляду основоположних понять концепції безпечного розвитку перейдемо власне до питань розвитку обліку в напрямку поглиблення його ролі у вирішенні завдань підтримання економічної стійкості господарюючого суб'єкта. При тому для цілей дослідження будемо опиратися на базові положення неоінституціональної економічної теорії, у межах якої доведено, що саме інститути, які створюються людьми, зменшують невизначеність середовища і «структурують звичайну діяльність» [3, с.18]. А, отже, їх роль у забезпеченні економічно стійкого розвитку господарюючих суб'єктів не може бути недооцінена.

РОЗДІЛ 2

Реформування облікової системи в Україні в контексті проблеми стійкого розвитку – інституціональні аспекти

2.1. Реформування системи обліку в Україні з позицій неінституціональної теорії

Загальна оцінка стану бізнес-середовища в Україні дозволила зробити висновок, що найбільш суттєві проблеми для розвитку бізнесу в країні, що негативно впливають на рівень економічної безпеки кожного господарюючого суб'єкта, пов'язані з існуючою системою інститутів. Цей висновок зумовив наш інтерес до теорії неінституціоналізму і зокрема концепції інституціональних змін.

Сучасний етап розвитку як вітчизняної, так і світової економіки характеризується процесами численних інституціональних перетворень. Напрями інституціональних змін стосуються багатьох соціальних інститутів, зокрема в останні десятиріччя простежується виникнення низки наднаціональних інститутів через підвищення рівня глобалізації; відбувається зміна місця держави та її органів в економіці, приймаються зміни в системі законодавчих та інших регуляторних актів, трансформується роль податкової і судової систем, постійно змінюються «правила гри» на ринку, виникають нові типи господарювання, відповідно змінюється і облікова система.

Як відомо, у межах неінституціональної економічної теорії, зокрема в концепції Дугласа Норта, інституціональні зміни розглядаються як процес зміни формальних правил і неформальних

відносин (традицій, загальноприйнятих норм поведінки, досягнутих домовленостей між учасниками угоди) [68]. Д.Норт вважає, що джерела інституціональних змін слід шукати у зовнішньому середовищі, накопиченні досвіду і знань і об'єднанні цих моментів в уявних (ментальних) конструкціях діючих осіб [3, с.97-134]. На думку автора концепції, інституціональні перетворення залежать також від взаємодії груп інтересів, що виражаються державою і гілками її влади. Вважаємо, що поряд із вельми суттєвою роллю державних інститутів не менш важливе значення має взаємодія інтересів всіх інших соціальних інститутів і груп. Також слід зазначити, що джерела інституціональних перетворень можуть мати не тільки зовнішній, а й внутрішній характер.

У кінцевому підсумку відбуваються постійні неформалізовані зміни системи поглядів і цінностей в суспільстві в цілому і в економіці зокрема, що призводять до подальших перетворень в системі діючих формалізованих соціальних інститутів. У той же час зрозуміло, що одночасно відбувається і зворотній процес: зміни формальних інститутів призводять до подальших поступових неформальних змін.

Як зазначає Дуглас Норт, інститути – це «правила гри» в суспільстві, або «створені людиною обмежувальні рамки, котрі організують взаємовідносини між людьми. Отже, вони задають структуру збуджувальних мотивів людської взаємодії – чи то в політиці, чи то в соціальній сфері або економіці. Інституціональні зміни визначають те, як суспільства розвиваються в часі, і таким чином є ключем до розуміння історичних змін» [3, с.17].

Дуглас Норт відокремлює різні види інституціональних змін: з одного боку, інкрементні і дискретні, з другого – спонтанні і цілеспрямовані [3, с.116, 69, с.83].

При тому інкрементні зміни стосуються незначних коригувань інституціональних угод з метою удосконалення норм і правил в інституціональному середовищі, що змінюється, а дискретні - передбачають радикальні зміни в формальних правилах. Спонтанні і цілеспрямовані зміни відокремлюються залежно від того, чи виникають вони внаслідок цілеспрямованих дій або носять стихійний характер. Як справедливо зазначається в [69, с.83],

формальні інститути змінюються цілеспрямовано, а неформальні - як цілеспрямовано, так і спонтанно.

Виходячи з позицій теорії неінституціоналізму і зокрема концепції інституціональних змін, проаналізуємо процеси, що відбуваються в ході реформування системи обліку в Україні.

Реалії сучасного економічного розвитку нашої держави засвідчують, що цивілізований поступ України до членства в Європейському Союзі значною мірою залежить від рівня організації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, головним завданням якого є формування якісної економічної інформації, необхідної для задоволення вимог всіх груп користувачів.

Невипадково питанням реформування облікової системи все останнє десятиріччя приділяється постійна увага з боку як науковців і практиків, так і регулюючих органів. Як відомо, ще в 2006-2007 році Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України визначила стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні. У свою чергу розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.07 р. № 911 була затверджена Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [70].

На сьогоднішній день відбулася «знакова подія», яка свідчить про суттєвий крок у запровадженні положень цього документу і в реалізації обраного стратегічного напрямку розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Так, 12.05.2011 р. Президентом України був підписаний Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 3332-VI, яким була введена в дію стаття 12-1 «Застосування міжнародних стандартів» [71, 72].

Відповідно до п.2 ст. 12-1 передбачена обов'язковість застосування МСФЗ для складання фінансової звітності публічних акціонерних товариств, банків, страховиків, а також підприємств, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Всі інші підприємства згідно з п.3 ст.12-1 цього ж Закону можуть використовувати МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності на підставі самостійного рішення [71, 72].

Все це є проявом цілеспрямованих змін формальних інститутів, що визначають новий етап у розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Як бачимо, закладена нормативна база для подальшого реформування облікової системи вітчизняних підприємств на підставі МСФЗ. Однак у зв'язку з прийнятим рішенням постає ціла низка питань: що далі? які наступні дії мають бути зроблені? як цей крок пов'язується з іншими кроками, спрямованими на реформування обліку в Україні? та інші питання, які потребують рішення. І головне: який відгук зміна формальних правил отримала з боку неформальних інститутів?

Слід зазначити, що проблеми реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зараз підіймаються в роботах цілого ряду дослідників, зокрема ним присвячені праці Пархоменка В.М. [73], Ловінської Л.Г. [74], Голова С.Ф.[75], Бондаря М.І. [76], Озеран А.В.[77, с.316-319], Мельничук Б.В. [78] та багатьох інших авторів. Однак єдності позицій відносно подальшого напрямку дій в процесі такого реформування досягнути поки що не вдалося. Хоча більшість дослідників підкреслює необхідність запровадження МСФЗ в Україні, однак питання відносно того, яке місце вони будуть займати в системі обліку вітчизняних суб'єктів господарювання, як будуть співвідноситися варіанти застосування МСФЗ і національних П(С)БО для різних груп підприємств, яким чином облікова система, яка буде діяти на підставі національних чи міжнародних стандартів, буде паралельно забезпечувати реалізацію інших завдань, зокрема пов'язаних з питаннями оподаткування, та інші, залишаються невіршеними і потребують подальших досліджень.

Наша мета полягає в тому, щоб надати оцінку позитивних моментів і складностей, які пов'язані із запровадженням МСФЗ в Україні у зв'язку з внесеними законодавчими змінами, що є проявом інституціональних змін, окреслити подальші проблеми, з якими прийдеться стикнутися у реформуванні вітчизняної облікової системи на сучасному етапі господарювання та визначити шляхи їх рішення.

У цілому внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський

облік і фінансову звітність в Україні» [71, 72], пов'язаних із запровадженням МСФЗ, є вельми важливим і значущим кроком на шляху розвитку системи бухгалтерського обліку і звітності в нашій державі і може бути оцінено лише позитивно.

Хотілося б звернути увагу на те, що цей крок дозволив:

1) створити законодавчі підстави для більш широкого розповсюдження МСФЗ в Україні, що має стати підґрунтям для підвищення інвестиційної привабливості українських підприємств. Завдяки складанню фінансової звітності за МСФЗ економічні суб'єкти отримують додаткові можливості для виходу на міжнародні ринки, залучення іноземних інвестицій, оскільки така звітність є більш інформативною і зрозумілою для потенційних інвесторів;

2) дати можливість уникнути законодавчих протиріч і неврегульованості нормативної бази, яка мала місце ще нещодавно. Як відомо, застосування МСФЗ для складання фінансової звітності було передбачено рішенням ДКЦПФР від 30.10.2010 р. № 1780 «Про затвердження Порядку розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності» [79].

При тому звітність за МСФЗ мала складатися додатково і паралельно зі звітністю за національними П(С)БО, ураховуючи, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не передбачав іншої альтернативи. Зараз публічні товариства можуть уникнути проблеми дублювання складання звітності за різних вимог згідно з МСФЗ і П(С)БО;

3) створити умови для підвищення якості формування облікової інформації тих підприємств, які візьмуть за основу ведення обліку і складання звітності за МСФЗ як на обов'язкових, так і на добровільних засадах.

Водночас не можна не звернути увагу, що внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» відносно розширення підстав для застосування МСФЗ не вирішує цілої низки проблем з формування облікової інформації, з якими доводиться стикатися вітчизняним підприємствам.

На етапі самого запровадження МСФЗ підприємства вочевидь зустрілись із цілою низкою проблемних аспектів, пов'язаних із таким

переходом.

По-перше, запровадження складання фінансової звітності за МСФЗ за результатами діяльності у 2012 році за умови коректного застосування МСФЗ 1 передбачає необхідність встановлення дати переходу на міжнародні стандарти станом на 31.12.2010 р. для формування якісної порівняльної інформації за 2011 рік. Однак ретроспективне застосування низки вимог стандартів є достатньо складним процесом, особливо з урахуванням специфіки господарювання вітчизняних підприємств, для яких характерні:

- наявність, з одного боку, значної кількості так званих «проблемних активів», з іншого боку, значної частки неврахованого на балансі майна і неврахованих в обліку операцій;
- складність в отриманні тієї чи іншої історичної інформації;
- труднощі у визначенні структури власності компаній;
- проблеми з оцінкою активів для їх відображення в звітності та інші.

У випадку, коли підприємства приймуть рішення про встановлення іншої дати переходу на МСФЗ, наприклад, встановлять її як 31.12.2011 р., 2012 рік стане періодом, який надасть порівняльну інформацію для першої звітності за МСФЗ у 2013 році. Водночас перелічені вище проблеми і в такому випадку будуть мати місце, хоча можливостей для коректного здійснення переходу на МСФЗ буде більше.

По-друге, неформальне застосування МСФЗ потребує підготовки з боку облікового персоналу, що у свою чергу вимагає спільних дій щодо допомоги у навчанні і перепідготовці від державних органів, навчальних закладів, професійних організацій.

По-третє, недостатність у більшості підприємств необхідних ресурсів для якісного переходу на МСФЗ, у тому числі фінансових, технічних, інформаційних тощо. Звернемо увагу лише на один аспект, який дуже важко забезпечити в сучасних умовах більшості підприємств: він стосується реальності оцінки майна на дату переходу, особливо відносно необоротних активів – проведення експертної оцінки майна, що може забезпечити адекватність оцінки реаліям сьогодення, – є достатньо складною і коштовною

процедурою, яку, на жаль, зможуть забезпечити далеко не всі підприємства.

Достатньо коштовним для підприємств є і вдосконалення програмного забезпечення, яке має бути адаптоване до ведення обліку і складання звітності відповідно до вимог МСФЗ.

При тому в процесі запровадження МСФЗ слід обов'язково врахувати принцип співвідношення «витрат і вигід». Мається на увазі, що сам по собі процес переходу до МСФЗ потребує вельми суттєвих витрат, особливо порівняно із неявними вигодами від такого процесу, які дуже важко оцінити.

Перелік проблемних моментів можна продовжувати, однак хотілося б зосередити увагу на одному аспекті, який по суті є головним «каменем спотикання» на шляху широкого і неформального запровадження МСФЗ в Україні серед тих, для кого таке запровадження є як обов'язковим, так і добровільним.

Вважаємо, що для того, щоб застосування МСФЗ для ведення обліку і складання звітності отримало широке розповсюдження не лише в тих компаніях, які є публічними, повинен існувати запит з боку реального користувача на формування саме такої звітності. А, на жаль, такого запиту з боку більшої частини власників вітчизняних підприємств на сьогодні немає.

Ознайомлення з фінансовою звітністю за 2011 р. 50 публічних компаній дозволило прийти до висновку, що лише 3 з них заявили про використання МСФЗ для складання звітності за цей період. У 2012 році запровадження МСФЗ стало для публічних компаній обов'язковим, однак про складність реального переходу зауважили представники всієї решти публічних компаній. Що ж стосується іншої групи обстежених підприємств, для яких МСФЗ не є обов'язковим, то практично всі з досліджених (20 промислових підприємств Одещини), заявили, що не планують здійснювати перехід на МСФЗ за власним бажанням, вважають такі дії складними і недоречними з урахуванням великих витрат, що будуть потрібні у зв'язку із цим процесом, а також через значну завантаженість бухгалтерії питаннями податкових розрахунків.

Якщо узагальнювати оцінку сталої ситуації, то об'єктивно кажучи, серед більшості суб'єктів господарювання сьогодні взагалі

немає запиту навіть на створення якісної фінансової звітності за П(С)БО.

Тобто фактично в країні відбуваються суттєві інституціональні зміни, що стосуються змін в нормативно-правовій базі з питань обліку, а реальна господарська практика від цього суттєво відстає.

Але постає запитання, що саме вкладається в термін «інституціональні зміни»? На думку Кірдіної С.Г., «процес інституціональних змін можна розуміти як процес удосконалення інституціональних форм, який здійснюється в руслі еволюції, що задається типом інституціональної матриці суспільства» [80]. У межах такого підходу основні обмеження для позитивних інституціональних змін знаходяться у сфері тих соціальних взаємодій, які властиві суспільству на даному етапі. Якщо застосувати цей термін стосовно системи обліку, то можна зробити висновок, що основні обмеження для позитивних змін у розвитку облікової системи сьогодні знаходяться у сфері сталих інститутів, при тому маються на увазі не стільки формальні інституціональні норми, а й інститути неформального характеру, які мають вельми суттєвий вплив в межах будь-якого суспільства.

Інститут бухгалтерського обліку є інститутом, який покликаний обслуговувати економіку кожного господарюючого суб'єкта, а в кінцевому підсумку – і в цілому економіку держави.

Ставлячи за мету проаналізувати процеси реформування обліку з позицій неоінституціонального підходу, вважаємо за доцільне взяти за основу концепцію інституціональних матриць, запропоновану Кірдіною С.Г. [80].

У межах концепції Кірдіної С.Г. відокремлені 2 типи суспільств, що існують у світі, із двома типами інституціональних матриць, які умовно названі Х-матриці і Y-матриці. Базові інститути, що формують склад кожної із матриць, згруповані у 3 групи: інститути економічної сфери, інститути політичної сфери й інститути ідеологічної сфери. При тому для суспільств з інституціональною матрицею Х-типу в частині економіки є характерними інститути редистрибутивного типу (поняття введено К.Полан'ї), яким властиве опосередкування центральними державними чи суміжними із ними інститутами руху цінностей і послуг, а також прав з їх виробництва і

використання; в політичній сфері – інститути унітарно-централізованого політичного устрою; в ідеологічній сфері – інститути комунітарної ідеології з чітко виразним домінуванням колективних цінностей над особистими, тобто пріоритет «ми», «держава», «суспільство» над «Я», особистістю.

Що стосується суспільств з інституціональною матрицею Y-типу, то для них характерні наступні базові інститути: у сфері економіки – інститути ринкової економіки, у сфері політики – інститути федеративного устрою в широкому сенсі цього слова, у сфері ідеології – інститути субсидіарної ідеології, для яких є характерним переважне значення індивідуальних цінностей, пріоритет «Я» над «Ми», верховенство особистості, прав і свобод громадян по відношенню до цінностей суспільства, які відносно особистості мають підпорядкований, субсидіарний характер.

Субсидіарність розуміється як переважне значення в ідеології, пріоритет інтересів індивіду, суб'єкта над інтересами будь-яких спільнот.

Для країн Західної Європи і США є властивими суспільства з інституціональною матрицею Y-типу, а для України, Росії, більшості країн Азії і Латинської Америки – з інституціональною матрицею X-типу. Хоча, на думку автора концепції, в більшості суспільств незалежно від основного типу інституціональної матриці діють не лише базові інститути, характерні для даного типу, а й комплементарні, тобто інститути альтернативної матриці. Інша справа, що домінують все ж таки базові інститути, а комплементарні – постають як допоміжні.

Виходячи із концепції інституціональних матриць, можемо констатувати, що базовими для України постають інститути X-матриці, а комплементарними – інститути Y-матриці. Дійсно, Україна – унітарна держава з економікою, в якій суттєво проявлені інститути редистрибутивного типу; інститути ринкового типу присутні, але їх розвиток знаходиться на низькому ступені (що, наприклад, підтверджується низьким рівнем захищеності прав приватної власності в Україні); в ідеології чітко простежується і продовжує всіляко підтримуватися пріоритет домінування колективних цінностей над особистістю, а якщо перенести фокус на

суб'єктів господарювання – то пріоритет інтересів держави над інтересами господарюючих суб'єктів.

У табл. 5 представлені базові інститути ринкової економіки, відокремлені згідно з підходом Кірдіної С.Г., і дана наша оцінка того, в якій мірі вони зараз розвинуті і захищені в Україні.

Таблиця 5

**Базові інститути економічної складової
інституціональної системи ринкового типу
та оцінка ступеня їх розвинутості і захищеності в Україні**

| Функції інститутів | Інститути ринкової економіки | Ступінь розвинутості і захищеності в Україні |
|-----------------------------------|-------------------------------------|--|
| Організація відносин власності | Приватна власність | Недостатній рівень захищеності прав приватних власників, високий рівень небезпек рейдерських захватів, низький рівень ефективності судової системи тощо |
| Залучення до праці | Найма праця | Інститут розвинуто в достатній мірі |
| Взаємодія господарюючих суб'єктів | Конкуренція | Низький рівень захищеності вільної ринкової конкуренції |
| Спосіб відтворення благ | Обмін (купівля-продаж) | Інститут розвинуто в достатній мірі |
| Сигнал зворотного зв'язку | Прибуток | Обліковий прибуток не відображає реального фінансового результату значної частини підприємств через високий рівень тіншового сектору, нерозкриття певної частини суми прибутку через високе податкове навантаження |

Оцінка здійснена нами з урахуванням результатів аналізу стану інституціонального середовища, проведеного в п. 1.1 даного дослідження. Як видно з табл. 5, рівень розвинутості і захищеності інститутів ринкового типу в Україні фактично вельми низький.

Ми проаналізували в цілому ситуацію, що склалася в українському суспільстві, однак наш інтерес до концепції інституціональних матриць зумовлений тим, що заручником такої

ситуації постає не лише кожний господарюючий суб'єкт, а і його облікова система, яка покликана обслуговувати відповідні інтереси зацікавлених осіб.

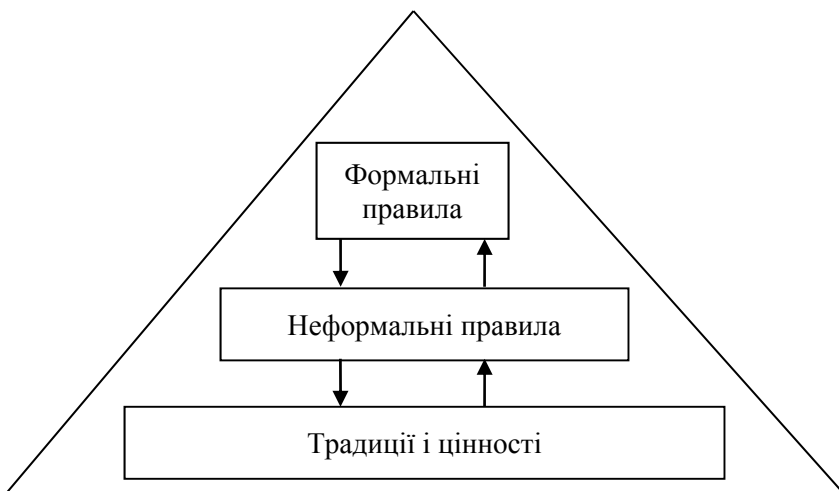
Облікова система вітчизняних підприємств на сьогодні будується виходячи із ідеології Х-матриці, тобто вона виходить із обслуговування в першу чергу інтересів держави, а не інтересів власників бізнесу. Постає питання: а як це стосуються процесів реформування обліку в Україні? В останні роки в Україні здійснюються кроки, спрямовані на запровадження МСФЗ як інституту, що має нормативно врегулювати процес ведення обліку і складання звітності. Однак МСФЗ є типовим проявом інститутів, які властиві інституціональним системам Y-типу із добре розвинутими ринковими інститутами в економіці, і головне з ідеологією субсидіарного характеру, коли всебічно захищаються і підтримуються інтереси власників бізнесу, господарюючих суб'єктів, а інтереси держави мають підпорядкований характер.

Отже, інституціональні зміни в Україні, спрямовані на реформування облікової системи, стикаються з об'єктивним протиріччям – вони не в повній мірі співвідносяться із базовими інститутами інституціональної системи, вони є компліментарними відносно неї. А отже, можна зробити висновок, що формально МСФЗ можуть бути запроваджені, однак для того, щоб вони стали реально і ефективно працюючим інструментом побудови облікової системи, що обслуговує інтереси всіх зацікавлених осіб, потрібні додаткові цілеспрямовані зусилля на всіх рівнях. І головне – необхідний реальний розвиток всіх інститутів, що притаманні Y-матриці, тобто ринкових інститутів із підтриманням змін в ідеології, коли інтереси суб'єктів господарювання займають не менш важливе місце, ніж інтереси держави. Стосовно обліку мається на увазі, що інтереси в інформації всіх зацікавлених осіб стануть прирівняними між собою й усунуті привілейовані права державних інститутів на облікову інформацію.

Також хотілося б кілька слів сказати взагалі про склад інституціональної системи. У праці Кузьміна Я. інституціональна система представлена у вигляді трьох підсистем, кожна з яких міститься на одному із рівнів, що в цілому формують піраміду

(рис. 1) [81, с.10].

Цікаво, що широку основу цієї піраміди складають традиції і цінності, на неї опираються неформальні правила, а на вершині стоять формальні правила. Як зазначають класики теорії неінституціоналізму, саме ця схема відображає взаємозв'язок і ієрархію можливостей підсистем до змін [82, с.31].



**Рис. 1. Основні рівні інституціональної системи
(складено на підставі [81, с.10; 82, с. 31])**

Якщо перевести фокус на оцінку процесів реформування облікової системи в Україні, то що ми бачимо (рис.2)?

Частково змінена вершина піраміди – тобто формальні правила, законодавча база, – прийнято доповнення до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», але нижчі рівні практично не зазнали суттєвих коригувань.

Неформальні «правила гри» в межах сталого бізнес-середовища залишаються старими. І, що найбільш важливо, традиції і цінності, що формують базові засади як процесів ведення господарської діяльності в Україні, так і обліку, практично не зазнали суттєвих позитивних змін.

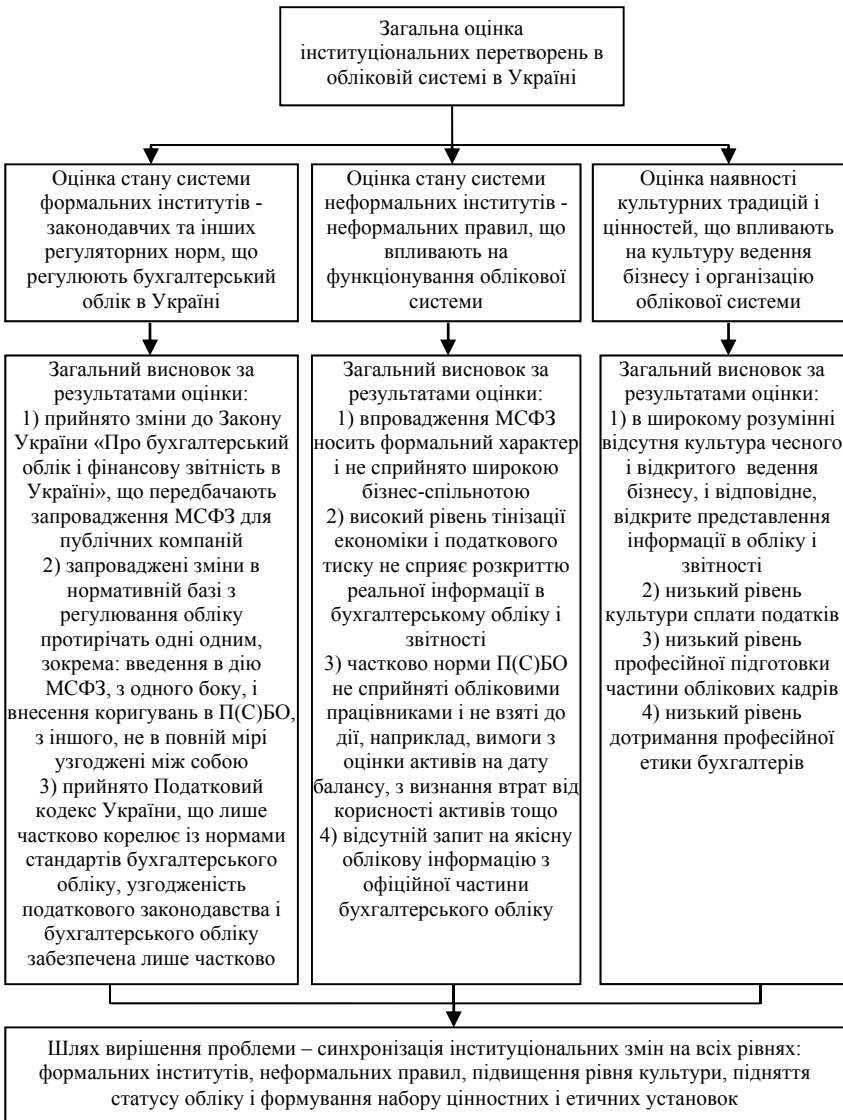


Рис. 2. Загальна оцінка інституціональних перетворень в обліковій системі в Україні

Як зазначалося вище, причини інституціональних змін можуть бути внутрішніми і зовнішніми. Основною причиною інституціональних змін внутрішнього характеру є ускладнення об'єктивної реальності, яке сьогодні відбувається практично на всіх рівнях і в усіх сферах відносно розвитку матеріально-технологічного середовища, підвищення рівня глобалізації, залучення нових і більш різноманітних ресурсів у процес здійснення господарської діяльності, поглиблення екологічних і соціальних проблем, що викликають певні обмеження тощо.

Як вірно відзначає Кірдіна С.Г., спираючись на теорію управління, «складність системи, що здійснює управління, має бути адекватна складності об'єкта, яким управляють» [80]. Інституціональне середовище має бути високо розвинутим, складним і в достатній мірі адекватним потребам розвитку економіки підприємства і країни в цілому.

У випадку, коли стає інституціональне середовище не виконує функцій, що на нього покладені, показники розвитку суб'єкта господарювання об'єктивно погіршуються, рівень економічної стійкості знижується, що висуває у вершину кута знову-таки необхідність чергових інституціональних змін. До речі, саме така ситуація сьогодні простежується в Україні.

Якщо проаналізувати процеси реформування обліку в Україні, пов'язані із запровадженням МСФЗ, то до внутрішніх причин інституціональних змін відноситься те, що частині підприємств, які орієнтовані на зовнішні ринки як товарів, так і капіталу, об'єктивно потрібно удосконалити власну облікову систему, привівши її у відповідність до єдиних норм МСФЗ, розповсюджених в країнах ЄС. Тобто для них є стимул здійснення перетворень, який має не формальний, а реальний характер. Але, на жаль, таких підприємств в Україні вельми небагато.

Також слід зазначити, що поряд із внутрішніми причинами інституціональних змін, мають місце і зовнішні причини, які пов'язані із експансією будь-яких норм ззовні. Якщо звернути увагу на процеси реформування обліку в Україні, то важливою причиною змін, пов'язаних із запровадженням МСФЗ в Україні, були не лише внутрішні причини бажання знайти вихід на нові ринки капіталу і

пошук іноземного інвестора з боку українських підприємств, а й зовнішні причини. В основі зовнішніх змін, як відмічено в [83], лежить «природне прагнення сильної сторони (в нашому випадку ЄЕС – коментар автора) до уніфікації економічного, соціального й іншого простору, оскільки це дозволяє їй з більшою ефективністю реалізовувати власні завдання». Тобто в запровадженні МСФЗ в Україні зовнішні суб'єкти зацікавлені не в меншій мірі, ніж частина внутрішніх. І практично це проявляється у всілякій підтримці з боку європейської спільноти прагнень України до переходу на МСФЗ. І не використати таку можливість було б помилкою.

Тобто в даному випадку маємо ситуацію, коли зовнішні і частково внутрішні причини об'єктивно сприяють процесам реформування обліку в Україні. Однак якщо перевести розмову в більш конкретне русло, то головні перепони на шляху запровадження змін в обліковій системі вітчизняних підприємств, пов'язаних із переходом до МСФЗ, полягають у тому, що на рівні неформальних підходів, правил і норм, відповідні зміни не стали реальними. Тобто зміна в формальних інститутах, запровадження доповнень в нормативні документи поки ще не стали поштовхом для реальних змін в менталітеті тих, хто покликаний вести облік і складати відповідну звітність.

Постає питання – а яким чином можуть бути прискорені зміни в неформальній частині інститутів? Як змінити менталітет власників і донести ідею доцільності трансформації обліку на підставі нових стандартів і вимог?

У роботі Дугласа Норта «Розуміння процесу економічних змін» акцентовано увагу на двох функціях, які виконують інститути: створення обмежень і створення стимулів [83, с.104; 84]. Аналіз дій інститутів, що мають відношення до системи обліку в Україні з цих позицій дозволяє зробити висновок, що в більшій мірі розвиток вітчизняної облікової системи базується на аспекті обмежень. Це пояснюється тим, що в Україні існує чітко регламентована система ведення обліку і хоча в останні роки робляться спроби дещо зменшити регламентуючу роль державних інститутів, а також надати більше прав підприємствам стосовно ведення обліку (для прикладу наведемо відміну нормативного регулювання обов'язкового складу

субрахунків), все ж таки рівень регламентації залишається високим. У цілому, на жаль, розвиток всього інституціонального середовища, в якому зараз приходиться функціонувати бізнесу, здійснюється саме за рахунок створення системи обмежень, регламентів і заборон. Це стосується як сфери регулювання бухгалтерського обліку в цілому, так і його співвідношення з оподаткуванням.

При тому стимулююча роль інститутів, яку вони мають виконувати поряд із обмежувальною, часто не забезпечується. Наприклад, стосовно ситуації із запровадженням МСФЗ в Україні маємо зміни в нормативній базі, які передбачили застосування системи обмежень, точніше чітко встановлених зобов'язань здійснювати складання звітності за МСФЗ для публічних компаній, і залишили поза увагою стимулюючу роль. Що має бути стимулом для підприємства при запровадженні доволі складної облікової системи на підставі вимог МСФЗ? Ці стимули нормативними актами не передбачені, тобто на рівні формальних інститутів вони відсутні. Підприємства, що потрапили в перелік тих, для кого є обов'язковим застосування МСФЗ, змушені це робити, але ніякої державної підтримки і стимулів не мають. Що ж стосується неформальних інститутів, то й тут із стимулами також має місце прогалина, оскільки об'єктивний запит на якісну фінансову звітність за МСФЗ з боку користувача існує дуже в незначній кількості вітчизняних підприємств, що мають наміри виходити на світові чи європейські ринки. Отже, саме через створення системи стимулів може бути змінено підхід від запровадження формальних і мало дієвих інституціональних змін, до реальних процесів покращення облікової системи за рахунок поєднання і розвитку формальних і неформальних «правил гри».

Тобто, узагальнюючи сказане, зазначимо, що в Україні, з одного боку, відбуваються дискретні (майже революційні) зміни в формальних інститутах, а з іншого, адекватної реакції з боку неформальних інститутів немає. Але важливо чітко зрозуміти причину такого становища. Відповідь проста: в сталих економічних умовах складного і несприятливого бізнес-середовища в Україні в обліку продовжує зберігатися тенденція на задоволення потреб лише однієї групи користувачів – податкових органів, і не випадково, що

більшість власників бізнесу в Україні основні ресурси по веденню обліку спрямовують саме на формування тих даних, які забезпечують їм спокійне функціонування і дозволяють уникнути штрафних санкцій з боку контролюючих органів.

У цілому, на нашу думку, найбільш суттєвою проблемою інституціонального характеру стосовно розвитку обліку в Україні, є те, що на вітчизняних підприємствах продовжує існувати ситуація підпорядкованості бухгалтерського обліку рішенням насамперед фіскальних завдань. Докладніше на проблемах розвитку обліку на сучасному етапі господарювання зупинимося нижче, а тут лише зазначимо, що незважаючи на декларування процесу наближення вимог податкового законодавства України у вигляді Податкового кодексу [85] до бухгалтерського обліку і навіть до МСФЗ, їх єдності на даний час поки ще досягнути не вдалося.

Вважаємо, навряд чи хто з фахівців з обліку і аудиту не захотів би погодитися з думкою начальника Управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України О.Канцурова, що "запровадження МСФЗ надасть єдину інформаційну базу для фінансової і податкової звітності", висловленою на засіданні круглого столу "План дій щодо запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні у світлі прийняття законодавчих змін", що проходив 1.07.2011 р. в Укрінформі [86].

Однак реальна оцінка діючого стану облікової системи вітчизняних підприємств і системи їх оподаткування, на жаль, приводить до висновку, що більш широке запровадження МСФЗ для складання фінансової звітності в Україні хоча і є цілком перспективним кроком, само по собі, без прийняття низки додаткових рішень, не наближує до рішення проблеми формування єдиної і цілісної інформаційної бази складання фінансової і податкової звітності.

На наш погляд, всі кроки, пов'язані із реформуванням системи бухгалтерського обліку і оподаткування в Україні, слід розглядати в комплексі.

У зв'язку з цим звернемо увагу на деякі моменти стосовно запровадження Податкового кодексу в Україні [85], оскільки саме він ознаменував собою суттєві інституціональні зміни, які

підштовхнули й зміни в обліковій системі вітчизняних підприємств, починаючи з 2011 року.

Прийняття і запровадження Податкового кодексу України призвело до кардинальних змін в системі оподаткування з 1.01.2011 р. Фактично в Україні відбулася різка зміна порядку оподаткування стосовно основних видів податків, суттєво змінилися «правила гри» під час здійснення господарської діяльності. А при різких змінах законодавства неминучим є поява розриву між формальними і неформальними інститутами, який може мати різноспрямовані наслідки. По-перше, негативні наслідки – непристосованість і неготовність суспільства в цілому і економіки зокрема до змін призводить до їх неприйняття, опору і пошуку нових засобів уникнення оподаткування з боку бізнесу. По-друге, позитивні наслідки – запровадження нових підходів в оподаткуванні створює засади для формування єдиної інформаційної бази формування різних видів обліку і звітності, зокрема фінансової і податкової, розуміння чого дозволяє привернути увагу до вирішення завдання підтримання її якості. Водночас в будь-якому випадку напруга між двома різними полюсами формальних і неформальних інститутів одразу ж після прийняття змін спочатку різко зростає, а потім, як вірно зазначається в [87], це призводить до двосторонньої реструктуризації: неформальні інститути починають повільно підтягуватися, пристосовуватися до векторів життя, що змінилися, а формальні інститути в певній мірі відкатуються назад, до більш звичних форм. Цей процес дуже яскраво простежується на прикладі змін відносно спрощеної системи оподаткування. Перша редакція Податкового кодексу України фактично зводила нанівець відповідну систему, однак під впливом неформальних інститутів з боку підприємництва відбулися певні кроки назустріч бізнесу, а точніше кроки до збереження відповідної системи, хоч і в дещо зміненому вигляді. Тобто в даному випадку маємо двосторонній вплив формальних і неформальних інститутів один на одного і в цілому на динаміку інституціональних змін.

Об'єктивна оцінка норм Податкового кодексу дозволяє зробити висновок, що до числа позитивних моментів з позицій наближення бухгалтерського обліку і оподаткування можуть бути віднесені,

наприклад, такі:

- відміна принципу «першої події» і введення принципу нарахування для обліку доходів і витрат для цілей оподаткування. Як відомо, принцип нарахування є базовим в бухгалтерському обліку відповідно до норм як національних П(С)БО, так і МСФЗ. І запровадження саме цього принципу для визнання доходів і витрат у Податковому кодексі є цілком правильним кроком;
- відміна групового обліку основних засобів і податкового методу нарахування амортизації і взяття за основу бухгалтерської класифікації основних засобів, а також бухгалтерських методів амортизації із чітким визначенням мінімальних строків корисного використання груп об'єктів основних засобів та інших необоротних активів;
- спроба максимально наблизити склад і порядок визнання витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування до вимог бухгалтерського обліку та деякі інші.

Позитивно оцінюючи відповідні новації і напрацювання, не можемо не зауважити, що цілий ряд вимог Податкового кодексу прямо протирічить як вимогам окремих МСФЗ, так і взагалі Концептуальним основам складання фінансової звітності. Тому підприємство, яке ризикне застосовувати МСФЗ на добровільних засадах або яке буде змушене це робити в обов'язковому порядку, як і раніше буде вести паралельний облік для задоволення потреб різних користувачів. І, на жаль, облік не тільки не полегшиться, а, навпаки, суттєво ускладниться.

Одразу ж зазначимо, що ми в цілому не згодні з логікою внесення змін в нормативні акти з питань регулювання обліку, коли національні П(С)БО коригуються відповідно до податкових вимог. Звернемо увагу на те, що таким шляхом:

- 1) проблема паралельного формування облікової інформації для різних цілей не вирішується;
- 2) чіткість і послідовність у стратегії розвитку бухгалтерського обліку в Україні не простежується;
- 3) системність у внесенні змін в нормативні акти з питань ведення обліку і звітності є відсутньою.

Аналізуючи процеси, що відбуваються зараз в Україні, залишається не зовсім зрозумілим, яким саме шляхом відносно розвитку бухгалтерського обліку ми йдемо? Яка логіка змін визначена особами, що є відповідальними за цілеспрямовані інституціональні перетворення формальних інститутів, що безпосередньо впливають на стан облікової системи вітчизняних підприємств? Відверто кажучи, логіка змін не завжди зрозуміла.

Спочатку, першим кроком приймається Податковий кодекс, покликаний, як проголошено його розробниками і прибічниками, поєднати бухгалтерський облік і облік для цілей оподаткування. Потім, другим кроком вносяться зміни в національні П(С)БО, які пов'язані з Податковим кодексом, але протирічать Міжнародним стандартам фінансової звітності, тобто немовби вирішується завдання формування цілісної облікової системи, а насправді таким кроком лише пускається «пил в очі», оскільки більшість підприємств не зможе застосовувати відповідні норми національних стандартів, притягнуті з Податкового кодексу, якщо ставити за мету формування якісної, повної і достовірної інформації відносно цілого ряду показників звітності. Точніше – застосовувати зможе, але ціною погіршення якості тієї самої звітності.

І на кінець, третім кроком шляхом внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» в Україні запроваджуються МСФЗ для цілої низки компаній, при тому МСФЗ базуються взагалі на інших засадах, ніж ті, на яких сформовано Податковий кодекс, і прірва між оподаткуванням і системою бухгалтерського обліку стає ще більшою.

Постає логічне питання: чому відповідні кроки робляться непослідовно і в певній мірі безсистемно? З одного боку, вносяться зміни в П(С)БО, що віддаляють від МСФЗ, і, з іншого боку, запроваджуються МСФЗ? Чому не можна йти дещо іншим шляхом, більш логічним і послідовним?

Цілком зрозуміло, що неможливо в чистому вигляді застосовувати норми МСФЗ для цілей оподаткування прибутку і за будь-яких умов ніколи не вдасться забезпечити абсолютну тотожність підходів формування інформації для різних цілей. Однак шлях розвитку системи обліку в Україні може бути дещо іншим. Якщо брати курс

на більш широке запровадження МСФЗ з одночасним поглибленням цілісності облікової системи і уникненням прірви між оподаткуванням і бухгалтерським обліком, то найпростішим варіантом нам здається не шлях законодавчого визначення методик, за якими може бути визначений будь-який показник для цілей оподаткування, а просте законодавче регулювання обмежуючих норм, зокрема відносно витрат доцільно:

- встановлення чіткого переліку обмежень складу витрат, які не дозволяється відносити у зменшення прибутку для цілей оподаткування, тобто переліку постійних різниць між бухгалтерським і оподаткованим прибутком;
- визначення моменту визнання певних груп витрат (наприклад, стосовно порядку нарахування амортизації необоротних активів або відносно списання сумнівної дебіторської заборгованості, коли витрати на формування резерву сумнівних боргів не визнаються витратами для цілей оподаткування, а витрати зі списання сумнівної дебіторської заборгованості визнаються за певних умов у відповідний момент тощо). Це пов'язано з конкретизацією тимчасових податкових різниць;
- встановлення вичерпного переліку умов, за якими можуть бути відображені витрати для цілей оподаткування і вимог до їх документального підтвердження тощо.

Тобто в Податковому кодексі доцільно передбачити лише перелік обмежуючих норм, а не конкретних обов'язкових методик визнання та розрахунку витрат чи доходів.

Вважаємо, що такий підхід є, по-перше, значно простішим, ніж нині діючий, по-друге, незважаючи на те, яку методику обліку обере підприємство, для нього не складе проблеми визначити прибуток для цілей оподаткування за даними саме бухгалтерського обліку на підставі коригування бухгалтерського прибутку на відповідні суми податкових різниць. При тому облік може вестися як за МСФЗ, так і за П(С)БО.

Чому такий підхід не є прийнятним для наших податкових органів? Здається тому, що є побоювання, що вітчизняні підприємства будуть максимально обходити забороняючі норми. Погодимося, що така небезпека є, однак її уникнення можливе. Це

просто потребує уважного і продуманого визначення переліку всіх можливих обмежень і максимального врахування недозволених з позицій держави витрат під час упорядкування норм Податкового кодексу. І взагалі, здається, що перехід з позиції «що не дозволено, те заборонено» до дещо іншої – «що не заборонено, те дозволено», створить більш прості і зручні умови роботи як для суб'єктів господарювання, так і податкових органів, і дозволить уникнути численних суперечок між ними.

Водночас у цілому ми погоджуємося з думкою провідних учених у сфері обліку й аудиту: М. Бондаря, Г. Давидова, І. Дрозд, З. Задорожного, Є. Калюги, Г. Кірейцева, Ю. Кузьмінського, І. Лазарішиної, Л. Ловінської, В. Максимової, С. Свірко, В. Савчука, Л. Сука, В. Швеця, які у своєму відкритому листі зазначили, що в цілому «ідеологія міжнародних стандартів зумовлює їх неприйнятність для застосування у фіскальних цілях» [76].

Дійсно, застосовувати МСФЗ для рішення фіскальних завдань прямим шляхом складно, оскільки, як справедливо зазначено цією групою вчених, «при визнанні витрат і доходів важливу роль відіграє професійне судження бухгалтера й аудитора, а важливість цієї ролі зумовлена відсутністю конкретики у стандартах, вони, так би мовити, задають загальний напрям і розраховані на свідомого, раціонального, відповідального виконавця» [76]. Разом із тим вважаємо за доречне наголосити, що застосування національних П(С)БО, по-перше, також передбачає врахування професійного судження, оскільки встановлює в ряду випадків альтернативність підходів і багатоваріантність у виборі облікової політики і застосовуваних методів оцінки, по-друге, П(С)БО також розраховані на свідомого і відповідального виконавця. Тобто у будь-якому випадку в основі ведення саме бухгалтерського обліку, спрямованого на складання фінансової звітності будуть за будь-яких умов лежати підходи стандартів, які в ряду випадків не співпадуть з податковим законодавством.

Однак це не буде становити проблему лише в одному випадку, якщо ми відійдемо від паралельного застосування різних методик для різних цілей, до простого переходу від даних про прибуток за даними фінансової звітності до прибутку для цілей оподаткування

шляхом складання податкової вивірки, де будуть наведені відповідні податкові різниці. Одразу ж хотілося б наголосити, що перелік таких різниць не має бути вельми значним, а має бути чітким, конкретним і зрозумілим. І він має базуватись саме на обмежуючих нормах податкового законодавства.

Хотілося б подивитись на проблему реформування системи бухгалтерського обліку в Україні з позицій власника звичайного українського підприємства і його облікових працівників. Розглянемо, яка саме нормативна база як елемент інституціонального середовища може бути сьогодні реально застосована для формування облікової політики і подальшої організації і ведення обліку залежно від виду суб'єкта господарювання. Отже:

- a) публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також деякі інші підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України будуть застосовувати МСФЗ і паралельно вести розрахунки для цілей оподаткування згідно з Податковим кодексом;
- б) всі інші підприємства самостійно зможуть обрати одну з наступних схем:
 - 1) за МСФЗ згідно з п. 3 ст. 12 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», при тому можуть бути застосовані два пакети стандартів – основний пакет МСФЗ і пакет МСФЗ для малих підприємств (відповідні стандарти є спрощеною версією МСФЗ для дрібних суб'єктів бізнесу);
 - 2) за національними П(С)БО.

Постає питання: як з цим різноманіттям методик справитися обліковому працівнику? Відповідь проста: він навіть не буде це робити, а обере найпростіший і найдешевший варіант – організує облік згідно з Податковим кодексом і ніякі інші норми – ні національних стандартів, ні МСФЗ – його хвилювати не будуть. І навіть у випадку, коли застосування МСФЗ є для підприємства обов'язковим, тобто для публічних компаній, організація обліку для цілей оподаткування може, на жаль, залишитися на першому місці в частині пріоритетності ведення, а формування звітності за МСФЗ проводиться формально з метою простого задоволення вимог з боку НКЦПіФР.

Такий підхід зрозумілий, але чи задовольняє він всі групи користувачів і чи дозволяє отримувати об'єктивну і якісну інформацію про фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки підприємства з фінансової звітності? На наш погляд, не задовольняє, але більш докладно на доказі цього висновку зупинимося в п.2.3. А тут лише наголосимо, що при реформуванні системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні доречно здійснити максимум дій, щоб підвищити значущість саме бухгалтерського обліку, спрямованого на формування якісної звітності для всіх груп користувачів. І орієнтація на більш широке запровадження МСФЗ має стати основою для цього процесу.

Для того, щоб інституціональні зміни були ефективними, необхідно забезпечити їх комплексний і узгоджений характер і обов'язково врахувати необхідність змін не лише в нормативній базі, а й у середовищі неформальних норм і практик.

У роботі Чайковської Л.О. [88, с.241-242] була зроблена одна з перших спроб розкрити інституціональні зміни в бухгалтерському обліку і запропонувати стратегію з виділенням етапів інституціональних змін, однак розробки автора стосувалися російської практики і тому не враховують особливості інституціонального середовища в Україні, а отже, потребують перегляду.

На підставі підходу Чайковської Л.О., але виходячи із власного огляду ситуації з реформуванням бухгалтерського обліку в Україні, на рис. 3 приведемо наше бачення того, за якими базовими принципами мають здійснюватися інституціональні зміни у вітчизняній обліковій системі.

Так, до їх числа, на нашу думку, мають відноситись: принцип забезпечення балансу інтересів, дотримання рівності інтересів всіх зацікавлених осіб в обліковій інформації, усунення пріоритетності прав державних інститутів на облікову інформацію; принцип послідовності інституціональних змін в обліку і їх взаємної логічної ув'язки, відмови від нескорельованих змін в оподаткуванні і бухгалтерському обліку; принцип узгодженості змін у загальному інституціональному середовищі і змін в обліковій системі; принцип відкритості інформаційних потоків з урахуванням забезпечення права господарюючого суб'єкта на захист облікової інформації;

принцип інноваційності змін в обліковій системі, що буде сприяти переходу від складання окремих видів звітності до Інтегрованої звітності.

Результати даного дослідження висвітлені в наших роботах [89; 90, с.93-94]. Узагальнюючи їх, можна зробити висновок, що:

Загальний підхід
до інституціональних змін в
обліковій системі України

Мета інституціональних змін в обліковій системі України:

створення облікової системи, яка здатна формувати інформаційну модель господарської діяльності економічного суб'єкта та розкривати тенденції її розвитку, тим самим задовольняючи обґрунтовані інформаційні вимоги всіх зацікавлених груп користувачів (інститутів) відносно параметрів діяльності підприємства, а також його зовнішнього середовища при дотриманні балансу економічних інтересів між ними

Завдання, що мають бути вирішені за рахунок інституціональних змін в обліковій системі:

- 1) забезпечення достатнього рівня економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства за рахунок формування системи відстеження і реагування на сигнали внутрішнього і зовнішнього середовища;
- 2) досягнення балансу інтересів між всіма зацікавленими особами (стейкхолдерами), які є користувачами облікової інформації;
- 3) сприяння підтриманню економічної безпеки і стійкого розвитку регіону, країни, світу

Принципи, на яких мають здійснюватись зміни в обліковій системі:

- 1) принцип забезпечення балансу інтересів, дотримання рівності інтересів всіх зацікавлених осіб в обліковій інформації, усунення пріоритетності прав державних інститутів на облікову інформацію;
- 2) принцип послідовності інституціональних змін в обліку і їх взаємної логічної ув'язки, відмова від нескорельованих змін в оподаткуванні і бухгалтерському обліку;
- 3) принцип узгодженості змін у загальному інституціональному середовищі і змін в обліковій системі із обов'язковими кроками:
 - детінізація бізнесу;
 - спрощення оподаткування;
 - зниження єдиного соціального внеску;
 - відмова від жорсткого нормативного регулювання обліку і звітності;
 - державне сприяння запровадженню МСФЗ для всіх господарюючих суб'єктів, крім суб'єктів малого бізнесу;
- 4) принцип відкритості інформаційних потоків з урахуванням забезпечення права господарюючого суб'єкта на захист облікової інформації;
- 5) принцип інноваційності змін в обліковій системі, що буде сприяти переходу від складання окремих видів звітності до Інтегрованої звітності

Рис. 3. Загальний підхід до інституціональних змін в обліковій системі України (складено автором з урахуванням розробок [88, с.241-242])

1. Завдяки внесенню змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 23.05.2011 р. в Україні започатковані сприятливі для бізнесу інституціональні зміни, пов'язані із створенням законодавчих підстав для більш широкого запровадження МСФЗ в Україні.

2. Відповідні законодавчі зміни є вагомим, але лише першим кроком на шляху інституціональних змін з подальшого реформування облікової системи в Україні в напрямку її наближення до європейських вимог.

Подальші кроки, на наш погляд, мають полягати в тому, що необхідно сформулювати запит на якісну фінансову інформацію з позицій потенційного і реального власника, тобто з боку неформальних інститутів.

А це можна зробити лише шляхом підняття статусу фінансової звітності і переносу пріоритетів при веденні обліку з рішення завдань податкового спрямування на завдання забезпечення достовірності формування облікової інформації і складання якісної фінансової звітності, на підставі якої шляхом певних коригувань може бути складена податкова звітність

3. Удосконалення Податкового кодексу відносно оподаткування прибутку підприємств доцільно проводити шляхом більш чіткого викладення обмежуючих норм на віднесення витрат у зменшення прибутку для оподаткування і відмови від регламентації методик визначення доходів і витрат (тих, що входять до собівартості, та інших), що дозволить зняти проблему паралельного ведення обліку за різними методиками для різних цілей і спростить його.

4. Інституціональні зміни в системі бухгалтерського обліку в Україні мають спиратися на ряд важливих принципів, що забезпечують баланс інтересів різних користувачів облікової інформації і сприяють досягненню економічної стійкості суб'єктів господарської діяльності, а також стійкості економічних систем більш високого рівня – регіону, країни, світу.

Вважаємо, що визначене коло питань потребує подальшого обговорення серед професійної спільноти і широкого кола користувачів звітності, оскільки саме на підставі пошуку консенсусу інтересів користувачів зможуть бути знайдені оптимальні шляхи

реформування облікової системи в Україні.

Водночас основною проблемою в реформуванні обліку, на наш погляд, слід визнати безсистемність формальних змін інституціонального середовища, в якому доводиться функціонувати вітчизняним підприємствам, яка простежується як стосовно запровадження МСФЗ в Україні, так і стосовно змін іншої нормативної бази, а особливо тієї її частини, що має відношення до оподаткування.

А враховуючи, що саме рівень і складність оподаткування постає важливим чинником, що безпосередньо впливає на рівень економічної стійкості суб'єктів господарювання, а також призводить до перекосу в обліковій системі, зупинимося на розгляді цього аспекту докладніше.

2.2. Податкове навантаження в Україні як інституційний чинник впливу на стан економічної стійкості вітчизняних підприємств та їх облікової системи

Одним із важливих суспільних інститутів, який здійснює безпосередній і вельми суттєвий вплив на стан економічної стійкості і безпечного розвитку будь-якого суб'єкта господарювання, є система оподаткування.

У свою чергу, якщо розглядати останню з позицій теорії неінституціоналізму, то у такому контексті податки постають як плата підприємств за зменшення їх власних трансакційних витрат. При тому теоретично це можна пояснити так, що підприємство «обмінює» суму коштів, сплачену у вигляді податків, на певні суспільні блага, які забезпечуються державою, тим самим зменшуючи власні витрати. Однак такий обмін є еквівалентним лише в тому випадку, якщо рівень споживання суспільних благ у вартісному вигляді є адекватним сумі податкового навантаження, яку несе підприємство.

Однак об'єктивна оцінка ситуації, що склалася в Україні відносно

споживання суспільних благ більшою частиною підприємств, на жаль, свідчить про те, що, як правило, суб'єкти господарювання не отримують реальної підтримки держави при здійсненні власної господарської діяльності, навпаки, рівень зарегульованості підприємницької діяльності і само по собі податкове навантаження продовжують залишатися такими, що державні органи тільки перешкоджають розвитку бізнесу явними чи прихованими шляхами.

Така ситуація не може не сприйматися суб'єктами господарювання інакше, ніж надмірний податковий тиск, який лише гальмує економічний розвиток і підриває економічну стійкість. Поряд із негативним впливом на стан економічної безпеки і стійкий розвиток господарюючих суб'єктів, не можна не звернути увагу і на негативний вплив сталої системи оподаткування на розвиток системи бухгалтерського обліку, оскільки саме ці проблеми є напрямком нашого дослідження. Фактично склалася ситуація, коли система інформування державних інститутів про показники, що є об'єктами оподаткування, підпорядкувала собі облікову систему більшості вітчизняних підприємств. Саме тому наша зацікавленість питаннями податкового навантаження на бізнес в Україні є обґрунтованою.

Питання податкового навантаження та його впливу на економічний розвиток підприємства підіймаються в роботах цілого ряду зарубіжних і вітчизняних дослідників. У роботах А. Гарберга, П. Самуельсона, Дж. Стігліца, А. Соколова та інших розглядаються аспекти надлишкового податкового тиску. У розробках Д. Норта закладені основи розгляду податкового навантаження з позицій неінституціонального підходу, в роботах В.М. Полтеровича воно досліджено з точки зору теорії інституціональних пасток, в які потрапляють суб'єкти господарювання. Дослідження проблем податкового навантаження в Україні здійснювали такі фахівці, як: В. Андрущенко, В. Вишневський, І. Луніна, А. Соколовська, В. Федосов, Л. Шаблиста, О. Вашків, А. Пода, І.О. Селіверстова та інші. Не зважаючи на увагу цілого ряду дослідників до цих питань, слід зазначити, що ряд аспектів продовжують залишатися дискусійними. До того ж у зв'язку із тим, що в Україні в останній рік відбулися суттєві зміни в системі оподаткування, то вони

потребують критичного аналізу й оцінки з позицій того, яким чином прийняття Податкового кодексу України змінило ситуацію із податковим навантаженням на бізнес в Україні і як це вплинуло на ситуацію з реформуванням бухгалтерського обліку в цілому.

Мета дослідження полягає в тому, щоб оцінити ступінь існуючого податкового навантаження на бізнес в Україні у зв'язку зі змінами в системі податкового законодавства, проаналізувати його з позицій теорії неоінституціоналізму і впливу на стан економічної стійкості і безпечного розвитку підприємств, а також на стан системи бухгалтерського обліку в Україні, і запропонувати можливі шляхи зменшення.

Не викликає заперечень думка Валігури В.А., що «податкове навантаження характеризує ефекти явного та неявного впливу податків на добробут їхніх платників» [91, с.7].

Як відомо, для характеристики податкового навантаження можуть використовуватися різні показники на макроекономічному і мікроекономічному рівнях. У даному випадку звернемо увагу на такі основні показники, що характеризують податкове навантаження на рівні окремого підприємства [92]:

- 1) Доля податкових виплат підприємства Tax_{b1} в загальній сумі прибутку:

$$Tax_{b1} = \frac{TP}{P} 100\%,$$

де TP – податкові виплати підприємства (tax payment);

P – балансовий прибуток (profit)

- 2) Доля податкових виплат підприємства Tax_{b2} в обсязі продаж:

$$Tax_{b2} = \frac{TP}{SR} 100\%,$$

де SR – обсяг продаж підприємства (sales revenue) [92].

Застосування обох цих показників дає достатньо обґрунтовану оцінку податкового навантаження на суб'єкт господарської діяльності. Однак, як справедливо зазначено в [92], оскільки підприємство не завжди працює прибутково, то показник Tax_{b2} є

більш надійним. Природно, що розмір цього показника в суттєвій мірі залежить від галузі діяльності і може коливатися в різних межах.

Водночас за допомогою наведених показників, розрахованих за даними окремих підприємств, складно надати узагальнюючу обґрунтовану характеристику стану податкового навантаження в цілому і рівня сприяння/не сприяння веденню бізнесу в Україні.

У зв'язку із цим інтерес викликає методика підрахунку податкового навантаження, яка застосовується Світовим банком спільно із компанією PriceWaterhouseCoopers [93-100]. Ця методика використовується в ході щорічних досліджень умов ведення бізнесу «Doing Business» і передбачає експертну оцінку «Paying Taxes» країн світу за трьома важливими індикаторами відносно сплати податків:

- 1) кількість податкових платежів;
- 2) час, необхідний для розрахунку і сплати податків;
- 3) загальна ставка оподаткування.

Як бачимо, відповідно до цієї методики рівень податкового навантаження характеризується як шляхом застосування традиційного, загальновідомого показника – долі податкових і прирівняних до них виплат в обсязі продаж, тобто через загальну ставку оподаткування, так і шляхом застосування ще двох, достатньо простих, однак важливих показників, а саме: загальної кількості податків і зборів, а також розміру часу на розрахунок і справляння останніх. Вважаємо такий підхід цілком правильним і погоджуємося із тим, що навантаження на платника податків характеризується «не тільки розміром платежів, але і механізмом їх сплати» [92].

Зауважимо, що під кількістю податкових платежів у даній методиці мається на увазі не кількість податків, встановлених в країні, а саме кількість платежів по них, а отже, цей показник має пряме відношення до облікової системи, оскільки дозволяє охарактеризувати міру навантаження облікових працівників відповідними податковими розрахунками. До того ж він характеризує і міру навантаження на бізнес в тому контексті, що показує, скільки разів на рік кожний господарюючий суб'єкт, що знаходиться на загальній системі оподаткування, має здійснити вилучення обігових коштів на сплату податків.

Розглянемо, які ж тенденції відносно податкового клімату в

Україні простежуються за даними відповідних досліджень Світового банку.

Ще нещодавно – у 2007 році – українська система оподаткування була оголошена найобтяжливішою у світі, про що свідчило 177 місце в загальному рейтингу серед 178 країн. Час, що витрачався на розрахунок і сплату податків, становив майже 2085 годин на рік, а загальна ставка оподаткування становила 57,3% доходу (виручки) підприємства. Окремо експертами відзначалося, що в Україні не було податкового кодексу, усе законодавство було розкидане по численних нормативно-правових актах (яких нараховувалося більше 400), а для відшкодування податку на додану вартість було потрібно зібрати величезну кількість документів в оригіналі [93].

У 2008 році картина несуттєво змінилася, а саме в рейтингу «за простотою сплати податків» Україна зайняла 180 місце із 181. Водночас за підрахунками PriceWaterhouseCoopers кількість годин, що витрачалася на розрахунок та сплату податків зменшилась до 848 год (з 2085 год. у 2007 році) та загальна ставка оподаткування склала 58,4% (на 1,1% більше від показника 2007 року) [94].

У 2009 році Україна займає в рейтингу за простотою сплати податків 181 місце із 183, кількість годин на розрахунок і сплату податків несуттєво зменшується і складає 736 год., рівно як і зменшується загальна ставка оподаткування – 57,2%. Однак загальна кількість податків у 2009 році складає 147, що відповідає 183-му, тобто останньому місцю в рейтингу країн [95; 96].

У 2010 році Україна знову-таки займає «почесне» 181 місце із 183, правда кількість податкових платежів складає вже 135, час на розрахунок і сплату податків також зменшується до 657 год., що на 79 год. менше, ніж в попередньому періоді. Загальна ставка оподаткування становить 55,5% [97; 98].

Починаючи з 2011 року, в Україні відбуваються суттєві зміни в системі оподаткування, запроваджується Податковий кодекс і немовбито ситуація покращується. В огляді Світового банку наша країна потрапляє у перелік країн, які роблять кроки, спрямовані на полегшення системи оподаткування і зменшення податкового навантаження, завдяки запровадженому Податковому кодексу. Так, в огляді зазначається, що Україна відноситься до тих країн, хто

полегшив систему оподаткування, змінив податкові закони, зменшив ставку податку на прибуток, створив умови для підтримання відповідності у розрахунках різних податків.

Однак за даними 2011 року у дослідженнях «Doing Business-2012» в рейтингу «за простотою сплати податків» Україна не підіймається вище свого 181 місця, що і в попередньому році. Кількість податкових платежів становить 135 (183 місце у рейтингу). Час, що витрачається на сплату податків, залишається на рівні попереднього періоду - 657 год. (175 місце), а рівень загальної ставки оподаткування становить 57,1% (152 місце) [99; 100].

У табл. 6 наведено показники простоти сплати податків по деяких країнах світу за даними огляду у 2011 році Paying Taxes 2012, складеного PriceWaterhouseCoopers [99; 100].

За даними табл. 6 і рис. 4 можна зробити висновок, що незважаючи на прийняття Податкового кодексу і трансформацію системи оподаткування, Україна продовжує займати останнє місце в рейтингу країн за кількістю податкових платежів і її система оподаткування залишається надмірною і обтяжливою.

За часом, що витрачається на розрахунок і сплату податків, Україна не витримує порівнянь ані з жодною із розвинених країн світу, ані з жодною із країн СНД.

Таблиця 6

**Показники простоти сплати податків деяких країн світу
за даними звіту за 2011 рік (Paying Taxes 2012)
Pricewaterhousecoopers [99; 100]**

| Країна | Кількість податкових платежів | | Час, необхідний для розрахунку і сплати податків | | Загальна ставка оподаткування | | Узагальнений рейтинг простоти оподаткування |
|----------|-------------------------------|------------------|--|------------------|-------------------------------|------------------|---|
| | показник | місце в рейтингу | показник, годин/рік | місце в рейтингу | показник, % | місце в рейтингу | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Австрія | 14 | 49 | 170 | 57 | 53,1 | 147 | 78 |
| Білорусь | 18 | 63 | 654 | 172 | 62,8 | 157 | 156 |
| Болгарія | 17 | 59 | 500 | 166 | 28,1 | 36 | 84 |

Продовження табл. 6

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|-------------------|------------|------------|------------|------------|-------------|------------|------------|
| Велико-британія | 8 | 17 | 110 | 24 | 37,3 | 82 | 18 |
| Угорщина | 13 | 46 | 277 | 124 | 52,4 | 143 | 114 |
| Грузія | 4 | 4 | 387 | 152 | 16,5 | 14 | 39 |
| Данія | 10 | 38 | 135 | 41 | 27,5 | 33 | 15 |
| Іспанія | 8 | 17 | 187 | 66 | 38,7 | 90 | 40 |
| Італія | 15 | 54 | 285 | 127 | 68,5 | 170 | 133 |
| Казахстан | 7 | 11 | 188 | 68 | 28,6 | 41 | 17 |
| Молдова | 48 | 158 | 228 | 98 | 31,3 | 47 | 109 |
| Німеччина | 12 | 44 | 221 | 88 | 46,7 | 130 | 86 |
| Польща | 29 | 96 | 296 | 130 | 43,6 | 112 | 127 |
| Росія | 9 | 29 | 290 | 128 | 46,9 | 132 | 102 |
| США | 11 | 40 | 187 | 66 | 46,7 | 131 | 69 |
| Україна | 135 | 183 | 657 | 175 | 57,1 | 152 | 181 |
| Фінляндія | 8 | 17 | 93 | 19 | 39,0 | 92 | 21 |
| Франція | 7 | 11 | 132 | 38 | 65,7 | 164 | 55 |
| Чеська республіка | 8 | 17 | 557 | 169 | 49,1 | 137 | 117 |
| Швеція | 4 | 4 | 122 | 32 | 52,8 | 146 | 44 |
| Швейцарія | 19 | 68 | 63 | 8 | 30,1 | 43 | 16 |
| Японія | 14 | 49 | 330 | 139 | 49,1 | 138 | 119 |

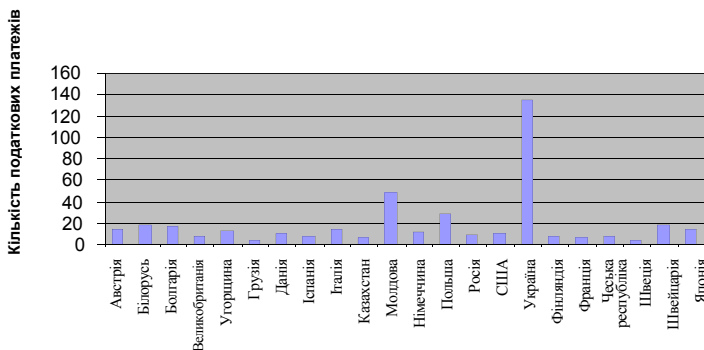


Рис.4. Кількість податкових платежів в країнах світу
 (складено за даними дослідження «Doing Business-2012», проведеного PriceWaterhouseCoopers для Світового банку [99; 100])

Постає логічне запитання: про яке спрощення системи оподаткування і її полегшення, а тим більше спрощення облікової системи може йти мова при таких значних витратах часу на дотримання нового податкового законодавства? У свою чергу наявність складної системи оподаткування безпосередньо призводить до ситуації, коли на ведення обліку для інших цілей в облікових працівників практично не залишається часу, а це не може не впливати на якість його ведення і на рівні задоволення потреб всіх інших користувачів облікової інформації.

Що ж стосується загального податкового навантаження, що може бути відображено через загальну ставку оподаткування (табл. 6, рис.5), то воно в Україні є вищим, ніж у більшості пострадянських країн.

Так, в Україні загальна ставка оподаткування за останніми даними Світового банку складає – 57,1%, тоді як в Росії – 46,9%, Молдові – 31,3%, Казахстані – 28,6%, Грузії – 16,5%. Лише Білорусь перевищила рівень України відносно загальної ставки оподаткування, оскільки в цій країні вона складає 62,8%.

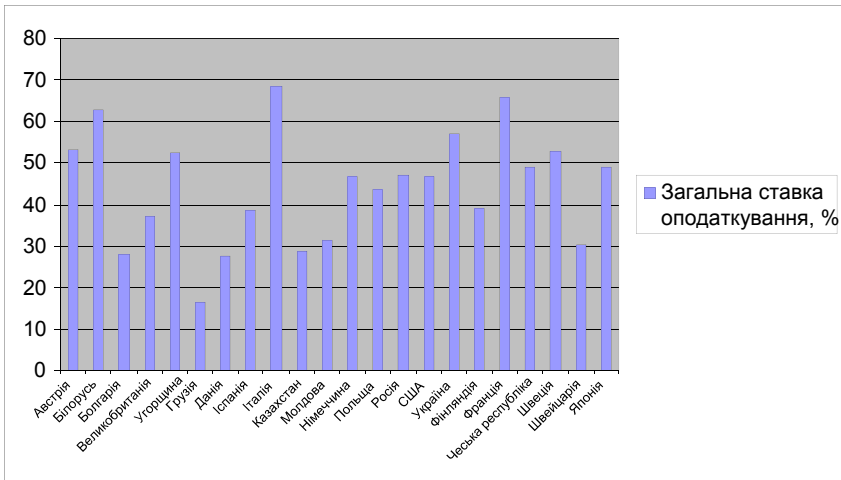


Рис. 5. Рівень ставок оподаткування в країнах світу
(складено за даними дослідження «Doing Business-2012», проведеного PriceWaterhouseCoopers для Світового банку [99; 100])

Порівняння із розвинутими країнами дозволяє зробити висновок, що лише у двох із них (в Італії і Франції) загальний рівень ставки оподаткування є вищим за Україну. Порівняно із країнами СНД максимальна ставка оподаткування (62,8%) діє лише в Білорусі.

Решта наведених в табл. 6 країн характеризується більш сприятливою системою оподаткування, ніж зараз запроваджена в Україні.

Показовими здаються також дані щодо рівня податкового навантаження в Україні, деталізованого за видами податків і зборів (табл. 7). Як бачимо, за даними звітів компанії PriceWaterhouse Coopers, ситуація із податковим навантаженням за видами податків за останні 3 роки суттєво не змінилася.

Найбільшу питому вагу у складі податкового навантаження складають податки і збори, що пов'язані із заробітної платою (від 43,1 до 43,3%), друге місце займає податок на прибуток (від 10,4 до 12,3%) і найменшу питому вагу становлять інші податки (від 1,6 до 1,8% в різні роки). Тобто очевидним є висновок, що найбільш обтяжливими для підприємств всіх форм власності і сфер діяльності є суми соціального внеску від сум заробітної плати.

Таблиця 7

**Розподіл загального рівня податкового навантаження
за видами податків і зборів в Україні**
(складено за даними досліджень «Doing Business»,
проведених PriceWaterhouseCoopers для Світового банку [99; 100])

| Роки звітів | Загальний рівень податків і зборів | Рівень податку на прибуток | Рівень зборів і податків від сум заробітної плати | Рівень інших податків і зборів | Місце в рейтингу по рівню податків |
|-------------|------------------------------------|----------------------------|---|--------------------------------|------------------------------------|
| 2009 | 57,2 | 12,3 | 43,1 | 1,8 | 149 |
| 2010 | 55,5 | 10,4 | 43,4 | 1,8 | 149 |
| 2011 | 57,1 | 12,2 | 43,3 | 1,6 | 152 |

Відповідно до підходу Д. Норта, у випадку, коли «суспільні групи вважають, що максимум прибутку не може бути отриманий в умовах існуючої інституційної системи, вони можуть формувати нові

інститути. По відношенню до податкової системи йдеться про активізацію неформальних інститутів, якими є «тіньова» економіка та корупція» [3].

Підприємство потрапляє в ситуацію інституційної пастки. Ухилення від податків, за визначенням Вашків О. і Поди А. [101, с.101], є найпоширенішою із інституційних пасток. При тому підприємство водночас стає і об'єктом, і суб'єктом інституційної пастки. Так, стала податкова система, що характеризується надмірним рівнем податкового навантаження і складністю в розрахунку податків, змушує суб'єкти господарювання шукати засоби ухилення від податків. Тобто тим самим у даному випадку підприємство постає об'єктом інституційної пастки, оскільки завдяки прийнятим формальним нормам в оподаткуванні штовхається на шлях незаконної діяльності.

Стосовно офіційної системи обліку, інституційна пастка проявляється в тому, що офіційний облік в значній мірі втрачає свою роль як функції управління, оскільки взагалі не дає можливості приймати управлінські рішення на підставі інформації, що в ньому міститься.

Фактично в Україні склалася ситуація, коли сформувалися дві паралельно існуючі економіки, одна з яких обслуговує державу і владу, а інша – забезпечує обслуговування інтересів самих господарюючих суб'єктів, і це безпосередньо вплинуло на систему обліку – офіційний бухгалтерський облік обслуговує інтереси держави і державних інститутів, неофіційний – інтереси бізнесу і його власників.

Здійснення «тіньових» операцій несе для підприємства, з одного боку, додаткові ризики, з іншого, – нові трансакційні витрати. Водночас до тих пір, поки сума цих витрат буде залишатися меншою, ніж сума податкового навантаження за умови легальної діяльності, суб'єкт господарювання природно буде обирати для себе найбільш ефективний шлях її ведення.

Однак, як справедливо зазначено в [101, с.101-102], «поширення цього явища серед значної кількості підприємств і фірм зменшує ймовірність їх виявлення, відтак знижує можливі втрати для кожного неплательника. Це у свою чергу призводить до зростання масштабів

ухилень від податкових платежів. Наступним етапом у ланцюжку поширення інституційної пастки є поява відповідної системи обслуговування ухиляння від податків... Підприємство... на формальному і неформальному рівнях створює і удосконалює інституційні засади ухилення від податків». І облікова система постає заручником такої ситуації, оскільки саме вона інформаційно обслуговує цей процес і вона ж страждає від цього процесу, оскільки змушена працювати за кількома напрямками паралельно із неминучим зниженням якості офіційної частини облікових даних і звітності. У такому контексті суб'єкт господарювання постає як суб'єкт інвестиційної пастки.

Стійкість такого становища пояснюється як суто економічними причинами, пов'язаними із об'єктивною неможливістю підтримання економічно безпечного розвитку за умови повної і чесної сплати всіх податкових платежів, що постають як неефективні транзакційні витрати, так і з ментальними, психологічними причинами. Мається на увазі те, що пошук шляхів законної і незаконної мінімізації податкових платежів розглядається як більш ефективна поведінка не тільки з позиції суб'єкта господарювання, а й з позиції суспільства в цілому, «отримує моральне виправдання» [101, с.101; 102, с.17]. Лише у випадку, коли соціум буде розуміти, що суми сплачених податків повертаються на користь суспільства в цілому і кожного підприємства зокрема у вигляді конкретних благ, можна бути вести розмови про можливість змін у психології і культурі сплати податків, а водночас і в культурі ведення обліку. Не можна не погодитися з думкою, що «тіньова економіка постає не тільки і не стільки причиною, скільки наслідком деформації в реальній економіці» [101, с.104], тобто є «результатом порушення рівноваги між суб'єктами держави з приводу створення і розподілу продукту» [103, с.18].

В умовах, коли частина господарської діяльності підприємства знаходиться в «тіні», завдання підтримання економічно безпечного розвитку підприємства відносно цілого ряду питань, наприклад, дотримання платіжної дисципліни, кредитування бізнесу, забезпечення умов виконання угод із контрагентами стає більш складним процесом, в якому задіяні нелегальні і частково легальні, а

іноді й кримінальні структури. Це призводить до зростання суми трансакційних витрат, до яких відносяться не лише звичайні витрати на укладання і дотримання угод, а й витрати, пов'язані із оцінкою ризику втрат через:

- 1) невиконання угод і неможливість забезпечення законного захисту інтересів підприємства;
- 2) небезпеку розкриття нелегальних операцій. Поява таких, частково нелегальних, але суттєвих для ведення бізнесу в Україні витрат, потребує адекватної системи їх обліку, однак відобразити їх в офіційній складовій бухгалтерського обліку неможливо, а, отже, це призводить до підтримки «внутрішнього» обліку неофіційного характеру.

Як бачимо, той факт, що частина економічних суб'єктів обирає „тіньовий” спосіб ведення господарських операцій, свідчить про те, що податкове навантаження є для них більш обтяжливим, аніж величина цих витрат. Це, у свою чергу, приводить до висновку, що надмірний податковий тиск має вочевидь руйнівний характер як для економічно безпечного розвитку кожного підприємства, так і для економіки держави в цілому. Руйнівним він є і для облікової системи, оскільки поділяє її на дві частини: офіційну, що лише частково розкриває показники господарської діяльності, і неофіційну, що розкриває приховані операції та їх результати.

Ведучи мову про ситуацію із надмірним податковим навантаженням в Україні із позицій неоінституціоналізму, з одного боку, і концепції стійкого розвитку, з іншого, не можна не зупинитися на тому, що тиск на суб'єкти бізнесу з боку державних інститутів і споріднених із ними структур не обмежується лише сумою податків, що сплачуються.

Зовнішній інституційний тиск здійснюється за різними напрямками.

По-перше, це власне податковий тиск у вигляді всієї сукупності податків, зборів і платежів.

По-друге, це застосування інших важелів з боку податкових органів у вигляді самого механізму збору податків і штрафних санкцій. У даному випадку маються на увазі різноманітні не в повній мірі законні механізми, наприклад, збір податків авансом до того, як

підприємством буде отримано певний результат фінансово-господарської діяльності; тиск при нарахуванні штрафних санкцій під час проведення перевірок навіть при відсутності порушень у зв'язку із необхідністю виконання податковими органами плану по збору платежів; встановлення і вимагання конкретних сум податків з огляду на встановлене податкове навантаження як відсотку від обороту залежно від виду економічної діяльності тощо. Цікаво, що такі механізми самі по собі також є руйнівними для облікової системи.

По-третє, тиск у вигляді платежів для отримання різноманітних дозволів, сертифікатів тощо, без яких неможливе здійснення певного виду господарювання. Ці платежі пов'язані із несенням специфічних трансакційних витрат, що здійснюються на користь державних або споріднених із ними інститутів. Для забезпечення власної діяльності суб'єкт господарювання часто потрапляє в «мережу паперового хаосу», коли для отримання одного дозволу йому приходится збирати низку інших дозволів і паперів і, відповідно, нести додаткові витрати на ці цілі. При тому навіть отримання всіх потрібних дозволів не гарантує підприємству безпечного функціонування, оскільки воно не застраховано від планових і непланових перевірок з боку численних перевіряючих органів, які у свою чергу у більшості випадків завершуються черговим тиском і черговою сумою неефективних трансакційних витрат.

Тобто замість створення умов для нормального і безпечного ведення бізнесу в Україні за рахунок отриманих від суб'єктів господарювання податків, держава продовжує підтримувати складну, непрозору систему зовнішнього інституційного середовища, в якій підприємство постає «донором» як для держави, так і для корумпованих державних органів всіх рівнів, а також споріднених із ними інститутів. При такій ситуації важко казати про реальність швидкої зміни менталітету вітчизняних платників податків у їх бажанні переходити до відкритого і легального ведення бізнесу в Україні, і тим більше важко прогнозувати зміни в частині переходу до відкритої і достовірної системи бухгалтерського обліку, яка буде в змозі відобразити реальні процеси в економіці.

Якщо повернутися до складу інституціональної системи, яка була

зображена на рис. 1 і передбачала відокремлення трьох її рівнів: формальні норми, неформальні правила і традиції та цінності, то можна зробити висновок, що за таких несприятливих податкових умов в Україні зміни формальних правил і процедур ведення обліку взагаліто недостатньо, щоб отримати адекватну відповідь від неформальних інститутів і змінити традиції, культуру і цінності, що визначають відношення до облікової системи і її даних в цілому.

Заради справедливості, не можна не зазначити, що певні кроки на шляху зменшення державного інституційного тягаря на бізнес в останній рік зроблені. Так, виділимо ключові і найбільш вагомі, на наш погляд, позитивні моменти, спрямовані на зменшення податкового тиску у зв'язку із запровадженням Податкового кодексу України [85]:

1) застосування регресивних ставок оподаткування – поступове зменшення ставки податку на прибуток, яка згідно з п. 10 розділу XX Перехідних положень Податкового кодексу України в 2012 році складає 21%, проти раніше діючих 23% з 1.04.2011 року і 25% – в попередній період. Очікуване зменшення ставки податку на прибуток у 2013 році становить – 19%, а з 1.01.2014 року – 16 %, що постає вельми привабливим для бізнесу і позитивним з точки зору сприяння його розвитку в Україні. Позитивним, але поки що відстроченим до 1.01.2014 року, кроком є зменшення ставки ПДВ до 17% проти нині діючих 20%. На жаль, поки ця низька ставка ПДВ не вступить у дію, казати про переваги її застосування передчасно;

2) застосування податкових канікул відносно податку на прибуток із можливістю застосування на період з 1.04.2011 року до 1.01.2016 року ставки 0% для певних категорій підприємств-платників податку на прибуток, які фактично відносяться до суб'єктів малого підприємництва, що передбачена п.154.6 Податкового кодексу України. Дуже важлива і позитивна норма законодавства за своєю суттю, але вельми обмежена за можливістю її практичного застосування для більшості суб'єктів господарювання через численність обмежень видів діяльності, а також умов відносно обсягу діяльності і чисельності найманого персоналу;

3) сприяння вільному вилученню оподаткованих податками коштів чистого прибутку законним шляхом завдяки звільненню від

сплати авансового внеску з податку на прибуток дивідендів при їх виплаті фізичним особам. При тому сума оподатковується лише податком на доходи фізичних осіб за ставкою 5%, що є суттєво меншою порівняно з основною ставкою податку – 15% (17%). Така норма, на наш погляд, буде сприяти створенню умов для легального вилучення чистого прибутку власниками бізнесу і їх відмови від пошуку незаконних шляхів виведення готівки;

4) запровадження з 1 січня 2012 року спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для юридичних осіб і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності в порядку, встановленому Податковим кодексом України з урахуванням особливостей, передбачених Законом України від 04.11.2011 № 4014-VI "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності", відповідно до яких передбачені достатньо низькі ставки оподаткування для малого бізнесу – у вигляді фіксованих ставок податку у межах від 1 до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати – для першої групи платників (з максимальним річним обсягом доходу до 150000 грн. без використання найманої праці); у межах від 2 до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати – для другої групи платників (з максимальним річним обсягом доходу до 1 млн. грн., кількість найманих осіб не більше 10), а також у вигляді відсоткових ставок у розмірі 3% (за умови сплати ПДВ) або 5% (без ПДВ) для третьої групи платників - фізичних осіб з максимальним обсягом доходу до 3 млн. грн. із кількістю найманих осіб не більше 20 і четвертої групи платників – юридичних осіб з максимальним обсягом доходу до 5 млн. грн. і середньообліковою кількістю персоналу найманих працівників не більше 50 осіб.

5) розширення переліку груп і відповідно осіб, які мають право працювати на спрощеній системі оподаткування згідно з Законом України від 16.03.2012 №10224 «Про внесення змін до Податкового кодексу України», прийнятими Верховною Радою України 5.07.2012 р., зокрема введення п'ятої групи – фізичні особи – підприємці, у яких протягом календарного року: кількість працівників одночасно не перевищує 20 осіб; обсяг доходу не

перевищує 20000000 гривень; і шостої групи - юридичні особи, у яких протягом календарного року: середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб; обсяг доходу не перевищує 20000000 гривень” зі ставками єдиного податку 7% доходу – у разі сплати ПДВ і 10% доходу – для неплатників ПДВ.

Як бачимо, запроваджена спрощена система для СМП суттєво зменшує розмір податкового навантаження на малий бізнес і розширює перелік осіб, які можуть вважати себе суб'єктами малого бізнесу.

Отже, можна зробити висновок, що певні етапи на шляху зменшення податкового навантаження в Україні вже запроваджені. Однак, на жаль, для створення сприятливого інвестиційного клімату і забезпечення умов безпечного розвитку для всіх суб'єктів господарювання цих кроків недостатньо. І проблема в тому, що:

1) податкова реформа реально майже не торкнулася головної складової податкового тягаря у вигляді сум єдиного соціального внеску, який не став меншим і продовжує бути вельми обтяжливим. А саме він, як було зазначено вище, є найбільшою частиною навантаження і не сприяє легалізації здійснення виплат на користь найманого персоналу;

2) процес ведення обліку для цілей оподаткування не полегшився, а навпаки, суттєво ускладнився, незважаючи на задеклароване поєднання його з бухгалтерським обліком. Не вдаючись у численні приклади, звернемо увагу лише на одну норму Податкового кодексу України, вже фактично запроваджену, яка наочно свідчить про нові складності і суттєве підвищення трудомісткості облікових робіт – мається на увазі обов'язкова реєстрація податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, необхідність якої передбачена п. 201.10. Запровадження з 1.01.2012 року реєстрації податкових накладних, в яких сума ПДВ в одній накладній становить понад 10000 грн., фактично призводить до того, що більша частина операцій середнього і тим більше великого суб'єкта господарювання підпадають під додатковий облік в Єдиному реєстрі, що: потребує додаткових витрат на ведення обліку; ускладнює обліковий процес і несе низку небезпек, пов'язаних із визнанням чи невизнанням податкового кредиту для підприємства-

покупця через помилки підприємства-продавця під час реєстрації документів у реєстрі. Додамо, що ця норма, на жаль, далеко не єдина серед тих, які спрямовані на додаткове зарегулювання обліку і оподаткування вітчизняного бізнесу. Перелік таких норм можна продовжити;

3) Податковий кодекс, на жаль, не вирішив проблеми створення сприятливого фіскального простору, який би міг забезпечити формування реальних умов розвитку вітчизняної економіки в цілому. Так, в Україні продовжує існувати високе податкове навантаження, зокрема навантаження на прибуток.

Як відомо, номінальна ставка податку на прибуток в Україні порівнювана з номінальними ставками даного податку в ЄС, а з 2014 року вона буде серед найнижчих. Однак, як справедливо зазначає Молдован О., «висока номінальна ставка в країнах ЄС застосовується лише до тієї частини прибутку, яку акціонери ділять між собою. Для інвестиційних цілей реальна ставка на прибуток тяжіє до нуля через широке застосування прискореної амортизації та комплексу податкових пільг і винятків. Загалом у країнах ЄС податкова система побудована так, що компанія, яка вирішує реінвестувати прибуток у виробництво, звільняється від оподаткування цих коштів, тоді як в Україні вона зобов'язана сплати 23% податку на прибуток» [104].

Зрозуміло, що таке становище не сприяє розвитку реальної економіки. У межах, що старої, що нової системи оподаткування прибутку, «інвестиції в розвиток бізнесу економічно доцільніше робити шляхом залучення боргових коштів, а прибуток виводити за кордон, що і робить великий вітчизняний бізнес» [104].

4) зберігаються інші види тиску, пов'язані із діяльністю дозвільно-регуляторної системи в Україні, що продовжують залишатися суттєвими. У цілому, на жаль, прозорості у правилах ведення бізнесу в країні не створюється, більш того, приймаються нові регуляторні акти, що перенавантажують бізнес як фінансово, так і з точки зору необхідності задоволення додаткових інформаційних вимог державних органів. Достатньо згадати нещодавно запроваджені в Україні законодавчі норми відносно необхідності реєстрації відомостей у Державному реєстрі баз персональних даних та інші аналогічні ініціативи. Якщо ж

розглянути ті кроки, що здійснюються в напрямку дерегуляції підприємницької діяльності, то вони залишаються половинчастими, а в ряду випадків – формальними.

А якщо додати до цього загальний високий рівень корумпованості державних органів, то стає зрозумілим, що забезпечити безпечний стійкий розвиток підприємництву в Україні і якість його облікової системи за сталих умов практично неможливо.

Для ілюстрації картини з корупцією скористуємося даними із доповіді неурядової міжнародної організації по боротьбі із корупцією і дослідженню рівня корупції Transparency International [105]. Цією організацією розраховується індекс сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index, CPI), який визначає рівень корупції у держсекторі від «0» (високий рівень) до «10» (корумпованих чиновників майже немає). За цим рейтингом Україна займає 152 місце із рейтингом 2,3 із 182 обстежених країн. Якщо порівняти ці дані із місцем України по рівню податкового навантаження, яке наводилося вище, то створюється дивне враження, що Україна займає одне й те ж саме 152 місце за різними рейтингами, як відносно корупції, так і оподаткування [99; 100]. Цікаво й те, що за сприйняттям корупції за останні 3 роки з 2008 по 2010 роки за даними досліджень майже 30 % респондентів зазначають, що в Україні має місце тенденція зростання рівня корупції, 53% – вважають, що рівень корупції майже не змінився, і лише 7% – що він дещо зменшився. У 2011 році тенденція суттєво не змінилася. Як бачимо, за таких умов бізнес в Україні фактично несе не тільки легальне «податкове навантаження», а й додаткові транзакційні витрати на покриття «корупційної» складової інституціонального тиску.

Вирішення цієї ситуації можливо лише завдяки зміні самого підходу до державного регулювання підприємницької діяльності в Україні, пріоритет в якому має бути зроблено на максимальному спрощенні умов її ведення, зниженні рівня податкового тиску і забезпеченні умов для відкриття «прихованої» частини облікової інформації, що має сприяти розвитку цілісної облікової системи.

Узагальнюючи вище викладане, можна зробити висновок, що надмірна зарегульованість підприємницької діяльності і вельми

високе податкове навантаження, відсутність прозорості в нормативній базі і простоті процедури реєстрації, ведення і обліку поточної діяльності бізнесу не сприяють розвитку інвестиційних процесів в Україні, перешкоджають економічному розвитку і взагалі є вельми небезпечними в умовах світової фінансово-економічної кризи, що продовжується, оскільки, підриваючи основи безпечного функціонування бізнесу не можливо забезпечити фінансово-економічну стабільність і держави в цілому.

Стимулювання розвитку економічної діяльності в Україні можливе через прийняття низки заходів, спрямованих на:

1) максимальне і реальне спрощення не тільки процедури створення підприємства, а й дерегуляції бізнесу в ході його звичайної господарської діяльності;

2) внесення змін до Податкового кодексу України і запровадження більш ліберальних норм в оподаткуванні прибутку, які б сприяли розвитку бізнесу і спрямуванню останнього на інвестиційні потреби й інноваційну діяльність. Це може бути здійснено шляхом оптимізації переліку витрат, що дозволяється відносити у зменшення оподаткованого прибутку;

3) перегляд системи пенсійного та інших видів соціального страхування в Україні, зменшення ставок єдиного соціального внеску, що буде сприяти легалізації виплат з оплати праці, виведення їх із «тіні», причому це має бути зроблено виключно економічним, а не адміністративно-примусовим шляхом, як це пробують робити в сучасних умовах. Зазначимо, що зменшення ставок єдиного соціального внеску зовсім не означає зменшення суми надходжень до Пенсійного фонду, оскільки, якщо ті кошти, що сьогодні знаходяться в «тіні» будуть легалізовані, це призведе до збільшення надходжень до Пенсійного фонду, незважаючи на зменшення ставок;

4) формування культури сплати податків і культури ведення обліку, виховання із суб'єктів бізнесу сумлінних платників і сумлінних користувачів якісної облікової інформації знову-таки економічним, а не примусовим шляхом через стимулювання відкритої, законної ефективної діяльності суб'єктів підприємницької діяльності і ліквідацію економічних стимулів відносно ухиляння від податків.

Трансакційні витрати у вигляді загальної суми всіх податків і платежів мають стати суттєво нижчими порівняно із трансакційними витратами на підтримання «нелегальної» чи «тіньової» діяльності.

Вважасмо, що прийняття і запровадження таких заходів зможе підтримати вітчизняний бізнес в складних економічних умовах, буде сприяти виживанню і підтриманню економічно безпечного розвитку суб'єктів господарювання, а в кінцевому підсумку принесе і більші надходження податкових платежів у Державний і місцеві бюджети.

До того ж лише такий шлях, на наш погляд, відкриває перед системою бухгалтерського обліку перспективи його розвитку на інтеграційних засадах.

У будь-якому випадку розвиток інституціонального середовища в Україні необхідно здійснювати шляхом подальшої дерегуляції підприємницької діяльності за різними її напрямками і видами, оскільки лише таким чином можуть бути створені умови, з одного боку, для зміцнення економічної стійкості суб'єктів господарювання, з другого боку, для підвищення якості обліку як важливої функції управління, що має бути спрямована на реалізацію цієї ж мети.

Результати дослідження за цими питаннями представлені в наших роботах [106; 107].

2.3. Стан проблеми розвитку обліку в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємства

Для того, щоб обґрунтовано підійти до розробки пропозицій щодо удосконалення обліку на інтеграційних засадах в напрямку поглиблення його орієнтації на цілі забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства, слід насамперед чітко з'ясувати слабкі сторони діючої практики обліку; а також окреслити наукові результати, отримані попередниками, що досліджували різні аспекти як проблеми поглиблення інтеграційних процесів в обліку, так і посилення його ролі в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком.

2.3.1. Стан діючої системи обліку на підприємствах України з позицій задоволення економічних інтересів користувачів облікової інформації

Провівши загальний огляд процесів реформування обліку і оподаткування в Україні з позицій неінституціональної теорії, далі зупинимося докладніше на тому, що дамо оцінку діючого стану системи обліку в Україні крізь призму задоволення/незадоволення економічних інтересів різних груп користувачів і на цих засадах з'ясуємо можливі шляхи її подальшого розвитку. При тому будемо розглядати облік широко, а саме як управлінську інформаційну систему, в якій відображається стан господарської діяльності підприємства, без відокремлення окремих видів обліку, однак із розумінням наявності різних видів інформації, що ним формується (фінансової, податкової, власне управлінської для прийняття управлінських рішень тощо).

Згідно із п.1 ст.3 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» «метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [72]. Фактично Законом декларується те, що саме бухгалтерський облік має задовольняти потреби всіх груп зовнішніх і внутрішніх користувачів в інформації про господарську діяльність підприємства. Однак постає просте запитання – в якій мірі зараз діюча в Україні система бухгалтерського обліку забезпечує досягнення цієї мети? Інакше кажучи, – яким чином вона задовольняє вимоги різних груп користувачів? Розглянемо для прикладу ступінь задоволення даними обліку і звітності з позицій основних груп зовнішніх і внутрішніх користувачів, зокрема власників, податкових органів і управлінського апарату.

По-перше, якщо мова йде про зовнішніх користувачів у вигляді власників (засновників, акціонерів, учасників тощо), а також банків та інших фінансово-кредитних установ, то на підставі даних бухгалтерського обліку і складеної фінансової звітності вони реально не в змозі оцінити фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки підприємства, оскільки частина інформації про фактично

проведені господарські операції, як вже було доведено вище, залишається поза межами офіційного бухгалтерського обліку.

Так, слід звернути увагу, що неформальний, неофіційний або тіньовий сектор економіки в Україні перевищує офіційний і є найбільшим серед країн СНД та інших країн ближнього зарубіжжя. Про таке становище свідчать дані проекту Інституту соціології НАН України "Моніторинг соціальних змін", які були представлені 18.08.2011 р. ст. наук. співробітником О. Іващенко [108]. Зокрема фахівець відзначила, що "австрійський економіст Шнайдер, який понад 30 років займається вивченням неформальної економіки у світі, в Україні дає 56% неформальної економіки. До речі, це найвищий рівень в усіх пострадянських країнах і колишньому соціалістичному таборі". Науковець зауважила, що «неформальний сектор існує в будь-якій економіці і зазвичай становить від 12 до 15%» [108]. Як бачимо, Україна перевищила звичайний рівень тінізації майже в чотири рази. За таких умов казати про повноту і правдивість фінансової звітності відносно відображення в ній господарської діяльності підприємств, на жаль, не приходиться. Таким чином, порушується один із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності (ст.4 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні») - принцип повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [72]. Про яке повне висвітлення може йти мова, якщо фактично склалася ситуація, що більше половини інформації про господарські операції, що відбуваються на вітчизняних підприємствах, навіть не потрапляє в бухгалтерський облік?

Обстеження 20 промислових підприємств м.Одеси дозволило нам узагальнити, в якій мірі дієвими на практиці є базові принципи, передбачені у ст.4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [72] (Додаток А). Отже, як показало дослідження, в повній мірі забезпечується практична реалізація лише трьох принципів: автономності, єдиного грошового вимірника і періодичності. Принципи нарахування та відповідності доходів і

витрат, історичної (фактичної) собівартості застосовуються в значній мірі, але ступінь їх застосування оцінена як середня, ураховуючи що в ряду випадків встановлені факти незабезпечення зв'язку між відображенням доходів і витрат, пов'язані, як правило, із заниженням частини витрат в певні періоди для підгонки під цифри «оптимізованої» Декларації з прибутку підприємств, де свідомо занижені суми витрат з метою запобігання збитків. Що ж стосується принципу історичної (фактичної) собівартості, то на окремих із обстежених підприємств встановлені випадки не повного віднесення витрат по заготівлі виробничих запасів і придбанню необоротних активів на їх собівартість, а також факти не віднесення до фактичної собівартості кваліфікованих активів витрат на сплату відсотків по позиках, що з ними безпосередньо пов'язані, та інші аналогічні випадки.

Рівень практичного застосування принципів обачності, повного висвітлення, послідовності, превалювання сутності над формою низький. Такий висновок підтверджується рядом фактів, встановлених при обстеженні. Так, лише на 3 підприємствах із досліджених фактично створюється резерв сумнівних боргів; забезпечення на оплату відпусток не створюється на жодному підприємстві; перевірки запасів на предмет того, щоб вони були оцінені по найнижчій вартості між фактичною собівартістю і чистою вартістю реалізації на дату балансу, проводяться несистематично і не на всіх підприємствах; зменшення корисності (знецінення) необоротних активів не відображається на жодному з суб'єктів господарювання; на окремих підприємствах кожен рік допускається зміна окремих положень облікової політики, що пояснюється постійними змінами законодавства, під яке коригується облікова політика, наприклад, це стосується методів амортизації; договори оренди в основному відображаються за їх юридичною формою, про необхідність оцінки їх на предмет економічної суті бухгалтері знають, але практичне застосування критеріїв визнання окремих видів активів і зобов'язань, а також окремих операцій, наприклад, при розмежуванні фінансової і операційної оренди, викликає практичні труднощі.

Такі висновки проведеного обстеження дозволяють зробити

висновок, що в цілому рівень застосування принципів бухгалтерського обліку в практиці роботи проаналізованих підприємств достатньо низький, а отже, необхідні шляхи для удосконалення як системи методичного забезпечення обліку, так і підвищення його загального статусу, про що вже йшла мова вище. Також додамо, що у зв'язку із процесами запровадження МСФЗ в Україні, а також урахуваючи загальні тенденції розвитку звітності на інтеграційних засадах, сам склад принципів бухгалтерського обліку також потребує певного коригування й уточнення. Однак у даному випадку ми здійснювали оцінку лише на предмет фактичного застосування нині діючих і законодавчо установлених в Україні принципів, а не стосовно якості змісту самих принципів. На цьому зупинимось докладніше нижче.

Поряд з оцінкою дієвості принципів бухгалтерського обліку у вітчизняній обліковій практиці ми також дослідили стан справ стосовно практичного використання норм національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Ознайомлення з практикою запровадження національних П(С)БО на досліджених підприємствах (Додаток Б) дозволяє зробити висновок, що реально в повній мірі діючими є лише ті національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які безпосередньо стосуються структури фінансової звітності, тобто П(С)БО 1-6. Що ж стосується стандартів, які регламентують порядок обліку і відображення в звітності окремих об'єктів обліку або окремих видів операцій, то на більшості підприємств, вони застосовується лише частково і в тих компаніях, які є публічними і оприлюднюють власну фінансову звітність. При тому, як правило, недоліки в застосуванні стандартів полягають у недотриманні вимог щодо оцінки об'єктів на дату балансу і неповному застосуванні критеріїв визнання. Практично зовсім не використовуються норми П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» і Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці».

У цілому, якщо узагальнити результати обстеження, можна зробити висновок, що рівень практичного застосування і встановлених принципів бухгалтерського обліку, і національних П(С)БО є низьким і таким, що не сприяє отриманню якісної,

достовірної і обґрунтованої інформації про стан і результати господарської діяльності підприємства. А це у свою чергу приводить до висновку, що і рівень задоволення інтересів власників та інших користувачів в інформації, що формується офіційною частиною бухгалтерського обліку і представлена в фінансовій звітності, низький.

По-друге, у складі зовнішніх користувачів звітності підприємств, як вже зазначалося вище, мабуть, практично головне місце займають податкові органи. При тому, якщо ще нещодавно, до 1.04.2011р., існував окремий, так званий податковий облік, бухгалтерський облік і фінансова звітність для органів Державної податкової служби, якщо й були джерелом інформації, то лише опосередкованим, то у зв'язку із введенням в дію Податкового кодексу України, особливо його розділу III «Податок на прибуток підприємств», інтерес податкових органів до інформації бухгалтерського обліку і фінансової звітності суттєво підвищився. З одного боку, це пов'язано з тим, що при визначенні базових показників, які мають використовуватися для подальшого розрахунку об'єкту оподаткування, в значній частині випадків за основу взяті підходи, передбачені національними П(С)БО України, тобто правила бухгалтерського обліку, наприклад, відносно особливостей дат визнання доходів і витрат, методів нарахування амортизації тощо. З іншого боку, інтерес податкових органів до даних бухгалтерського обліку, починаючи з 1 кварталу 2012 року, збільшився ще й тому, що п.46.2 гл.2 розділу II ПК передбачено, що платник податку на прибуток подає разом із відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність. Більш того, як планується з 2013 року у складі фінансової звітності платник податків буде зазначати тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою Міністерством фінансів України.

Зрозуміло, що задача фінансової звітності в податкову інспекцію є мотивуючим чинником для того, щоб підвищити якість її складання і підняти статус бухгалтерського обліку в цілому. Однак як зараз, за сталих вимог, так і в подальшому головним інтересом податкових органів відносно даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності залишається підтвердження правильності розрахунку податкових

зобов'язань за різними видами податків. Тобто основним, що турбує податкові органи як зовнішнього користувача звітності, є підтвердження даних податкових декларацій і розрахунків інформацією первинної бухгалтерської документації, порівняність даних податкової і фінансової звітності, взаємозв'язок показників різних форм. І мета таких порівнянь у тому, щоб знайти розбіжності для подальшого застосування штрафних санкцій. Тобто саме по собі завдання забезпечення повного, достовірного і якісного відображення господарської діяльності в обліку і звітності навіть не ставиться, головне – щоб показники різних видів звітності співпали.

Не сприяє якості обліку і звітності і ситуація з прийняттям останньої з боку податкових органів. Так, загально розповсюдженими на практиці є факти відмови в прийманні чи створенні перепон платнику податку при здачі податкової звітності, якщо така звітність містить від'ємний об'єкт оподаткування (збиток або перевищення податкового кредиту над податковими зобов'язаннями тощо). Постає питання: про яку якість інформації може йти мова, якщо сума прибутку має бути фактично «намальована» для задоволення фіскальних вимог податкових органів? Аналогічно не впливає на об'єктивність і достовірність звітності і встановлення підприємствам бажаного податкового навантаження у вигляді певного відсотку від обігу, яке має бути дотримане, незважаючи на реальний рівень рентабельності бізнесу. Тобто, незважаючи на реальну ситуацію з власним фінансово-майновим станом, підприємства змушені здійснювати викривлення звітності з метою забезпечення задоволення податкових вимог. І хоча зараз мова йде про якість і достовірність лише податкової звітності, однак у зв'язку з тим, що в даний час в податкові органи стала здаватися і фінансова звітність і здійснюється відповідне порівняння прибутку до оподаткування і бухгалтерського прибутку з виявленням податкових різниць, небезпека спотворення даних фінансової звітності на догоду інтересам податкових органів є вельми реальною.

У цілому, на нашу думку, стан бухгалтерського обліку нерозривно пов'язаний із перекосами в системі оподаткування в цілому і в адмініструванні податків зокрема.

Прийняття Податкового кодексу є першим кроком на шляху

зміни ситуації, однак цей крок, як було зазначено вище, на жаль, не можна вважати достатнім, бо започаткована Кодексом система оподаткування не позбавлена наступних вад:

- продовжує зберігатися надмірна кількість податкових платежів;
- передбачена величезна кількість необґрунтованих штрафних санкцій, які в Україні розглядаються як важливе джерело наповнення державного і місцевих бюджетів, на практиці навіть більш важливе, ніж самі податки;
- ускладненість укладання податкових декларацій і додатків до них. Очікуваного спрощення ведення обліку і складання звітності не відбулося, навпаки, в ряді аспектів ситуація навіть погіршилася. Наприклад, кількість додатків до Декларації з прибутку підприємств збільшилася, і власне інформації, що потребує розкриття, також побільшало. Відміна самого терміну «податковий облік» не вирішила питання зменшення витрат на дотримання процедур податкового законодавства тощо.

Також, на жаль, сталий і не ліквідований запровадженням Податкового кодексу перекис у розвитку інформаційної облікової системи у напрямку рішення фіскальних завдань не сприяє якості, достовірності і обґрунтованості показників звітності.

Отже, пріоритетність у задоволенні саме потреб податкових органів в інформації є перешкодою на шляху розвитку системи обліку в Україні.

По-третє, одними із головних користувачів облікової інформації є внутрішні користувачі у вигляді представників всіх рівнів управління. Для задоволення вимог в інформації саме цієї групи користувачів використовується різноманітна інформація, що міститься в фінансовій, податковій, управлінській звітності, а також будь-яка інша внутрішня і зовнішня інформація, яка необхідна для здійснення управлінських функцій. Що стосується якості даних інформації фінансової і податкової звітності, про це вже йшла мова вище. І загальний висновок, на жаль, такий, що якість фінансової звітності і даних звичайного бухгалтерського обліку, а також інформації, сформованої під час розрахунку податків, залишає бажати кращого через невідповідність реаліям відповідного бізнесу, неповноту, неточність інформації, а іноді й через пряме викривлення.

Тобто використовувати дані відповідної частини облікової інформації для управлінських цілей можна лише частково.

А тепер декілька слів відносно стану окремої складової облікової інформаційної системи, яку по-різному називають різні автори: «управлінський облік», «внутрішньовиробничий облік» тощо. Не ставлячи за мету в даному випадку вступати в дискусію в частині термінів, хотілося б лише оцінити, в якій мірі на більшості підприємств України зараз задоволені потреби даної групи користувачів в обліковій інформації чисто управлінського спрямування.

За станом задоволення інформаційних вимог управління з боку системи обліку на вітчизняних підприємствах можемо виділити такі групи підприємств:

1. Підприємства з добре налагодженою системою управлінського обліку, в яких здійснюються процеси стратегічного планування, бюджетування, контролю за виконанням бюджетів, обліку і контролю витрат за центрами відповідальності, управлінського аналізу витрат тощо. За даними проведеного обстеження 20 промислових підприємств Одеської області таких підприємств нараховується не більше 10%.

2. Підприємства, які використовують окремі елементи сучасних методик формування облікової інформації для цілей прийняття управлінських рішень у межах системи бухгалтерського обліку. За даними проведеного обстеження таких нараховується майже 40%.

3. Підприємства, які задовольняються діючої системою бухгалтерського обліку, спрямованою на формування в першу чергу податкової звітності, в другу чергу, фінансової звітності, в яких офіційний облік зосереджується головним чином на рішенні фіскальних завдань. У свою чергу інформаційні потреби управлінців задовольняються за принципом залишковості. До цієї групи відноситься решта підприємств – тобто практично половина – 50% з досліджених.

При проведеному обстеженні було встановлено, що на 90% підприємств застосовується лише один метод обліку витрат і калькулювання собівартості, а саме метод обліку повних витрат, передбачений П(С)БО 16, сучасні методи калькулювання,

спрямовані на формування інформації для цілей прийняття управлінських рішень, а саме методи калькулювання змінних витрат, калькулювання за функціями діяльності (АВС-калькулювання), метод цільового калькулювання тощо практично не застосовуються на досліджених підприємствах. Не застосовуються і такі відомі в теорії і західній практиці методи управління, як управління на основі використання системи збалансованих показників, управління витратами з урахуванням життєвого циклу, управління на основі функціонально-вартісного аналізу тощо. Лише на 8 із 20 підприємств застосовуються елементи нормативного обліку витрат, є розроблені норми за основними статтями витрат і здійснюється контроль за відхиленнями від норм. Однак ефективність такого контролю на 5 із цих 8 підприємств оцінена їх же власними фахівцями, як низька.

Водночас облікові працівники практично всіх з досліджених підприємств звернули увагу на такі практичні проблеми існуючої системи обліку, контролю й управління витратами, як: недостатність інформаційної бази для складання бюджетів і управління витратами, що не дозволяє коректно здійснювати розрахунок прогнозних показників, а також оцінювати витрати при виборі і прийнятті управлінських рішень, недостатність технічної бази виміру і контролю витрат, неналагодженість системи управління витратами за підрозділами (центрами витрат і центрами відповідальності), малоефективну систему мотивації і відсутність прив'язки мети діяльності підприємства до діяльності персоналу, неефективність системи обліку і контролю витрат за відхиленнями тощо.

Як бачимо, сьогодні приходится констатувати, на жаль, невисокий рівень задоволення внутрішніх управлінських інформаційних потреб, що у свою чергу дає підстави для висновку, що в цьому напрямку потрібні додаткові зусилля, спрямовані на розвиток облікових інформаційних систем вітчизняних суб'єктів господарювання.

Також хотілося б звернути увагу ще на один аспект, пов'язаний із тим, що власники бізнесу і менеджери часто використовують різні показники для оцінки стану діяльності підприємства і рівня його управління, що в свою чергу дезорієнтує управлінську інформаційну систему. Взагалі часто незрозуміло, кому із власників і менеджерів

різних рівнів яка саме управлінська інформація потрібна? Для задоволення яких саме потреб? І чи принесе вона користь для процесу прийняття конкретних управлінських рішень? І взагалі управлінських рішень в чийх саме інтересах? І чи буде сприяти в цілому підтриманню стійкого розвитку компанії? Як справедливо зазначає Тонких А.С., «у кожного акціонера (власника) свої інтереси і пріоритети, котрі не завжди співпадають з інтересами інших акціонерів. Це може породити невизначеність з критеріями оцінки діяльності менеджерів. Неясність в пріоритетах акціонерів приводить до неоднозначного уявлення менеджерів про інтереси власників» [109]. У свою чергу навіть за тих умов, коли менеджмент має наміри діяти в інтересах засновників, але їх вимоги розмиті, дотриматися їх у кінцевому підсумку стає практично неможливим.

На перший погляд, здається, що ця проблема стосується скоріше питання управління фірми, але вона безпосередньо впливає і на стан бухгалтерського обліку, оскільки саме облік є відповіддю на запит з боку і власників, і менеджменту, а невизначеність і розгалуженість інтересів впливає на безсистемність вимог до облікового забезпечення процесу управління, що ніяк не сприяє його якості.

На наш погляд, у цілому стала ситуація з розвитком бухгалтерського обліку в Україні як цілісної інформаційної системи, полягає в тому, що при формуванні облікової інформації на більшості вітчизняних підприємств порушено баланс інтересів різних груп користувачів. Обмеженість фінансових, трудових та інших ресурсів, задіяних у веденні обліку, з одного боку, і необхідність пріоритетного задоволення інформаційних вимог держави у вигляді податкових органів, з іншого, в кінцевому підсумку призводять до ситуації, коли страждають інтереси всіх груп користувачів, а облікова інформація характеризується неповнотою і неточністю.

Так, якщо казати про податкові органи як користувача облікової інформації, то їх основний економічний інтерес стосується збільшення суми прямих і непрямих податків, що сплачуються компанією. При тому на практиці це виглядає як завдання виконання «податкового навантаження», від якого плануються суми податкових надходжень, а отже податкові органи ставлять перед підприємством

мету не стільки розвитку бізнесу і за рахунок цього збільшення податкових надходжень, скільки дотримання певного співвідношення між сумою доходів від власної діяльності і сумою сплачених податків. Тобто основний інтерес власника – збільшити обсяги діяльності – натикається на небезпеку неспроможності заплатити певну суму нав'язаних підприємству податків. Цей конфлікт є важливою проблемою для значної кількості вітчизняних компаній. Ситуація має такий вигляд, що податкові органи самі змушують підприємство шукати шляхи приховання доходів, при тому невиходження за межі «податкового навантаження» зовні виглядає як певний баланс інтересів, однак це по суті є підпорядкуванням інтересів бізнесу інтересам держави, поведінка якої виходить з логіки так званої теорії «осілого бандита». Економічним шляхом підприємство штовхають на шлях порушень законодавства і, до речі, не тільки підривають його економічну стійкість, а й дискредитують по суті мету ведення об'єктивного обліку і складання якісної й адекватної реаліям звітності.

Поряд із дисбалансом інтересів між державою і підприємством не менш пагубним для стану обліку є дисбаланс інтересів власників і менеджменту, який також не створює умов для формування адекватної ринковим умовам і ефективної обліково-аналітичної системи вітчизняних підприємств. Ведучи мову про баланс економічних інтересів, необхідно звернутися до наукових розробок із загальної економічної теорії фірми. Що становить основний економічний інтерес власників бізнесу? Єдиної відповіді на це питання немає, оскільки це залежить від того, яку мету переслідує той чи інший власник у певний період часу. Можна окреслити лише певне коло цілей, які переслідує власник (власники) бізнесу і ставить їх перед менеджментом компанії. Це може бути максимізація прибутку, максимізація обсягів продажу, збільшення темпів зростання активів, збільшення ринкової вартості компанії, мінімізація трансакційних витрат тощо.

Коли ж мова йде про групи менеджерів різних рівнів, то їх економічні інтереси пов'язані з отриманням максимального результату від їх праці у вигляді заробітної плати. Однак, як справедливо зазначено в [109], хоча основним стимулюючим

чинником праці менеджерів є їх заробітна плата, «взаємна задоволеність цією стороною корпоративних відносин досягається в момент підписання трудового контракту» і «умови контракту дозволяють зберігати подібний баланс на весь час дії договору» [109], водночас «причини незадоволення станом справ у менеджерів необхідно шукати за межами контрактних домовленостей», оскільки у значній частині випадків є вигоди, які отримує управлінський персонал і які мають неконтрактний характер, але не в меншій мірі мотивують високопродуктивну діяльність.

У даному випадку маються на увазі і нематеріальні стимули у вигляді підняття соціального статусу менеджменту у зв'язку із збільшенням обсягів діяльності та підвищенням чисельності підлеглого персоналу через загальний розвиток компанії, це і можливість стати співвласником бізнесу через систему опціонів на придбання акцій (або часток), це і скриті «нелегальні» стимули у вигляді нав'язаних компанії трансакційних витрат у вигляді привласнених коштів через застосування механізмів укладення вигідних для менеджменту, але обтяжливих для бізнесу угод тощо. При тому, якщо в одних аспектах інтереси власників і менеджменту тісно переплітаються, наприклад, відносно максимізації доходів від реалізації, збільшення частки ринку тощо, то в інших аспектах ці інтереси можуть бути неспівпадаючими, наприклад, максимізація продаж може бути досягнута через надмірне збільшення комісійних витрат – в цьому зацікавлений менеджмент, однак не зацікавлені власники компанії. Аналогічно можна говорити про різну спрямованість інтересів власників і менеджменту відносно певної частини трансакційних витрат. Приклади можна продовжити, однак загальний висновок може бути зроблений такий: як бачимо, інтереси різних груп власників і менеджменту вельми різноманітні і тому в абсолютно повній мірі задовольнити їх неможливо. При тому орієнтація на задоволення інтересів будь-якої групи передбачає використання окремих показників діяльності для оцінки ефективності роботи компанії в цілому і окремих її структурних підрозділів, а отже, безпосередньо впливає на інформаційні запити з боку користувачів різних видів фінансової і управлінської звітності. У даному випадку мова йде про те, що різноманіття інформаційних

запитів може впливати на важкість швидкого реагування на них з боку облікової системи.

Якщо ж до цього додати ще і необхідність задоволення вимог зовнішніх користувачів, серед яких в Україні головне місце, як було зазначено вище, відводиться податковим органам, то взагалі стає зрозумілим, що досягнути консенсусу дуже важко. Постає питання: яким чином ця ситуація може бути змінена? На нашу думку, це може бути досягнуто лише шляхом пошуку консенсусу економічних інтересів і балансу інформаційних вимог з боку різних груп користувачів облікової інформації.

У свою чергу враховуючи, що основним ініціатором реформування бухгалтерського обліку як важливої складової інституціональних перетворень в Україні є державні органи, то вважаємо, що саме вони мають зробити перші кроки на шляху забезпечення цього балансу.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження, результати якого опубліковані в нашій роботі [110, с.161-166], можна зробити висновок:

1. Діючий низький стан практики обліку в Україні відображає проблему конфлікту економічних інтересів різних суб'єктів: засновників бізнесу, управлінців різних рівнів, податкових органів тощо. При тому простежується дисбаланс у задоволенні інформаційних вимог із перекосом у бік інтересів державних органів із формуванням облікових даних для цілей оподаткування. Прийняття Податкового кодексу України лише частково вирішило проблему інтеграції обліку і адекватної ув'язки ведення обліку й складання звітності для різних вимог.

2. Рівень задоволення інтересів основних груп користувачів в якісній обліковій інформації залишається низьким відносно всіх її видів – фінансової, податкової, управлінської.

3. На законодавчому рівні необхідні додаткові кроки, спрямовані на:

- ліквідацію можливості прихованого тиску на суб'єктів господарської діяльності з боку податкових органів шляхом примушення виконувати «податкове навантаження», встановлене від показників обсягів реалізації товарів, робіт, послуг;
- забезпечення єдності інформаційної бази в обліку для цілей

складання фінансової і податкової звітності.

4. Вважаємо, що лише шляхом пошуку балансу економічних інтересів між різними суб'єктами ринку і інформаційних вимог зможе бути забезпечено створення реальних умов для підвищення якості бухгалтерського обліку в Україні. У свою чергу забезпечити досягнення консенсусу інтересів можливо через поглиблення інтеграційних процесів в обліку.

2.3.2. Реальні наукові результати попередників і не вирішені питання

Проблеми пошуку можливостей максимального задоволення потреб різних груп користувачів облікової інформації за рахунок поглиблення інтеграційних процесів в обліку, спрямованих в кінцевому підсумку на підвищення рівня економічної безпеки і забезпечення стійкого розвитку, в останні роки постійно так чи інакше підіймаються в роботах цілого ряду дослідників із різних точок зору. Виділимо найбільш суттєві, на наш погляд, результати попередників, які отримані з цього приводу і які так чи інакше є базою наших досліджень:

1. В області теорії обліку:

- упорядковано склад користувачів облікової інформації і розкрито зміст їх основних інформаційних вимог, доведено наявність асиметрії облікової інформації;
- частково відпрацьовано понятійно-категоріальний апарат концепції стійкого розвитку як відносно самого по собі розкриття змісту понять «економічна безпека», «економічна стійкість», «стійкий розвиток», так і з точки зору напрямів застосування цих понять в обліку;
- розкрито зміст поняття «інтеграція обліку» стосовно різних видів інтеграційних процесів, зокрема відносно оперативного, бухгалтерського і статистичного видів обліку; фінансового і управлінського обліку, гармонізації бухгалтерського обліку і податкових розрахунків тощо;
- окреслено місце обліку в системі управління процесами забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку;

– визначені завдання бухгалтерського обліку, які стосуються інформаційного забезпечення процесів прийняття управлінських рішень в контексті проблеми економічної безпеки та інші.

2. В області методології:

– обґрунтовано концепцію синергії облікової інформації і розкрито теоретико-методологічні засади синергічної побудови системи бухгалтерського обліку для задоволення інформаційних потреб управління;

– розроблені концептуальні основи і загальні напрями подальшого реформування системи бухгалтерського обліку в Україні на підставі застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. При тому запровадження МСФЗ розглядається як основний напрям удосконалення облікової системи з точки зору підвищення якості облікової інформації, спрямованої на задоволення потреб широкого кола зовнішніх користувачів;

– розроблені і обґрунтовані методологічні підходи щодо оцінки і відображення в обліку і звітності основних економічних об'єктів;

– обґрунтовано посилення управлінської орієнтації господарського обліку в цілому і бухгалтерського обліку зокрема;

– опрацьовані основні підходи щодо поглиблення інформаційних можливостей обліку в частині задоволення управлінських потреб із застосуванням або поділу облікової системи на види (управлінський і фінансовий), або навпаки за рахунок поєднання різних підсистем в єдину цілісну інформаційну систему;

– обґрунтовані підходи і розроблені моделі доцільних організаційних структур, які забезпечують умови для взаємопов'язаного розвитку окремих управлінських функцій: планування, обліку, контролю, аналізу і регулювання тощо.

3. В області методики:

– відпрацьовано План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, в котрому відмінена жорстка регламентація складу субрахунків з метою

- розширення прав підприємств при побудові їх облікових систем;
- розроблені моделі аналітичного обліку всіх основних економічних об'єктів, що відокремлюються в традиційній системі бухгалтерського обліку (активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів) із такою мірою повноти і деталізації, яка потрібна для забезпечення адекватного розкриття їх стану, а також для контролю за збереженням ресурсів на всіх стадіях їх зберігання і руху;
- розроблені окремі пропозиції щодо відображення в обліку нових економічних об'єктів, зокрема трансакційних витрат, соціальних витрат, показників екологічної безпеки, інтелектуального капіталу тощо;
- відпрацьовано підходи до вироблення облікової політики з акцентом на вирішення завдання підтримання стійкого розвитку тощо.

У даному випадку ми не ставили за мету навести вичерпний перелік результатів, а лише окреслили ті напрями, які отримані протягом останнього періоду розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку і дозволяють вирішувати завдання підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку підприємств на сьогоднішній день. Однак цілий ряд суттєвих питань потребує подальших досліджень. Так, до них можна віднести наступні:

- не має чіткості у розстановці акцентів на забезпечення цільової установки підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку у меті і завданнях, що стоять перед цілісною системою обліку;
- не відпрацьовані принципи бухгалтерського обліку і складання звітності з урахуванням нових вимог до облікової інформації у межах Концепції стійкого розвитку і складання Інтегрованої звітності;
- незважаючи на численні дискусії, не досягнуто єдиного підходу, яким саме чином мають співвідноситися між собою окремі підсистеми облікової системи: фінансовий і управлінський облік, бухгалтерський облік і розрахунки для цілей оподаткування. Потребують додаткового опрацювання і обґрунтування шляхи застосування новітніх концепцій

- управління інформаційної спрямованості, зокрема контролінгу, стратегічного управлінського обліку, глобального бухгалтерського обліку тощо;
- не окреслено сутність конфліктів економічних інтересів окремих зацікавлених осіб як основного виду загроз економічній безпеці і стійкому розвитку підприємства і їх вплив на облікову систему;
 - практично повністю відсутні наукові розробки щодо змісту і порядку складання Інтегрованої звітності як продукту цілісної облікової системи у межах Концепції стійкого розвитку;
 - не відпрацьовані практичні механізми відносно ефективної інтеграції бухгалтерського обліку із системою податкових розрахунків, відсутні зручні методичні розробки щодо обліку податкових різниць між бухгалтерським прибутком і прибутком для цілей оподаткування;
 - не відпрацьовані методики відображення в обліку чинників зовнішнього середовища і, зокрема, обліку трансакційних витрат тощо.

Також хотілося б звернути увагу на те, що майже в жодній із робіт з обліку не розглядалися процеси реформування облікової системи в Україні з позицій неінституціонального підходу, а сьогодні неінституціоналізм є однією із найбільш перспективних економічних теорій, яка дає широкий інструментарій до пізнання реальних економічних процесів в цілому і процесів, що відбуваються в обліку зокрема.

Як відомо, інститути створюються для того, щоб сприяти підвищенню безпечності функціонування всіх господарюючих суб'єктів, вони покликані зменшити невизначеність. А отже, інституціональна теорія і Концепція стійкого розвитку постають нерозривно пов'язаними між собою. І розгляд проблем обліку через поглиблення інтеграційних зв'язків всередині системи управління і всередині самої системи обліку з метою орієнтації його на цілі підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку саме за допомогою застосування інституціонального підходу представляється актуальним і корисним як з теоретичної, так і з практичної точки зору.

РОЗДІЛ 3

Концептуальні засади розвитку цілісної системи обліку в контексті забезпечення економічної стійкості підприємства

3.1. Системний підхід до розвитку системи обліку на інтеграційних засадах з орієнтацією на цілі підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку

3.1.1. Переваги системного підходу

Під час визначення заходів щодо удосконалення будь-якої складової загальної системи управління, в тому числі інформаційної, організаційної тощо, можуть бути застосовані різні підходи, систематизовані в роботі [111, с.59-60, 228-229]: діалектичний, процесний, ситуаційний, функціональний, рефлексивний, системний. Узагальнення підходів зроблене на підставі робіт авторів [112, с.94-112; 113, с. 17-21, 23-24; 114, с. 59-134], яке дозволяє зробити висновок, що саме системний підхід постає універсальним, бо дає можливість комплексно дослідити об'єкт.

При розгляді цього ж питання у роботі Паламарчука А.В. [9, с. 45] відокремлено два підходи: локальний і системний, але також цілком правильно відзначено, що локальний підхід має суттєвий недолік: він передбачає «дослідження і поліпшення справ у певній, окремо взятій частині системи управління, і далеко не завжди отримані рішення узгоджуються із завданнями інших її частин» [9, с.45].

Цей недолік повністю знімається в умовах застосування

системного підходу, оскільки він:

- передбачає розгляд кожної окремої частини у взаємозв’язку і взаємозалежності з іншими складовими частинами системи управління з урахуванням їх цілей, завдань та інтересів, і, таким чином, коли визначаються шляхи удосконалення однієї складової, тим самим отримуються механізми для поліпшення системи управління в цілому, і навпаки;
- дозволяє максимально використовувати синергетичний ефект;
- забезпечує можливість підпорядкувати цілі системи нижчих рівнів цілям системи вищих рівнів, що створює умови для ефективної взаємодії всіх частин інформаційної системи управління;
- не заперечує, а навпаки створює умови для застосування й інших методологічних підходів – ситуаційного, функціонального, процесного та інших, що у цілому, як правильно зазначено в [111, с.60], значно підвищує результативність дослідження.

3.1.2. Загальна спрямованість і блок-схема системного підходу

У межах загальної проблеми удосконалення системи обліку в системі управління станом економічної безпеки і стійкого розвитку промислового підприємства на інтеграційних засадах можна виділити безліч часткових проблемних питань, однак особливе місце, на нашу думку, займає формулювання загального підходу, який має визначати концептуальні напрями у її вирішенні.

У межах системного підходу потрібно спочатку виробити сукупність теоретичних і методологічних положень, котрі визначають загальну спрямованість концепції розвитку обліку на інтеграційних засадах в системі управління процесами забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку, а потім здійснити їх реалізацію шляхом розробки комплексу методичних і організаційних рішень, а також практичних рекомендацій.

Блок-схема системного підходу до удосконалення системи обліку на інтеграційних засадах з орієнтацією на цілі економічної безпеки і стійкого розвитку промислового підприємства наведена на рис. 6.

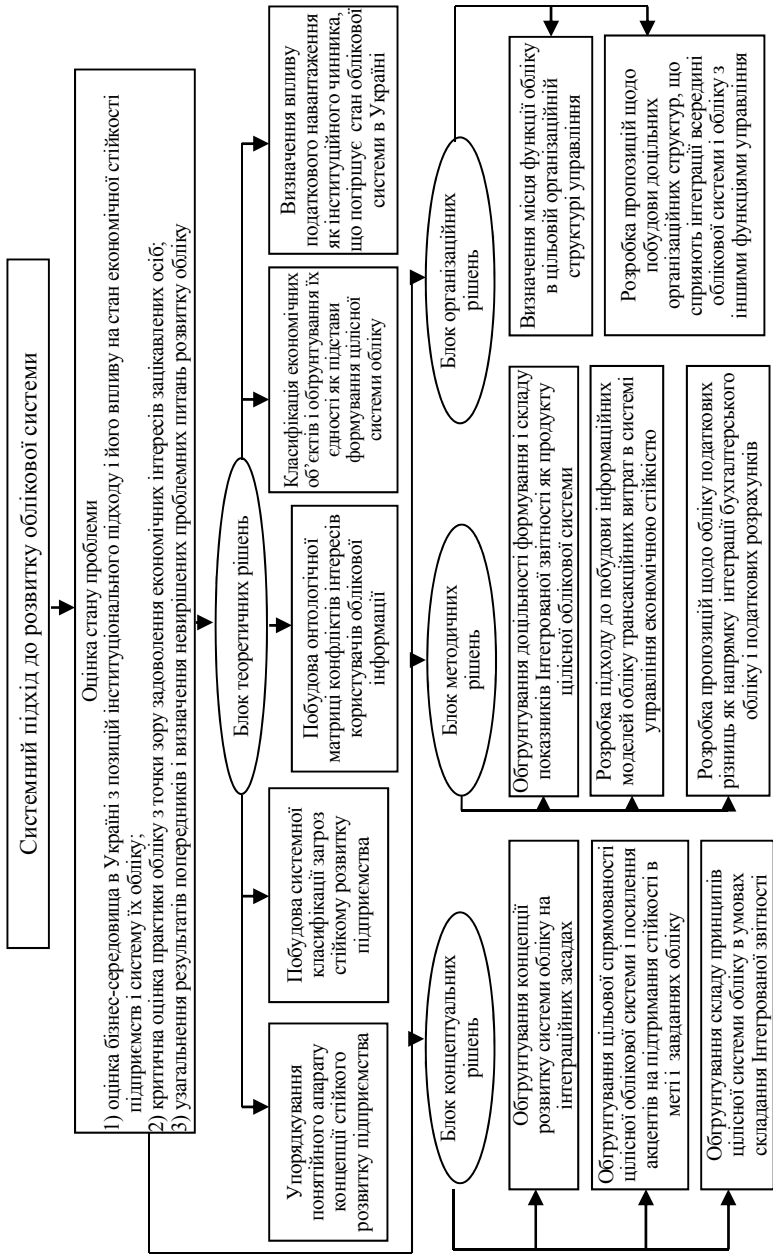


Рис.6. Блок-схема системного підходу дослідження напрямів удосконалення облікової системи

Розробка концептуальних, методичних і організаційних рішень має будуватись на докладному аналізі стану проблеми на підставі узагальнення і поглиблення наукових результатів, що одержані вітчизняними і зарубіжними дослідниками, критичної оцінки діючої практики обліку в сучасних умовах господарювання на промислових підприємствах. При тому при дослідженні практики, на наш погляд, слід окреслити коло проблем, пов'язаних із оцінкою стану бізнес-середовища в Україні з позицій інституціонального підходу і його впливу на стан економічної безпеки і стійкого розвитку підприємств, тобто визначити чинники інституціонального середовища, з якими доводиться стикатися вітчизняним суб'єктам господарювання, а також з'ясувати, яким чином це впливає на стан облікової системи. Особливу увагу при тому доцільно приділити інституціональному аналізу напрямів реформування облікової системи відносно запровадження МСФЗ і впровадження Податкового кодексу, що відбуваються в Україні в останні роки. Критичну оцінку діючої системи обліку необхідно провести з точки зору рівня задоволення інтересів зацікавлених осіб, що користуються обліковою інформацією.

Далі має бути проведено аналіз теоретичних положень і рекомендацій, що містяться в сучасній економічній літературі, що дозволяє окреслити результати попередників, виділити невирішені і дискусійні питання, вирішення яких може сприяти розвитку обліку як інформаційної системи в управлінні процесами підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку.

Докладніше виділимо складові кожного з блоків напрямів дослідження. Так, у межах теоретичного блоку питань має бути:

1) здійснено упорядкування понятійного апарату концепції економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства. Як зазначалося вище, на сьогодні в літературі остаточно не з'ясовано зміст термінів «економічна безпека», «економічна стійкість», «стійкий розвиток», а без чіткого окреслення суті цих термінів неможливо обґрунтовано підходити до визначення місця обліку в системі управління процесами підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку;

2) побудована системна класифікація загроз економічній безпеці

і стійкому розвитку підприємства. На стадії розробки концепції необхідно чітко з'ясувати склад основних загроз економічній безпеці у всіх сферах діяльності підприємства і побудувати їх системну класифікацію.

У коло уваги мають потрапити як реальні, так і потенційні загрози. Це є важливим для ефективної реалізації всіх управлінських функцій і особливо функцій обліку і контролю. Доцільно надати максимально розгорнуту характеристику економічних загроз з метою цілеспрямованого визначення заходів щодо їх протидії;

3) розроблена онтологічна матриця конфліктів інтересів користувачів облікової інформації. З'ясування економічних інтересів є по суті вихідним етапом побудови системи управління станом економічної безпеки і стійким розвитком підприємства, оскільки саме вони формують напрями розвитку всієї економічної діяльності і постають її спонукальними мотивами.

Для того, щоб забезпечити ефективний захист тих чи інших економічних інтересів, їх необхідно чітко сформулювати в процесі формування системи управління. Під час відпрацювання цього етапу потрібно визначити склад основних економічних інтересів окремих зацікавлених осіб відносно підприємства, з'ясувати суть основних конфліктів інтересів, визначити, яким чином це впливає на інформаційні запити з боку різних користувачів облікової інформації, окреслити можливості досягнення консенсусу інтересів;

4) поглиблена класифікація економічних об'єктів, що знаходяться у сфері облікового моделювання за сукупністю ознак, які об'єктивно притаманні господарюючим суб'єктам, і здійснено обґрунтування об'єктної єдності як підстави для формування цілісної системи обліку.

Слід зазначити, що побудова системної класифікації об'єктів має виключно важливе значення для розширення інформаційної ємкості облікових моделей, які покликані задовольнити коло вимог різних користувачів облікової інформації, що постійно розширюється. На стадії обґрунтування напрямів розвитку інформаційної функції обліку в системі управління економічною стійкістю важливе значення має вирішення питання: які саме

економічні об'єкти мають потрапити у сферу інформаційного моделювання в обліку. Класифікація має привести в систему різноманітність самих економічних об'єктів та їх характеристик. На нашу думку, застосування об'єктно-орієнтованого підходу дозволить будувати системну облікову модель економіки підприємства, в якій, з одного боку, були б відображені ресурси та їх джерела, доходи, витрати і результати діяльності всіх його структур, з другого, – вони були б узагальнені стосовно підприємства у цілому;

5) визначено вплив податкового навантаження як найголовнішого інституційного чинника, що погіршує стан економічної стійкості вітчизняних підприємств і негативно впливає на стан облікової системи в Україні. Рівень податкового навантаження слід розглянути з позицій теорії неoinституціоналізму, а податки – з позицій теорії трансакційних витрат, оскільки саме в такому ракурсі можна пояснити вплив податкового чинника на рівень економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства і прослідкувати зв'язок із обліковою системою суб'єктів господарювання.

б) побудована класифікація облікової інформації за сукупністю ознак, які в достатній мірі розкривають її внутрішню структуру, напрямки використання, коло споживачів тощо.

Блок концептуальних рішень вимагає:

1) обґрунтування цільової спрямованості цілісної облікової системи і посилення акцентів на підтримання економічної стійкості в меті і головних завданнях обліку. У блоці концептуальних рішень важливе значення має формулювання цілі й основних завдань обліку як інформаційної системи. На стадії осмислення загального підходу слід сформулювати ту основну ціль, на яку далі повинна орієнтуватись система обліку, виходячи з її місця в цілісній інформаційній системі підприємства. Ця мета має знаходитись у взаємозв'язку з цілями управління і чітко орієнтувати облікову систему на створення інформаційних умов, необхідних для реалізації всіх функцій управлінського циклу з орієнтацією на підтримання стійкого розвитку.

Формулювання мети обліку дозволить чітко визначити основні

завдання облікової системи, які повинні орієнтувати її на задоволення інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів облікової інформації. Від того, яку спрямованість будуть мати мета і головні завдання обліку, залежать ефективність організації бухгалтерського персоналу, зміст інформаційних облікових моделей, глибина інтеграційних процесів;

2) обґрунтування концепції розвитку цілісної системи обліку, тобто її розвитку на інтеграційних засадах. При тому слід чітко визначитися, яке місце в розвитку системи управління станом економічної безпеки і стійкого розвитку мають сучасні концепції контролінгу, стратегічного управлінського обліку тощо. Такий аналіз дозволить з'ясувати, чи є ці концепції альтернативними шляхами у розвитку облікової системи на інтеграційних засадах, чи це є взагалі концепції розвитку саме обліку, чи вони відносяться до концепцій управління, і облік в них має підпорядковане значення;

3) обґрунтування складу принципів цілісної системи обліку в умовах складання Інтегрованої звітності.

Для установаження загальних основ інформаційного моделювання економічних об'єктів в системі обліку, яке зумовлює можливість цілеспрямованого функціонування управлінського циклу, необхідно обґрунтувати склад і чітко розкрити зміст принципів обліку як принципів розробки інформаційних моделей з метою подальшого використання облікової інформації для складання Інтегрованої звітності.

У межах підходу під принципами слід розуміти певні індуктивно сформульовані витвори, що мають бути універсальним засобом побудови облікових інформаційних моделей.

Актуальність осмислення відомих принципів і посилення в них акцентів на розвиток інформаційної функції обліку в контексті проблеми економічної безпеки і стійкого розвитку і поглиблення інтеграційних процесів в інтересах удосконалення цілісної системи управління зростає у зв'язку з тим, що в законодавчих документах, науковій і методичній літературі широко розповсюджені найрізноманітніші підходи до визначення принципів, які, однак, обходять проблему розвитку обліку в контексті Концепції стійкого розвитку і не пов'язані із завданням складання Інтегрованої

звітності.

Поряд із визначенням складу принципів обліку доцільне упорядкування якісних характеристик, яким має відповідати облікова інформація для її ефективного використання управлінською системою й іншим колом користувачів. При тому, якщо принципи мають фіксувати загальні напрями створення облікових моделей, вимоги до інформації повинні визначити умови, за яких ці принципи взагалі можуть бути реалізовані.

Блок методичних рішень включає:

1) обґрунтування доцільності формування і складу показників Інтегрованої звітності як продукту цілісної облікової системи. На сьогодні перехід від формату фінансової звітності до Інтегрованої звітності, що містить і фінансові, і нефінансові показники, практично є нагальною потребою розвитку світової економіки, однак яким чином здійснювати формування цієї звітності не з'ясовано.

Є лише загально окреслений підхід, але які конкретні показники мають бути розкриті у звітності з урахуванням її спрямування на забезпечення консенсусу інтересів різних зацікавлених осіб не визначено, отже, ці розробки є принципово важливими й актуальними;

2) розробку пропозицій щодо обліку податкових різниць як напрямку інтеграції бухгалтерського обліку і податкових розрахунків. Незважаючи на достатню проробленість проблеми обліку податкових різниць у світовій обліковій теорії і практиці, актуальними здаються розробки в цій сфері з урахуванням особливостей діючого податкового законодавства в Україні, оскільки вважаємо, що саме через механізм конкретизації методики обліку податкових різниць можна, по-перше, полегшити облік, і, по-друге, максимально інтегрувати податкові розрахунки і систему бухгалтерського обліку;

3) розробку підходу до побудови інформаційних моделей обліку трансакційних витрат у системі управління економічною стійкістю. Інтерес до обліку трансакційних витрат зумовлений тим, що саме ці витрати є проявом інституціонального впливу на бізнес і саме вони, з одного боку, мають сприяти створенню умов для економічної

безпеки і стійкого розвитку суб'єкта господарювання, а з іншого боку, фактично в практиці роботи вітчизняних підприємств мають зворотній характер і вплив. Отже, пошук механізмів обліку і контролю цих витрат з метою їх оптимізації є вельми важливим.

Блок організаційних рішень включає:

1) визначення місця функції обліку в цільовій організаційній структурі управління;

2) розробку пропозицій щодо побудови доцільних організаційних структур, що сприяють інтеграції всередині облікової системи й інтеграції обліку з іншими функціями управління.

Розробка підходу до розміщення облікового персоналу і формулювання пропозицій щодо побудови доцільних організаційних структур з точки зору посилення інтеграційних процесів в управлінні і, зокрема, – у створенні економічної інформації, необхідної і достатньої для прийняття управлінських рішень, має суттєве значення на стадії вироблення концепції розвитку інформаційної функції обліку в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком, оскільки від цього безпосередньо залежить обсяг, напрями та характер інформаційних потоків.

У зв'язку з цим необхідно чітко визначити, які зміни організаційних форм обліку є доцільними з точки зору ефективного комбінування всіх управлінських функцій з метою посилення інтеграційних процесів в управлінні будь-яким економічним об'єктом.

Сформульовані основні положення теоретичного і методологічного характеру складають концепцію розвитку інформаційної функції обліку в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком. Саме в цих напрямках, на нашу думку, і має здійснюватись подальше дослідження цієї важливої для практики проблеми.

З більш докладною характеристикою кожної з визначених складових теоретичного, концептуального, методичного й організаційного напрямів можна ознайомитися у відповідних пунктах даної роботи.

3.2. Економічні інтереси й інформаційні потреби користувачів облікової інформації – конфліктність і вплив на цільову спрямованість обліку

Ураховуючи, що основним джерелом небезпек в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком є конфлікти інтересів окремих осіб, що мають пряме або опосередковане відношення до підприємства, то розгляд змісту економічних інтересів основних груп користувачів облікової інформації в частині визначення їх конфліктності, взаємозалежності і впливу на цільову орієнтацію обліку постає окремим і вельми складним питанням, на якому доцільно зупинитися більш детально.

У сучасній літературі питання визначення сутності економічних інтересів і характеру їх взаємодії досліджуються із найрізноманітніших позицій як філософського, так і економічного спрямування, зокрема ним присвячені роботи таких дослідників, як: Л.І. Абалкін, В.М. Геєць, М.І. Гераськін, В.Т. Єлагін, М.М. Мусін, Ю.Ф. Кулаєв, А.І. Косарев, Н.В. Єфстаф'єв та інших. При тому достатньо глибоко досліджені як суто теоретичні аспекти, що стосуються визначення суті, природи і ролі економічних інтересів у розвитку виробництва, побудови їх класифікації, розкриття взаємозв'язку між економічними інтересами і відносинами власності, характеру взаємодії і оцінки узгодженості економічних інтересів на різних рівнях (державному, регіональному, галузевому, рівні окремого економічного суб'єкта тощо) [115], так і аспекти визначення змісту і механізму узгодження економічних інтересів підприємств окремих галузей та видів діяльності, а також інтересів зацікавлених осіб всередині і поза межами підприємства. Водночас у зв'язку зі змінами умов ведення господарської діяльності, процесами реформування економіки, ускладненням економічних відносин, які відбувалися наприкінці ХХ і на початку ХХІ століть, проблеми дослідження системи економічних інтересів не тільки не втратили своєї актуальності, а й стали ще більш важливими, оскільки ускладнився сам склад суб'єктів господарювання і осіб, які мають пряме і

непряме відношення до господарської діяльності.

У цілому можна констатувати, що протиріччя економічних інтересів в останні роки поглибилися і необхідність пошуку шляхів досягнення їх балансу знову привернула увагу численних дослідників, до яких можна віднести: Бочарову І., Вишневського Д., Воротілову Н.Н., Канапухіна П.А., Хабібуліну Д.Т., Юр'єва В.М., Чернецову Н.С. та інших. Слід зазначити, що дослідження питання узгодження економічних інтересів безпосередньо пов'язано із питаннями підтримання економічно безпечного (стійкого) розвитку будь-якого суб'єкта господарської діяльності, оскільки саме конфлікти інтересів постають одним із важливих чинників, що негативно впливають на стан економічної стійкості.

Конфлікти і протиріччя в системі економічних інтересів безпосередньо впливають і на стан системи інформаційного забезпечення суб'єкта господарювання, оскільки кожен із користувачів інформації ставить свої інформаційні вимоги, які можуть вступати в неузгодження із інтересами і вимогами іншої групи користувачів.

Як зазначає Соколов Я.В., «різні групи осіб, що беруть участь в господарському процесі, переслідують неоднакові цілі, тому вибирають ті інструменти, ті методи обрахування фінансових показників, які їм вигідні» [116, с.11]. Вважаємо, що протиріччя в цілях, які є проекцією різниці в економічних інтересах різних груп осіб, впливають не лише на різні інструменти і методи розрахунку фінансових показників, проблема цих протиріч і їх впливу більш глибока.

Неспівпадання в цілях, конфліктність інтересів різних осіб, що мають відношення до бізнесу, безпосередньо впливають на всю систему інформаційного забезпечення системи управління будь-якого підприємства.

Дослідженню питань з'ясування складу інформаційних потреб різних груп користувачів облікової інформації в останні роки приділяється увага головним чином з приводу проблеми доцільності або недоцільності розмежування різних видів обліку (фінансового, управлінського, обліку для цілей оподаткування тощо). Водночас наукових праць, в яких би системно освітлювалися питання

вивчення економічних інтересів окремих груп користувачів облікової інформації, їх впливу на інформаційні вимоги цих груп та змісту конфліктів, які можуть виникнути з точки зору забезпечення користувачів обліковою та іншою управлінською інформацією, на жаль, небагато. До таких робіт належать праці Соколова Я.Д. [116], Крупки Я.Д. [117, с.132-134]; Сопко В.В. [118], Голова С.Ф. [119], Лаговської О.А. [120], а також деякі інші. Роботи цих авторів будуть взяті за основу нашого дослідження.

Між тим зазначимо, що незважаючи на наявність цих праць, ще цілий ряд аспектів відносно визначення складу і змісту конфліктів економічних інтересів між різними групами користувачів облікової інформації продовжують залишатися недостатньо вивченими. Так, звернемо увагу наприклад, на те, що в зазначених працях практично не враховані різниці в інтересах з боку різних груп осіб відносно доцільності несення окремих груп трансакційних витрат, що виникають у процесі господарської діяльності. Не в повній мірі дослідженим є також механізм впливу різних учасників господарювання на те, яке змістовне наповнення буде мати різні звіти, що формується для різних цілей тощо.

Таким чином, нашою метою є чітке з'ясування складу основних груп користувачів облікової й іншої управлінської інформації з урахуванням суті їх економічних інтересів, побудова онтологічної матриці конфліктів економічних інтересів різних груп користувачів облікової інформації з урахуванням напрацювань попередників, однак із власним баченням і обґрунтуванням; визначення основних видів загроз через вплив інтересів окремих зацікавлених осіб, що впливають на стан безпечного розвитку суб'єкта господарювання і визначення напрямку подолання гостроти конфлікту інтересів.

В економічній літературі широко розповсюдженим є розмежування користувачів облікової інформації за ознакою їх відношення до підприємства із поділом на внутрішніх і зовнішніх користувачів і з відокремленням у складі останніх: користувачів із прямим фінансовим інтересом, користувачів із непрямим фінансовим інтересом і користувачів без фінансового інтересу.

За ступенем впливу та змістом отримуваної інформації Крупка Я.Д. розподіляє користувачів на такі групи: власники

(засновники, інвестори, акціонери); працівники (керівники, менеджери, інший управлінський апарат, інші працівники); держава (органи податкові, статистики, дозвільної системи, державна комісія з цінних паперів та фондового ринку); партнери (постачальники, підрядники, покупці, замовники, інші дебітори й кредитори, банки); громадськість (потенційні інвестори) [117, с.132].

Сопко В.В. до складу внутрішніх користувачів відносить власників підприємства та управлінський персонал; менеджерів різних напрямів діяльності (фінансових, виробничих, з маркетингу тощо); керівників різних підрозділів підприємства – центрів відповідальності; працівників підприємства [118]. У складі зовнішніх користувачів Сопко В.В. відокремлює кілька груп, а саме:

- 1) контрагенти: дійсні та потенційні інвестори; банківські та інші кредитні установи, постачальники та інші кредитори; замовники, покупці, клієнти;
- 2) органи державного регулювання і контролю: державні податкові інспекції, органи фонду Державного майна; органи державної статистики;
- 3) інші користувачі (профспілки; широка громадськість; інші користувачі) [118].

Як бачимо, наведені авторами групи користувачів частково перетинаються між собою, а в деяких аспектах доповнюють один одного.

Дуже важливим питанням є те, що різні групи користувачів, як правильно зазначає Крупка Я.Д., «своїми діями по-різному впливають на величину фінансових показників. Одні стараються мінімізувати. Інші бажають збільшення їх значень. І тільки окремі з них хочуть мати реальну картину» [117, с.132]. Вважаємо, що така картина є наочним відображенням конфлікту інтересів.

Зазначимо, що складність також полягає в тому, що реальний вплив на рівень окремих показників господарської діяльності з позицій різних осіб і вплив на подання інформації в певному вигляді в деяких випадках різноспрямовані. Так, основною групою користувачів облікової інформації є інститут власників (засновники, учасники, акціонери тощо). На перший погляд, з позицій власників їх головний інтерес полягає в максимізації прибутку і максималь-

ному покращенні фінансового становища, підвищенні вартості бізнесу та таке інше, залежно від того, яку основну мету переслідує конкретний власник на певному етапі діяльності компанії.

Однак постає питання: при поданні інформації у фінансовій звітності чи зацікавлений власник у розкритті саме таких показників? Відповідь неоднозначна, оскільки, коли мова йде про фінансову звітність для самих себе, то власник зацікавлений в розкритті реальних показників, коли ж мова йде про фінансову звітність, що подається для цілей отримання кредиту в фінансово-кредитні установи, – власник зацікавлений в найоптимістичнішій картині фінансового стану і максимальних результатах господарської діяльності. Коли ж фінансова звітність подається в Державну податкову інспекцію, то власник, навпаки, ніяк не зацікавлений розкривати максимальну суму прибутків і позитивні показники фінансового стану, більш того, він не зацікавлений взагалі в реальному розкритті інформації, бо головна мета в даному випадку полягає в тому, щоб мінімізувати суму податків, що сплачуються, а отже, орієнтувати керівництво компанії на складання максимально оптимістичної фінансової звітності, що, починаючи з 2012 року, здається в податкові органи, власник, як правило, не буде. Тобто залежно від споживача фінансової звітності власник зацікавлений в різному поданні однієї і тієї ж інформації в різних варіаціях.

Далі зупинимося на розгляді економічних інтересів іншої найбільш вагової групи користувачів – інституту менеджерів всіх рівнів.

По-перше, саме ця група користувачів має найбільший вплив на обсяг і формат інформації, що наводиться у всіх видах звітності. Саме ця група користувачів визначає облікову політику, а отже, прямо впливає на розмір окремих фінансових показників.

По-друге, ця група користувачів має забезпечувати реалізацію інтересів власників бізнесу і з таких позицій має бути зацікавлена в максимальному збільшенні прибутковості і покращенні фінансового становища компанії. Однак у даному випадку необхідно розрізняти менеджерів різного рівня і, відповідно, їх інтереси і враховувати, чи є залежність між результатами роботи компанії і сумою матеріальної чи іншої винагороди, що отримують відповідні управлінці різних

рівнів.

Так, якщо мова про менеджерів вищого рівня, які поряд із заробітною платою, преміями та іншими прирівняними до них формами винагороди мають можливість отримувати опціони на придбання акцій власної компанії, то економічні інтереси таких менеджерів у більшості випадків перетинаються з інтересами власників, оскільки вони зацікавлені в максимальному збільшенні прибутковості, покращенні фінансового стану і збільшенні вартості фірми. Якщо ж в якості винагороди за власну працю менеджери будь-якого рівня управління отримують лише заробітну плату, премії тощо, то хоча в цілому загальна зацікавленість в прибутковій діяльності компанії і стабільності її фінансового стану є, однак головний інтерес все ж таки в тому, щоб отримувати більшу суму заробітної плати в якості поточних виплат, і зацікавленості у збільшенні вартості компанії в даному випадку не простежується.

У даному випадку хотілося б окремо зупинитися на такому понятті як трансакційні витрати і зазначити, що саме з приводу цього показника позиції власників і менеджерів, як правило, не співпадають.

Якщо оцінювати позицію власників суб'єктів господарської діяльності, то в більшості випадків вони зацікавлені: 1) в мінімізації трансакційних витрат; 2) в максимальному розкритті всієї інформації про ці витрати з метою контролю їх рівня і подальшої оптимізації. У будь-якому випадку власників цікавить реальна ситуація з рівнем трансакційних витрат як внутрішнього, так і зовнішнього характеру.

Що ж стосується менеджерів всіх рівнів, то їх відношення до трансакційних витрат компаній дещо інше. З одного боку, менеджери у випадках, коли їх результати діяльності залежать від результатів діяльності компанії в цілому, зацікавлені в їх покращенні, а, отже, оптимізація рівня трансакційних витрат може бути в колі їх інтересів. Однак в деяких випадках, коли мова йде про так звані витрати опортуністичної поведінки, менеджери можуть бути прямо зацікавлені у збільшенні трансакційних витрат компанії, що в даному випадку є формою перерозподілу коштів у бік управлінців.

Окрім менеджерів, окрему групу користувачів облікової

інформації становлять звичайні працівники. Зрозуміло, що їх основний економічний інтерес полягає в отриманні максимальної суми заробітної плати, премії чи інших соціальних благ від підприємства. Цих користувачів хвилює інформація про загальний фінансовий стан підприємства; про можливість збереження їх робочих місць в найближчій і віддаленій перспективі, можливість максимального підвищення оплати праці.

На формування облікової інформації ця група користувачів прямим шляхом не впливає і зацікавлена в тому, щоб компанія, з одного боку, продовжувала своє існування з достатнім рівнем прибутковості і фінансової стійкості, з іншого боку, - у збільшенні виплат на користь цієї групи користувачів, а зрозуміло, що збільшення виплат заробітної плати та інших соціальних виплат призводить до зменшення прибутковості і погіршення фінансового стану. Ця група користувачів, на наш погляд, скоріше зацікавлена в розкритті інформації про реальний стан справ в компанії, щоб розуміти доцільність продовження зв'язку власної професійної діяльності з майбутнім своєї фірми.

Особливу групу користувачів становлять різноманітні державні інститути: податкові органи, статистичні органи, НКЦПіФР, органи дозвільної системи. Інтереси всіх цих інститутів практично можна поділити на дві групи: по-перше, це фінансові інтереси (прямі і непрямі), по-друге, нефінансові інтереси. Хоча деякі дослідники вважають, що інтерес податкових органів до підприємства полягає лише в своєчасності і повноті сплати податків [118], вважаємо, що, на жаль, як свідчить практика взаємодії вітчизняного бізнесу з податковими органами, їх інтерес не просто в тому, щоб отримати повну суму податків залежно від реальних результатів господарської діяльності, як це має бути в нормальній економіці, а в тому, щоб отримати максимально можливу суму податків і штрафних санкцій, незважаючи на реальний фінансовий стан і рівень прибутковості бізнесу, і забезпечити своєчасне надходження цих сум до бюджету. Такий економічний інтерес податкових органів безпосередньо впливає на поведінку представників відповідних інститутів і призводить до підриву прибутковості бізнесу, погіршення фінансового стану. З позицій інформаційного запиту – такий підхід

пов'язаний із вимогою з боку податкових органів відображення максимальних показників прибутку чи максимально можливого рівня доходу (обороту) та інших податкоформуючих показників у межах заданого зверху податкового навантаження, що на практиці призводить до зворотного результату - мінімізації їх рівня будь-якими легальними чи нелегальними шляхами.

Вважаємо, що слід розрізнити економічні інтереси ситуаційного і стратегічного спрямування. Якщо ми оцінимо стан нині діючих взаємовідносин між підприємствами і податковими органами як одними із вельми впливових державних інститутів по відношенню до бізнесу, то можемо побачити, що останні переслідують ситуаційні економічні інтереси – отримати максимальну суму податків при певному обсязі господарської діяльності, виходячи із заданого рівня податкового навантаження і плану збору податків. Такий ситуаційний інтерес прямо вступає в конфлікт із державними інтересами по збору податків у стратегічній перспективі: підриваючи основи господарської діяльності і суттєво зменшуючи прибутковість бізнесу і погіршуючи його фінансовий стан, придушуючи підприємства податками, зборами і штрафними санкціями державні податкові інститути фактично «рубать сук, на якому сидять». Закриття бізнесу, що стає нерентабельним в умовах жорсткої податкової системи, не відповідає інтересам держави, громадськості тощо, оскільки підриває майбутню фінансову стабільність надходжень до державного і місцевих бюджетів, негативно впливає на рівень зайнятості населення тощо. Тобто конфлікт інтересів виникає в самій системі державних інститутів, які до того ж конфліктують із інтересами власників, менеджерів і співробітників. Вважаємо, що саме цей конфлікт за сталих економічних умов є найбільш гострим і найважчим з практичної точки зору сьогодні в Україні.

Слід мати на увазі, що інтереси держави в цілому не завжди співпадають із інтересами представників державних інститутів. У даному випадку не хотілося б зупинятися на проблемах корупції, однак зазначимо, що саме через цю причину часто виникають додаткові перекося як в частині задоволення інтересів окремих користувачів інформації, так і додаткові трансакційні витрати, які

лягають додатковим тягарем на бізнес.

Окрему групу користувачів облікової інформації становлять інші державні інститути, які не мають фінансового інтересу, але мають бути зацікавлені в отриманні реальних даних про господарську діяльність підприємства – це органи НКЦПіФР, статистики та деякі інші. Одразу ж зазначимо, що ці інститути покликані забезпечити отримання від підприємств адекватної реаліям фінансової і статистичної інформації. Інша справа, що на практиці це завдання реалізується лише формальним чином, провина в тому і тих, хто подає відповідну інформацію – в них немає зацікавленості у відображенні максимально точних показників, і тих, хто її вимагає, тобто самих державних інститутів. На нашу думку, головна проблема криється у самому відношенні відповідних державних інститутів при формуванні їх позиції відносно якості звітності та іншої інформації. Для прикладу розглянемо ситуацію, що склалася відносно питання запровадження в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності публічними акціонерними товариствами. Позиція Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку з цього питання відносно дати переходу на застосування МСФЗ, відносно складання проміжної (квартальної) фінансової звітності, стосовно проведення оцінки майна на дату переходу тощо протягом останнього часу була непослідовною, що постійно змінювалася, і такою, що лише вводила в «оману» як укладачів такої звітності, так і майбутніх користувачів відповідної інформації. Справа в тому, що при розгляді цих питань не були взяті за основу вимоги власне МСФЗ 1, 34 та інших, тобто при формальному декларуванні переходу вітчизняних суб'єктів господарювання на МСФЗ реальні кроки відповідних державних інституцій фактично блокували можливість адекватного процесу переходу.

Що ж стосується органів статистики, то для них проблема адекватності даних, що їм здаються, також є формально задекларованим, але реально мало хвилюючим питанням: на практиці головне, щоб були дотримані терміни здачі звітності і забезпечувалася більш-менш можлива порівняність інформації.

Зазначимо, що у даному випадку інтерес окремих державних інститутів знову-таки вступає в конфлікт з інтересами держави,

оскільки, як нам здається, в цілому на державному рівні має бути зацікавленість саме в якісній статистичній інформації, яка б дала змогу отримати адекватні узагальнюючі статистичні показники, необхідні для державного управління і прогнозування макроекономічних показників. Аналогічно вважаємо, що інтерес НКЦПіФР, яка намагається найпростішим шляхом вийти із практичних складнощів запровадження МСФЗ, не співпадає із державними інтересами відносно залучення широкого кола інвесторів за рахунок якісного і зрозумілого подання інформації у звітності.

Окрему групу користувачів інформації про господарську діяльність підприємства становлять різні органи дозвольно-контролюючої системи, зокрема органи ліцензування, безпеки, сфери підтримки підприємництва, екології, архітектури тощо. На формальному рівні з позицій цих інститутів, урахуовуючи їх суспільне значення, має виходити інформаційний запит на отримання об'єктивної, правдивої інформації відносно певних показників діяльності суб'єктів господарювання. На практиці маємо іноді іншу ситуацію – зацікавленість в інформації носить вторинний характер, головне полягає в іншому – в нав'язуванні підприємству додаткових сум витрат, що є по суті трансакційними, які у свою чергу представлені як офіційно встановленою платою (наприклад, за ліцензії, дозволи тощо), так і додатковими платежами на користь окремих представників цих органів, іноді незаконного формату. Тобто ці органи теж впливають на прибутковість бізнесу і його фінансовий стан і фактично погіршують їх. Якість інформації при тому відступає на другий план.

Вельми важливою групою користувачів облікової інформації зовнішнього характеру є контрагенти підприємства: покупці та інші дебітори, а також постачальники, банки й інші кредитори.

Аналізуючи інтереси кредиторів, слід зазначити, що їх насамперед цікавить платоспроможність підприємства, а отже, його фінансовий стан. У меншій мірі важливою для них є прибутковість діяльності. Однак у даному випадку також можна вести мову про інтереси ситуаційного і стратегічного характеру. Якщо мова йде про конкретну суму заборгованості по поставці, позиці чи іншому виду

боргових зобов'язань, то дійсно стійкий фінансовий стан є запорукою захисту інтересів кредиторів. Однак якщо оцінювати інтереси кредиторів більш широко, урахувуючи стратегічну складову, то зрозуміло, що для забезпечення постійних ефективних і взаємовигідних відносин із підприємством як покупцем чи позикоотримувачем, кредитори зацікавлені в підтриманні безпечного стійкого розвитку і це передбачає не тільки забезпечення необхідного рівня платоспроможності, а й прибутковості компанії і в поточній, і у віддаленій в часі перспективі.

Відносно дебіторів ситуація, на перший погляд, дещо інша: дебітори зацікавлені в тому, щоб отримати максимальну розстрочку платежів на найбільш вигідних для них умовах, а, отже, застосування таких форм розрахунку можливо для них також у випадку стійкого фінансового становища контрагента, про яке і може свідчити облікова інформація, хоча прямого зв'язку в даному випадку не простежується.

Водночас вплив діяльності дебіторів на фінансовий стан підприємства-контрагента, безумовно, дещо інший, ніж кредиторів. Як зазначає Я.Д.Крупка, «якщо кредитори спонукають партнера по бізнесу до високих показників, що характеризують його фінансовий стан і платоспроможність, то дебітори, навпаки, своїми діями, а саме стремлінням до відстрочки платежів знижують зазначені показники фінансової стійкості» [117, с.134]. Відносно обох груп цих користувачів слід звернути увагу на єдність їх інтересів відносно трансакційних витрат – представники обох груп і дебітори, і кредитори зацікавлені в максимальному перенесенні більшої частини витрат по укладанню угод та їх виконанню на партнера, а, отже, у відносинах з такими особами особливої уваги потребує саме ця група витрат та інформація про неї. Що ж стосується інших інформаційних вимог з боку цих двох груп користувачів, то можна казати, що обидві зацікавлені в об'єктивній інформації про реальний фінансовий стан і реальну прибутковість підприємства-партнера, хоча на практиці іноді доводиться стикатися з певним «прикрашанням» дійсності при складанні звітності для цілей отримання позики тощо.

Самостійну групу зацікавлених осіб, що мають інтерес до

діяльності підприємства, з одного боку, і відповідно до отримання інформації відносно неї, з іншого, становить громадськість. Громадськість, як правило, зацікавлена в стабільному і безпечному функціонуванні всіх господарюючих суб'єктів за умови забезпечення достатнього рівня екологічної та інших видів безпеки своєї діяльності. Громадськість зацікавлена в отриманні реальної інформації як про фінансовий стан, так і про прибутковість бізнесу, а також про нефінансові показники стосовно зайнятості і збереження робочих місць, соціальних програм підприємства, екологічних аспектів діяльності тощо.

У Додатку В представлена онтологічна матриця конфліктів інтересів різних зацікавлених осіб, що мають відношення до підприємства і зацікавлені в отриманні різноманітної облікової інформації, а також окреслено напрям гармонізації відповідних інтересів та інформаційних потреб.

Необхідність враховувати та збалансовувати різноспрямовані економічні інтереси різних інститутів є запорукою виживання будь-якого підприємства та його стійкого розвитку. Однак, як бачимо, ряд інтересів та інформаційних вимог є такими, що легко збалансуються, тоді як інші постають антагоністичними і навряд чи можуть бути збалансовані безболісно для всіх сторін.

На підставі проведеного дослідження, результати якого представлені в нашій роботі [121], можна зробити висновок, що:

1) Різноманіття і неспівпадіння економічних інтересів окремих груп осіб (зовнішніх і внутрішніх інститутів – власників, менеджерів, податкових органів, партнерів по бізнесу, громадськості тощо), що зацікавлені в отриманні облікової та іншої інформації про параметри господарської діяльності підприємства, призводять до конфліктів між ними, що ускладнюють процес формування відповідної інформації, бо вона формується під впливом окремих інститутів, що мають більші механізми такого впливу.

2) Для забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання необхідно створення реальних умов поліпшення цілісної облікової системи, здатної забезпечити достатньою і необхідною для прийняття рішень, адекватною за обсягом інформацією всіх зацікавлених осіб підприємства, досягнення балансу інформаційних вимог.

3) Створення такої системи можливо у випадку, коли розвиток системи обліку в Україні перестане бути орієнтованим на задоволення потреб вузького кола користувачів із чітко протилежними інтересами: податкових органів (з їх пріоритетом на сьогоднішній день) і в меншій мірі – менеджерів і власників і забезпечить реальний консенсус між ними.

4) Необхідність вирішення завдання збалансування економічних інтересів різних зацікавлених осіб в обліковій інформації має бути вихідним моментом у визначенні мети облікової системи.

3.3. Мета і завдання обліку в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємства

3.3.1. Цільова спрямованість облікової системи

Пошук шляхів розвитку обліку в системі управління економічною стійкістю підприємств неможливий без з'ясування вельми актуального в сучасних умовах питання про цільову спрямованість обліку.

Ознайомлення з економічною літературою і діючими нормативними документами [72; 122, с. 32; 123, с. 10; 124, с. 50; 125, с.4; 126, с.15; 127, с.14; 128, с.8; 129, с.21; 130, с.9; 131, с. 5; 132, с.7; 111, с.104-106; 133, с.8-9, 49] дозволило прийти до висновку, що при розгляді питання про мету обліку простежуються такі моменти:

- мета обліку розглядається різними авторами або стосовно всієї системи бухгалтерського обліку, або із диференціацією цієї мети відносно відокремлених підсистем, тобто окремо стосовно фінансового обліку, окремо стосовно управлінського обліку тощо;
- практично в усіх роботах мета тлумачиться, виходячи із функції обліку як інформаційної системи, тобто, як правильно відзначено в роботі [111, с.105], «особливий наголос робиться на інформаційній складовій»;
- при розгляді мети стосовно власне бухгалтерського обліку більшість авторів виходить із розуміння останнього як єдиної

системи, яка здатна надавати інформацію внутрішнім і зовнішнім користувачам, які іноді йменуються як «зацікавлені особи» [133, с.8-9, 49].

Якщо звернутися до окремих формулювань, то побачимо, що облік покликаний «сформувати і надати інформацію» [72; 123, с.10; 126, с.15; 128, с.8; 129, с.21; 130, с.9; 133, с.8-9, 49]; «забезпечити життєдіяльність та удосконалити загальний цикл управління» [122, с.32]; «забезпечити необхідними достовірними даними» [127, с.14; 130, с.9; 133, с. 8-9, 49], «допомогти управлінцям (менеджерам) у прийнятті економічно обґрунтованих рішень» [134, с.23], «мінімізувати витрати на виробництво продукції» [124, с.50], «сприяти раціональному використанню засобів і предметів праці та самої праці» [125, с.4], «здійснити обробку фактів щоденного життя господарюючого суб'єкта з метою подання їх у вигляді, зрозумілому і прийнятному для подальшого використання з урахуванням потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів інформації» [111, с.105-106].

Як бачимо, огляд різних підходів до формулювання мети бухгалтерського обліку свідчить, з одного боку, про їх різноманіття, з іншого, – про відсутність чіткості у визначеннях. Хоча в цілому простежується цільова спрямованість обліку на задоволення потреб користувачів.

Однак, у зв'язку із різноманітністю інформаційних потреб користувачів останнім часом висловлюються думки про необхідність формування так званого багатоцільового бухгалтерського обліку, який передбачає виокремлення кількох цілей, що стоять перед обліковою системою з урахуванням різниць в інформаційних вимогах різних зацікавлених осіб.

У зв'язку з цим інтерес викликають роботи Голова С.Ф. Так, саме у статті Голова С.Ф. [119, с.5] для задоволення інформаційних запитів різних інститутів запропоновано застосовувати систему багатоцільового бухгалтерського обліку, модель якої передбачає застосування єдиної вхідної інформації (даних) для формування різноманітних звітів для різних груп користувачів.

У цілому повністю погоджуючись із тезою, що система бухгалтерського обліку має бути гнучкою і створювати підстави для того, щоб задовольнити вимоги різних груп як внутрішніх, так і

зовнішніх користувачів, ми водночас не зовсім погоджуємося із самою назвою моделі – багатоцільова система бухгалтерського обліку – в тому варіанті, в якому вона наведена автором. На жаль, у роботі Голова С.Ф. [119, с.3-13] окреслена лише суть підходу, але не конкретизовані цілі такої системи. Тому, можливо, наше бачення цього підходу дещо не співпадає з тим, що малось на увазі, але здається, що в даному випадку міститься певна підміна понять: різноманітність цілей та інформаційних вимог користувачів переноситься на різноманітність цілей обліку. Формування різних видів звітів на підставі єдиного інформаційного масиву даних, на наш погляд, не є проявом різноманіття цілей самого обліку, це прояв різноманіття інформаційних вимог, а мета обліку в глобальному сенсі єдина – створити адекватну реаліям інформаційну модель всіх видів ресурсів і господарських процесів, що відбуваються на підприємстві, а також їх тенденцій і в певній мірі чинників, що на них впливають, і на цих засадах задовольнити коло інформаційних потреб різних зацікавлених осіб.

Однак звернемо увагу на те, що якщо розглядати мету обліку в тому контексті, який закладено в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», згідно з яким «метою ведення бухгалтерського обліку... є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [72], то, дійсно, при такому вузькому тлумаченні здається, що цілей обліку набагато більше, ніж складання фінансової звітності. Однак це проблема неточності саме цього конкретного визначення. Навіть якщо порівняти це визначення мети бухгалтерського обліку, наведене в п.1 статті 3 Закону, із визначенням бухгалтерського обліку у статті 1 того ж Закону, то побачимо, що там тлумачення суті бухгалтерського обліку дещо ширше. Так, в останньому випадку бухгалтерський облік розглядається як «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [72]. Знову-таки можна сперечатись, наскільки повно це визначення розкриває суть обліку і його мету, однак

вочевидь мова вже йде не лише про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів, а взагалі про діяльність підприємства, яка може бути значно ширшою і яка відображається не лише у складі показників фінансової звітності. До того ж у цьому визначенні конкретно названі і зовнішні, і внутрішні користувачі облікової інформації. Тобто необхідність задоволення різноманітних вимог окремих груп користувачів облікової інформації закладається як основна мета облікової системи. Інша справа, в якій мірі ця мета за сталих умов практично досягається.

Близьке за змістом визначення мети обліку дає В.Г. Швець, зокрема він зазначає, що «метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про стан і діяльність підприємства» [301].

Як зазначає Крупка Я.Д., «бухгалтерський облік як інформаційна система переслідує мету найбільш повного і своєчасного забезпечення користувачів достовірними даними стосовно майнового і фінансового стану, а також результатів діяльності підприємств» [117, с.133]. У такому традиційному розумінні від різноманіття потреб користувачів цільова спрямованість обліку як системи не змінюється. І вважаємо, що в цілому це правильний підхід, хоча у даному визначенні не враховано суттєве розширення змісту інформаційних вимог, які сьогодні стосуються не лише даних про фактичний стан господарської діяльності підприємства, а й про його перспективи та інші показники стратегічного спрямування. Але справа не в інформаційній насиченості продукту, який має формувати облікова система підприємства, а в тому, що мета самого по собі обліку від цього не стає диференційованою.

Отже, не про різні цілі обліку у даному випадку має йти мова, а про різні інформаційні вимоги різних груп користувачів. Що ж стосується мети обліку, то вона може бути сформульована як єдина – створення максимально адекватної реальності інформаційної моделі економічних процесів та їх тенденцій відносно суб'єкта господарської діяльності і надання всім зацікавленим особам обґрунтованого обсягу інформації для прийняття рішень, а також задоволення їхніх інших інформаційних вимог за рахунок єдиного інформаційного масиву даних про параметри господарської

діяльності підприємства, а також інші показники як внутрішнього, так і зовнішнього характеру.

Повертаючись до дискусії відносно терміну «багатоцільовий бухгалтерський облік», хотілося б зазначити, що більш доречним здається не обґрунтування концепції нового формату бухгалтерського обліку як багатоцільового, а розмежування різних завдань цілісної інтегрованої облікової системи підприємства з орієнтацією на досягнення єдиної співорганізуючої мети – створення інформаційної моделі господарської діяльності та її тенденцій і задоволення обґрунтованих інформаційних вимог всіх зацікавлених груп користувачів (інститутів) відносно параметрів діяльності підприємства, а також його зовнішнього середовища при дотриманні балансу економічних інтересів між ними.

Це у свою чергу повертає нашу увагу до питання з'ясування завдань обліку, яке, на нашу думку, слід розглядати крізь призму проблеми управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємства.

3.3.2. Завдання цілісної облікової системи з позицій забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку

Дослідження завдань облікової системи є питанням, яке практично постійно знаходиться у сфері уваги науковців, однак, як слушно зауважує Лаговська О.А., «більшість завдань, що висувались перед обліковою системою бухгалтерського обліку, зумовлені моделлю економічної системи» [120, с.120]. Деяко конкретизуємо це зауваження з позицій інституціонального підходу – завдання облікової системи зумовлюються сталою інституціональною системою і змінюються під впливом відповідних інституціональних змін. І тому наш інтерес до цієї проблеми зумовлений саме тим, що завдання обліку не є застиглими, раз і назавжди даними, вони змінюються у міру зміни вимог з боку всіх інститутів, що мають відношення до господарської діяльності підприємства.

Загальний огляд складу завдань обліку в літературних джерелах [9, с. 87-88; 120, с. 120-125; 122, с.32; 135, с. 9-10; 136, с.48-49; 125, с. 4-5, 8; 127, с. 15; 128, с. 9-10; 130, с. с.14; 137, с.15; 111, с.106-107;

133, с. 9, 52; 134, с.33] дозволяє зробити висновок, що:

– більшість авторів дотримується таких позицій, що найголовнішим завданням обліку є збереження майна власника [120, с.120];

У межах даного підходу процитуємо Г.Г. Кірейцева, який зазначає, що «в сучасних умовах система менеджменту і методологія бухгалтерського обліку зорієнтовані на забезпечення збереження капіталу, отримання максимальних прибутків та відображення їх показників у стандартизованій фінансовій звітності» [138, с.13]

– в ряду випадків мають місце змішування окремих операцій, пов'язаних із веденням обліку, із завданнями обліку;

– до складу завдань обліку включаються контрольні й аналітичні процедури [9, с.87-88];

– відокремлюються загальні й окремі завдання обліку. Зокрема такий підхід яскраво представлений в роботі Білухи М.Т. [125, с.4-5, 8], який відніс «до окремих завдань обліку – облік процесів господарської діяльності, а до загальних – облік всієї господарської діяльності підприємства, тобто інформаційне задоволення потреб управлінських функцій». У дисертації Сиротенко Н.А. підхід Білухи М.Т. розвинуто, при тому окремі завдання названі спеціальними і до них віднесені: завдання щодо окремої операції з відповідного процесу об'єкта обліку (наприклад, своєчасне відображення в обліку факту придбання ресурсів і т.і.), завдання відповідного процесу об'єкта обліку (наприклад, завдання обліку процесу постачання, виробництва, збуту і т.і.) і завдання об'єкта обліку (наприклад, завдання обліку матеріальних ресурсів, виробничих витрат і т.і.) [111, с.107]. До загальних завдань Сиротенко Н.А. віднесені «завдання системи обліку як окремої функції управління і завдання системи обліку в контексті завдань управлінського циклу суб'єкта господарської діяльності (наприклад, завдання системи обліку у взаємодії із завданнями інших функцій загальної системи управління) [111, с.107];

– як правило, розмежовуються завдання обліку відносно окремих його підсистем – фінансового та управлінського [139, с.52-54].

Стосовно даного пункту хотілося б звернути увагу на підхід, сформульований в роботі Нападівської Л.В., яка зазначає, що «система обліку покликана вирішити два основних завдання:

- 1) характеризувати результати діяльності підприємства минулих років (завдання фінансового обліку),
- 2) забезпечувати релевантною інформацією систему управління на всіх його рівнях для прийняття управлінських рішень при здійсненні поточної діяльності та діяльності, пов'язаної з майбутнім підприємства (завдання управлінського обліку)» [139, с. 53].

У межах такого підходу, як бачимо, на думку автора, фінансовий облік орієнтований на вирішення завдань щодо фіксування подій минулого, а управлінський – на задоволення поточних і стратегічних потреб системи управління в інформації. Але такий підхід не в певній мірі корелює із сучасними тенденціями у розвитку звітності, яка, як планується, поступово буде переходити до формату Інтегрованої звітності [36]. Виходячи із позицій складання Інтегрованої звітності, відображення не тільки фактів минулого, а й розкриття стратегічних показників постає завданням, що має бути вирішено в межах цілісної облікової системи.

Такі загальні висновки щодо досліджень з питань формулювання завдань обліку в літературі. А тепер стосовно визначення завдань облікової системи саме в контексті проблеми управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємства.

Насамперед хотілося б зазначити, що завдання поглиблення орієнтації обліку на цілі забезпечення економічної безпеки є в достатній мірі складним і потребує постійного удосконалення обліку в двох основних напрямках – організаційному та інформаційному. Розвиток функції обліку, з одного боку, має сприяти організаційній інтеграції обліку з іншими функціями управління, а з іншого, – створювати умови для розширення інформаційних можливостей облікових моделей, які повинні максимально задовольнити процес прийняття управлінських рішень.

Огляд літературних джерел привів до висновку, що на сьогодні є лише кілька дисертаційних робіт, присвячених проблемам визначення завдань функції обліку в посиленні економічної безпеки

промислових підприємств, одна з яких – робота Паламарчука А.І. [9, с.11-174], в якій обґрунтовані принципи і розкриті форми інтеграції обліку в управлінні процесами забезпечення економічної стійкості суб'єктів господарювання.

Ми погоджуємося з автором дисертаційного дослідження, який зазначає, що у загальному значенні мета працівників обліку полягає в тому, щоб створити умови для поступального розвитку цілісної системи управління в інтересах підтримання усталеності підприємства в ринковому середовищі і попередження пов'язаних із нею загроз економічній безпеці [9, с.87]. У розвиток цієї мети виділені три ключові завдання, які мають стояти перед обліковим персоналом, зокрема такі:

- своєчасне створення достовірної інформації про економічні об'єкти, яка є достатньою для виконання функцій планування, контролю, регулювання, аналізу в оперативному, поточному і наступному режимах;
- здійснення превентивного, поточного і наступного контролю, аналізу і регулювання господарських операцій і сукупних процесів, виявлення відхилень від правил, норм та інших еталонних характеристик, виникнення яких знижує ефективність діяльності і в цьому своєму значенні становить загрозу економічній стійкості;
- збереження комерційної таємниці [9, с.87-88].

З наведеного переліку завдань стає очевидним, що вони ставляться не стільки перед відокремленою функцією обліку, скільки перед обліковим персоналом взагалі. З одного боку, такий підхід є правильним, оскільки саме облікова служба сьогодні на більшості підприємств інтегрує в собі здійснення облікових, контрольних та аналітичних дій. Однак, з іншого боку, навряд чи до завдань, що стоять перед обліковим персоналом, можна віднести забезпечення збереження комерційної таємниці у масштабах всього підприємства. Одна справа, коли мова йде про необхідність збереження таємниці стосовно облікової інформації, до якої мають доступ працівники бухгалтерії, а інша, – коли мається на увазі захист економічної інформації в цілому. Причому найсерйозніші загрози можуть бути пов'язані не стільки з несанкціонованим використанням облікових

даних, скільки з розголошенням іншої – оперативної, маркетингової, аналітичної – інформації. Отож, збереження комерційної таємниці – це надто широке завдання, щоб його можна було поставити лише перед обліковим персоналом, воно має забезпечуватися й іншими структурами, наприклад, службою безпеки, IT-службою тощо. Зауваження викликає також віднесення до завдань облікового персоналу здійснення функції регулювання, оскільки її виконання скоріше є прерогативою менеджерів різного рівня.

Таким чином, із перелічених Паламарчуком А.І., до числа завдань облікового персоналу в системі управління процесами забезпечення економічної стійкості підприємства, на нашу думку, мають бути віднесені, по-перше, створення інформаційних можливостей для ефективного виконання всіх управлінських функцій в оперативному, поточному і послідуєчому режимах; по-друге, виконання контрольних і аналітичних дій стосовно всіх господарських операцій і сукупних процесів з метою виявлення відхилень від норм та інших еталонних характеристик, які свідчать про наявність загроз економічній стійкості суб'єкта господарювання. Ще Г. Емерсон зазначав, що “справжня мета обліку полягає в тому, щоб збільшити кількість та інтенсивність застережень” [140, с.410]. Ці застереження потрібні для знаходження правильного курсу господарської діяльності підприємства і, зокрема, – для укріплення його економічної стабільності.

Окрему увагу хотілося б звернути на підхід до визначення завдань обліку в роботі Пушкаря М.С. [234, с.165]. Так, Пушкарь М.С. наголошує на тому, що облік «виконує важливу та необхідну, але скромну функцію сервісного обслуговування менеджменту» і має бути «служанкою менеджменту». Також автор зазначає, що «служба обліку повинна реагувати на запити системи управління і в будь-який час організувати збір даних та їх обробку на запит користувача» [234, с.165]. З одного боку, не можна не погодитися з тим, що облік дійсно має забезпечувати інформаційні потреби користувачів облікової інформації і в першу чергу задовольняти потреби системи управління, однак, з іншого боку, розуміння обліку як «служанки менеджменту», на наш погляд, є дещо спрощеним і навіть зневажливим, а з точки зору інституціонального підходу і не в певній

мірі правильним.

По-перше, інтереси менеджменту та інтереси підприємства як господарюючого суб'єкта і його власників можуть не співпадати між собою, а отже, постає запитання: невже бухгалтерський облік як «служанка менеджменту» має обслуговувати інтереси лише тих, хто безпосередньо впливає на процес управлінської діяльності і процес прийняття рішень, без урахування інтересів власників бізнесу? Чи не призведе такий підхід у тлумаченні завдань обліку до використання майна підприємства для цілей задоволення потреб вузького кола осіб, що приймають рішення?

По-друге, сьогодні умови виживання підприємства як господарюючого суб'єкта неможливі без постійного відстеження і врахування інтересів цілої низки інститутів і зацікавлених осіб, які мають відношення до підприємства, і тому облік як інформаційна система управління має забезпечити інформаційні потреби різноманітних осіб. І справа не в тому, що облік має «служити» інтересам будь-якої групи користувачів, а в тому, щоб створити більш-менш адекватну реаліям інформаційну модель господарської діяльності з урахуванням чинників, що на неї впливають, і тим самим задовольнити по можливості в збалансованій мірі вимоги тих, кому потрібна інформація про підприємство. І в даному випадку маються на увазі не тільки внутрішні користувачі, а й зовнішні, включаючи потенційних інвесторів.

Також слід урахувати, що при визначенні завдань обліку у нинішніх інституціональних умовах обов'язково мають бути взяті до уваги вимоги сучасних концепцій розвитку системи управління і, зокрема, – концепція управління, орієнтованого на збільшення вартості підприємства.

Як зазначає Шер Ф., «завдання бухгалтерії – дати правильну картину та надати результат господарської діяльності, спрямований на створення, збереження та збільшення цінності» [120, с.121; 141, с.3].

Саме в такому ракурсі – із позицій модифікації завдань бухгалтерського обліку в умовах управління, яке орієнтоване на максимізацію вартості підприємства, – розглянуті завдання обліку Лаговською О.А. [120, с.120-125].

Однак постає запитання: чому формулювання завдань обліку з позицій концепції управління вартістю представляє інтерес, коли мова йде про забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства? На наш погляд, відповідь на це питання проста: саме вартісно-орієнтоване управління виходить із необхідності забезпечення балансу інтересів різних зацікавлених осіб, що мають відношення до підприємства, тобто в першу чергу інтересів власників, менеджменту і суспільства.

Як зазначено в [120, с.121], в основу «вартісно-орієнтованого управління покладено положення щодо необхідності врахування впливу будь-яких рішень та дій управлінського персоналу на вартість суб'єкта господарювання з метою її максимізації, що призводить до збалансування інтересів менеджменту із інтересами власників та інших економічних агентів, що можуть мати антагоністичну спрямованість».

Хоча зрозуміло, що інтереси різних зацікавлених осіб по-різному співвідносяться між собою і в різній мірі корелюють із метою максимізації вартості господарюючого суб'єкта.

У межах вартісно-орієнтованого підходу до управління Лаговською О.А. в якості завдань бухгалтерського обліку були виділені наступні: інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень оперативного та стратегічного характеру економічними агентами та усунення асиметрії облікової інформації [120, с.122], забезпечення максимізації вартості підприємства; збереження майна власника, шляхом обліку процесу його формування, виходячи із відносин власності та забезпечення ефективного його використання; достовірне визначення фінансового результату за різними рівнями деталізації його формування як основи його розподілу; моделювання та оцінка ступеня невизначеності стану об'єкту внаслідок прийняття управлінського рішення, тобто орієнтація на вимір ступеня ризику [120, с.122-124].

У цілому повністю погоджуючись із самою сутністю підходу Лаговської О.А., не можемо не звернути увагу на те, що, по-перше, сам по собі облік як інформаційна функція управління не забезпечує максимізацію вартості, він лише може інформаційно забезпечити цей процес, по-друге, окремі із наведених автором завдань обліку так чи

інакше перекриваються одне одним. Наприклад, забезпечення максимізації вартості неможливе без збереження майна власника і без достовірного визначення фінансового результату. Отже, вважаємо, що є доцільним внести певні уточнення щодо запропонованого автором підходу до формулювання завдань обліку.

До того ж вважаємо, що при формулювання завдань обліку вартісно-орієнтований підхід слід застосувати разом із Концепцією стійкого розвитку, оскільки, як точно зазначено в [142], «...максимізація вартості підприємства у довгостроковій перспективі неможлива без усвідомлення його соціальної відповідальності», а від себе також додамо, – не тільки соціальної відповідальності, а й без урахування екологічної складової стійкого розвитку.

На наш погляд, при формулюванні завдань обліку слід виходити із таких базових посилок:

- облік має задовольняти інформаційні потреби широкого кола користувачів в інформації як фінансового, так і нефінансового характеру;
- облік має формувати не лише інформацію ретроспективного характеру, а і в певній мірі координувати процес отримання і передачі користувачам інформації перспективного характеру;
- облік як інформаційна система має сприяти створенню умов для забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку як самого суб'єкта господарювання, так і регіону, країни, світу;
- облік має відображати як поточні, так і стратегічні показники господарської діяльності на підставі збалансування фінансових і нефінансових показників, формування яких може здійснюватися як безпосередньо в обліковій системі, так і в інших складових інформаційної системи підприємства, однак використовуватися для складання звітності саме в обліку;
- облік має інформаційно сприяти максимізації вартості господарюючого суб'єкта тощо.

Безумовно, стосовно завдань обліку не може бути побудовано їх вичерпний перелік.

Відповідно до вище означеного підходу Білухи М.Т., розвинутого Сиротенко Н.А., можна казати про певну ієрархію завдань і відокремити загальні і спеціальні завдання.

До загальних завдань обліку як функції управління можемо віднести: забезпечення своєчасного формування достовірної інформації про економічні об'єкти, яка є достатньою для виконання функцій планування, контролю, регулювання, аналізу і в цілому управління в оперативному, поточному і наступному режимах всередині підприємства, тобто інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень з метою забезпечення достатнього рівня економічної безпеки і стійкого розвитку; створення інформаційної моделі господарської діяльності та тенденцій її розвитку з урахуванням параметрів внутрішнього і зовнішнього характеру, фінансових і нефінансових показників з метою задоволення обґрунтованих інформаційних вимог всіх зацікавлених осіб-зовнішніх користувачів (стейкхолдерів); створення інформаційних передумов задля здійснення превентивного, поточного і наступного контролю, аналізу і регулювання господарських операцій і сукупних господарських процесів, виявлення відхилень від норм, стандартів тощо, виникнення яких призводить до зниження ефективності діяльності і тим самим становить загрозу економічній стійкості; інформаційне розкриття процесу створення вартості і сприяння максимізації вартості підприємства.

У даному випадку ми окреслили коло загальних завдань облікової системи, що ж стосується спеціальних завдань бухгалтерського обліку, то до них відносяться завдання стосовно задоволення інформаційних потреб кожної групи користувачів, відносно кожного конкретного об'єкта обліку, господарського процесу чи навіть конкретної операції. Ураховуючи широту відповідного докладного переліку завдань, не бачимо сенсу більш детально його конкретизувати, але вважаємо за доцільне зазначити, що деталізація завдань залежить від конкретного кола інформаційних запитів користувачів облікової інформації.

3.3.3. Місце облікової політики в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємства

Від з'ясування завдань обліку перейдемо до питання, пов'язаного з аналізом тих можливостей функції обліку, які вже сьогодні можуть реально використовуватися з метою підвищення рівня економічної

стійкості господарюючого суб'єкта. Зокрема хотілося б зупинитися на розробці облікової політики як важливої передумови ефективної організації облікового процесу, яка має орієнтувати його на цілі підтримання безпечного розвитку.

Зрозуміло і загальновідомо, що методика ведення обліку на конкретному підприємстві багато в чому визначається його обліковою політикою. Навряд чи можна не погодитися з тим, що від того, які методи ведення обліку будуть застосовуватися в обліковому процесі, в суттєвій мірі залежить розмір доходів, витрат, активів, зобов'язань та інших об'єктів, який у свою чергу безпосередньо впливає на стан економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності. Отож, питання вибору методів облікової політики представляє інтерес як з теоретичної, так і з практичної точки зору.

Після прийняття і введення в дію Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку питання розробки облікової політики практично постійно знаходяться в полі зору вітчизняних учених. Зокрема ним присвячені праці [143; с. 48-84; 144, с.23-28; 145, с. 160-162; 146, с.15-17; 147, с.25-28; 148, с.13-17; 149; 150, с.320-322; 151, с.104-109; 152, с.85-91; 153, с.118-185; 154, с.60-62; 155, с.86-70] та багато інших, в яких докладно аналізуються підходи до розробки облікової політики підприємств, розкривається зміст її окремих складових частин, надається оцінка доцільності вибору тих чи інших методів обліку різних економічних об'єктів тощо. Однак розгляд більшості питань здійснюється, як правило, з позицій бухгалтерського обліку без пов'язування з проблемами управління в цілому і без орієнтації на цілі забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку.

Таким чином, метою є визначення місця і основних завдань облікової політики в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємств.

Зміст терміну „облікова політика” розкритий у ст. 1 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 16.07.1999 р. № 996-XIV і полягає в наступному: „облікова політика – це сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання і подання

фінансової звітності” [72]. Як бачимо, наведене в Законі визначення обмежує призначення облікової політики її використанням для цілей складання фінансової звітності, тобто звітності, спрямованої головним чином на задоволення потреб зовнішніх користувачів.

У свою чергу, огляд літературних джерел доводить, що значна частина авторів дотримуються аналогічного підходу до тлумачення облікової політики, який наведено в законодавчих актах з регулювання бухгалтерського обліку. Наприклад, саме так її тлумачать Андрющенко Г. [156, с.10-14], Верига Ю.А. [157, с.10-12] Чередниченко Т.В.[158, с.31-33] та інші.

Однак, на наш погляд, такий підхід є дуже вузьким, оскільки він не розкриває всі напрями застосування цього інструменту. Достатньо проаналізувати зміст наказу про облікову політику будь-якого підприємства, щоб побачити, що в ньому фактично визначаються не тільки методи обліку тих показників, які знаходять відображення у фінансовій звітності, але й розкривається склад статей витрат діяльності в аналітичному розрізі, який, як правило, наводиться в додатках до наказу і визначає методику їх виробничого обліку, а також регламентуються інші питання, пов’язані з формуванням даних для внутрішніх користувачів, наприклад, стосовно організації обліку витрат за центрами відповідальності, методики розподілу змінних і постійних розподілених загальноновиробничих витрат між видами продукції тощо. Ці напрями формування облікової інформації не є важливими для процесу складання фінансової звітності, але вони визначають методику ведення обліку певної групи економічних об’єктів і, отож, мають бути передбачені при розробці облікової політики.

Також хотілося б звернути увагу ще на один момент: хоча під час формування облікової політики визначаються методи ведення саме бухгалтерського обліку, однак фактично вони впливають не лише на обліковий процес, а й на процес реалізації інших управлінських функцій, зокрема планування, контролю, економічного аналізу тощо. Тобто можна зробити висновок, що облікова політика – це сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються цілісною системою обліку в процесі його ведення, а також складання всіх форм звітності з метою створення інформаційних передумов для

ефективної реалізації всіх управлінських функцій і задоволення потреб всіх зацікавлених користувачів в об'єктивній обліковій інформації.

Традиційно основною метою облікової політики вважається „забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що є необхідною для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень” [143, с.51], тобто за основу визначення цільової спрямованості облікової політики береться інформаційний підхід. Але справа не лише в достовірності інформації, яка наводиться у фінансовій звітності в результаті застосування певних облікових оцінок і процедур. Не можна забувати про те, що за рахунок вибору окремих методів обліку так чи інакше досягається вплив на реальні процеси відтворення капіталу суб'єкта господарської діяльності, а це вже виходить далеко за межі інформаційних аспектів.

Для прикладу розглянемо ситуацію із застосуванням прискорених методів нарахування амортизації основних засобів. Завдяки вибору методів прискореної амортизації може бути досягнуто прискорене повернення авансованого капіталу, збільшення чистого грошового потоку, зменшення впливу морального зносу основних засобів, створення умов для прискореного оновлення відповідних об'єктів тощо [148, с.14]. Водночас ці ж методи призводять до негативних наслідків у вигляді збільшення собівартості продукції та інших витрат підприємства, а також зниження прибутковості діяльності у перші роки використання основних засобів. Як точно зазначено в [149], на перший погляд здається, що „метод амортизації не впливає на фінансові результати підприємства – в будь-якому випадку на собівартість списується повна вартість основних засобів. Якщо шляхом застосування будь-якого з методів прискореної амортизації занизимо прибуток, то в подальшому сума виплат компенсує ту різницю, що виникне. Однак виграш, причому знаний, існує. З часом вартість грошей зменшується, що пов'язано не тільки з інфляцією... Таким чином, економія поточних грошей є підприємству вигідною, хоча загальна сума виплат є фіксованою”.

Таким чином, вибір конкретних методів обліку окремих

економічних об'єктів призводить не лише до того, що користувачі отримують більш-менш достовірне уявлення про показники фінансово-майнового стану підприємства, фінансові результати та грошові потоки, а що сам їх рівень можна погіршити чи поліпшити через обрані методи оцінки.

Безпосередній вплив на показники фінансової звітності мають не тільки методи нарахування амортизації, а й методи оцінки вибуття запасів, методи створення резерву сумнівних боргів і забезпечення майбутніх витрат і платежів тощо. У кінцевому підсумку це призводить до того, що, як зазначено в [145, с.161], „прибуток, який відображається в фінансовій звітності, носить в певній мірі суб'єктивний характер, оскільки залежить від процедур і методів обліку”.

Хотілося б також звернути увагу на те, що вибір конкретного методу ведення обліку під час розробки облікової політики має подвійний вплив на стан економічної стійкості підприємства. Візьмемо, наприклад, ситуацію зі створенням резерву сумнівних боргів. Як відомо, відповідно до вимог П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість” передбачені три методи нарахування резерву: на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів; на основі класифікації дебіторської заборгованості; на основі використання коефіцієнта сумнівності попередніх років, який визначається шляхом розподілу фактичної суми втрат від списання безнадійної заборгованості за останні роки на загальну суму реалізації продукції, товарів, робіт, послуг за той же період. Від того, який метод буде обраний, залежить сума нарахованого резерву, а отож, і розмір оборотних активів підприємства, оскільки резерв вираховується під час визначення підсумку балансу. Очевидно, що чим більша сума резерву, тим менше сума оборотних активів і тим нижче рівень ліквідності, фінансової стійкості, платоспроможності та інших показників, що використовуються під час оцінки фінансового стану за класичними методиками. При нарахуванні резерву відповідно зміниться й сума прибутку від операційної діяльності в Звіті про фінансові результати: чим більша сума резерву буде нарахована, тим нижче буде рівень прибутковості за відповідний період, а отож, і всі показники рентабельності, в основі розрахунку яких лежить

прибуток.

При інших рівних умовах те підприємство, яке зовсім відмовиться від створення резерву сумнівних боргів, буде мати кращу ситуацію при оцінці фінансового стану і показників прибутковості та рентабельності, ніж те підприємство, яке повністю дотримується вимог діючих П(С)БО і забезпечує відображення дебіторської заборгованості за чистою вартістю реалізації. Однак це лише на перший погляд. Якщо подивитись з іншого боку, то вийде дещо інша картина: створення резерву в певній мірі страхує підприємство від значних фінансових втрат у випадку неповернення боргів дебіторами і тим самим сприяє підтриманню умов його економічної стійкості і сталого розвитку як в сучасному, так і в майбутньому.

Однією зі складових частин облікової політики кожного підприємства є порядок створення забезпечень майбутніх витрат і платежів і, зокрема, забезпечень на виплату гарантійних зобов'язань, виплату відпусток тощо. Накопичення джерел для погашення витрат, які здійснюються нерівномірно протягом року, безпосередньо сприяє достатній фінансовій стабільності як важливої складової економічної безпеки підприємства в цілому, оскільки за наявності забезпечення повністю знімається ризик суттєвого збільшення втрат і зниження прибутковості в окремі періоди. Однак аналіз облікової практики діючих суб'єктів господарювання дозволяє зробити висновок, що лише на одиничних підприємствах створюються відповідні забезпечення, незважаючи на те, що формування окремих з них є обов'язковою вимогою відповідних П(С)БО, зокрема це стосується забезпечення на виплату відпусток, передбаченого П(С)БО 26 "Виплати персоналу".

Додамо, що запровадження МСФЗ в Україні ще в більшій мірі підіймає значення облікової політики з точки зору її впливу на фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання. Однак у даному випадку мається на увазі коректне і неформальне застосування вимог МСФЗ.

Таким чином, процес розробки облікової політики з акцентом на проблему підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку, на наш погляд, повинен забезпечувати вирішення щонайменш таких завдань:

- достовірне відображення інформації у фінансовій звітності, необхідне для всіх груп користувачів, як зовнішніх, так і внутрішніх;
- страхування підприємства від небезпек і загроз значної втрати коштів, зокрема пов'язаних із неповерненням дебіторської заборгованості або з неефективним вибором методів оцінки і обліку практично всіх фінансових інструментів, а також іншими аналогічними ситуаціями;
- накопичення достатніх коштів для підтримання достатнього технічного стану підприємства шляхом вибору оптимальних для різних груп об'єктів основних засобів методів нарахування амортизації;
- рівномірного відображення в обліку доходів і витрат, зокрема стосовно останніх шляхом створення забезпечень майбутніх витрат і платежів, не допускаючи водночас зайвого резервування коштів;
- оптимізацію оподаткування в тих випадках, де це можливо, зокрема тоді, коли методика ведення бухгалтерського обліку безпосередньо впливає на розмір прибутку для цілей оподаткування, наприклад, це стосується вибору доцільних для підприємства методів оцінки запасів тощо.

Цей перелік можна продовжити, але головне, на наш погляд, у тому, щоб під час розробки облікової політики конкретного підприємства були обов'язково враховані стратегічні цілі та завдання його економічного розвитку і не останнє місце в даному випадку мають займати завдання підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку.

Слід зазначити також, що в сучасних умовах перегляду підходів до складання звітності у світі і переходу від формування звичайної фінансової звітності до так званої Інтегрованої звітності новою тенденцією, що в найближчі роки має безпосередньо вплинути на розробку облікової політики підприємства, є вплив обраної компанією бізнес-моделі на порядок оцінки і обліку окремих економічних об'єктів.

На розгляді змісту поняття «бізнес-модель» зупинимось нижче, а в даному випадку підкреслимо такий момент – лише у випадку

прив'язки облікової політики до реально обраної стратегії підприємства, що у свою чергу має бути деталізована через обрані компанією бізнес-моделі, вона може стати реальним механізмом підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку суб'єкта господарювання.

Цілком правильною слід визнати думку Окладникова Д., який зазначив, що „раціоналізація бухгалтерської і управлінської облікової політики підприємства може суттєво підвищити його ефективність або попередити небажаний розвиток подій, не потребуючи в той же час значних фінансових вкладень і болючих змін організаційної структури” [149].

У будь-якому випадку оптимізація вибору відповідних елементів облікової політики можлива лише шляхом проведення відповідних розрахунків, які ураховують конкретні умови ведення господарської діяльності окремо взятого підприємства. При тому у ході розробки облікової політики доцільно застосовувати елементи фінансового планування з метою вибору тих підходів, які в найбільш повній мірі задовольняють систему управління на конкретному етапі життєвого циклу підприємства.

Ми цілком погоджуємося з думкою тих авторів, які вважають, що облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а не лише просту сукупність способів його ведення [143, с.51].

Також звернемо увагу на практичний бік проблеми формування облікової політики. Як відомо, відповідно до вимог діючого законодавства вітчизняні підприємства мають право самостійно визначати зміст її положень у межах тих варіантів, які регламентові діючими П(С)БО, а з 1.01.2011 р. – і МСФЗ, для тих компаній, хто їх застосовує. Розробка облікової політики передбачає, що з усієї сукупності різноманітних альтернативних методів обліку обираються найбільш прийнятні на даному етапі розвитку підприємства. Водночас постає питання: чи користуються економічні суб'єкти своїми правами, чи вони розглядаються ними скоріше як докучливі зобов'язання? Відповідь на це питання, на жаль, не є оптимістичною.

Обстеження системи обліку 20 промислових підприємств

Одещини дало підстави для висновку, що практично всі з них так чи інакше зробили кроки на шляху визначення власної облікової політики, яка зафіксована у відповідних наказах. Однак, на жаль, сьогодні не можна казати про те, що облікова політика стала дієвим інструментом впливу на обліковий процес і тим більше, що її засоби реально використовуються з метою досягнення достатнього рівня економічної стабільності. Лише окремі підприємства, наприклад, ПАТ „Одескабель”, провели докладний аналіз доцільності застосування певних елементів облікової політики, при тому в цьому процесі були задіяні не лише облікові працівники, а й фінансові аналітики підприємства. Що ж стосується більшості з досліджених підприємств, то для них вибір тих чи інших методів обліку носить скоріше формальний характер. Для вирішення проблеми, на наш погляд, необхідне загальне підняття статусу бухгалтерського обліку і розкриття всіх його нереалізованих можливостей для управління.

У зв'язку з означеним хотілося б звернути увагу на суть облікової політики з позицій інституціонального підходу. З точки зору концепції інституціоналізму облікова політика є типовим проявом впливу інститутів на процес ведення обліку господарюючих суб'єктів і результати його діяльності, оскільки:

- вона визначається з урахуванням вимог діючих нормативно-правових актів (Законів, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, інших нормативних документів, що регулюють систему обліку), тобто саме її формулювання є наслідком впливу елементів інституціональної системи;
- формується під безпосереднім впливом неформальних інститутів – правил, традицій і цінностей, що склались у відповідному загальноекономічному і бізнес-середовищі в цілому і на конкретному підприємстві зокрема;
- дієвість облікової політики як інструменту впливу на реальні показники господарської діяльності визначається саме рівнем розвитку формальної і неформальної частин інституціонального середовища, в якому функціонує господарюючий суб'єкт.

Отже, тільки за умов загальних інституціональних змін, пов'язаних із переглядом цінностних установок при веденні бізнесу

в Україні і організації облікового процесу, про що вже йшла мова в п. 2.1, облікова політика зможе реалізувати закладений в ній потенціал і сприяти підтриманню економічної безпеки і стійкого розвитку вітчизняних підприємств.

У цілому на підставі проведеного дослідження, результати якого представлені в нашій роботі [159, с.176-180], можна зробити такі основні висновки:

1. Облікова політика підприємства – це сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються цілісною системою бухгалтерського обліку в процесі його ведення, а також складання всіх форм звітності з метою створення інформаційних передумов для ефективної реалізації всіх управлінських функцій – планування, контролю, економічного аналізу, власне управління, - і задоволення потреб всіх зацікавлених користувачів в об'єктивній обліковій інформації.

2. Під час розробки облікової політики конкретного підприємства мають бути обов'язково враховані стратегічні цілі та завдання його економічного розвитку і, зокрема, завдання підтримання економічної стійкості і сталого розвитку.

3. Процес розробки облікової політики повинен забезпечувати не тільки достовірне відображення інформації у звітності, необхідне для всіх груп користувачів, а й вирішення інших завдань, зокрема: страхування підприємства від небезпек і загроз значної втрати всіх видів ресурсів, накопичення достатніх коштів для підтримання достатнього технічного стану підприємства; оптимізації оподаткування тощо.

4. На нашу думку, бухгалтерський облік має значні перспективи для створення передумов безпечного розвитку підприємства, які, на жаль, у теперішній час у значній мірі залишаються нереалізованими. Це зумовлюється рядом об'єктивних і суб'єктивних причин, до числа яких відносяться: загальні проблеми інституціонального середовища, недостатній фаховий рівень частини облікового персоналу, складність сприйняття термінології національних П(С)БО і МСФЗ, і особливо завантаженість облікових працівників роботою з формування інформації для задоволення вимог лише однієї групи користувачів у вигляді податкових органів та інші.

Для вирішення проблеми слід поєднати зусилля науковців і практиків і здійснити роботу по розробці методичних рекомендацій щодо застосування окремих національних П(С)БО, а тепер з урахуванням запровадження МСФЗ в Україні і Методичних рекомендацій щодо застосування окремих МСФЗ, як це, наприклад, було зроблено в Казахстані для того, щоб конкретизувати окремі пункти стандартів і сприяти їх розумінню не лише вузькою групою науковців, а й широким колом практикуючих бухгалтерів. Також доцільним здається застосування заходів з підвищення рівня підготовки облікового персоналу, які можуть реалізовуватися в межах діяльності професійних організацій бухгалтерів і аудиторів України.

За таких умов широко розповсюджений серед вітчизняних суб'єктів господарювання формальний підхід до розробки облікової політики зможе бути змінено, і вона стане реальним інструментом підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства.

РОЗДІЛ 4

Інтеграційні процеси в обліку – існуючі підходи, напрями поглиблення

4.1. Зміст поняття «інтеграція обліку» і огляд напрямів інтеграційних процесів в обліковій системі України

Одним із важливих напрямів удосконалення облікової системи з точки зору підвищення її ролі в управлінні економічною стійкістю підприємства протягом останнього десятиріччя вважається її розвиток на інтеграційних засадах.

Ставлячи за мету застосувати системний підхід до поліпшення обліку на засадах інтеграції в контексті проблеми управління процесами підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства, не можемо не звернути увагу на те, що розвиток усієї системи управління в останнє десятиріччя відбувається саме на інтеграційних засадах. Фактично інтеграційні процеси охоплюють всі функції управління, тобто доводиться говорити не лише про інтеграцію обліку як інформаційної системи, а й інтеграцію обліку із плануванням, контролем, аналізом. І зрозуміло, що в даному випадку мова не йде про асимілювання функцій, а про їх взаємопов'язаний розвиток для досягнення єдиної мети.

Також зазначимо, що завдання поглиблення орієнтації обліку на цілі забезпечення економічної безпеки на засадах інтеграції є в достатній мірі складним і потребує постійного удосконалення самого по собі обліку в двох основних напрямках – організаційному й інформаційному. Розвиток функції обліку, з одного боку, має сприяти організаційній інтеграції обліку з іншими

функціями управління, а з іншого, – створювати умови для розширення інформаційних можливостей облікових моделей, які повинні максимально задовольнити процес прийняття управлінських рішень.

Сам по собі термін «інтеграція обліку», як зазначають Моссаковський В. і Кононенко Т. [160, с.16], виник з початку появи і функціонування інформаційних систем.

При тому проблеми інтеграції обліку не раз розглядалися в економічній літературі із самих різних позицій. Так, Г. Кірейцев визначив основні напрями інтеграції бухгалтерського обліку, а саме: інтеграцію бухгалтерського, оперативно-технічного, статистичного обліку; а також обґрунтував доцільність організаційно-методичної інтеграції на базі створення єдиної економічної служби й інтеграцію формування, науки і практики бухгалтерського обліку» [161, с.76-77].

Сутність поняття «інтеграція обліку» була чітко окреслена в роботі Моссаковського В. і Кононенко Т., в якій «на відміну від інтегрованої обробки даних інтеграція обліку розглядалася як створення системи облікової інформації на базі органічного поєднання даних різних видів обліку, тобто коли дані одного обліку органічно поєднуються з даними іншого, не порушуючи загальну методологію фіксації, збору і обробки даних» [160, с.17].

Системно питання інтеграції функції обліку з точки зору вибору доцільних організаційних форм, а також формування адекватних інформаційних моделей з орієнтацією на цілі підтримання економічної безпеки розглядалися в роботі Паламарчука А.І. [9].

Концептуально доцільність створення інтегрованої системи бухгалтерського обліку з позицій теоретичного обґрунтування і розробки комплексу організаційно-методологічного і методичного забезпечення адаптивної інтегрованої системи бухгалтерського обліку освітлена в роботі Євдокимова В.В. [13]. Автором удосконалено концептуальні засади інтеграції облікових підсистем на базі єдиного технологічного циклу фіксації, зберігання, обробки та надання інформації різним групам користувачів.

Проблеми розвитку обліку на підставі інтеграції або диференціації (розмежування) окремих видів розглядаються в

роботах також цілого ряду інших науковців: О.В.Артюх, М.Т.Білухи, О.М.Брадул, Ф.Ф.Бутинця, Б.І.Валуєва, С.Ф.Голова, В.А.Єрофєєвої, В.Б.Івашкевича, Г.Г.Кірейцева, С.А. Кузнецової, Н.М.Малюги, М.С.Пушкаря, Я.В.Соколова та інших.

Слід зазначити, що проблеми поглиблення інтеграційних процесів в обліку можна розглядати в різних ракурсах, а саме як:

- інтеграцію обліку з іншими функціями управління, тобто в частині поглиблення інтеграційних зв'язків між функціями управління: плануванням, обліком, контролем і економічним аналізом;
- інтеграцію всередині системи господарського обліку, тобто інтеграційні процеси, що сприяють взаємопов'язаному розвитку бухгалтерського, статистичного і оперативного обліку;
- інтеграцію, що відбувається в системі бухгалтерського обліку.

У цьому випадку також можливі різні варіанти розгляду інтеграційних процесів:

- 1) інтеграція бухгалтерського обліку й обліку для цілей податкових розрахунків;
- 2) інтеграційне поєднання двох облікових підсистем – фінансового і управлінського обліку;
- 3) інтеграція в частині поєднання фінансової і нефінансової інформації при складанні звітності нового формату, а саме Інтегрованої звітності;
- 4) інтеграційні процеси, пов'язані із запровадженням МСФЗ в Україні та інші.

Зазначимо, що цим переліком не обмежується прояв інтеграційних процесів, що так чи інакше стосуються облікової системи.

Однак в межах даного дослідження ми зупинимося лише на розгляді тих аспектів, що мають відношення власне до бухгалтерського обліку як в частині інтеграції його із іншими функціями управління, так і всередині облікової системи, враховуючи, що окреслені напрями інтеграції є найбільш важливими практично для всіх господарюючих суб'єктів в Україні в даний час.

4.2. Функція обліку серед інших функцій управлінського циклу

Ведучи мову про інтеграційні процеси в управлінні економічною безпекою і стійким розвитком підприємства, не можливо не торкнутися питання з'ясування місця функції обліку в управлінському циклі, оскільки від нього багато в чому визначаються можливості поглиблення інтеграційних зв'язків обліку з іншими функціями управління.

Управлінська діяльність будь-якого підприємства реалізується через функції управління, що складають її зміст. Як правильно зазначає Завадський Й.С., „функціональність характерна для будь-яких організаційних зусиль людей. Змішування функцій, незнання або недодержання управлінськими працівниками визначених меж діяльності негативно позначаються на оперативності та ефективності рішень” [162, с.51]. Отож, з'ясування складу функцій управління і визначення місця серед них функції обліку як найважливішої функції інформаційної спрямованості представляється актуальним для розвитку системи управління будь-яких суб'єктів господарювання.

Питання визначення складу функцій управління знаходяться в полі зору науковців та практиків вже майже сотню років, з тих пір, коли в 1916 р. А.Файоль не тільки увів в науковий обіг поняття "функції" відносно організаційних аспектів управління, а й розробив їх класифікацію [162, с.51-52]. Однак, не зважаючи на таку історію питання, його навряд чи можна вважати остаточно вирішеним. В одному з найбільш авторитетних і популярних як на Заході, так і в країнах СНД підручнику з питань менеджменту цілком правильно зазначається, що "фактично майже в кожній публікації з управління міститься список управлінських функцій, котрий буде хоча б небагато відрізнятися від інших подібних же списків" [163, с.72]. Як правильно відмічено в [162, с.52], нині в літературі зустрічається понад 50 класифікацій функцій управління.

На наш погляд, проблема у загальному вигляді полягає в тому, що:

по-перше, серед дослідників відсутній єдиний підхід до тлумачення терміну "функції управління";

по-друге, кожний автор, котрий так чи інакше торкається проблеми визначення складу функцій, як правило, наводить власний перелік, який складається із самої різної їх кількості від трьох-чотирьох до десятків, а іноді й сотень, отож, немає єдності думок відносно складу управлінських функцій і їх класифікації, при тому не в усіх класифікаціях функцій управління відводиться окреме місце власне функції обліку, що, на нашу думку, є дуже несприятливим чинником, який доводить висновок про певне пониження ролі обліку з боку управлінців;

по-третє, у значній частині випадків у складі управлінських функцій наводяться різнопорядкові складові, що становлять як власне функції, що розкривають динаміку процесу управління, так і різноманітні сфери (види) діяльності.

У цілому поняття "функції" відноситься до багатозначних термінів і може означати "обов'язок, діяльність або здатність до діяльності, роль, властивість, значення, компетенцію, задачу, залежність величини від іншої тощо" [162, с.51]. Більшість фахівців з питань управління тлумачать "функції управління" як "окремий вид трудової діяльності" [164, с.95; 165, с.79-80] або як "відносно відокремлені напрями управлінської діяльності (трудові процеси в сфері управління), які забезпечують управлінську дію" [166, с.62].

Зведення поняття "функції управління" до терміну "види діяльності" йде ще з А. Файоля, який, розглядаючи підприємство як складний функціональний організм, розділив його на частини і відокремив шість груп видів діяльності, зокрема: технічні (виробництво, переробка, обробка), комерційні (купівля, продаж, обмін), фінансові (залучення коштів, розпорядження ними), страхові (страхування й охорона майна, осіб), облікові (бухгалтерський облік, калькуляція, статистика), адміністративні (передбачення, організація, розпорядництво, координація і контроль) [162, с. 51-52]. Більшість робіт з питань управління (менеджменту), видані після А. Файоля, так чи інакше беруть за основу його концепцію розмежування адміністративної діяльності на окремі функції і лише розширюють їх склад (у деяких випадках безмежно) та групують за новими класифікаційними ознаками.

Однак, слід зазначити, що далеко не всі автори згодні з тим, що

поняття "функції управління" є тотожним терміну "види діяльності".

Так, Романішин Л.Л. наголошує на кількісній і семантичній непорівнянності термінів, що розглядаються [167, с. 62].

Базуючись на тлумаченні поняття "функція" як "обов'язку, кола діяльності, призначення, ролі" з "Сучасного словника іноземних слів" [168, с.666], дослідник обґрунтовує висновок, що наведене визначення містить пояснювальні слова з достатньо загальним змістовним значенням і продовжує перелік поняттями "рід" або ж "галузь діяльності", тобто категоріями, які задають лише зовнішні межі дій, що підлягають виконанню" [167, с.62]. Це дало підстави зробити висновок, що функція – це галузь діяльності, яка складається, як правило, з декількох видів діяльності. А вид діяльності - це призначена для здійснення сукупність робіт, в котрих уточнений спосіб виконання і застосовувані засоби і/або предмети праці.

Такий підхід слід визнати логічним, однак, на наш погляд, він остаточно не вирішує питання чіткого розмежування і розкриття взаємозв'язку між функціями, що складають механізм процесу управління, і видами управлінської діяльності.

Для того, щоб уникнути змішування, традиційно пропонується розмежувати функції управління загального і спеціального (конкретного) призначення [162, с.51-64; 165, с.79-80; 169, с.97]. При тому функції, що розкривають динаміку процесу управління з урахуванням його стадій (етапів, фаз), відносяться до загальних, це зокрема: планування, організація, стимулювання, регулювання, контроль, облік та інші. Тоді як різноманітні види управлінської діяльності, спрямовані на конкретний об'єкт управління, постають як спеціальні (конкретні) управлінські функції. Склад і зміст останньої групи функцій, як зазначено в [165, с.80], зумовлюється горизонтальним розподілом праці і визначається з урахуванням специфіки організації.

Цілком погоджуючись із тим, що визначені так звані загальні і конкретні функціональні складові займають різне місце в системі управління, ми, однак, вважаємо, що визнання цього факту шляхом простого розмежування цих двох груп функцій не вирішить завдання розкриття взаємозв'язку між ними. Навряд чи його можна вирішити і

шляхом констатації того факту, що „кожна конкретна функція управління є комплексною за змістом і включає до свого складу загальні функції” [169, с.109].

На наш погляд, по-перше, не слід змішувати і ставити в один ряд функції управління загального призначення і види діяльності підприємства, визначені відповідно до специфіки об’єктів управлінської діяльності, по-друге, більш правильним слід визнати підхід, який розкриває взаємозв’язок між функціями управління, видами управління і видами діяльності шляхом побудови трьохмірної просторово-часової моделі, представленої в роботі Решетнікової І.Л. [170, с.38; 171, с.88]. У межах запропонованого Решетніковою І.Л. підходу визначені управлінські функції, зокрема організація, планування, регулювання, стимулювання, які складають механізм, динаміку системи управління, і показано, що кожна з них "накладається" на різноманітні сфери діяльності підприємства - інвестиційну, постачальницьку, виробничу, збутову тощо, тобто на кожен з підсистем управління, які окремі автори називають „функціями”, однак які насправді становлять відносно відокремлені в просторі процеси, види діяльності, сфери діяльності, а зовсім не функції, завдяки яким здійснюється вплив на об’єкти управління.

У цілому беручи за основу динамічну модель системи управління, побудовану Решетніковою І.Л. [170, с.38] та розвинуту Шуруповим Г.В. [171, с.88], вважаємо за потрібне доповнити її певним чином.

Так, у моделі попередників не знайшлося місця функції обліку, рівно як і функціям контролю й аналізу [171, с.88].

Однак, на наш погляд, в просторово-часову модель системи управління поряд з функціями організації, планування, регулювання, стимулювання мають бути уведені як функція контролю, що є складовою функцій механізму управління, так і управлінські функції інформаційного характеру, тобто облік і аналіз, оскільки для того, щоб процес управління міг здійснюватися в просторі і в часі, є необхідною відповідна облікова інформація відносно всіх господарських операцій, що відбуваються на підприємстві, та аналітичні показники, які дають підстави для прийняття ефективних управлінських рішень.

Визначені загальні функції управління реалізуються в кожній з

підсистем стосовно відповідних економічних об'єктів, зокрема у межах кожного з видів діяльності: капітальні інвестиції, матеріальне забезпечення, енергетичне забезпечення, виробництво, маркетинг і збут, фінансові інвестиції, конструкторська діяльність тощо, як це показано на рис. 7.

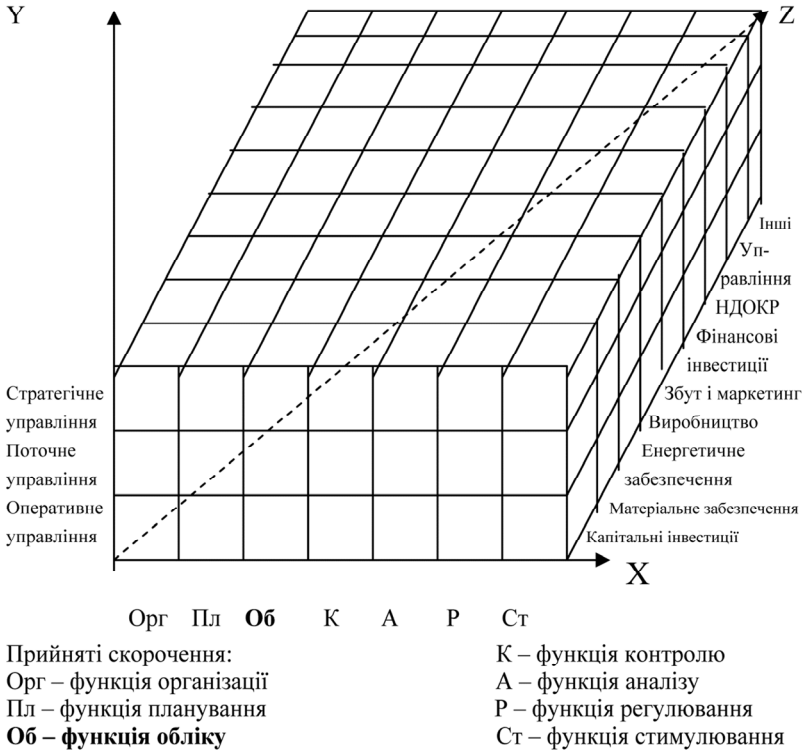


Рис. 7. Просторово-часова модель системи управління

При тому по осі X представлені функції, що складають механізм управління, а також функції інформаційного характеру і власне функція обліку, по осі Z – сфери діяльності або підсистеми цілісної економічної системи (види діяльності), по осі Y – процес управління,

розгорнутий в часі, який складається з трьох видів управління: стратегічного, поточного й оперативного.

У межах такого підходу, по-перше, виключається змішування функцій управління і видів діяльності, по-друге, чітко простежується взаємозв'язок між ними й окреслюється напрям їх розвитку на інтеграційних засадах, по-третє, розкривається динаміка системи управління.

Ще одне дискусійне питання, на якому хотілося б зупинитися окремо, пов'язане із визначенням самого складу управлінських функцій і визначенням окремого місця в них обліку.

У Додатку Г згруповані основні підходи до визначення складу загальних функцій управління у сучасній літературі. У даному випадку ми не ставили за мету навести абсолютно всі управлінські функції, що виділяються дослідниками у групі функцій адміністративного призначення, а виділили лише основні з них. Наведений перелік може бути продовжений, але вже він свідчить про наявність суттєвих розбіжностей між позиціями різних авторів відносно кількості та складу функцій управління загального характеру.

Причому якщо більшість науковців, що досліджують питання теорії і практики менеджменту, погоджуються з необхідністю виділення функцій контролю, планування, організації і стимулювання, то відносно доцільності виділення обліку і аналізу в якості окремих управлінських функцій такої єдності думок не простежується.

Оскільки в фокусі нашої уваги знаходиться саме функція обліку, проаналізуємо основні підходи стосовно її відокремлення/не відокремлення, наявні в сучасній літературі з управління.

Огляд, проведений в роботі [111, с.77], з урахуванням результатів нашого дослідження дозволяє зробити такі основні висновки:

- ряд дослідників [175, с.23; 163, с.72-75] взагалі не відводять функції обліку самостійного місця на тих підставах, що, за визначенням Стражева В.І., «контроль постає вираженням функцій обліку й аналізу, а також виявляє та усуває помилки в діях усіх функцій управління» [175, с.23];
- інша, більш численна група авторів [122, с.8; 130, с.19; 176, с.8; 177, с.9; 178, с.8; 111, с. 77-78; 133, с.6] відзначають окреме

місце функції обліку в управлінському циклі.

На нашу думку, неправильно по суті відмовляти в самостійній ролі в системі управління функції обліку, яка створює інформаційні умови для здійснення всього управлінського процесу. Функція обліку ні в якому разі не поглинається іншими функціями, і зокрема контролем, а постає як зв'язуюча ланка між плануванням і контролем, плануванням і аналізом, оскільки, як правильно зазначено в [171, с.89], в їх основі „лежить проєціювання досягнутих характеристик об'єкту (отриманих за допомогою обліку – авт.) на характеристики бажані, що складають конкретні цілі життєдіяльності підприємства, які містяться в його плановій (прогнозній) моделі”.

Співність у відокремленні економічного аналізу полягає в тому, що аналіз тісно пов'язаний з двома іншими функціями управління: плануванням і контролем. Так, аналіз в певній мірі можна представити складовою частиною функції контролю, оскільки останній передбачає проведення систематичної оцінки і власне аналізу ходу виконання рішень, що призводить окремих авторів навіть до висновку, що контроль „включає аналіз у себе” [171, с. 86]. Чітко простежується також зв'язок економічного аналізу і планування, оскільки останньому має передувати аналіз результатів господарської діяльності за попередній період.

Однак той факт, що аналіз пов'язаний з іншими управлінськими функціями, на наш погляд, не дає підстав для того, щоб зовсім виводити його з їх складу в якості окремої функції. Важливість функції економічного аналізу полягає в тому, що вона завершує управлінський цикл і починає наступний, створюючи підстави для розробки управлінських рішень.

У цілому узагальнюючи вище сказане, можна зробити висновок, що у складі загальних управлінських функцій доцільно виділяти щонайменше сім складових, п'ять з яких розкривають механізм управління, це: планування, організація, стимулювання, контроль і регулювання, а дві – облік і економічний аналіз – виконують завдання інформаційного забезпечення. Саме ці функції і були уведені нами у розглянуту вище динамічну модель системи управління.

При тому ми поділяємо думку тих дослідників, які вважають, що облік постає, з одного боку, як функція управління, з іншого, – як інформаційна система. Водночас погоджуємося з підходом Валуєва Б.І., [122, с.25-26; 111, с.78-79], який зазначає, що «розглядати облік у якості інформаційної системи можна тільки в тому випадку, коли управління розуміється як власне інформаційний процес. У тому ж випадку, коли ми розуміємо під управлінням процес впливу на об'єкт, облік правильніше розглядати як функцію управління. Цей висновок однаковою мірою справедливий щодо економічного аналізу, планування. Отже, у всіх випадках облік як модель є інформаційною системою, як складова управлінського циклу, він функція управління» [122, с.25-26; 111, с.78-79]

Слід зазначити, що на практиці процедури і види робіт, які відносяться до окремих з виділених функцій управління, тісно переплітаються між собою, що в значній мірі ускладнює проведення межі між ними. У ряду випадків достатньо складно розділити між собою функції контролю і регулювання, планування й аналізу тощо. Однак, це не позбавляє їх самостійного значення, хоча і підкреслює наявність і поглиблення інтеграційних процесів в управлінні.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження отримано ряд результатів, на підставі яких можуть бути зроблені такі основні висновки:

- 1) обґрунтована недоцільність змішування між собою функцій управління загального призначення і видів діяльності, оскільки перші розкривають процес управління в динаміці, тоді як інші представляють собою відносно відокремлені у просторі процеси, сфери діяльності, а зовсім не функції, завдяки яким здійснюється вплив на об'єкти управління;
- 2) розкрито взаємозв'язок між функціями управління, видами управління і видами діяльності шляхом удосконалення трьохмірної просторово-часової моделі. На відміну від попередників, у модель введені дві групи функцій: функції управління, що складають його механізм, а саме організація, планування, стимулювання, контроль, регулювання; та функції інформаційної спрямованості: облік і економічний аналіз.

Вважаємо, що побудована модель сприяє розкриттю місця кожної

функції управління, і зокрема функції обліку в управлінському циклі, і дозволяє більш обґрунтовано підходити до пошуку шляхів поглиблення інтеграційних процесів в управлінні підприємницькою діяльністю і укріпленні взаємозв'язків між всіма функціями управління.

4.3. Сучасні підходи до розвитку інформаційного забезпечення системи управління економічною стійкістю підприємств на інтеграційних засадах – їх переваги і недоліки

Дослідження процесів удосконалення обліку на інтеграційних засадах неможливо провести без докладного аналізу підходів, які пропонуються в сучасній теорії і практиці управління стосовно розвитку інформаційного забезпечення системи управління економічною стійкістю підприємств, як-то контролінг, стратегічний управлінський облік тощо. Тому зупинимось на цих питаннях докладніше.

Під час свого функціонування будь-якому економічному суб'єкту приходить стикатися з різноманітними чинниками, які ускладнюють чи роблять неможливим реалізацію його економічних інтересів, перешкоджають досягненню поставлених цілей і здатні порушити стійкість, стабільний розвиток чи призвести до припинення господарської діяльності та порушення процесу розширеного чи навіть нормального відтворення капіталу. Отож, для самого існування підприємства, а тим більше ефективної діяльності, система управління об'єктивно потребує інформації про наявність економічних загроз для того, щоб попередити або подолати їх негативну дію. Таким чином, постає питання: яким чином забезпечити такий розвиток інформаційної системи управління, щоб вона створювала умови для своєчасного надходження інформації не тільки про реальні, а й потенційні небезпеки і тим самим надавала можливість реагувати на них бажано в превентивному чи оперативному режимі? Це питання пов'язано з іншим: чи можуть

добре відомі функції управління, які традиційно відповідають за інформаційне забезпечення управлінського процесу: облік, контроль, економічний аналіз тощо, – задовольнити вимоги підтримання економічної стійкості, чи необхідні якісь докорінні зміни в самій системі управління, пов'язані з виділенням нових функцій інформаційного характеру?

Питання є вельми складним і болючим як з теоретичної, так і з практичної точки зору, оскільки в останній час в економічній літературі розвиток інформаційної системи управління у переважній більшості випадків пов'язується не стільки з розвитком традиційно відомих управлінських функцій, скільки з доцільністю виділення нових функцій, які будуть відповідати за процес створення інформації, необхідної для управління станом економічної стійкості підприємства, і які базуються на елементах інтеграційного підходу. До них, наприклад, з тими чи іншими уточненнями відносяться моніторинг; контролінг; стратегічний управлінський облік, відокремлений від системи бухгалтерського фінансового обліку тощо.

На наш погляд, для того, щоб управлінська система мала можливість своєчасно і ефективно реагувати на численні загрози і негативні чинники зовнішнього і внутрішнього середовища, що об'єктивно сприяє достатньому рівню економічної безпеки і стійкості, є необхідним відповідний розвиток інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, який у свою чергу передбачає взаємопов'язану реалізацію всіх основних управлінських функцій: планування, обліку, аналізу, контролю тощо, їх розвиток на інтеграційних засадах.

У кінцевому підсумку необхідно вироблення цілеспрямованого механізму управління промисловим підприємством, здатного протистояти загрозам економічної стійкості в самому широкому її значенні, і визначення місця інформаційних функцій, і зокрема обліку, в цьому процесі.

Важливою складовою проблеми можна з достатніми підставами вважати сукупність питань, пов'язаних зі збереженням цілісності інформаційної системи управління, посиленням взаємозв'язків всіх управлінських функцій, у тому числі обліку, аналізу, контролю тощо,

забезпеченням взаємозв'язаного розвитку усіх підсистем і елементів, поглибленням системних властивостей.

Різним сторонам проблеми удосконалення інформаційного забезпечення системи управління станом економічної стійкості промислових підприємств присвячені роботи вітчизняних і зарубіжних дослідників не тільки з обліку, а й з питань моніторингу [179, с.136-143], контролінгу [180; 181; 182, с.63-66; 183, с.204-208; 184; 185, с.56-63; 186, с.109-117; 187, с.101-107; 188, с. 40-42; 189, с.78-80; 190; 191, с.15-20; 192, с.331-340; 193, с. 408-411], економічної безпеки [194, с.3-18; 45, с.17-30], антикризового управління [195, с.3-25] тощо. Однак, не дивлячись на постійний інтерес до відповідної проблеми з боку науковців, цілий ряд питань продовжують залишатися невирішеними і дискусійними. Так, остаточно не з'ясовано, яким чином мають співвідноситися між собою контролінг, стратегічний управлінський облік, бухгалтерський облік, моніторинг тощо; не з'ясовано, яке місце кожної з цих складових у системі інформаційного забезпечення системи управління станом економічної стійкості підприємства; не обґрунтовано загальний підхід до побудови системи інформаційного забезпечення; не проведена оцінка доцільності застосування в практиці роботи вітчизняних підприємств численних методів збору і обробки інформації стосовно стану економічної стійкості підприємства, запропонованих у зарубіжній практиці тощо.

Це у свою чергу ставить нові, поки що невирішені завдання перед практикою управління: чи виділяти окремі організаційні підрозділи, які будуть здійснювати відповідні функції, чи розосереджувати їх між вже існуючими службами; яким чином налагоджувати інформаційні потоки на підприємстві тощо? Складність ситуації в тому, що, на жаль, в значній кількості випадків поява нових концепцій управління пов'язана із певною мішаниною понять, що "розминають" систему управління, порушують її цілісність, створюють паралелізм і дублювання управлінських функцій.

Для того, щоб отримати більш повне уявлення про стан проблеми, розглянемо кожний з підходів розвитку інформаційного забезпечення системи управління економічною стійкістю докладніше.

4.3.1. Моніторинг

Спочатку зупинимося на моніторингу як функції управління інформаційного характеру. При тому одразу ж зазначимо, що сам по собі термін „моніторинг” немає єдиного тлумачення, використовується в різних галузях науки і сферах практичної діяльності і в найбільш загальному вигляді визначається як постійне спостереження за яким-небудь процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату. У такому своєму розумінні моніторинг не викликає заперечень. Однак не було б проблеми, якби не з’явився підхід, у межах якого моніторинг був поставлений „во голову кута” в якості окремої інформаційної функції управління.

Саме з таких позицій він розглядається в одній з дисертаційних робіт [196], автор якої зазначає, що „моніторинг як функція управління передбачає збір інформації, її комплексну оцінку і прогноз по стабільній системі показників. Необхідність реалізації цієї вимоги диктується його орієнтованістю на аналіз, порівняння результатів управління. Стандартність інформаційного набору забезпечує також зручність його пошуку і надає моніторингу властивості інформаційного процесу” [196, с.40]. Як бачимо, головне призначення моніторингу „як функції управління” бачиться у:

- зборі інформації, її оцінці і прогнозі;
- аналізі, порівнянні результатів управління.

Очевидним є те, що у межах запропонованого підходу функція моніторингу бере на себе частину функцій прогнозування, обліку, економічного аналізу, контролю, тобто інших функцій інформаційної спрямованості. Однак перелік завдань моніторингу, наведений тим же автором, поширює його зміст ще ширше, навіть розповсюджуючи його на інші складові системи управління – стимулювання, організаційну структуру тощо. Так, до складу завдань моніторингу, на його погляд, відносяться:

1. Забезпечення керівництва своєчасною і достовірною інформацією про діяльність і економічний стан підприємства.
2. Діагностика і попередження збойних, кризових і негативних ситуацій в діяльності підприємства для їх швидшого і ефективного попередження, локалізації і ліквідації.

3. Формування ключових показників ефективності управління для побудови справедливої системи мотивації.
4. Забезпечення безперебійної і взаємовигідної взаємодії всіх підрозділів промислового підприємства між собою [196, с.41-42].

Із вказаного переліку завдань залишається невизначеним, у чому ж простежується специфічність функції моніторингу, що дає підстави для її відокремлення від інших управлінських функцій?

Здається, що ця специфічність полягає у наявності „стабільної системи показників”, „стандартності інформаційного набору”, за яким проводиться стеження.

Одразу ж хотілося б сказати, що ми ні в якому разі не заперечуємо саму необхідність здійснення оперативного збору даних про складні явища і процеси, які характеризують ключові показники економічної стійкості підприємства, з метою діагностики стану об'єкта в динаміці, тобто не відкидаємо моніторинг як процес.

Однак сумнів викликає доцільність його розгляду як особливої функції управління і прагнення замінити ним інші управлінські функції інформаційного призначення.

Якщо подивитися з тим, що забезпечення керівництва своєчасною і достовірною інформацією про діяльність і економічний стан підприємства – це завдання моніторингу, то постає питання: які саме функції мають здійснювати облік, економічний аналіз, внутрішній контроль в системі управління? Відповіді на це питання немає. Отож, на нашу думку, не слід перебільшувати можливості моніторингу і виділяти його в самостійну функцію, однак, і відмовлятися від його можливостей навряд чи є доречним.

Найбільш правильним здається розгляд моніторингу як одного з інструментів, який має застосовуватися в цілісній інформаційній системі управління підприємства під час реалізації функцій внутрішнього контролю й економічного аналізу.

У свою чергу завдання моніторингу в системі управління економічною стійкістю полягає в установленні реальних і потенційних загроз діяльності підприємства шляхом стеження за певним переліком індикаторів економічної безпеки і стійкого розвитку.

4.3.2. Сутність контролінгу і можливості застосування його інструментів у системі управління економічною стійкістю підприємств

Одним із достатньо нових для вітчизняної практики і при тому дискусійних напрямів розвитку системи інформаційного забезпечення системи управління економічною стійкістю на інтеграційних засадах є концепція контролінгу, яка підноситься дослідниками як “система забезпечення виживання фірми” [184].

У сучасній економічній літературі проблеми теорії і практики контролінгу в останній час постійно знаходяться в полі зору науковців. Так, докладно аналізується сутність контролінгу, його функції і завдання, розкривається склад інструментарію, розроблюються рекомендації щодо організації контролінгової служби на підприємствах тощо [180-193].

Огляд літературних джерел з питань контролінгу дозволяє зробити висновок, що до цих пір відсутнє єдине розуміння суті як самого терміну „контролінг”, так і відповідного йому явища західної, насамперед німецької, управлінської практики. У даному випадку ми не ставимо за мету надати докладний аналіз всіх інтерпретацій контролінгу, які висуюються в сучасній літературі, оскільки він зроблений в цілому ряді робіт [180; 181; 182, с.63-66; 183, с.204-208; 184; 185, с.56-63; 186, с.109-117; 187, с.101-107; 191, с.15-20; 197, с.280-291].

Цікаво, що окремі автори роблять навіть такі далеко ідучі висновки, що фінансова криза, якою охоплено багато українських підприємств, значною мірою зумовлена саме відсутністю контролінгу [185].

Однак, як правильно відмічено в [187, с.102], серед прихильників контролінгу немає єдності у визначенні його суті та переліку функцій, не кажучи вже про те, що ряд дослідників зовсім заперечують цю концепцію і не відводять їй місця в господарській практиці вітчизняних підприємств [198]. Отож, можна вважати ці питання невирішеними і такими, що потребують додаткових наукових досліджень.

Метою є визначення місця контролінгу в системі управління підприємством і з’ясування того, як він співвідноситься із системою

обліку, а також які можливості контролінгу можуть бути застосовані в управлінні процесами забезпечення економічної стійкості вітчизняних підприємств.

Термін “контролінг” походить від англійського “to control” (контролювати, управляти), однак найбільш широке розповсюдження контролінг отримав у Німеччині і саме німецькими дослідниками одержані найбільш суттєві наукові результати в цій сфері. Між тим, навіть серед зарубіжних авторів до цього часу немає єдиного розуміння цієї концепції.

На думку німецьких вчених Готтхарда Пича і Ейвальда Шерма [187, с.102-104], слід виділити три групи концепцій контролінгу, які пов’язані з його функціональним обґрунтуванням та інституціональним уявленням:

- концепції з орієнтацією на бухгалтерський облік – переслідують інформаційні цілі, які можуть бути реалізовані насамперед за допомогою бухгалтерського обліку;
- концепції з орієнтацією на інформацію – виходять за межі бухгалтерського обліку, передбачають використання поряд з бухгалтерською й іншої кількісної та якісної інформації, висувають в якості головного завдання контролінгу координацію отримання і підготовки інформації з потребами в ній;
- концепції з орієнтацією на координацію управлінських функцій – при тому виділяють дві групи концепцій: ті, що орієнтовані на координацію планування, контролю й інформаційного забезпечення, та концепції з орієнтацією на систему управління в цілому.

Поряд з цими трьома основними групами концепцій виділяються також інші підходи до тлумачення змісту контролінгу. Наприклад, в роботі [197, с.280-291] визначається в цілому шість його дефініцій, зокрема він розглядається як інформаційна система; управління підприємством, орієнтоване на результат; управління управлінням; специфічна функція, що забезпечує раціональне управління; функція управління; контроль.

Наведений перелік визначень контролінгу показує, що окремі з них тісно взаємопов’язані і їх важко розмежувати між собою. Отож, зосередимо свою увагу на аналізі трьох основних підходів, виділених

в [187, с.102-104], оскільки всі інші дефініції так чи інакше представляють собою їх певні інтерпретації.

Як бачимо, перший підхід досить вузький і не висвітлює змісту такого складного явища, яким є контролінг у зарубіжній господарській практиці. Безумовно, бухгалтерський облік займає важливе місце в інформаційній системі будь-якого підприємства. Однак ефективне здійснення управлінської діяльності передбачає використання не тільки бухгалтерської, але й аналітичної, маркетингової та іншої інформації. Отож, не можна ототожнювати контролінг і бухгалтерський облік.

Другий підхід більш широкий і, на наш погляд, має більше переваг і точніше розкриває зміст економічного явища “контролінг” як інструменту, який виходить за межі однієї управлінської функції і підтримує внутрішньфірмовий процес управління і прийняття рішень за допомогою цілеспрямованого підбору й обробки інформації [187]. Але й він має свої обмеження, оскільки не дозволяє провести розмежування між терміном “контролінг” і поняттям “інформаційна система управління”.

Третій підхід виводить функції контролінгу далеко за межі інформаційних питань.

Так, за думкою Х.-У. Кюппера, Ю. Вебера і А.Цюнда [187], функція контролінгу полягає в координації всієї управлінської системи для забезпечення цілеспрямованого керівництва підприємством.

Суттєвим недоліком цієї групи концепцій є те, що розуміння завдання контролінгу як координації системи управління висуває проблеми його співвідношення з самим поняттям «управління підприємством», його функціями і завданнями і в першу чергу з функцією організації.

Прихильники такого підходу, по суті, претендують на те, щоб поставити контролінг понад системою управління, оскільки він, на їх думку, покликаний координувати і контролювати всі процеси, що протікають в організації. У будь-якому випадку мова йде про створення додаткової надбудови над усіма управлінськими функціями і системою управління в цілому. Тим самим система управління штучно позбавляється найбільш важливої і об'єктивно

притаманної їй властивості саморегулювання.

Слід звернути увагу на те, що саме ці концепції були взяті за основу більшістю вітчизняних дослідників і призвели до появи тлумачень змісту контролінгу як «управління управлінням» [181, с.3; 184, с.15].

Для отримання більш повного уявлення про контролінг наведемо склад розділів, що розкривають його структуру і змістовну характеристику:

- установлення цілей;
- планування;
- управлінський облік;
- інформаційні потоки;
- контроль;
- аналіз планів, результатів і відхилень;
- моніторинг;
- розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень [181,с.16-22].

Наведений перелік свідчить про те, що інші управлінські функції так чи інакше „поглинаються” контролінгом і стають нібито другорядними, підпорядкованими функції більш високого порядку. Створюється враження, що самі по собі планування, облік, внутрішній контроль, економічний аналіз тощо не справляються із завданнями забезпечення інформаційних потреб управління і для того, щоб вони набули управлінської спрямованості, результати діяльності відповідних служб, що їх здійснюють, необхідно коментувати іншим особам – працівникам служби контролінгу.

У такому тлумаченні контролінг практично не лише поглинає інші функції управління, а постає навіть як свого роду альтернатива системі управління в цілому [198]. І хоча під час детального розгляду окремих складових частин контролінгу його прихильники стверджують, що він не замінює собою планування, що контролінг і управлінський облік – це тісно пов’язані, але не тотожні поняття [192, с.331-340], що контролінг не співпадає зі змістом контролю і таке інше, водночас чіткого розмежування між змістом функцій управління і контролінгом у роботах вітчизняних і зарубіжних

дослідників практично не наводиться.

Саме з таких позицій підходять до розгляду проблеми автори [187, с.102-107], які зокрема зазначають, що контролінг є функцією управління і водночас функцією підтримки управління. Причому завдання контролінгу як функції підтримки управління є підготовка і поточна актуалізація інформаційної картини для виконання ним функції управління. Отож, контролінг як функція підтримки управління охоплює ідею інформаційного забезпечення [187, с.105-106].

У межах системи контролінгу більшість його прихильників розмежують дві складові частини: стратегічний і оперативний [181, с.12-14], причому метою стратегічного контролінгу зазвичай називається забезпечення виживання і „відстеження” руху підприємства до наміченої стратегічної мети розвитку. Як бачимо, мета стратегічного контролінгу дещо перетинається з основним змістом моніторингу, який також, як було зазначено вище, передбачає діагностику стану суб’єкта господарювання і відстеження його динаміки. Однак у межах контролінгової концепції моніторинг вже не вважається специфічною функцією управління, а постає як одна зі складових частин контролінгу [181, с.16-20].

У кінцевому підсумку створюється враження, що контролінг підпорядковує собі систему управління. У зв’язку з цим виникає ряд запитань, на які практично немає відповіді:

- якщо контролінг бере на себе завдання вибору цілей і постає як система управління їх досягненням, то що ж представляє собою сама по собі система управління?
- якщо втілення цілей підприємства у прогнози і плани – це є завдання контролінгу [181, с.17], то що має здійснювати функція планування?
- якщо в межах контролінгу здійснюється облік операцій з метою прийняття управлінських рішень, то які питання вирішує бухгалтерський облік в системі управління?
- якщо аналіз планів, результатів і відхилень здійснюється в системі контролінгу, то які завдання залишається виконувати економічному аналізу як функції управління?

- як контролінг може здійснювати управлінський вплив на об’єкти управління? Працівники відділів контролінгу не мають повноважень втручатися в управлінський процес, здійснювати керівництво і тим самим впливати на об’єкти управління;
- якщо погодитися з думкою, що система управління потребує додаткової координації з боку контролінгу, то виникає питання, чи є вона взагалі системою, бо в ній відсутній основний системоутворюваний елемент: здатність до саморегулювання і забезпечення взаємодії її окремих складників.

Це далеко не повний перелік питань, що розкривають обмеженість концепції контролінгу як «управління управлінням».

На наш погляд, те, що сьогодні називають контролінгом, в дійсності є нічим іншим як розповсюдженою в зарубіжній практиці формою реалізації функції організації в управлінні і насамперед організації інформаційних потоків. Отож, не слід переоцінювати контролінг і наділяти його всіма функціями управління.

Цікаво, що навіть німецькі дослідники, які є головними прихильниками контролінгу, зокрема Ю. Вебер [187], в останніх роботах відходять від його координаційної орієнтації стосовно системи управління чи якнайменше вважають її вельми відносною.

Постає питання, чому ж прибічники такого підходу в Росії та Україні залишають поза межами уваги його обмеження? Точної відповіді на це питання сьогодні, на жаль, немає.

Вважаємо, що не можна розглядати контролінг як альтернативу системі управління, а докорінні зміни організаційної структури управління шляхом створення відділу контролінгу – як панацею від більшості труднощів, з якими доводиться стикатися вітчизняним підприємствам.

На нашу думку, контролінг – це один з підходів до побудови інформаційної системи управління на інтеграційних засадах, основним завданням якого є раціональна організація інформаційних потоків з метою їх оптимізації й отримання тієї інформації, яка може бути корисна у прийнятті управлінських рішень. У такому тлумаченні головне завдання контролінгу полягає у вирішенні проблеми ув’язки управлінської інформації, що формується у межах функцій планування, обліку, контролю, аналізу тощо, з метою

підтримки процесів прийняття рішень системою управління в цілому.

У зв'язку з цим хотілося б зазначити, що ми ні в якому разі не заперечуємо саму ідею інтеграції управлінських функцій і необхідність їх взаємопов'язаного розвитку, однак не вважаємо за доцільне розгляд контролінгу як „функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві” [181, с. 6]. На нашу думку, західна концепція контролінгу є нічим іншим як проявом застосування комплексного підходу в управлінні і об'єктивного процесу поглиблення інтеграційних процесів. Отож, навряд чи є доречним вести мову про створення „функціонально відокремленого напрямку,, і будувати чергову надбудову в організаційній структурі підприємства, більш доцільно спрямовувати зусилля на розвиток всіх без винятку функцій управління для посилення управлінської орієнтації і поглиблення їх інформаційного та організаційного взаємозв'язку.

Майже ті ж коментарі можуть бути зроблені стосовно управлінського обліку, який звичайно розглядається як „система інформаційної підтримки управління” [199, с.56] Не вдаючись у подробиці дискусії щодо доцільності розмежування цілісної системи бухгалтерського обліку на фінансову і управлінську (внутрішньо-виробничу) частину, звернемо увагу лише на те, що мета управлінського обліку зазвичай бачиться у підготовці інформації для своєчасного й оптимального прийняття рішень, яка у свою чергу досягається шляхом реалізації всіх функцій управління (планування і прогнозування, організації діяльності, обліку, бюджетування, контролю, аналізу й оцінки, регулювання, мотивації і стимулювання [199, с.56]. Отож, навряд чи є доречним називати таку інформаційну систему „обліком” і тим більше розглядати її як окрему функцію управління, точніше, на наш погляд, погодитися з тим, що вона знову-таки є проявом нічого іншого як комплексного підходу в управлінні, який передбачає взаємозв'язаний розвиток всіх управлінських функцій.

Таким чином, можна зробити висновок, що в розглянутих концепціях в головному мова йде про одне й теж саме: необхідність розвитку інформаційної системи управління на інтеграційних

засадах. Ще раз підкреслимо, що в цілому ця ідея ніяких заперечень не викликає, більш того, вважаємо, що інтеграція – це об’єктивний процес, який є відповіддю на постійні зміни й ускладнення зовнішніх і внутрішніх умов функціонування підприємств. Однак, на наш погляд, цей процес потребує не стільки введення нових управлінських функцій, скільки удосконалення вже існуючих, зокрема планування, обліку, внутрішнього контролю, економічного аналізу, власне управління тощо. Це в свою чергу передбачає розширення їх інструментарію, який, з одного боку, може бути в певній мірі розвинутий за рахунок західної управлінської практики, але, з іншого боку, його потрібно адаптувати до вітчизняних умов.

Отож, контролінг не в змозі замінити собою інші функції управління, однак він спроможний забезпечити координацію процесу отримання і підготовки облікової, аналітичної та іншої інформації з потребами в ній з боку системи управління, і саме в такому контексті його здобутки, на наш погляд, викликають найбільший інтерес.

Ідеї необхідності взаємопов’язаного розвитку управлінських функцій та інтеграційних процесів в управлінні не є новими для вітчизняної практики і виникли задовго до того, як були видані роботи з контролінгу. І базуються вони ні на чому іншому, як на системному підході до розвитку системи управління в цілому і його інформаційної підсистеми зокрема.

Саме інформаційна система управління з точки зору системного підходу має вирішувати проблему ув’язки управлінської інформації, що формується в межах функцій планування, обліку, контролю, аналізу тощо з метою підтримки процесів прийняття рішень.

Системний погляд на інформацію первісно визначає необхідність підпорядкувати її загальним інтересам управлінської системи підприємства і в той же час зберігати її єдність. У практичному відношенні це означає, що організація персоналу і зміст інформаційних моделей економічних об’єктів, в тому числі планових, бухгалтерських, аналітичних тощо, мають створювати інформаційні умови для ефективного здійснення і взаємодії функцій планування, контролю, аналізу, регулювання, тобто “працювати” на сукупний управлінський процес.

Інша справа, завдяки яким організаційним рішенням і методичним прийомам ця задача буде вирішуватися. У зв'язку з цим розглянемо, які рекомендації організаційного і методичного характеру містяться в роботах з контролінгу:

по-перше, обґрунтовується необхідність організаційних змін в системі управління, що пов'язані зі створенням контролінгової служби на підприємстві;

по-друге, пропонується введення в практику управлінської діяльності методичних прийомів контролінгу під час відбору, аналізу й інтерпретації інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Стосовно організаційних рішень ідея в головному полягає в тому, що обґрунтовується доцільність створення окремого відділу контролінгу зі включенням його у структуру фінансово-економічних служб підприємства [181; 180; 185; 200, с.10-16]. Основні завдання цієї служби пов'язуються з виконанням функцій планування, відбору інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, і економічного аналізу. При тому передбачається, що контролінгова служба буде функціонувати паралельно з іншими економічними службами.

Ні в якому разі не заперечуючи необхідність активізації планової і аналітичної роботи на вітчизняних підприємствах, хотілося б звернути увагу на те, що:

по-перше, створення відділу контролінгу не наблизить інформацію до місць прийняття управлінських рішень, навпаки, ще більше віддалить від них;

по-друге, організація роботи відділу контролінгу збільшить інформаційний потік і неминуче призведе до виникнення значної кількості зайвої, надлишкової інформації;

по-третє, прийдеться зіштовхнутися з проблемою дублювання і важкості розмежування функцій між планово-економічним відділом, бухгалтерією та службою контролінгу;

по-четверте, практично неминучим є виникнення конфліктів інтересів між окремим економічними службами і службою контролінгу;

по-п'яте, лише менеджери, які знають ситуацію зсередини,

можуть найбільш ефективно ставити завдання стосовно інформаційного забезпечення системи прийняття управлінських рішень перед іншими економічними службами і їм набагато легше здійснити відбір необхідної інформації для цілей управління, ніж так званим контролерам.

Отож, для вітчизняних підприємств навряд чи є доцільним внесення змін в їх організаційну структуру шляхом виділення служби контролінгу в окремий підрозділ.

Також хотілося б звернути увагу на те, що ідеї організаційної інтеграції всіх управлінських функцій, які сьогодні підносяться як нові в роботах з контролінгу, у дійсності докладно пророблені у вітчизняній літературі з питань управління [198]. При тому обґрунтовуються два основних підходи. Перший підхід пропонує забезпечити інтеграцію функцій управління в єдиному економічному відділі. На перший погляд, він співвідноситься з ідеєю створення відділу контролінгу, однак його особливість полягає в тому, що єдиний економічний відділ має здійснювати комплексне управління і виконувати функції планування, обліку, аналізу, контролю стосовно всіх економічних об'єктів. Тобто передбачається, що він замінить собою інші економічні служби, зокрема планово-економічний відділ, бухгалтерію, фінансовий відділ, а не буде паралельно дублювати їх роботу.

Другий варіант базується на ідеї широкої децентралізації функцій і їх інтеграції у відділах – центрах загроз економічній безпеці. При тому обґрунтовується доцільність децентралізації управлінських функцій і переведення частини управлінського персоналу з планово-економічного відділу і бухгалтерії у відділи матеріально-технічного постачання, виробничий, збутовий, фінансовий тощо. Таким чином пропонується, щоб у відділах, які безпосередньо здійснюють процеси матеріального забезпечення, виробництва, збуту та інших були зосереджені функції планування, обліку, контролю, аналізу і регулювання. Планово-економічний відділ при такому підході здійснює загальну координацію планової й аналітичної роботи, систематизацію даних, а бухгалтерія у свою чергу координує облік і узагальнює бухгалтерську інформацію. Основна перевага такого підходу полягає у максимальному наближенні інформації до місць

прийняття управлінських рішень.

Можна аналізувати переваги і недоліки кожного з цих підходів, але в даному випадку ми не ставимо такої мети. Хотілося лише підкреслити, що доробки вітчизняної науки дають нам не менше можливостей для удосконалення практики управління, ніж впровадження концепції контролінгу.

З'ясувавши місце контролінгу в системі управління підприємства, далі зупинимося на визначенні складу інструментів контролінгу, які доцільно взяти на озброєння в системі забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку суб'єкта господарської діяльності.

Метою системи управління економічною стійкістю підприємства є комплексний вплив на потенційні і реальні загрози в напрямку їх попередження чи подолання, який забезпечує можливість підприємства ефективно використовувати свої фінансові, матеріальні, нематеріальні й інші ресурси для реалізації поставлених завдань з метою одержання прибутку, а також створення умов для нормального функціонування підприємства і його подальшого розвитку.

Досягнення цієї мети можливе за умови створення реальних умов для оперативного вияву різноманітних загроз зовнішнього і внутрішнього характеру шляхом побудови системи попередження та оперативного реагування на будь-які негативні тенденції у функціонуванні підприємства. Ці умови можуть бути створені завдяки використанню інструментарію контролінгу в системі інформаційного забезпечення управлінського процесу за всіма основними видами діяльності економічного суб'єкта. На підставі аналізу економічної літератури, в якій наводиться і описується склад інструментів контролінгу [180, с. 19-102; 189, с.78-80; 201, с.92-98], визначимо, які саме прийоми і методи контролінгу доцільно використовувати з метою забезпечення економічної стійкості підприємства в розрізі видів діяльності.

Забезпечення матеріальними ресурсами. У цій сфері контролінг покликаний:

- забезпечити встановлення складу матеріальних цінностей та інших ресурсів, які можуть стати критичними для підприємства, що зв'язано з пошуком вузьких місць для здійснення

виробничого процесу, і визначити, якими мірами ці вузькі місця можуть бути усунуті. При цьому доцільно застосування таких інструментів контролінгу як: ABC-аналіз, що дозволяє виявити найбільш значущі для підприємства матеріальні ресурси, аналіз можливих ситуацій переривання виробництва, метод визначення верхньої межі ціни закупівлі ресурсів та інших;

- здійснити контроль за економічністю процесів складування і транспортування ресурсів за межами підприємства й усередині нього, що забезпечується завдяки контролінгу логістики. Для цього можуть застосовуватися методи керування складськими запасами, зокрема вибір методу замовлення матеріалів до визначеного терміну, методи формування ритму замовлення тощо.

Використання перелічених інструментів контролінгу буде сприяти своєчасному встановленню і подоланню загроз, пов'язаних з незабезпеченістю виробничого процесу матеріальними ресурсами, зайвими втратами коштів у процесі їх закупівлі, транспортування і зберігання тощо.

Фінансова діяльність. Головна мета контролінгу в сфері фінансової безпеки полягає в тому, щоб створити умови для фінансової рівноваги підприємства. Для цього можуть бути використані різні прийоми підтримки ліквідності, зокрема структурної підтримки ліквідності, поточного забезпечення ліквідності, підтримки ліквідних резервів тощо. Це у свою чергу передбачає застосування цілої групи інструментів, зокрема: аналізу коефіцієнтів ліквідності, показників платоспроможності, порівняння балансів, коли порівнюються зміни позицій у вартісному вираженні з виявленням причин, аналізу потоків платежів, аналізу робочого капіталу, аналізу балансу руху коштів та інших методик фінансового аналізу.

Використання прийомів фінансового планування і фінансового аналізу дозволяє чітко діагностувати загрози фінансовій безпеці підприємства і визначити шляхи можливого подолання фінансових проблем.

Виробнича діяльність. Основним завданням контролінгу виробничої діяльності є формування інформації для цілого ряду

управлінських рішень щодо доцільності випуску певних видів продукції чи відмовлення від їхнього виробництва, доцільності виробництва чи закупівлі комплектуючих виробів, доцільності заміни технології й організації виробництва й інших. Крім того, контролінг виробничої діяльності покликаний забезпечити ефективне використання всіх видів ресурсів на різних етапах виробничого процесу.

До числа прийомів контролінгу виробничої діяльності можна віднести: аналіз поведінки витрат, аналіз витрат за центрами витрат і центрами відповідальності, аналіз оптимального обсягу замовлень, планування завантаження потужностей, планування виробничого результату, аналіз релевантної інформації стосовно певних управлінських рішень щодо спецзамовлень тощо.

Застосування інструментів контролінгу стосовно виробничої діяльності буде сприяти економічній безпеці підприємства за рахунок забезпечення відповідності обсягів виробництва його ресурсному потенціалу і місткості ринку, а також шляхом встановлення і подолання загроз, пов'язаних з втратами ресурсів на всіх стадіях виробничого процесу.

Маркетингова діяльність. Хоча, як правильно відзначається в літературі [180], самі по собі маркетингові заходи підприємства і шляхи їх реалізації на ринку не є предметом контролінгу, водночас контролінг торкається маркетингової діяльності з точки зору інформаційного забезпечення процесів планування і контролю результатів маркетингового заходу.

Контролінг маркетингової діяльності покликаний створювати умови для ефективної реалізації цінової, збутової і комунікаційної політики фірми. І в такому контексті він безпосередньо спрямований на підтримку економічної безпеки підприємства. У сфері маркетингової діяльності є доцільним застосування таких інструментів контролінгу як: GAP-аналіз (аналіз стратегічних люків), портфоліо-аналіз, аналіз конкурентних сил, маржинальний аналіз, порівняльні розрахунки й інших.

Запровадження у практику підприємств інструментів контролінгу стосовно маркетингової діяльності забезпечує встановлення і подолання загроз як зовнішнього характеру, зокрема пов'язаних з

діями конкурентів, так і внутрішнього характеру, наприклад, загроз, пов'язаних з неефективним позиціонуванням підприємства та його продукції на ринку, з нераціональним використання коштів у зв'язку зі здійсненням маркетингових заходів тощо.

Інвестиційна діяльність. Контролінг інвестиційної діяльності покликаний підтримувати процес прийняття управлінських рішень на етапі вибору кращих інвестиційних проектів, а також їх реалізації. У цих цілях можуть бути використані різні методи інвестиційних розрахунків: статичні (порівняння витрат і результату, порівняння рівнів рентабельності, статичне порівняння строків окупності), динамічні (метод приведеної величини доходу, метод внутрішньої норми доходності, метод ануїтету, метод динамічного строку окупності й інші), функціонально-вартісний аналіз тощо.

Головною метою застосування інструментів контролінгу в частині інвестиційної діяльності є попередження чи подолання загроз, пов'язаних з неефективним вкладенням інвестиційних ресурсів, втратою очікуваного результату від здійснення інвестицій та навіть втратою самих інвестованих коштів.

Ми розглянули, які саме інструменти контролінгу доцільно застосовувати в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком за основними видами діяльності підприємства. Однак необхідно мати на увазі, що окремі прийоми можуть ефективно використовуватися для оптимізації інформаційного забезпечення управління не одного, а кількох чи навіть всіх видів діяльності в цілому. Наприклад, це стосується методик бюджетування, бенчмаркінгу, побудови сценаріїв тощо.

До того ж слід зазначити, що названі інструменти контролінгу не вичерпують усього різноманіття прийомів і методик, що складають зміст даної системи. Але вже з цього короткого огляду можна зробити висновок, що використання інструментарію контролінгу в практичній діяльності вітчизняних підприємств може підвищити ефективність усіх видів діяльності і тим самим сприяти підвищенню рівня економічної безпеки суб'єкта господарювання в цілому.

У цілому ми підтримуємо ідею необхідності розширення методичного інструментарію, що має використовуватися економічними службами українських підприємств у процесі збору,

підготовки, аналізу й інтерпретації інформації з метою прийняття управлінських рішень за рахунок прийомів, відомих у зарубіжній і вітчизняній управлінській практиці.

Однак докладний розгляд складу інструментів контролінгу [201, с.92-98] приводить до висновку, що цілий ряд прийомів і методик, що пропонується, не є специфічним саме для цієї концепції, а складає зміст добре відомих методів фінансового планування, економічного аналізу, фінансового менеджменту, стратегічного аналізу, інвестиційного аналізу тощо.

Наприклад, навряд чи можна вважати новими для вітчизняних підприємств методи інвестиційних розрахунків, що застосовуються так званим контролінгом інвестицій, зокрема статичні - порівняння витрат і результату, порівняння рівнів рентабельності, статичне порівняння строків окупності; динамічні - метод приведеної величини доходу, метод внутрішньої норми доходності, метод ануїтету, метод динамічного строку окупності й інші, функціонально-вартісний аналіз тощо.

Не є відкриттям і методики фінансового планування та фінансового аналізу, що складають зміст фінансового контролінгу, в тому числі методи аналізу коефіцієнтів ліквідності, показників платоспроможності, порівняння балансів, аналізу потоків платежів, аналізу робочого капіталу, аналізу балансу руху коштів та інші.

Не є незнайомими для вітчизняної системи бухгалтерського обліку методи обліку і контролю витрат за центрами відповідальності, методи аналізу поведінки витрат тощо.

Отож, більша частина того, що пропонується як нове, є по суті добре відомим “старим”, але представленим під назвою контролінгу.

Заради справедливості слід зазначити, що не всі з методів, що складають зміст контролінгу, є розповсюдженими у вітчизняній теорії і практиці. Деякі з них насправді викликають інтерес, оскільки незаслужено випущені з уваги. Це, наприклад, стосується методу аналізу стратегічних “люків” [GAP-аналіз], бенч-маркінгу тощо.

Зокрема хотілося б зупинитися на можливостях застосування в Україні широко відомих за кордоном і ще недостатньо розповсюджених на вітчизняних підприємствах методів, які складають зміст технології діагностики внутрішніх ресурсів компанії

та можливостей і загроз зовнішнього середовища. Серед них, наприклад, виділяються методи SWOT, STEP і STEEPV-аналізу, які мають суттєве значення для створення інформаційної бази системи управління економічною стійкістю підприємств.

Сутність цих методів широко освітлюється в роботах із стратегічного менеджменту [202, с. 90-94; 203; 204, с.222-224; 205, с.115-122], контролінгу [181, с. 174-175], економічної безпеки [206], що дає підстави для висновку, що їх використання не пов'язане із запровадженням якоїсь конкретної концепції, а потребує лише бажання керівництва забезпечити розвиток інформаційної системи управління в напрямку її орієнтації на цілі підтримання економічної стійкості і безпечного функціонування підприємства шляхом активізації планово-аналітичної роботи.

Метод SWOT-аналізу становить собою важливий інструмент „якісного” стратегічного аналізу, метою якого є виявлення і структурування сильних і слабких сторін підприємства, з'ясування потенційних можливостей і загроз. В основі методу лежить порівняння внутрішніх позитивних і негативних рис компанії з можливостями, які надає ринок. Порівняння здійснюється шляхом побудови матриці SWOT (аббревіатура англійських термінів: Strengths - сили; Weaknesses - слабкості; Opportunities - можливості; Threats – загрози), яка дозволяє структурно описати стратегічні характеристики як зовнішнього середовища, так і підприємства, і в кінцевому підсумку – сформулювати основні напрями розвитку економічного суб'єкта шляхом систематизації інформації про перелічені чинники.

Як зазначено в [204], при побудові матриці застосовується «дихотомічна процедура» (dickotomia - (греч.) - розділяти на дві частини), яка використовується в багатьох галузях знань (філософія, математика, ботаніка, соціоніка, інформатика тощо)... Елементи матриці представляють собою «дихотомічні пари» (пари ознак, які взаємно виключають одна одну), що дозволяє знизити невизначеність (ентропію) взаємодії середовища і системи за рахунок опису ситуації в цілому. Так, у межах методології, що застосовується при побудові матриці стратегічного аналізу, спочатку виділяються дві частини – зовнішнє середовище і підприємство, а

потім всі чинники чи події в кожній з цих частин розподіляються знову-таки на дві групи: сприятливі і несприятливі.

Конкретне наповнення матриці є індивідуальним процесом, який цілком залежить від специфіки окремо взятого підприємства. Однак можна виділити найбільш загальні складники, які звичайно ураховуються при проведенні аналізу. Так, наприклад, сильні і слабкі сторони організації мають стосуватися основних сфер її діяльності, зокрема таких як: маркетинг; розробка нових продуктів; виробництво; персонал; менеджмент; ресурси компанії тощо. У свою чергу під час оцінки елементів зовнішнього середовища визначаються можливості і загрози, які знаходяться поза межами контролю організації і стосуються різноманітних елементів ринку: законодавство; політична ситуація; суспільні сили; технологічні можливості; загальна економічна ситуація; конкуренція; діяльність постачальників та інше.

Однак слід мати на увазі, що сама побудова матриці – це лише перший етап відповідного процесу стратегічного аналізу, оскільки зрозуміло, що просте надання переліку сильних і слабких сторін підприємства, а також можливостей і загроз зовнішнього середовища, навіть у випадку, коли вони проранжовані за своєю значимістю, навряд чи створить достатні інформаційні умови для чіткого з'ясування стратегічного напрямку розвитку підприємства.

Тому вельми важливою складовою частиною методики є інтерпретація отриманої інформації, яка передбачає розкриття матриці. Зміст цього етапу полягає у визначенні взаємозв'язків між сильними і слабкими сторонами економічного суб'єкта, з одного боку, і можливостями та зовнішніми загрозами, - з іншого. При тому має бути з'ясовано цілий ряд питань, зокрема наступні:

- які з можливостей зовнішнього середовища можна ефективно використовувати за рахунок сильних сторін підприємства;
- які з можливостей не використовуються в сучасний період внаслідок слабкості фірми;
- які із зовнішніх загроз можуть бути компенсовані завдяки сильним сторонам підприємства;
- які із слабких сторін компанії можуть суттєво вплинути на економічну стійкість фірми у випадку дії передбачуваних

зовнішніх загроз та таке інше.

У свою чергу на підставі такого розгорнутого тлумачення може бути створена інформаційна база для з'ясування основних напрямів розвитку підприємства. Як бачимо, SWOT-аналіз доцільно безпосередньо застосовувати для вирішення завдання підтримання економічної стійкості суб'єкта господарювання в теперішній час і в майбутньому.

Однак у даному випадку хотілося б застерегти від розгляду цього методу як панацеї, що може надати відповіді на всі запитання, які пов'язані із здійсненням стратегічного вибору підприємства, і повністю вирішити проблему інформаційної забезпеченості системи управління процесами підтримки достатнього рівня економічної усталеності суб'єкта господарювання.

У сучасній економічній літературі наводяться як позитивні риси, так і недоліки даного методу. До числа його переваг, наприклад, відносять те, що „інформаційне поле формується самими керівниками, а також найбільш компетентними співробітниками компанії на підставі узагальнення і узгодження власного досвіду і бачення ситуації. При тому відпадає необхідність у використанні потужних багатоквитовних систем „кількісного” аналізу і залучення витовних експертів, котрі, гірше знаючи специфіку конкретного ринку і конкретного підприємства, можуть в умовах обмежень за часом і неповною інформацією „нав'язати” неоптимальне рішення [204].

На наш погляд, це є водночас і перевагою, і недоліком методу, оскільки ефективність його застосування цілком залежить від рівня компетенції керівництва, яке здійснює аналіз. Крім того, у будь-якому випадку завжди залишається певний сумнів стосовно об'єктивності тих чи інших оцінок, зважаючи на те, що психологічно люди у більшості випадків схильні недооцінювати зовнішні чинники і переоцінювати позитивні сторони і перспективи власного бізнесу.

Серед недоліків SWOT-аналізу найчастіше називають наступні:

- метод є слабо формалізованим [181, с.175];
- в реальній дійсності неможливо урахувати всі чинники зовнішнього середовища і внутрішнього стану підприємства [207];

– SWOT-аналіз може призвести до складання довгого переліку рекомендацій, і чим довше цей перелік, тим туманніше стратегічна картина [207] та інші.

Ми цілком погоджуємося з думкою, що цей метод, як зазвичай і більшість інших аналітичних процедур, пов'язаний із певними обмеженнями, однак, все ж таки вважаємо, що в руках компетентних фахівців його переваги перебивають недоліки.

Серед позитивних рис не можна не назвати простоту використання, логічність, зрозумілість і зручність сприйняття результатів аналізу для керівників, що закладає реальні підстави для його запровадження у практику управління вітчизняних підприємств у цілому й економічного аналізу зокрема.

Також хотілося б коротко зупинитись ще на двох методах, які можуть застосовуватися в практиці управління економічною стійкістю підприємств, зокрема маються на увазі методи STEP і STEEPV-аналізу, які спрямовані на те, щоб допомогти з'ясувати стан і оцінити „поведінку” зовнішнього середовища.

Назва кожного із методів становить собою абrevіатуру від найменувань груп чинників, які здійснюють суттєвий вплив на діяльність підприємства та його перспективи і за якими проводиться дослідження. Так, STEP-аналіз передбачає оцінку дії соціальних (S – social), технологічних (T – technological), економічних (E – economic) і політичних (P – political) чинників на діяльність економічного суб'єкта, а у межах STEEPV-аналізу в коло уваги потрапляють ті ж чинники, окрім політичних, натомість додаються чинники навколишнього середовища (E – environmental) та індивідуальних цінностей (PV – personal values). Аналіз виконується за схемою „чинник-підприємство” [206]. При тому визначається як сам перелік відповідних зовнішніх чинників, так і здійснюється оцінка сили їх впливу на діяльність підприємства. Аналіз виділених груп чинників забезпечує отримання цілісної картини зовнішнього середовища і надає інформацію для визначення складу основних видів економічних загроз, а отож, створює передумови для визначення шляхів попередження чи подолання їх негативної дії.

Поряд із розглянутими методами можна назвати ще цілий ряд інструментів стратегічного аналізу, які так чи інакше можуть

застосовуватися системою управління економічною стійкістю підприємств, зокрема конкурентний аналіз Портера (модель „5 сил Портера”), модель Мак-Кенсі, матриця БКГ, PESTE-аналіз [181, с.174-185; 186, с.113] та багато інших. У даному випадку ми не ставимо за мету надати оцінку всім цим методам, єдине, на чому хотілося б акцентувати увагу, що сьогодні вітчизняні підприємства можуть застосовувати безліч аналітичних процедур і інструментів, які здатні суттєво поліпшити інформаційне забезпечення системи управління економічною безпекою і стійким розвитком і сприяти як правильному вибору стратегії, так і підтриманню достатнього рівня економічної стабільності. І для цього зовсім не обов’язково виділяти нові управлінські функції, докорінно змінювати організаційну структуру підприємства, зокрема створювати відділи контролінгу, моніторингу тощо. Достатньо лише змінити пріоритети в управлінні в цілому і в реалізації кожної управлінської функції зокрема, зорієнтувавши їх на досягнення спільної мети – укріплення бізнесу і підтримання економічної стійкості підприємства.

Хоча якщо поставити питання, чи є ці методи прерогативою контролінгу, то відповіддю в більшості випадків буде “ні”, оскільки відповідні прийоми зустрічаються не тільки в роботах з контролінгу, а й у працях зі стратегічного менеджменту, фінансового менеджменту, інвестиційного менеджменту, ризик-менеджменту, маркетингу, стратегічного аналізу та інших, про що вже йшла мова вище.

Більш того, якщо проаналізувати доцільність застосування цих прийомів і методик аналітичних розрахунків на практиці, то можна прийти до висновку, що їх найбільш ефективно використовувати не стільки в роботі відділу контролінгу, віддаленого від місць прийняття управлінських рішень, скільки в роботі економічних служб, що здійснюють керівництво конкретними економічними процесами на підприємстві. Наприклад, ABC-аналіз, який забезпечує встановлення складу матеріальних цінностей та інших ресурсів, що можуть стати критичними для підприємства, доцільно використовувати в роботі служби матеріально-технічного постачання; інструменти фінансового аналізу – в роботі фінансового відділу, портфоліо-аналіз, аналіз конкурентних сил, маржинальний

аналіз та інших – у роботі відділу маркетингу тощо.

Отож, погоджуючись в цілому з тим, що методи, які використовуються управлінською системою підприємства і всіма управлінськими функціями, зокрема плануванням, бухгалтерським обліком, економічним аналізом, контролем мають постійно доповнюватися і поширюватися за рахунок здобутків зарубіжної практики управління і в тому числі контролінгу, хотілося б зорієнтувати на те, що цей процес має здійснюватися критично, без зайвої ейфорії і без відкидання того позитивного досвіду, що вже накопичений у межах вітчизняної теорії і практики управління.

На наш погляд, розвиток системи управління в цілому і її інформаційної підсистеми зокрема на вітчизняних підприємствах має здійснюватися не шляхом копіювання західних підходів і методик, а на підставі класичного системного підходу з урахуванням результатів досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних авторів.

Застосування системного підходу приводить до висновку, що не контролінг має координувати систему управління, а саме система має самоналаштуватися в інтересах підтримки достатнього рівня економічної безпеки і стійкого розвитку.

Загальновідомо, що система управління складається з двох підсистем – керуючої і керованої, які знаходяться у тісному взаємозв'язку. При тому у стані усталеності систему управління як систему найбільш високого порядку, підтримують наступні системні властивості:

- функціонування в умовах дії об'єктивних економічних законів;
- цілеспрямованість функціонування;
- взаємодія структурних елементів керованої системи;
- взаємодія керуючої і керованої систем;
- прагнення до обмеження зв'язків із зовнішнім середовищем;
- здатність до реакції на зміни внутрішнього устрою і на вплив зовнішнього середовища [208].

Ураховуючи, що ці системні характеристики докладно освітлені в роботах вітчизняних і зарубіжних авторів, зазначимо лише, що саме на їх розвиток має орієнтуватися теорія і практика управління в цілому, і теорія розвитку обліку як інформаційної системи і функції управління зокрема.

При тому одними з найбільш актуальних завдань, які постають перед дослідниками на сучасному етапі розвитку, на наш погляд, є наступні:

по-перше, розробка концепції економічної стійкості на мікроекономічному рівні, яка б визначила склад основних економічних інтересів і цілей підприємства, а також дозволила б чітко з'ясувати генеральну лінію його поведінки у зовнішньому середовищі, визначила склад основних загроз внутрішнього і зовнішнього характеру, які можуть перешкодити тенденції стійкого і безпечного розвитку суб'єкта господарської діяльності, про що вже йшла мова вище;

по-друге, обґрунтування доцільності розвитку подальших інтеграційних процесів в управлінні і пошук шляхів практичної реалізації ефективної взаємодії всіх управлінських функцій і зокрема функцій інформаційної спрямованості: планування, обліку, аналізу тощо, для того щоб шляхом вирішення часткового завдання забезпечити вирішення головної задачі забезпечення стійкого і безпечного розвитку підприємства;

по-третє, визначення основних шляхів протидії загрозам економічної безпеки і розробка комплексу організаційних і методичних рішень, спрямованих на створення ефективної системи попередження та оперативного реагування на будь-які негативні тенденції у функціонуванні підприємства.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження можна зробити такі основні висновки:

1. Інтеграція функцій управління інформаційної спрямованості – це об'єктивний процес, який є відповіддю на постійні зміни й ускладнення зовнішніх і внутрішніх умов функціонування підприємства. На наш погляд, він потребує не стільки введення нових управлінських функцій, які будуть забезпечувати цілісність системи управління, скільки удосконалення вже існуючих – планування, обліку, внутрішнього контролю, економічного аналізу, власне управління тощо – на інтеграційних засадах з огляду їх орієнтації на спільні цілі підтримання достатнього рівня економічної стійкості суб'єкта господарювання.

2. Концепція контролінгу викликає інтерес насамперед з позицій

знайомства з формою реалізації функції організації інформаційних потоків в зарубіжних країнах. Контролінг не в змозі замінити собою інші функції управління і не є системою “управління управлінням”. Отож, не слід орієнтуватися на нього як на панацею у вирішенні завдань забезпечення безпечного розвитку суб’єкта господарської діяльності.

Контролінг не є альтернативою управлінню в широкому розумінні цього слова, а постає одним з підходів до побудови інформаційної управлінської системи, основним завданням якого є раціональна організація інформаційних потоків з метою їх оптимізації і отримання тієї інформації, яка може бути корисна у прийнятті управлінських рішень.

За допомогою прийомів контролінгу можуть бути створені умови для оперативного вияву загроз і реагування на негативні тенденції у функціонуванні підприємства.

Застосування інструментарію контролінгу в системі управління всіма видами діяльності, зокрема в сфері ресурсного забезпечення, виробництва, маркетинго-збутової, фінансової й інвестиційної діяльності дозволить підвищити їх ефективність і тим самим буде сприяти підвищенню рівня економічної стійкості суб’єкта господарської діяльності в цілому.

3. У свою чергу доцільним є запровадження в практику управління вітчизняних підприємств добре відомих за кордоном і ще недостатньо розповсюджених в Україні методів, які складають зміст технології постійної діагностики внутрішніх ресурсів і можливостей компанії та зовнішнього середовища, зокрема методів SWOT, STEP і STEEPV-аналізу та інших.

Результати дослідження з цих питань представлені в наших роботах [209-211].

4.3.3. Концепція стратегічного управлінського обліку

Функціонування підприємств в умовах конкурентного середовища, притаманного ринковій економіці, вимагає від суб’єктів господарювання пошуку найбільш ефективних методів та інструментів управління, застосування тих управлінських концепцій та підходів, які б забезпечили їх успішне існування і підтримання

сталого розвитку з орієнтацією на досягнення стратегічних цілей. Одним із таких підходів, ще не достатньо розповсюджених у вітчизняній господарській практиці, але добре відомих у міжнародній, є стратегічний підхід. Останній ставить за мету вирішення наступних основних завдань: забезпечення цільової спрямованості всієї діяльності підприємства; облік впливу зовнішнього середовища; вияв нових можливостей розвитку і чинників загрозливого характеру; оцінка альтернативних варіантів рішень, пов'язаних з розподілом наявних ресурсів у стратегічно обґрунтовані і високоефективні проекти; формування внутрішнього середовища, яке є сприятливим для ініціативного реагування керівництва на зміни ситуації [212, с. 90].

Поглиблення стратегічних процесів в організаціях у свою чергу ставить нові вимоги перед системою їх інформаційно-аналітичного забезпечення. Як відповідь на ці вимоги з'явилася нова концепція розвитку обліково-аналітичної системи, а саме концепція стратегічного управлінського обліку. Розгляду її окремих складових присвячений цілий ряд праць як зарубіжних, так і вітчизняних дослідників [213; 214, с.304-309; 215, с.9-13; 216, с. 31-36; 217, с.38-44; 218, с.113-115; 219]. Однак, не дивлячись на те, що протягом останнього десятиріччя питання доцільності відокремлення цього нового виду обліку – стратегічного – практично постійно знаходиться в полі зору науковців і практиків, єдиної точки зору досягти не вдалося. Навпаки, серед дослідників склалися прямо протилежні підходи: від повного заперечення права цього виду обліку на існування [215, с.9-13] до розгляду його як єдиного можливого варіанту розвитку управлінської інформаційної системи в сучасних умовах [216, с.31-36].

На сьогодні в сучасній економічній літературі і господарській практиці не з'ясовано, яке місце в системі управління має займати стратегічний управлінський облік, і взагалі, чи є підстави говорити про наявність та перспективи становлення такого окремого виду обліку на вітчизняних підприємствах, або слід шукати якісь інші шляхи в розвитку управлінської інформаційної системи, спрямовуючи її на вирішення як стратегічних, так і тактичних та оперативних управлінських завдань.

Мета полягає в тому, щоб дослідити суть та перспективи застосування стратегічного обліку в Україні. При тому необхідно проаналізувати відомі підходи до тлумачення змісту поняття „стратегічний управлінський облік” та сформулювати власне бачення можливих шляхів розвитку управлінської обліково-аналітичної системи у світлі поглиблення стратегічних процесів в організаціях.

Огляд сучасної літератури доводить, що поняття стратегічного обліку з’явилося насамперед в роботах з управлінського обліку і у більшості випадків пов’язується з новим етапом у розвитку останнього, що у свою чергу викликано зміною орієнтирів в управлінській діяльності і її спрямованістю на вирішення стратегічних завдань. Однак слід звернути увагу, що докладно зміст терміну „стратегічний облік” навіть його прихильниками не розкривається. При тому в більшості випадків окреслюються лише його загальні риси.

Наприклад, С.Ф. Голов зазначає: „якщо раніше управлінський облік був зорієнтований на управління виробництвом, то тепер він невпинно перетворюється на стратегічний управлінський облік” і вбачає його основним завданням „вибір вимірників ключових факторів успіху та форм звітності” [220, с.36]. Зеленська О.З. також дотримується точки зору, що стратегічний управлінський облік – один з нових напрямів розвитку управлінського обліку, який пов’язаний з необхідністю виходу за межі організації і включає в його об’єкти зовнішнє середовище [214, с.309].

Більш деталізоване розкриття змісту цього поняття і відповідного йому явища можна знайти в роботах зарубіжних авторів. Так, на думку Р.Х.Паркера, стратегічний управлінський облік – це збір і аналіз інформації про ринки збуту підприємства, про витрати конкурентів, вивчення структури витрат і моніторингу стратегії фірми і її конкурентів на цих ринках [214, с.306].

К.Друрі вважає, що стратегічний управлінський облік забезпечує інформацію про конкурентів, ринкові перспективи існуючих продуктів, про цикл довговічності продукту і про портфель продуктів та таке інше. У роботі Друрі К. міститься докладний огляд підходів до тлумачення суті поняття «стратегічний управлінський

облік» у сучасній зарубіжній літературі [221, с.872-879]. Так, Сіммондз (Simmonds), який був першим, хто запропонував застосовувати термін «стратегічний управлінський облік», розглядає його як «спосіб аналізу власного бізнесу і бізнесу конкурентів, котрий застосовується під час розробки і відстеження стратегії власного бізнесу» [221, с.872]. Інститут дипломованих бухгалтерів-аналітиків (СІМА) у Великобританії дає таке визначення стратегічного управлінського обліку – «форма управлінського обліку, в якому основний акцент робиться на інформації, пов'язаній із зовнішніми для компанії чинниками, а також з нефінансовою інформацією й інформацією, що виробляється самою компанією» [221, с.872].

Як бачимо з цих визначень, єдине, що в „стратегічному обліку” є від власне обліку, це те, що він становить „збір інформації”. Однак інформація про ринки збуту, про конкурентне середовище, про перспективи існуючих продуктів тощо в чистому вигляді постає швидше маркетинговою інформацією, а не обліковою в її традиційному розумінні. І збір цієї інформації мають здійснювати і в практиці вітчизняних підприємств зараз здійснюють відділи маркетингу. Однак ця маркетингова інформація поєднується із суто обліковими й аналітичними розрахунками, і в комплексі вони і становлять те, що іменують стратегічним управлінським обліком. Який з цього можна зробити висновок? Обліком називають те, що не є таким за суттю. Те ж, що реально мається на увазі під „стратегічним управлінським обліком”, в західній практиці об'єднує в собі всі функції управління інформаційного характеру, спрямовані на досягнення стратегічних цілей організації.

Слід звернути увагу на те, що якщо на перших етапах наукової дискусії відносно стратегічного обліку обговорювалася сама доцільність його відокремлення, то в останні часи з'являються роботи, в яких обґрунтовуються конкретні пропозиції відносно створення організаційних структур стратегічного типу та визначається склад їх функцій.

Розглянемо докладніше, які функції й обов'язки передбачається покладати на так звану „стратегічну бухгалтерію”. На думку Т. Чебан та В. Яценко [216, с.34-35], до функцій стратегічної

бухгалтерії належать: розробка облікової політики для цілей стратегічного обліку; організація управлінського обліку; вибір форм і методів організації стратегічного обліку; ведення оперативного обліку; розробка форм внутрішньої звітності й установлення термінів її подання, організація документообігу; підготовка бюджетів підрозділів і зведеного бюджету по підприємству в цілому; аналіз виконання бюджетів і оперативних планів, відхилень фактичних показників від планових, розробка пропозицій по мінімізації відхилень; розрахунок нормативної ціни і собівартості виробів; аналіз інвестиційних проєктів; розрахунок і аналіз показників ефективності підприємства в цілому і за центрами відповідальності; аналіз сприятливих і негативних змін зовнішнього середовища.

Відносно більшості з наведених функцій, на нашу думку, навряд чи можна прослідкувати стратегічний характер роботи підрозділу, який пропонується назвати „стратегічна бухгалтерія”.

По-перше, одна група функцій існує, так би мовити, сама для себе, наприклад, розробка облікової політики для ведення стратегічного обліку; вибір форм і методів його організації тощо.

По-друге, інші функції зовсім не можуть бути виконані в межах єдиного підрозділу, віддаленого від місць здійснення господарських операцій, це зокрема стосується ведення оперативного обліку. Навряд чи „стратегічна бухгалтерія” буде займатися оперативним обліком використання робочого часу, витрачання матеріалів, руху напівфабрикатів тощо.

По-третє, цілий ряд функцій містить у собі не стільки елементи облікової роботи, скільки планової та аналітичної. Наприклад, складання бюджетів, розрахунок нормативної собівартості; аналіз виконання бюджетів і оперативних планів; аналіз показників ефективності підприємства тощо.

Також хотілося б звернути увагу на ще один аспект можливості реалізації концепції стратегічної бухгалтерії в сучасних вітчизняних умовах. Як зазначають самі автори концепції Чебан Т., Яценко В., «на шляху реалізації основних організаційних і методичних принципів стратегічної бухгалтерії сучасні підприємства стикаються з рядом проблем: 1) психологічні стереотипи; 2) професійна

підготовка бухгалтерів; 3) відношення керівництва підприємства до бухгалтерії; 4) обмеженість матеріальних ресурсів» [216, с.31-32]. Як бачимо, фактично три із чотирьох наведених проблем мають інституціональний характер, а, як зазначалося вище, при розгляді складу інституціональної системи і можливостей інституціональних перетворень ефективність будь-яких змін не може бути забезпечена до тих пір, доки не відбудуться зміни на найнижчому базовому рівні сталих ментальних конструкцій, цінностей, етичних та інших норм тощо. А отже, відповідні пропозиції стосовно формування стратегічної бухгалтерії на даний час є далекими від можливості практичної реалізації на більшості українських підприємств.

Однак зазначимо, що якщо передбачається, що новий підрозділ буде виконувати не тільки власне облікові функції, а й інші управлінські функції інформаційного характеру, а саме так, на нашу думку, слід розуміти запропонований підхід, то постає питання: може все-таки цей відділ не доцільно називати „бухгалтерією”? До того ж застосування епітету „стратегічна” до нового підрозділу можна вважати не зовсім коректним, оскільки мова йде не тільки про забезпечення інформацією процесу прийняття стратегічних рішень, а й рішень оперативних, тактичних тощо. Вважаємо, що коли ставиться завдання організаційно об’єднати всі інформаційні функції з метою забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на всіх рівнях управління, то створення підрозділу з назвою „єдиний економічний відділ” було б більш вдалим з точки зору відповідності назви суті явища. Цінність ідеї, як здається, полягає переважно в інтеграції цих функцій в межах єдиного підрозділу. Однак, як зазначалося вище, про необхідність організаційного поєднання всіх функцій управління інформаційного характеру у вітчизняних наукових дослідженнях йшлося ще в середині 80-х років [222]. Інша справа, що ці ідеї не отримали розповсюдження на практиці і тепер пропонуються як нові.

На нашу думку, як і стосовно контролінгу, головною позитивною рисою концепції стратегічного обліку є саме ідея інтеграції управлінських функцій у вирішенні спільних завдань з метою досягнення стратегічних цілей організації. І перше, що пропонується розглядати у взаємодії та цілісності, це фінансовий і управлінський

облік, а також систему збору інформації про зовнішнє середовище, яка не носить характер власне облікової інформації, але є необхідною для прийняття рішень.

Цікаво, що автор найбільш фундаментального посібника зі стратегічного обліку Б. Райан становлення останнього пов'язує саме з тим, що подальший розвиток інформаційної системи управління може бути досягнуто лише на підставі зближення фінансового й управлінського обліку. Так, він зазначає, що „на великих підприємствах системи фінансової звітності й інформаційні системи управлінського обліку настільки дублюють одна одну, що не існує реальних шляхів їх розумного розподілу... Формальний розподіл функцій управлінського і фінансового обліку став менш помітним, оскільки в обох випадках дані надходять від спільних інформаційних систем менеджменту. Крім того, ні один з цих видів інформації в ізольованій (традиційній) формі не може бути ефективною основою для прийняття довгострокових або короткострокових рішень” [213, с.30-31]. Переклад роботи Б.Райана вийшов ще в 1998 році. Незважаючи на це, протягом всіх останніх років не зменшується кількість дисертацій, статей, підручників, в яких продовжують обґрунтовуватися ідеї доцільності розмежування цілісної системи обліку на вітчизняних підприємствах на види: фінансовий і управлінський, а тепер і відокремлення у складі управлінського обліку стратегічної складової. Хоча перспективи розвитку інформаційної системи управління вочевидь лежать не стільки в розмежуванні окремих видів обліку, скільки навпаки, в інтеграції і спрямуванні їх на вирішення спільних завдань, котрі полягають в інформаційному забезпеченні потреб управлінської системи як в частині прийняття стратегічних, так і оперативних та тактичних рішень.

У сучасній зарубіжній економічній літературі мова давно вже йде не стільки про „облік”, чи то „управлінський”, чи то „стратегічний управлінський”, скільки про „управління витратами” і, зокрема, „стратегічне управління витратами”. Це підтверджує С.Ф. Голов у своїй роботі [220, с.36]. Така термінологія не викликає ніяких заперечень і дозволяє повністю зняти проблему розподілу обліку на види та звернути увагу на головне: необхідність інтеграції функцій

управління всіма важливими економічними об'єктами і насамперед витратами підприємства.

При тому розвиток всіх управлінських функцій інформаційного характеру має бути спрямований на створення умов для реалізації стратегічних цілей підприємства, а це у свою чергу передбачає забезпечення ефективності процесу прийняття рішень як оперативного, так і тактичного характеру. Оскільки, як правильно зазначено в [215, с.12], рішення стратегічного значення реалізуються не одразу, не миттєво, а постійно, планомірно, у повсякденній діяльності.

Зазначимо, що ведучи мову про доцільність застосування терміну „стратегічний управлінський облік” у вітчизняній обліковій практиці, ми ні в якому разі не заперечуємо необхідності розширення інструментарію, який слід використовувати управлінськими інформаційними системами з метою забезпечення інформаційних потреб стратегічного управління в організаціях. І це розширення може відбуватися за рахунок доробок зарубіжної практики управління. Вище мова вже йшла про різноманітні методи аналізу зовнішньої середовища, оцінки внутрішніх можливостей фірми і таке інше.

Однак головні перспективи, на нашу думку, пов'язані з обґрунтуванням можливостей застосування в практиці вітчизняних підприємств нових підходів до формування систем управління, які ставлять у голову кута забезпечення стратегічних цілей організації, і зокрема, системи збалансованих показників як системи, що забезпечує переведення цілей і стратегії організації у комплекс взаємопов'язаних, інтегрованих ключових показників.

Не вдаючись у глибокий аналіз концепції збалансованої системи показників (Balanced Scorecard - BSC), зупинимося лише на огляді її основних переваг і недоліків. На наш погляд, саме запровадження ЗСП (BSC) є одним із найбільш перспективних шляхів розвитку управлінської системи вітчизняних підприємств.

Застосування ЗСП (BSC) в системі управління вітчизняних компаній, на думку ряду дослідників [220, с.36-37; 223, с.12-15], може суттєво змінити інформаційно-аналітичні потоки в організаціях. У найбільш загальному вигляді зміст концепції полягає в тому, що оцінка ефективності діяльності компанії базується на

комплексі фінансових і нефінансових показників, в яких втілені її стратегічні цілі.

Ця концепція була вперше запропонована Д. Нортоном і Р. Капланом [224] і за останнє десятиріччя отримала розповсюдження в західній практиці управління. Однак її навряд чи можна віднести до числа беззаперечних, оскільки вона викликає найрізноманітніші відгуки з боку науковців і практиків: від вкрай позитивних до негативних [225; 226]. Як зазначає Хорват П. [225], недосконалість власної теорії визнає сам Р. Каплан, оскільки „в ній немає критично важливого компонента, а саме засобів оцінки”. Отож, необхідні дослідження, які б дозволили оцінити цю систему.

ЗСП (BSC) дозволяє побачити бізнес-діяльність в чотирьох основних проекціях:

- фінансові перспективи;
- перспективи задоволення клієнта;
- перспективи розвитку організації;
- перспективи інновацій, навчання і росту [224].

Тобто вона відповідає на 4 основних питання:

- як бачать нас наші клієнти?
- у чому наші переваги?
- чи в стані ми продовжувати створювати і збільшувати споживчу вартість і вартість компанії?
- наскільки ми є привабливими для наших акціонерів?

До числа переваг Balanced Scorecard слід віднести таке:

- збалансована система показників дозволяє пов'язати стратегічне управління з поточним і оперативним на основі ключових показників ефективності і причинно-наслідкових зв'язків між ними;
- система враховує основні аспекти діяльності організації, а саме: фінансовий, споживчий, господарський та інноваційний, і тим самим забезпечує реалізацію стратегії на всіх напрямках;
- переведення цілей, поставлених перед підприємством, у кількісні показники, робить їх більш зрозумілими і ясними для всіх співробітників;
- дозволяє виявити бізнес-процеси, які здійснюють позитивний

або негативний вплив на результати діяльності компанії;

- система забезпечує прив'язку механізму заохочення як до фінансових, так і до інших показників діяльності підприємства;
- концепція при її ефективному застосуванні забезпечує підвищення загальної вартості компанії за рахунок того, що орієнтує на застосування інновацій, підвищення рівня підготовки персоналу, поліпшення іміджу серед клієнтів та таке інше.

Однак збалансована система показників не є панацеєю у вирішенні всіх завдань, що стоять перед системою управління, і має ряд недоліків:

- при некоректному формулюванні стратегічних цілей їх переведення в площину конкретних завдань і ключових показників може залишитися малоефективним;
- робота на ринках, кон'юнктура яких швидко змінюється (протягом короткого терміну), ускладнює процес як розробки стратегії, так і її реалізації через карту ключових показників;
- достатньо складно знайти оптимальну кількість показників фінансового і нефінансового характеру, які беруться за основу оцінки ефективності роботи компанії та її підрозділів. Завжди існує небезпека значного розширення кількості показників, що ускладнює, а іноді й блокує роботу системи через надмірну інформацію;
- система передбачає спрямування стратегії по ієрархії „зверху донизу”, що може зменшити мотивацію на нижчих рівнях управління;
- разом зі зміною або певним коригуванням стратегії потребує коригування система ключових показників, що є цілком природним, але може викликати певні практичні труднощі;
- в ряду випадків залишається проблематичним виразити на мові кількісних показників окремі результати діяльності як підприємства в цілому, так і його підрозділів, отож, остаточно не зняті труднощі у пошуку одиниць виміру тощо.

Ми визначили основні недоліки системи, а зараз спробуємо зробити загальний висновок: що ж у кінцевому рахунку дає система збалансованих показників в частині підвищення ефективності

системи управління компанії? Головне – це ув'язка стратегії фірми з набором взаємозв'язаних індикаторів, індивідуально розроблених для різних рівнів управління і зв'язаних між собою.

На відміну від традиційних систем оцінки ефективності діяльності ЗСП (BSC) не можна назвати просто обліковою системою, вона є складовою частиною системи управління організації, що дає можливість здійснювати контроль виконання стратегічних ініціатив.

Таким чином, запровадження цієї системи допомагає подолати слабе місце стратегії багатьох компаній – а саме відсутність зв'язку з оперативними показниками діяльності. Стратегії підприємств часто не знаходять відклику в безпосередній діяльності. Навіть якщо вони майстерно розроблені, бізнес-плани часто пиляться на полицях, а діяльність компанії оцінюється в основному лише за традиційними фінансовими показниками.

Як показує зарубіжний досвід компаній, впровадження ЗСП, інтеграція фінансових і нефінансових показників в систему, засновану на взаємозалежних показниках за різними напрямками, допомагає намітити і прослідкувати виконання конкретних заходів з метою досягнення запланованих результатів.

Огляд основних переваг і недоліків системи збалансованих показників дозволяє зробити висновок, що в цілому ця система представляє інтерес для вітчизняних підприємств, оскільки вона забезпечує вирішення основного завдання: комплексну ув'язку стратегії підприємства з оперативним і поточним управлінням. Крім того, вона дозволяє створити умови для ефективного використання матеріальних активів і, що не менш важливе, мобілізації активів нематеріальних. Однак, ураховуючи, що ця концепція, як і будь-яка інша, має свої недоліки, вважаємо, що при її застосуванні на вітчизняних підприємствах необхідно брати до уваги визначені обмеження і підходити до її запровадження зважено, без перебільшення її можливостей.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження можна зробити такі основні висновки:

1. У сучасній економічній літературі відсутнє єдине розуміння суті поняття „стратегічний управлінський облік”, але у більшості випадків під ним розуміється збір інформації як про внутрішні, так і

про зовнішні фактори успіху організації.

2. Проблема у визнанні стратегічного управлінського обліку полягає в тому, що він не є виключно обліковою системою, а охоплює всю діяльність по збору інформації, яка здійснюється як у межах бухгалтерського обліку, так і оперативного обліку, прогнозування, планування, аналізу, контролю і таке інше. Отож, застосовувати поняття „облік” для означення практично всієї управлінської інформаційної системи підприємства некоректно.

3. Розвиток інформаційних систем вітчизняних підприємств доцільно здійснювати шляхом інтеграції всіх управлінських функцій (планування, обліку, контролю, аналізу тощо) з метою їх спрямування на досягнення стратегічних цілей організації.

4. Одним із найбільш перспективних шляхів розвитку інформаційних систем управління з орієнтацією на рішення стратегічних цілей є запровадження системи ЗСП (BSC) як концепції, що дозволяє співвіднести між собою фінансові і нефінансові показники і перевести стратегію діяльності компанії в конкретну площину.

4.3.4. Місце цілісної системи бухгалтерського обліку в формуванні інформаційної сукупності фінансових і нефінансових показників про господарську діяльність і зовнішнє середовище підприємства

Розгляд деяких із сучасних концепцій розвитку інформаційного забезпечення системи управління економічною стійкістю на інтеграційних засадах привів до висновку, що незважаючи на те, що вони містять ряд перспективних складових, зокрема в частині інструментарію, що може бути застосовано для підвищення ефективності системи управління, однак у кінцевому підсумку не вирішують питання інтегрованого розвитку всіх управлінських функцій і в певній мірі принижують роль власне бухгалтерського обліку. І взагалі, вони не є суто обліковими концепціями.

Ми ж вважаємо, що удосконалення інформаційного забезпечення системи управління економічною стійкістю слід здійснювати саме за рахунок використання можливостей облікової системи, причому завдяки її розвитку на інтеграційних засадах. У даному випадку

маються на увазі як інтеграційні процеси в межах системи бухгалтерського обліку, тобто в частині підтримання її цілісності, так і інтеграційні процеси в частині поглиблення зв'язків між функцією обліку й іншими функціями управлінського циклу: плануванням, економічним аналізом, контролем тощо.

Питанням доцільності розвитку цілісної облікової системи, тобто її розвитку на підставі інтеграційного підходу, присвячені роботи ряду дослідників. Так, на необхідність підтримання цілісності облікової системи не раз наголошували Валуєв Б.І. [198], Бородкін О.С., Євдокимов В.В. [13], Куцик П.О. [227, с.140-142], Кузнецова С.А. [228] та деякі інші дослідники. Дещо з інших позицій, однак з урахуванням загальної логіки підходу, доцільність формування глобальної (цілісної) системи обліку обґрунтовується в останніх роботах Голова С.Ф. [119, с.3-13; 229]. І хоча названі автори із різних точок зору підходять до розгляду питання, головне, на нашу думку, що всі вони наголошують на тому, що єдина система обліку має задовольняти широке коло зацікавлених користувачів у різній потрібній їм інформації.

Спробуємо сформувати власне бачення вирішення цієї проблеми.

Однак перед тим звернемо більш докладну увагу на підхід Голова С.Ф., в межах якого запропоновано створення глобальної системи бухгалтерського обліку. В обґрунтування власної концепції автор спочатку, виходячи із сучасних потреб користувачів облікової інформації і звітності, виділяє вісім зон інформаційної сукупності: фінансові показники стосовно минулого (IFP) і майбутнього (IFF) господарської діяльності підприємства, його зовнішнього середовища – також відносно минулого (EFP) і майбутнього (EFF), нефінансові показники відносно минулого (ENP) і майбутнього (ENF) щодо діяльності підприємства і нефінансові показники щодо зовнішнього середовища стосовно минулого (INP) і майбутнього (INF) (рис. 8). І далі зазначає, що зараз в системі бухгалтерського обліку здійснюється формування лише інформації про минуле діяльності суб'єкта господарювання, тобто інформації зони IFP, і, отже, «поза сферою бухгалтерського обліку залишаються сім із восьми зон актуальної інформаційної сукупності. Це потребує або розширення системи бухгалтерського обліку, або формування

окремої інформаційної системи» [229, с. 6].

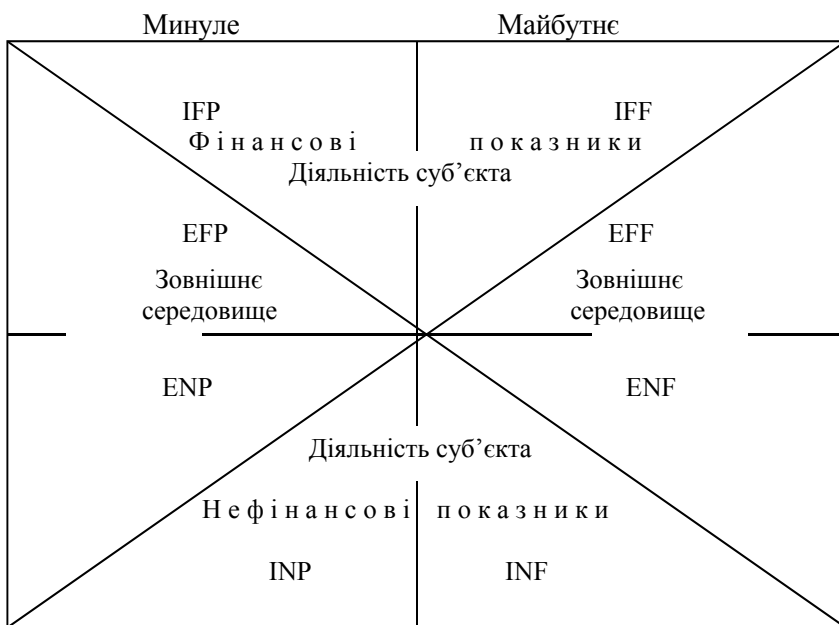


Рис. 8. Сегментація актуальної інформаційної сукупності за підходом Голова С.Ф. [229, с.4]

На підставі таких міркувань Головим С.Ф. робиться висновок, що у випадку формування окремої інформаційної системи – це буде означати відсутність перспективи для розвитку бухгалтерського обліку і перетворення його в другорядний сегмент, а отже, «необхідна система бухгалтерського обліку, яка забезпечує формування мультиаспектної інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів» [229, с.6].

Ми можемо цілком погодитися з думкою, що в обліку має створюватися різноманітна інформація для зацікавлених внутрішніх і зовнішніх користувачів, але не в повній мірі прийнятним вважаємо застосування терміну «глобальний бухгалтерський облік».

Як слушно зазначає Голова С.Ф., термін «глобальний», виходячи із

«Великого енциклопедичного словника», означає «всебічний, повний, загальний, універсальний» [230, с.286].

Але постає просте практичне запитання: невже бухгалтерський облік самостійно може надати всебічну і повну фінансову і нефінансову інформацію і про діяльність господарюючого суб'єкта, і про зовнішнє середовище, тобто розкрити власними силами всі вісім зон актуальної інформаційної сукупності? Безумовно, це було б дуже добре, якби це було реально зробити, але, зрозуміло, що фактично частина нефінансової інформації формується не обліком і не в бухгалтерії, а в інших відділах підприємства: маркетингу, логістики, виробничому відділі тощо. І яким би чином ми не іменували бухгалтерський облік, він не в змозі замінити собою всю інформаційну систему підприємства і повністю підпорядкувати собі всі інформаційні потоки. Більш того, на наш погляд, і не потрібно це робити. Не потрібно підмінювати обліком всю інформаційну систему управління, слід лише змінити акценти в межах цієї системи.

Вважаємо, що підхід має бути дещо іншим. Не треба створювати якусь нову систему обліку, слід просто підняти його статус в системі управління і забезпечити максимально можливу інтеграцію з іншими функціями управлінського циклу. Водночас у будь-якому разі ми розуміємо об'єктивну потребу розширення складу показників, що мають відображатися в системі власне бухгалтерського обліку, наприклад, введення в якості об'єкту облікового моделювання трансакційних витрат, в яких з фінансової точки зору відображено вплив чинників зовнішнього середовища на процес господарської діяльності. Однак це вже дещо інша справа, ніж наділення обліку функцією формування всього набору фінансової і нефінансової інформації про господарську діяльність і зовнішнє середовище організації.

Якщо повернутися до сегментації актуальної інформаційної сукупності, зображеній на рис. 8 за підходом Голова С.Ф., то вважаємо за потрібне зазначити, що в обліку може реально відображатися повністю вся інформація зони IFP і частково IFF, тобто фінансові показники по фактах з минулого і майбутнього щодо господарської діяльності економічного суб'єкта, а також частина

інформації із зон INP, INF стосовно нефінансових показників щодо господарської діяльності, аналогічно лише частково інформація із зон EFP, EFF, ENP, ENF відносно фінансових і нефінансових показників, які характеризують зовнішнє середовище. Однак повністю формування всієї цієї сукупності суто в системі бухгалтерського обліку не можливе. Про це непрямим шляхом каже і сам автор концепції глобального бухгалтерського обліку. Так, Голов С.Ф. зазначає, що, наприклад, зона INP містить нефінансові показники, які звичайно є об'єктом оперативного-технічного обліку (використання робочого часу, плинність кадрів, кількість реклаमाцій тощо). Не зрозуміло, невже при формуванні глобальної системи бухгалтерського обліку щось зміниться? Ці показники будуть формуватись вже не в системі оперативного-технічного обліку, як зараз, а безпосередньо в бухгалтерському обліку? Вважаємо, що ні, в цьому взагалі немає потреби. Інша справа, що дані оперативного-технічного обліку можуть використовуватися системою бухгалтерського обліку, оброблятися нею і подаватися у складі звітності для різних цілей. Оперативно-технічний облік може максимально інтегруватися з бухгалтерським обліком, однак вважаємо, що це не одне й те ж саме, що формування всієї інформації в глобальній системі бухгалтерського обліку.

На питаннях інтеграції оперативного-технічного і бухгалтерського обліку окремо зупинятися на будемо, зазначимо лише, що вони докладно розглянуті в роботі Моссаковського В. і Кононенко Т. [160, с.16-21]. Однак звернемо увагу на те, що на думку цих авторів, «інтеграція даних видів обліку можлива у трьох випадках: 1) при зборі оперативних даних, котрі можуть бути узагальнені в подальшому в бухгалтерському обліку; 2) при відображенні в оперативному обліку даних, що докладно характеризують об'єкт, котрий в бухгалтерському обліку відображається більш узагальнено; 3) при різній оцінці одних і тих же об'єктів в указаних видах обліку» [160, с.21].

З одного боку, все це є важливим напрямом удосконалення системи господарського обліку в цілому і підвищення рівня інтеграції окремих його видів, з іншого боку, інтегрований розвиток різних видів обліку не призводить до того, що бухгалтерський облік

стає всеосяжним.

Коли мова йде про інтеграційні процеси, то хотілося б перш за все чітко визначити місце облікової інформації в цілісній інформаційній системі підприємства. Це є дуже важливим для вироблення принципів напрямів поглиблення інформаційних можливостей обліку в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком.

Вихідним моментом тут має бути системний підхід, у межах якого облік одночасно розглядається, з одного боку, як частина штучно сконструйованої цілісної системи економічної інформації, з другого, – як відносно автономна система. Все залежить від того, що береться за “точку відліку”. Оскільки нею є облікова інформація, то при дослідженні рухом “уверх” вона розглядається в системному розумінні як відносно відокремлена частина, підсистема цілісної інформаційної системи підприємства. При дослідженні рухом “униз” облік вже сам є цілісною системою, яка в свою чергу розподіляється на відповідні підсистеми, блоки, елементи.

Системний погляд на облікову інформацію первісно визначає необхідність підпорядкувати її загальним інтересам інформаційної системи підприємства і в той же самий час зберігати свою єдність. У практичному відношенні це означає, що організація облікового персоналу і зміст бухгалтерських моделей економічних об’єктів мають створювати інформаційні умови для ефективного здійснення функцій планування, контролю, аналізу, регулювання, тобто “працювати” на сукупний управлінський процес. У такій спрямованості, тобто при кроці “уверх”, розвиток обліку здійснюється з орієнтацією на цілі системи вищого рівня.

При кроці “униз” за мету береться упорядкування внутрішнього складу системи обліку, розвиток її власних організаційних та інформаційних можливостей, і знову-таки в інтересах сукупного управлінського процесу. Отже, мова йде про поєднання обох аспектів системного підходу до поглиблення інформаційних властивостей обліку.

Такий погляд дає також змогу в певній мірі поставити крапку в спорі стосовно поділення бухгалтерського обліку на види, в даному випадку маються на увазі на лише традиційно відокремлювані

фінансовий та управлінський облік, а й екологічний, креативний тощо. Одна справа, коли облік як інформаційна система розподіляється на інформаційні підсистеми, що адекватні природному складу економічних об'єктів – капітальних інвестицій, основних засобів, запасів, фінансових інвестицій, капіталу, зобов'язань, витрат, доходів і фінансових результатів, – і зовсім інша, коли поділення системи на її складові робиться при відсутності для цього об'єктивних підстав. На наш погляд, облік як інформаційна система має зайняти ключове місце в інформаційній системі підприємства в цілому і забезпечити не стільки власними силами формування всіх фінансових і нефінансових показників про внутрішні процеси і зовнішнє середовище організації, скільки скоординувати інформаційні потоки, пов'язати різні види інформації і представити їх у вигляді інтегрованої звітності для всіх груп зовнішніх користувачів і додатково внутрішньої управлінської звітності – для внутрішніх користувачів, тобто управлінської системи.

Отже, розвиток системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання, на нашу думку, має здійснюватися:

- по-перше, за рахунок введення нових економічних об'єктів, пов'язаних із впливом зовнішнього середовища, які можуть бути вимірені, в облікову систему, наприклад, трансакційних витрат;
- по-друге, за рахунок визнання координуючої ролі обліку в інформаційному забезпеченні системи управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємства і завдяки цьому задоволення інтересів всіх основних груп зацікавлених осіб в об'єктивній обліковій інформації.

У зв'язку із піднятою проблемою вважаємо за доцільне присвятити кілька слів огляду функцій, які виконує облік у системі управління. Хоча з цього приводу немає єдності думок авторів, однак більшість відокремлює такі функції: контрольну, інформаційну, аналітичну [133, с.9; 231, с.7-13; 131, с.6-7; 232, с.77; 302]; зворотного зв'язку [133, с.9; 231, с.7-13], планову [133, с.9; 131, с.6-7], прогнозну [131, с.6-7; 232, с.77; 233, с.8-9], комунікаційну [232, с.77; 233, с.8-9], забезпечення збереження власності [133, с.7-

13; 131, с.6-7].

На нашу думку, стосовно обліку в системі управління основоположними слід визнати інформаційну, комунікаційну і координаційно-інформаційну функції. При тому суть інформаційної функції полягає у своєчасному формуванні фінансової інформації про параметри господарської діяльності з метою задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів; координаційно-інформаційної – координування процесів отримання фінансової і нефінансової інформації про параметри господарської діяльності підприємства і його зовнішнє середовище, створеної за межами системи бухгалтерського обліку, однак необхідної для прийняття рішень і залученої обліковою системою для підготовки звітності для всіх зацікавлених осіб; комунікаційної – у передачі відповідної інформації користувачам.

Отже, вважаємо, що підвищення значимості обліку в системі управління має здійснюватися за рахунок доповнення його функцій функцією координаційно-інформаційного характеру.

Відповідно до Великого енциклопедичного словника «координація» (від лат. со - спільно і ordinatio - упорядкування) означає взаємозв'язок, узгодження [230]. Відомо, що координація сама по собі є однією із функцій управління, яка забезпечує узгоджену роботу всіх ланцюгів системи управління. Однак у даному випадку, відокремлюючи функцію координаційно-інформаційного характеру відносно обліку, ми намагаємося підкреслити особливе значення облікової системи в інформаційній системі управління підприємством, що пов'язано із використанням в управлінні, з одного боку, і в процесі складання інтегрованої звітності, з іншого боку, різноманітної фінансової і нефінансової інформації, яку обліковий відділ сам по собі не створює, однак переробляє і пов'язує між собою для рішення будь-яких управлінських завдань і для отримання цілісної картини того, як підприємство створює вартість і як воно збирається це робити в найближчій перспективі – для задоволення інформаційних потреб всіх користувачів.

Якщо взяти за основу сегментацію актуальної інформаційної сукупності за підходом Голова С.Ф. [229, с.4], що була наведена

вище, і доопрацювати її з позицій складання зовнішньої Інтегрованої та іншої звітності, а також внутрішньої управлінської звітності, що має формуватися системою бухгалтерського обліку, в якій хоча і не формується, але узагальнюється різнопланова фінансова і нефінансова інформація відносно діяльності підприємства і його зовнішнього середовища, то, на наш погляд, вона буде мати ось такий вигляд (рис.9).

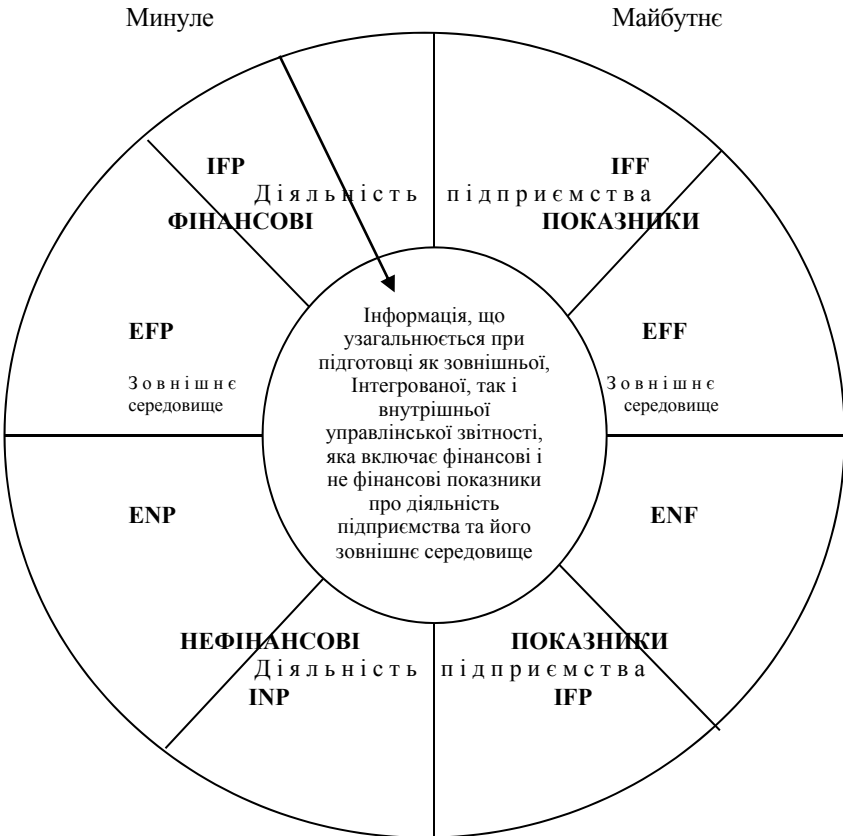


Рис.9. Сегментація актуальної інформаційної сукупності з акцентом на складання Інтегрованої та іншої зовнішньої і внутрішньої управлінської звітності

Отже, центральне коло на рис. 9 показує частку інформації, що використовується системою обліку для складання Інтегрованої та іншої зовнішньої і внутрішньої управлінської звітності.

При тому інформація сегменту IFP показує суто бухгалтерську фінансову інформацію про господарську діяльність підприємства, яка практично повністю в узагальненому вигляді потрапляє у звітність (схематично це відображено стрілкою).

Інформація сегментів IFF, EFP, EFF, ENP, ENF, INP, IFR потрапляє в Інтегровану та іншу зовнішню і внутрішню управлінську звітність частково лише в тій мірі, в якій це потрібно зацікавленим користувачам.

Отже, на систему бухгалтерського обліку, на нашу думку, може бути покладено завдання не стільки формування різнопланової інформації фінансового і нефінансового характеру про діяльність підприємства і його зовнішнє середовище, скільки координація процесу формування й узагальнення даних, що є потрібними для складання Інтегрованої та іншої зовнішньої і внутрішньої управлінської звітності для всіх зацікавлених користувачів.

4.3.5. Проблеми класифікації облікової інформації

При розгляді питання розвитку облікової системи вітчизняних підприємств важливе значення має дослідження проблеми побудови класифікації облікової інформації. Саме вивчення складу та структури інформаційної сукупності, за визначенням Голова С.Ф. [229, с.3-4], необхідне для подальшого визначення змісту звітності. Від себе додамо, що дана обставина необхідна не лише для визначення звітних показників, а й у цілому для налагодження облікової системи.

В економічній літературі зроблені спроби побудувати класифікацію економічної інформації в цілому і облікової інформації зокрема. Наприклад, в роботах групи авторів [235, с.92-93; 236, с.6-7] запропонована класифікація економічної інформації на підприємстві за 23 ознаками. Ми цілком згодні з висновком, що для того, щоб розкрити склад системи облікової інформації підприємства, вона має бути класифікована за багатьма ознаками, але це не означає, що перевагу слід віддати лише збільшенню кількості класифікаційних

ознак. Головне, на наш погляд, - в іншому: кожна класифікаційна ознака має розкривати суттєві сторони облікової інформації, що їй об'єктивно притаманні. З такої точки зору системна класифікація інформації у самостійному і суворому її значенні на цей час в принципі не створена.

У зарубіжній літературі це питання, як правило, розглядається суто з прагматичних міркувань. Зокрема, в роботі Хорнгрена Ч., Сандема Ш. [237, с.32] розмежуються три типи облікової інформації: для рахівництва (безперервне накопичення та класифікація даних для оцінки діяльності підприємства); для привернення уваги (регулярна звітність, яка містить інформацію про відхилення та їх інтерпретацію за окремими сегментами); для вирішення проблем (інформація щодо можливих результатів майбутніх дій та рекомендації щодо вибору оптимального варіанту). У даному випадку, як правильно наголошує Кузнецова С.А., не визначено класифікаційну ознаку, за якою виокремлено визначені типи інформації [228, с.44]. Однак, на нашу думку, недолік даної класифікації криється не лише в тому, що взагалі незрозуміло критерій розмежування окремих видів інформації, а ще і в тому, що залишено поза увагою, для кого конкретно потрібна інформація «для рахівництва». При відокремленні даного виду інформації акцент на потреби окремого користувача не зроблений. Дуже загальною можна вважати і інформацію «для вирішення проблем» - у даному випадку авторами чомусь вважається, що проблеми стосуються лише майбутнього періоду, але вони можуть стосуватися і поточного періоду, коли мова йде про управлінські рішення.

У роботі Беррі С. розмежована облікова інформація з урахуванням потреб менеджменту, що пов'язано із його розпорядчою, плановою, контрольною функціями і функцією прийняття рішень [238, с.5; 228, с.43], тобто і в даному випадку застосовано суто прагматичний підхід.

У роботах вітчизняних учених питання класифікації облікової інформації розкриваються із різних позицій. При тому слід зазначити, що питання класифікації облікової інформації є далеко не новим для вітчизняної науки і практики. Так, достатньо глибоко підходив до його розгляду Кузьмінський А.М., який ще в далекому

1979 році акцентував увагу на необхідності деталізації облікової інформації з урахуванням того, що саме вона постає об'єктом інтеграції в системі обліку [239, с.13; 228, с.45], і розподіляв облікову інформацію за показниками, видом (оперативна, бухгалтерська, статистична) та засобами розрахунку саме облікової інформації.

У сучасний період до цього питання також звертається ряд дослідників. Так, Сопко В.В. і Завгородній В.П. розкривають облікову інформацію з точки зору організації облікового процесу в залежності від його стадій [240, с.103-111]. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. під час освітлення теоретичних аспектів бухгалтерського управлінського обліку розмежовують різні види інформації залежно від об'єктів обліку [126, с.12-479]. Бенько М.М. при розгляді інформаційних систем і технологій в бухгалтерському обліку узагальнює підходи житомирської наукової школи, а також ряду інших дослідників [241, с.98-101] і наводить широкий перелік ознак, за якими можна класифікувати облікову інформацію.

Отже, на сьогодні є достатньо обґрунтовані пропозиції щодо класифікації облікової інформації в сучасній літературі, однак більшість з них носять фрагментарний характер.

Водночас однією із найбільш системних, на наш погляд, слід визнати класифікацію облікової інформації, розроблену Кузнецовою С.А. на основі синергетичного підходу [228, с.41-69]. Так, автором запропоновано класифікувати облікову інформацію за 17 ознаками: рівнем деталізації, стадією виникнення, способом обробки, рівнем насиченості, рівнем корисності, стабільністю, впливом на прийняття рішень, якістю, впливом на процес управління, об'єктами обліку, строками подання, видами користувачів, інтересами користувачів, сегментами суб'єкта господарювання, формою зберігання, рівнем відкритості, призначенням. У цілому позитивно оцінюючи запропонований підхід, не можемо не звернути увагу на його певні дискусійні моменти.

Так, вважаємо, що наведені ознаки «види користувачів» та «інтереси користувачів» є взаємно пов'язаними, а не самостійними, точніше розмежування інформації з урахуванням інтересів користувачів є фактично наступним рівнем деталізації першого

групування – за їх видами (зовнішні і внутрішні), а отже, виділяти окремі ознаки в даному випадку недоречно. Групування облікової інформації за об'єктами обліку не є повним, в ньому представлені лише основні широкі групи об'єктів, які відображаються в обліку за різними підходами. Наприклад, класифікація містить групу «облікова інформація про кошти, розрахунки та інші активи» і фактично поєднує інформацію про грошові кошти, фінансові інвестиції, дебіторську заборгованість, що формується з урахуванням різних методик, а отже, доцільно було подати їх окремими групами. У певній мірі дублюючими є групування за рівнем корисності і впливом на прийняття рішень із відокремленням «корисної – некорисної» і «релевантної – не релевантної» інформації.

Наведена класифікація Кузнецової С.А. не містить ряду важливих, на наш погляд, групвань, зокрема за рівнем використання, за відношенням до підприємства як системи тощо; інформація за призначенням, на наш погляд, має бути в більшій мірі деталізована, ніж просто з відокремленням інформації загального і спеціального призначення. До того ж вона певним чином пов'язана із класифікацією за рівнем відкритості, ознака якої запропонована Кузнецовою С.А. як самостійна. Отже, наведене групування також містить недоліки і потребує певного переосмислення.

Тому вважаємо за доцільне поглибити дослідження попередників з приводу питання побудови класифікації облікової інформації.

Наступні положення будемо вважати відправними у розробці класифікації облікової інформації.

По-перше, потрібні не окремі розрізнені групування, а системна класифікація за цілеспрямовано визначеною сукупністю ознак, які об'єктивно притаманні підприємствам, що здійснюють кругообіг капіталу.

В організаційному розумінні підприємство є сукупністю структур – виробничих підрозділів, складів, відділів, служб, які взаємозалежні і взаємодіють один з одним у межах внутрішнього розподілу праці. В економічному відношенні – це сукупність засобів праці, матеріальних, трудових і грошових ресурсів, що безпосередньо використовуються в діяльності конкретних організаційних структур.

Таким чином, потрібна системна облікова модель економіки підприємства, в якій, з одного боку, були б відображені ресурси, витрати, доходи і результати діяльності всіх його структур, з другого, – вони були б узагальнені стосовно підприємства у цілому.

Класифікація облікової інформації за певними ознаками сприяє реалізації одного з основних принципів бухгалтерського моделювання господарських операцій – принципу адекватності моделей складу і внутрішньому змісту економічних об'єктів, які знаходяться у сфері моделювання. Вона має бути міжгалузевою і визначати напрями, за якими слід наповнювати змістом конкретні облікові моделі підприємств, виходячи з їхніх галузевих, організаційних та інших особливостей. Тобто йдеться про концептуальну класифікаційну модель, у межах якої повинна створюватись облікова інформація.

По-друге, за логікою речей, класифікація облікової інформації повинна бути пов'язана із загальною класифікацією економічної інформації, що створюється у підприємстві. Інакше неможливо буде реалізувати ще два важливих принципи моделювання – ущільнення і спадкоємності інформації у просторі і часі; узгодженості показників планових, облікових та аналітичних моделей економічних об'єктів. Ідеальний варіант передбачає наявність такої загальної науково обгрунтованої класифікації, в якій хоча б у головному були б враховані складність господарської діяльності підприємства та адекватна складність інформації. Але її, на жаль, немає.

Тому класифікація облікової інформації може стати базовою на шляху створення загальної класифікації, і тоді треба буде доповнювати її групуваннями інших сфер діяльності.

По-третє, ключовою слід вважати класифікацію облікової інформації за її економічним змістом. Її групування за іншими ознаками, що мають певне значення в управлінні, так чи інакше, але повинні спиратись на неї, бо зміст інформації визначає сфери її використання, періодичність створення, коло споживачів і т.ін.

По-четверте, необхідно не лише класифікувати інформацію за окремими ознаками, але й з'ясувати характер взаємозв'язку між класифікаційними групами, що виділені за цими ознаками.

Наприклад, одними з найважливіших напрямів класифікації є групування облікової інформації за економічним змістом і стосовно

кола споживачів, на задоволення потреб яких вона зорієнтована. Оскільки інформація, що готується системою обліку, має сенс тільки за умови наявності попиту на неї з боку потенційних користувачів, визначення складу користувачів облікової інформації та з'ясування попиту на конкретні її види дозволить об'єктивніше підійти до пошуку шляхів удосконалення інформаційних можливостей обліку. Треба визначитися і теоретично обґрунтувати, яка інформація потрібна для внутрішнього управління, зовнішнім користувачам, яка є багатофункціональною. При тому слід урахувувати, що системи планування, контролю, прийняття управлінських рішень тощо на різних їх етапах потребують різної інформації.

По-п'яте, на нашу думку, в повній мірі доречним є побудова багаторівневої класифікації облікової інформації, яка зможе розкрити різні рівні групувань, логічно пов'язаних між собою.

Перейдемо тепер безпосередньо до ознак, за якими, на нашу думку, слід класифікувати облікову інформацію.

Класифікація облікової інформації за рекомендованими нами ознаками наведена у табл.8.

Таблиця 8

Класифікація облікової інформації

| Ознака класифікації | Класифікаційні групи |
|---------------------------------------|---|
| 1 | 2 |
| I. Склад і зміст облікової інформації | 1. Інформація про процеси сфер діяльності: 1.1. Інформація про процеси фінансової діяльності 1.1.1. Формування власного капіталу 1.1.2. Залучення й використання запозиченого капіталу 1.2. Інформація про процеси інвестиційної діяльності 1.2.1. Здійснення капітальних інвестицій 1.2.2. Здійснення фінансових інвестицій 1.3. Інформація про процеси операційної діяльності 1.3.1. Матеріально-технічне постачання (забезпечення) 1.3.2. Енергетичне забезпечення 1.3.3. Науково-дослідна діяльність 1.3.4. Конструкторсько-технологічне забезпечення 1.3.5. Виробниче і технічне обслуговування 1.3.6. Виробництво 1.3.7. Маркетинг і збут 1.3.8. Забезпечення соціальної сфери |

Продовження табл. 8

| 1 | 2 |
|---|--|
| | <p>2. Інформація про активи (ресурси) підприємства:</p> <p>2.1. Необоротні активи</p> <p>2.1.1. Основні засоби</p> <p>2.1.2. Інвестиційна нерухомість</p> <p>2.1.3. Нематеріальні активи</p> <p>2.1.4. Довгострокові біологічні активи</p> <p>2.1.5. Капітальні інвестиції</p> <p>2.1.6. Необоротні активи, виведені на продаж</p> <p>2.1.7. Фінансові активи, що враховуються у складі необоротних активів</p> <p>2.1.7.1. Довгострокові фінансові інвестиції</p> <p>2.1.7.2. Довгострокова дебіторська заборгованість</p> <p>2.1.8. Інші необоротні активи</p> <p>2.2. Оборотні активи:</p> <p>2.2.1. Запаси</p> <p>2.2.1.1. Виробничі запаси</p> <p>2.2.1.2. Малоцінні та швидкозношувані предмети</p> <p>2.2.1.3. Незавершене виробництво</p> <p>2.2.1.4. Браковані вироби</p> <p>2.2.1.5. Напівфабрикати власного виробництва</p> <p>2.2.1.6. Готова продукція</p> <p>2.2.1.7. Товари</p> <p>2.2.1.8. Поточні біологічні активи</p> <p>2.2.1.9. Продукція сільськогосподарського виробництва</p> <p>2.2.2. Фінансові активи, що враховуються у складі оборотних активів</p> <p>2.2.2.1. Грошові кошти та їх еквіваленти</p> <p>2.2.2.2. Поточні фінансові інвестиції</p> <p>2.2.2.3. Поточна дебіторська заборгованість</p> |
| | <p>3. Інформація про джерела формування активів:</p> <p>3.1. Власний капітал</p> <p>3.1.1. Статутний капітал</p> <p>3.1.2. Додатковий вкладений капітал</p> <p>3.1.3. Інший додатковий капітал</p> <p>3.1.4. Резервний капітал</p> <p>3.1.5. Нерозподілений прибуток</p> <p>3.2. Зобов'язання</p> <p>3.2.1. Забезпечення (умовні зобов'язання)</p> <p>3.2.2. Довгострокові зобов'язання (фінансові й інші)</p> <p>3.2.3. Поточні зобов'язання (договірні або контрактні та інші)</p> |
| | <p>4. Інформація про об'єкти, що не належать підприємству, однак мають відношення до його господарської діяльності (забалансові об'єкти)</p> <p>4.1. Орендовані на умовах операційної оренди необоротні активи</p> |

Продовження табл. 8

| 1 | 2 |
|---|---|
| | 4.2. Активи на відповідальному зберіганні 4.3. Непередбачені активи і зобов'язання 4.4. Гарантії та забезпечення надані 4.5. Гарантії та забезпечення отримані 4.6. Списані активи 4.7. Бланки суворого обліку |
| | 5. Інформація про витрати в окремих сферах діяльності: 5.1. Витрати у сфері фінансової діяльності (фінансові витрати) 5.1.1. Витрати при формуванні власного капіталу 5.1.2. Витрати під час залучення та використання запозиченого капіталу 5.2. Витрати у сфері інвестиційної діяльності 5.2.1. Витрати при здійсненні капітальних інвестицій 5.2.2. Витрати під час здійснення фінансових інвестицій 5.3. Витрати у сфері операційної діяльності 5.3.1. Витрати у сфері матеріально-технічного постачання (забезпечення) 5.3.2. Витрати у сфері енергетичного забезпечення 5.3.3. Витрати у сфері науково-дослідної діяльності і конструкторсько-технологічного забезпечення 5.3.4. Витрати у сфері виробничого і технічного обслуговування 5.3.5. Витрати у сфері виробництва 5.3.6. Витрати у сфері загального управління 5.3.7. Витрати у сфері маркетингу і збуту 5.3.8. Витрати для забезпечення соціальної сфери 5.3.9. Екологічні витрати |
| | 6. Інформація про витрати за елементами: 6.1. Матеріальні витрати 6.2. Витрати на оплату праці 6.3. Відрахування на соціальні заходи 6.4. Амортизація необоротних активів 6.5. Інші операційні витрати 6.6. Інші витрати |
| | 7. Інформація про доходи в окремих сферах діяльності 7.1. Доходи від основної операційної діяльності – від реалізації товарів, робіт, послуг 7.2. Доходи від іншої операційної діяльності 7.3. Доходи у сфері здійснення фінансової діяльності 7.4. Доходи у сфері здійснення інвестиційної діяльності |
| | 8. Інформація про фінансові результати 8.1. Результати в окремих сферах діяльності 8.1.1. Результат від операційної діяльності 8.1.2. Результат від фінансових операцій |

Продовження табл. 8

| 1 | 2 |
|---|--|
| | <p>8.1.3. Результат від інвестиційної та іншої діяльності 8.2. Результати окремих сегментів бізнесу і центрів 8.2.1. Фінансові результати роботи операційних сегментів та інших структур 8.2.2. Фінансові результати підприємства в цілому</p> <p>9. Інформація за центрами відповідальності і центрами виникнення витрат, доходів і фінансових результатів</p> |
| <p>II. Відношення до функцій управління і видів обліку, які її формують</p> | <p>1. Інформація, що створюється функцією планування (планова, прогнозна) 2. Інформація, що створюється в господарському обліку 2.1. Інформація, що створюється в оперативному обліку 2.2. Інформація, що створюється в бухгалтерському обліку 2.2.1. Інформація, що створюється в підсистемі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку 2.2.2. Інформація, що створюється в підсистемі фінансового обліку 2.3. Інформація, що створюється в статистичному обліку 3. Інформація, що створюється функцією контролю (контрольна) 4. Інформація, що створюється функцією економічного аналізу (аналітична) 5. Інформація, що створюється іншими функціями управління (маркетингова, логістична тощо)</p> |
| <p>III. Рівень використання і цільове призначення інформації</p> | <p>1. Інформація, що використовується на рівні підрозділів (сегментів бізнесу, виробничих підрозділів, відділів тощо): 1.1. Інформація, призначена для прийняття оперативних управлінських рішень 1.2. Інформація, призначена для прийняття тактичних управлінських рішень 2. Інформація, що використовується на рівні підприємства в цілому: 2.1. Інформація, призначена для прийняття оперативних управлінських рішень 2.2. Інформація, призначена для прийняття тактичних управлінських рішень 2.3. Інформація, призначена для прийняття стратегічних управлінських рішень 2.4. Інформація, призначена для складання і подання фінансової, статистичної, податкової та іншої звітності</p> |
| <p>IV. Користувачі інформації</p> | <p>1. Інформація, що використовується виключно внутрішніми користувачами 1.1. Відкрита облікова інформація 1.2. Конфіденційна (закрита) облікова інформація</p> <p>2. Інформація, що використовується і внутрішніми, і зовнішніми користувачами</p> |

Продовження табл. 8

| 1 | 2 |
|--|---|
| | 3. Інформація, що використовується переважно зовнішніми користувачами 3.1. Інформація, що використовується зовнішніми користувачами з прямим фінансовим інтересом 3.2. Інформація, що використовується зовнішніми користувачами з непрямим фінансовим інтересом 3.3. Інформація, що використовується зовнішніми користувачами без фінансового інтересу |
| V. Стадії виникнення і ступінь обробки інформації | 1. Первинна: 1.1. Директивна 1.2. Виробничо-господарська 2. Вторинна: 2.1. Проміжна 2.2. Результатна (зведена) |
| VI. Періодичність створення | 1. Оперативна (добова, тижнева, декадна) 2. Поточна (місячна, квартальна, за півріччя, за 9 місяців, річна) |
| VII. Відношення до підприємства як системи | 1. Вхідна 2. Вихідна |
| VIII. Відношення до господарської діяльності підприємства і вид інформації | 1. Внутрішня інформація (інформація стосовно господарської діяльності підприємства) 1.1. Фінансова 1.2. Нефінансова 2. Інформація відносно зовнішнього середовища, що застосовується обліковою системою при складанні внутрішньої управлінської і зовнішньої звітності 2.1. Фінансова 2.2. Нефінансова |

За складом і змістом інформації доцільно виділити дані про господарські процеси, господарські засоби, джерела їх формування, доходи, витрати і фінансові результати. Вона розкриває як самі процеси, так і зміни, що відбуваються під їхнім впливом у складі засобів і джерел.

У певній мірі ознака близького за суттю групування в роботі Кузнецової С.А. названа «за об'єктами обліку». Ми не заперечуємо можливість таким чином іменувати відповідну класифікацію, однак склад видів облікової інформації, відокремлених за цією ознакою, на нашу думку, має бути представлений більш широко,

ніж у роботі Кузнецової С.А. [228, с.53], оскільки автором відокремлені лише той рівень об'єктів обліку, який фактично представлений рівнем балансових об'єктів відповідно до вимог діючих П(С)БО і Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, а він не в повній мірі розкриває різноманіття облікової інформації, оскільки не враховує, що частина інформації стосується, наприклад, забалансових об'єктів. До того ж відповідне групування не враховує, що об'єктами обліку є не лише активи, їх джерела, доходи, витрати і фінансові результати, а й процеси самі по собі.

З урахуванням цих міркувань класифікація інформації за складом і змістом може мати таку структуру:

1. Інформація про процеси сфер діяльності, зокрема стосовно фінансової діяльності – формування власного капіталу, залучення та використання запозиченого капіталу; інвестиційної діяльності – здійснення капітальних інвестицій, здійснення фінансових інвестицій; операційної діяльності – матеріально-технічне постачання (забезпечення), енергетичне забезпечення, науково-дослідна діяльність і конструкторсько-технологічне забезпечення, виробниче і технічне обслуговування, виробництво, загальне управління, маркетинг і збут, забезпечення соціальної сфери.

2. Інформація про активи (ресурси) підприємства, а саме про:

2.1. Необоротні активи: основні засоби; інвестиційну нерухомість; нематеріальні активи; довгострокові біологічні активи; капітальні інвестиції; необоротні активи, виведені на продаж; фінансові активи, що враховуються у складі необоротних активів (довгострокові фінансові інвестиції і довгострокову дебіторську заборгованість); інші необоротні активи;

2.2. Оборотні активи: запаси (виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, браковані вироби, напівфабрикати власного виробництва, готову продукцію, товари, поточні біологічні активи, продукцію сільськогосподарського виробництва); фінансові активи, що ураховуються у складі оборотних активів (грошові кошти та їх еквіваленти, поточні фінансові

інвестиції, поточну дебіторську заборгованість).

3. Інформація про джерела формування активів:

3.1. Власний капітал: статутний капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток;

3.2. Зобов'язання: забезпечення; довгострокові зобов'язання (фінансові й інші), поточні зобов'язання (контрактні та інші).

4. Інформація про об'єкти, що не належать підприємству, однак мають відношення до його господарської діяльності (забалансові об'єкти), зокрема про такі об'єкти, як:

4.1. Орендовані на умовах операційної оренди необоротні активи;

4.2. Активи на відповідальному зберіганні;

4.3. Непередбачені активи і зобов'язання;

4.4. Гарантії та забезпечення надані;

4.5. Гарантії та забезпечення отримані;

4.6. Списані активи;

4.7. Бланки суворого обліку.

5. Інформація про витрати в окремих сферах діяльності, зокрема: фінансової діяльності – формування власного капіталу, залучення та використання запозиченого капіталу; інвестиційної діяльності – здійснення капітальних інвестицій, здійснення фінансових інвестицій; операційної діяльності – матеріально-технічне постачання (забезпечення), енергетичне забезпечення, науково-дослідна діяльність і конструкторсько-технологічне забезпечення, виробниче і технічне обслуговування, виробництво, загальне управління, маркетинг і збут, забезпечення соціальної сфери.

Інформація про витрати має створюватись таким чином, щоб можна було відокремити витрати ресурсів за нормами, витрати понад існуючих норм, витрати нижче норм.

6. Інформація про витрати за елементами, зокрема про:

6.1. Матеріальні витрати;

6.2. Витрати на оплату праці;

6.3. Відрахування на соціальні заходи;

6.4. Амортизацію необоротних активів;

6.5. Інші операційні витрати;

6.6. Інші витрати.

7. Інформація про доходи в окремих сферах діяльності, зокрема відносно таких об'єктів, як:

7.1. Доходи від основної операційної діяльності – від реалізації товарів, робіт, послуг;

7.2. Доходи від іншої операційної діяльності;

7.3. Доходи у сфері здійснення фінансової діяльності;

7.4. Доходи у сфері здійснення інвестиційної діяльності.

8. Інформація про фінансові результати діяльності з розмежуванням інформації про:

8.1. Результати в окремих сферах діяльності:

8.1.1. Результат від операційної діяльності;

8.1.2. Результат від фінансових операцій;

8.1.3. Результат від інвестиційної та іншої діяльності, а також про:

8.2. Результати окремих сегментів бізнесу і центрів:

8.2.1. Фінансові результати роботи операційних сегментів та інших структур;

8.2.2. Фінансові результати підприємства в цілому.

9. Інформація за центрами відповідальності і центрами виникнення витрат, доходів і фінансових результатів. Потрібно мати інформацію про витрати і доходи, що виникають у конкретних підрозділах підприємства, а також в розрізі центрів відповідальності за них. Необхідно мати інформацію про витрати, центри виникнення яких і центри відповідальності не співпадають. Маються на увазі, наприклад, витрати на обслуговування виробничого обладнання, що виникають безпосередньо у виробничих підрозділах, але їхній рівень визначається зусиллями служби головного механіка тощо.

Інформація може бути розмежована **за її відношенням до функцій управління і видів обліку, які її формують**. За цією ознакою слід виділити інформацію, що створюється різними управлінськими функціями і різними видами обліку, однак і в першому, і в другому випадку використовується обліковою

системою для складання внутрішньої управлінської та різноманітної зовнішньої звітності зокрема: інформація, що створюється функцією планування (планова, прогнозна); інформація, що створюється в господарському обліку: інформація, що створюється в оперативному обліку; інформація, що створюється в бухгалтерському обліку із розмежуванням інформації, що створюється в підсистемі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, і інформація, що створюється в підсистемі фінансового обліку; інформація, що створюється в статистичному обліку; інформація, що створюється функцією контролю (контрольна); інформація, що створюється функцією економічного аналізу (аналітична). Треба підкреслити, що в бухгалтерському обліку має створюватися системна і вірогідна інформація тільки про ті економічні об'єкти, які знаходяться у полі його моделювання. Але далеко не всі процеси та явища знаходять у ньому відображення, водночас є різноманітна інформація інших функцій управління (маркетингова, аналітична, контрольна тощо), яка потрібна для виконання управлінських функцій і може бути задіяна обліковою системою при складанні різних видів звітності. І саме на цих підставах вона введена до класифікації.

За рівнем використання і цільовим призначенням інформації можна виділити інформацію, що використовується на рівні підрозділів (сегментів бізнесу, виробничих підрозділів, складів, відділів тощо) і на рівні підприємства в цілому. При тому у складі інформації, що використовується на рівні підрозділів підприємства слід розмежувати інформацію, призначену для прийняття оперативних управлінських рішень; тактичних управлінських рішень. У складі інформації, що використовується на рівні підприємства в цілому слід виділити інформацію, призначену для прийняття оперативних, тактичних, стратегічних управлінських рішень; складання і подання фінансової, статистичної, податкової та іншої звітності.

За користувачами інформацію можна розподілити відповідно до того, на задоволення потреб яких користувачів вона переважно спрямована. При тому можна виділити: інформацію, що

використовується виключно внутрішніми користувачами (у межах якої у свою чергу може бути розмежована інформація за рівнем відкритості – відкрита і конфіденційна); інформацію, що використовується і внутрішніми, і зовнішніми користувачами; інформацію, що використовується переважно зовнішніми користувачами. У межах останнього групування стосовно інформації, що використовується переважно зовнішніми користувачами, може бути розмежована інформація, що використовується зовнішніми користувачами із прямим фінансовим інтересом, непрямим фінансовим інтересом, без фінансового інтересу з подальшим розмежуванням конкретного кола споживачів.

За стадіями виникнення і ступенем обробки можна розмежувати: первинну інформацію, до якої відноситься, по-перше, директивна інформація, по-друге, інформація виробничо-господарського характеру; і вторинну інформацію, що включає два види: проміжну і результатну (зведену) інформацію.

За періодичністю створення можна виділити оперативну інформацію, що формується з періодичністю на добу, тиждень, декаду; поточну інформацію, період формування якої складає місяць, квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

За відношенням до підприємства як системи може бути розмежована вхідна і вихідна облікова інформація.

За відношенням до господарської діяльності підприємства і видом інформація може бути представлена як внутрішня (фінансова і нефінансова) і зовнішня (фінансова і нефінансова).

Наведена класифікація в цілому розкриває її перший, верхній рівень. За окремими ознаками наведено подальше групування видів інформації. На наступних кроках деталізації її можна поглибити вже до елементів, що подальшому поділу не піддаються.

Матричне комбінування групувань за відповідними ознаками дасть змогу визначити, до якого виду обліку слід віднести ту чи іншу інформацію, що класифікована за складом і змістом.

4.4. Предмет і об'єкти цілісної системи бухгалтерського обліку – дискусійні аспекти

4.4.1. Предмет бухгалтерського обліку – традиційні і нові підходи до тлумачення

Одним із дискусійних питань, яке підіймається при дослідженні можливих напрямів удосконалення облікової системи на інтеграційних засадах в сучасних умовах, є питання визначення змісту предмету бухгалтерського обліку і складу його об'єктів. Дискусія стосується як визначення самої суті терміну «предмет бухгалтерського обліку» та його співвідношення з терміном «об'єкти бухгалтерського обліку», так і відносно деяких інших моментів, наприклад, стосовно так званого наукового антропоморфізму, на який у своїх дослідженнях звертає увагу Голов С.Ф. [119, с.3]. Так, дослідник зазначає, що облік немовбито «невиправдано наділяється людськими якостями. У спеціальній літературі широко застосовуються визначення і твердження, що бухгалтерський облік «вивчає», «контролює», «реєструє», «відображає», «накопичує», «групує і систематизує» тощо» [119, с.3].

Голов С.Ф. критикує відповідний підхід, оскільки вважає, і, до речі, цілком справедливо, що облік не є живою істотою, що має свідомість, це діяльність, яку здійснюють люди, виходячи із власних потреб або потреб суспільства [119, с.3].

Однак той факт, що облік є діяльністю, з одного боку, не викликає ніяких сумнівів, але, з іншого боку, ніяк не протирічить можливості застосування відносно нього термінів «реєструє», «відображає», «групує і систематизує» та інших.

У найбільш загальному розумінні будь-яка діяльність, і зокрема облік як «діяльність – це цілеспрямована активність, що реалізує потреби суб'єкта» [242]. А для розкриття суті цілеспрямованої активності в українській і російській мові застосовуються саме дієслівні форми, що за традиційним визначенням означають будь-які дії, в яких ця діяльність реалізується.

Також слід звернути увагу на те, що основними характеристик-

ками діяльності постають її предметність і суб'єктність, а отже, не про антропоморфізм йде мова при використанні наведених вище дієслівних форм відносно обліку, а про іманентно характерну для облікової діяльності рису суб'єктності. У свою чергу суб'єктність обліку як особливого виду людської діяльності знаходить своє відображення в тому, що інформаційні облікові моделі, як і будь-які інші моделі і образи визначально зумовлені потребами, цілями, мотивами, досвідом, установками, які і визначають спрямованість і вибірковість відповідної діяльності. У такому контексті як сам по собі облік, так і його предмет завжди будуть носити певний елемент суб'єктності, однак це ніяк не свідчить про його антропоморфізм.

Наступне питання, яке потребує розгляду, стосується того, що вважати предметом бухгалтерського обліку, а що його об'єктами.

Зазначимо, що відносно питання визначення предмету бухгалтерського обліку простежуються фактично два основних підходи: традиційний, більш вузький, згідно з яким в найпростішому вигляді предметом бухгалтерського обліку вважається «кругообіг капіталу у процесі розширеного відтворення» [243, с. 37], коли предмет бухгалтерського обліку розглядається в межах господарської діяльності підприємства, і нетрадиційний, згідно з яким відбувається розширення предмету бухгалтерського обліку за межі господарської діяльності підприємства, коли до його складу вводяться параметри зовнішнього середовища [119, с.4].

При тому у межах першого підходу можна побачити певні інтерпретації тлумачення змісту терміну «предмет бухгалтерського обліку». Зокрема Снітко М.А. розглядає предмет обліку як «майно (засоби виробництва) підприємств, організацій і установ, що знаходяться в їх розпорядженні і мають вартісну (грошову) оцінку» [296, с.23-29].

Папковська П.Я. ставить у пряму залежність предмет і об'єкти обліку і зазначає, що «зміст предмету бухгалтерського обліку залежить від суті об'єктів, а склад об'єктів – від форми власності і особливостей галузей економіки» [297, с.15].

На думку Пушкаря М.С., «предметом бухгалтерського обліку є не самі об'єкти (активи і пасиви) в їх фізичному розумінні, а інформація про них, яка корисна для управління» [298, с.152].

Стражев В.І. вважає, що предметом бухгалтерського обліку є «фактичні результати економічних (вартісних) процесів у господарській діяльності і фактична величина вартості господарських засобів і їх джерел в грошовому вимірнику. Або, використовуючи поняття ринкової економіки, предметом бухгалтерського обліку є: або фактичний стан і зміна капіталу підприємства, або фактичний стан і зміна вартості майна підприємства і його джерел (зобов'язань) у грошовому вимірнику [299, с.318].

Соколов Я.В. зазначає, що «факт господарського життя складає предмет бухгалтерського обліку» [300, с.48, 85, 120].

В якості певних варіацій відповідного тлумачення постає визначення, надане Малоюю Н.М., яка вслід за Соколовим Я.В. зазначила, що «предмет бухгалтерського обліку слід визначити як вивчення впливу фактів господарського життя на капітал підприємства з метою збереження власності і формування інформації для управління і контролю» [244, с.139-171; 245, с.7].

На наш погляд, у даному визначенні цілком правильно акцентовано увагу на капіталі, однак наведене визначення містить певні слабкі місця, наприклад, акцент на формуванні інформації для управління і контролю, по-перше, не враховує, що контроль є складовою частиною управління, а отже, якщо «для управління», то й автоматично розуміється і для виконання контрольної функції, по-друге, якщо подивитись на етимологію слова «предмет» з філософської точки зору, то він є нічим іншим, як тим, на що спрямована думка і дії суб'єкта, а отже, предметом обліку як практичної діяльності є сам по собі капітал в процесі власного кругообігу.

З урахуванням зроблених зауважень вважаємо, що найбільш вдало, на наш погляд, суть предмету бухгалтерського обліку сформульована в роботі Палія В.Ф., який вважає, що «предметом бухгалтерського обліку є капітал як величина засобів, що вкладені в господарську діяльність, їх переміщення і трансформація у процесі обороту, включаючи приріст або зменшення в результаті господарської діяльності. Предметом бухгалтерського обліку є не просто капітал, а його оборот, тобто рух капіталу в господарстві»

[245, с.11]. Інша справа, що здається не особливо важливим у визначенні предмету бухгалтерського обліку акцентування уваги на напрямку руху капіталу, тобто прирості чи зменшенні, важливе, що зроблено саме акцент на кругообігу.

Зовсім з інших позицій підходить до формулювання предмету бухгалтерського обліку Голов С.Ф., який вважає, що предметом обліку є «ретроспективні і перспективні параметри господарської діяльності підприємства і його навколишнє середовище, визначені органами, котрі регулюють бухгалтерський облік, і власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовими особами) з урахуванням запитів інститутів» [119, с.4].

На нашу думку, слабкі місця даного визначення полягають у наступному:

1) предметом у найбільш загальному вигляді з філософської точки зору є речі, конкретні матеріальні чи нематеріальні об'єкти, будь-що реально існує, а отже, визначені людьми чи навіть інститутами параметри діяльності окреслюють лише межі дослідження реального предмету – процесу кругообігу капіталу в процесі господарської діяльності;

2) параметри зовнішнього середовища стосуються бухгалтерського обліку в тих випадках, коли вони безпосередньо чи опосередковано здійснюють вплив на процес відтворення капіталу, а, отже, самостійним предметом обліку вони бути не можуть. Їх слід розглядати як чинники впливу на господарську діяльність, а не самостійні складові предмету обліку. У свою чергу вплив цих зовнішніх чинників може розкриватися з фінансової точки зору через систему трансакційних витрат, але це вже інша справа, яка не змінює суть предмету бухгалтерського обліку.

Отже, вважаємо більш коректним підхід до тлумачення суті предмету бухгалтерського обліку, запропонований Палієм В.Ф., який бере за основу капітал. Звернемо увагу, що спроба науково обґрунтувати відповідну тезу була зроблена в роботі Циганкова К.Ю., який аргументував користь такого підходу на підставі розкриття властивості підсумковоцентричності системи бухгалтерського обліку, а також на підставі дослідження напрямів історичної еволюції бухгалтерського обліку [246]. Не будемо докладно

зупинитися на наведених автором аргументах, зауважимо лише, що такий підхід є найбільш розповсюдженим і таким, що не викликає особливих заперечень. Інша мова, що, як було зазначено вище робляться спроби розширити межі бухгалтерського обліку і його предмету, однак, ці спроби в певній мірі натикаються на проблему розуміння того, а чим є сам по собі бухгалтерський облік і чи не замінює він при такому суттєвому розширенні власного предмета всю інформаційну систему підприємства.

Не можна не зупинитися на ще одному аспекті – а саме на тому як співвідносяться предмет і об'єкти бухгалтерського обліку між собою.

Слід зазначити, що з лексико-семантичної точки зору простежується змішування об'єкта і предмету пізнання або науки, і тому часто ці терміни використовуються як синоніми. Якщо здійснити буквальний переклад терміну «об'єкт» з латинської «objectus» виходить саме «предмет». Інша справа, що такий підхід більшістю дослідників вважається дещо спрощеним і недостатньо довершеним.

Найбільш розповсюдженою в теорії бухгалтерського обліку є рогляд об'єктів обліку як певного набору (переліку) того, що складає предмет бухгалтерського обліку, на що звертає увагу Палій В.Ф. [245]. Наприклад, в роботі [247] «предметом бухгалтерського обліку вважається діяльність підприємства, а об'єктами – господарські засоби, господарські процеси і результати фінансово-господарської діяльності». Отже, об'єкти фактично постають як складові предмету бухгалтерського обліку. В роботі Малюги Н.М. [244, с.139-171] здійснено глибоке дослідження за цим питанням і фактично підтверджена найбільша розповсюдженість саме такого підходу і тому не випадково, як наголошує Палій В.Ф., що за таких умов об'єкти бухгалтерського обліку вказуються у множині, а предмет – в однині [245].

Водночас також за визначенням Палія В.Ф., багато хто з дослідників з питань теорії бухгалтерського обліку висловлюють заперечення щодо ненаукового, на їх думку, використання відповідних термінів і закликають до розгляду їх із загальнонаукових позицій [245].

Найбільш розповсюдженою серед науковців є загальнонаукова точка зору, згідно з якою об'єкт і предмет співвідносяться між собою як загальне і часткове. При тому об'єктом наукового пізнання постає частка матеріального світу, суспільство, економіка, господарська діяльність тощо. У свою чергу предмет конкретизує ту частку відповідного об'єкта, яка вивчається конкретною наукою. Стосовно бухгалтерського обліку ми не бачимо ніяких протиріч, якщо, за висловленням того ж Палія В.Ф., розглядати в якості предмета бухгалтерського обліку частку господарської діяльності, що опосередковується рухом індивідуального або суспільного капіталу [245].

При тому об'єкт звичайно розглядається як явище чи процес, обране для вивчення, а предмет як певна сукупність умов чи аспектів, в яких знаходиться і вивчається об'єкт.

Виходячи із такого підходу, вважаємо, що коректним є розгляд об'єктів бухгалтерського обліку як різноманітних видів ресурсів як виділеної частки об'єктивної реальності, а предмета обліку як кругообігу капіталу, в ході якого задіяні відповідні ресурси, тобто в даному випадку мається на увазі, що для пізнання і дослідження відокремлюється та частка об'єктивної реальності, що знаходиться в певних умовах кругообігу.

Із таких позицій немає сенсу вводити якісь інші дефініції, наприклад, елементи предмету бухгалтерського обліку як складові предмету. Інша справа, що слід просто відмовитися від намагання розтлумачити об'єкти бухгалтерського обліку лише як певні складові частини, що входять в предмет бухгалтерського обліку, оскільки вони є об'єктивними частками реального світу, ресурсами, які в предметі обліку розглядаються крізь призму їх участі в кругообігу капіталу, тобто в частковому випадку, а отже, співвідношення між загальним і частковим не порушується.

Зорієнтувавшись зі змістом предмету бухгалтерського обліку перейдемо до питання з'ясування складу його об'єктів, при тому будемо мати на увазі, що єдність об'єктів обліку постає підставою для формування цілісної облікової системи, тобто вона є основоположною посилкою розвитку обліку на інтеграційних засадах.

4.4.2. Єдність об'єктів обліку як підстава формування цілісної облікової системи

4.4.2.1. Класифікація ресурсів як об'єктів обліку

Питання побудови класифікації ресурсів як об'єктів бухгалтерського обліку, на перший погляд, є достатньо глибоко дослідженим в економічній літературі. При тому воно є таким, що постає вихідною точкою для досліджень в теорії обліку, бо дає розуміння того, які саме об'єкти потрапляють в систему облікового моделювання. Однак, не зважаючи на практично постійний інтерес до цих аспектів, навряд чи можна сказати, що вони є повністю вирішеними. Це пов'язано із різними причинами як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру: від появи нових економічних об'єктів, що потребують класифікації, до наявності дискусійних моментів стосовно традиційно відокремлюваних об'єктів.

Аналіз літературних джерел дозволяє зробити висновок, що у більшості випадків розповсюдженим є процесно-ресурсний підхід до відокремлення об'єктів обліку, про що наголошується в працях [9, с.58; 248, с.154-166].

Більшість класифікацій ресурсів виходить із марксової методології дослідження кругообігу промислового капіталу. Однією із таких класифікацій, що базуються на формулі кругообігу капіталу, є класифікація, наведена в [122, с.11], відповідно до якої економічні об'єкти представлені як система, в межах якої розмежовані підсистеми засобів праці, предметів праці, трудових ресурсів, виробництва, збуту, грошових ресурсів. При тому в даному випадку розмежовані не лише об'єкти першого рівня, перелічені вище, а й другого рівня, зокрема в межах підсистеми засобів праці: залучення засобів, їх наявність і стан, використання, відновлення, розрахункові взаємовідносини; стосовно підсистеми предметів праці: придбання предметів праці, їх наявність і стан, використання, розрахункові взаємовідносини; підсистеми трудових ресурсів: поповнення трудових ресурсів, їх наявність і стан, використання, стимулювання праці, розрахункові взаємовідносини; підсистеми виробництва: виробниче обслуговування основних цехів, виробництво продукції; підсистема збуту продукції: наявність і стан продукції, відвантаження, розрахункові взаємовідносини; підсистема грошових

ресурсів: залучення грошових ресурсів, наявність і стан, використання, платежі і відрахування, розрахункові взаємовідносини [122, с.11].

Як бачимо, у наведеній класифікації ресурси розглянуті крізь призму процесів їх придбання, стану, зберігання і використання. Класифікація містить некоректні позиції, наприклад, в ній представлені розрахункові відносини відносно засобів праці, предметів праці тощо, але відповідні відносини стосуються окремого економічного об'єкта, а саме дебіторської чи кредиторської заборгованості, хоча і пов'язані із відповідними процесами придбання різних видів активів. До того ж ця класифікація розроблювалася задовго до кардинальних змін в системі бухгалтерського обліку в Україні, які стосувалися запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні, а тепер вже і МСФЗ, і не враховує їх вимоги; відповідний підхід фактично не бере до уваги цілий ряд об'єктів, які виникли в останні десятиріччя, наприклад, широку групи фінансових інструментів.

Власне ресурсний підхід до класифікації одним із перших запропонував Каракоз І.І., який відокремив наступні класифікаційні групи ресурсів:

- 1) ресурси підприємства – трудові, технічні, матеріальні, промислово-виробничий персонал і персонал, що зайнятий в непромислових організаціях, засоби праці, матеріали, енергетичні ресурси, малоцінні та швидкозношувані предмети;
- 2) виробництво і відхилення від норм: напівфабрикати і продукція; незавершене виробництво; брак у виробництві і втрати деталей; відхилення від норм витрачання ресурсів і зміни норм; відхилення від кошторису загальнопромислових витрат;
- 3) готова продукція (на складах);
- 4) грошові кошти: каса, розрахунковий рахунок тощо;
- 5) розрахунки: розрахунки з покупцями; розрахунки з постачальниками; розрахунки з фінансовими органами тощо;
- 6) кредити банків;
- 7) фінансові результати [249, с.18].

Як бачимо, у межах підходу Каракозу І.І. хоча і була зроблена спроба відокремити ресурсний підхід від процесного, однак повністю це зробити не вдалося, оскільки до складу ресурсів потрапили, з одного боку, розрахунки, з іншого боку, фінансові результати. До того ж, як і відносно попередньої класифікації, стосовно групування Каракоза І.І. можна зробити висновок, що воно розроблялося ще за радянських часів і не враховує цілий ряд нових об'єктів. Однак у даному випадку наведене нами тому, що в подальшому саме воно було взято за основу багатьма іншими авторами, що розробляли класифікації ресурсів як об'єктів бухгалтерського обліку.

На застосуванні ресурсного підходу базується класифікація ресурсів, запропонована в роботі [9, с.58-64], яка розроблена автором в контексті проблеми орієнтації обліку на цілі забезпечення економічної безпеки промислового підприємства і в якій наведені групування за сукупністю ознак, що характеризують не лише склад ресурсів, а й їх якісний стан.

До числа більш пізніх і глибоких наукових розробок відносно питання побудови класифікаційних моделей ресурсів відносяться розробки Максимової В.Ф. [248, с.155-166], яка досліджувала їх як об'єкти внутрішнього економічного контролю. При тому автор навела класифікації за основними групами ресурсів підприємства за їх складом і розміщенням (тобто класифікації активів) і запропонувала класифікувати:

- 1) основні засоби за складом, ознакою власності, характером використання, інформаційною прозорістю об'єкта, характером руху;
- 2) нематеріальні активи за складовою характеристикою, інформаційною прозорістю об'єкта, характером руху нематеріального активу, ідентифікацією об'єкта, характером використання;
- 3) ресурси у запасах – за складом, ознакою власності, характером використання, інформаційною прозорістю об'єкта, характером руху ресурсів у запасах, зв'язком із нормативами, відношенням до стадій життєвого циклу, зв'язком із напрямком використання ресурсів, зв'язком з місцем знаходження та використання ресурсів, зв'язком з відповідальністю;

- 4) ресурси у грошових засобах та розрахунках – за складовою характеристикою, ознакою власності, інформаційною прозорістю об'єкта, характером грошового обігу, зв'язком із додержанням ліміту, характером використання;
- 5) грошові ресурси у розрахунках – за характером розрахунків, зв'язком із терміном розрахунків, зв'язком із реальністю розрахунків.

Зазначимо, що у класифікації Максимової В.Ф. до уваги взяті лише групування активів, водночас джерела їх формування залишилися без розгляду. До того ж, як і в попередніх випадках, у класифікацію не потрапили такі облікові об'єкти як фінансові інвестиції, а точніше загалом фінансові інструменти.

У цілому огляд літератури свідчить, що основоположною при класифікації об'єктів обліку є їх групування за складом і розміщенням і джерелами формування, яке широко представлене в сучасних роботах з теорії бухгалтерського обліку і в більшості випадків пов'язано зі складом об'єктів, що наводяться відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в балансі компаній. Однак відповідні класифікації мають такі недоліки: не всі з них враховують нові облікові об'єкти і в більшості випадків розкривають лише ті види ресурсів, які повністю контролюються компанією і на цих засадах відображаються на її балансі, тоді як в ході господарської діяльності можуть використовуватися і такі ресурси, що не є повністю контрольованими, але які також постають як об'єкти обліку.

Слід зазначити, що в останні десятиріччя все частіше з'являються нові об'єкти облікового спостереження, до яких, наприклад, належать: «логістичні витрати, маркетингові витрати, природоохоронні витрати, трансакційні витрати, витрати на якість продукції, витрати на сегментацію ринку, інтелектуальний капітал, соціальні витрати та витрати на соціальну відповідальність бізнесу тощо» [250, с.113]. Причому така ситуація іноді призводить навіть до відокремлення нових видів обліку, наприклад, розмежовуються екологічний облік, соціальний облік, інноваційний облік тощо. Одразу ж зазначимо, що в цілому ми не згодні з підходом розмежування окремих видів обліку з урахуванням появи кожного

нового об'єкту облікового моделювання. У даному випадку доречніше вести мову лише про розширення меж облікової системи за рахунок поповнення її новими об'єктами. Тому ми погоджуємося з думкою Семанюк В., яка зазначає, що відповідні види обліку не носять самостійного характеру, «соціальний облік... – це не окремий самостійний вид обліку, а швидше розширення меж традиційного обліку»; «екологічний облік – облік витрат на природоохоронну діяльність», «інноваційний облік – облік інвестиційно-інноваційної діяльності» тощо [250, с.114].

Отже, поява нових облікових об'єктів, з одного боку, і необхідність упорядкування раніше існуючих, з іншого, - підкреслюють важливість дослідження окресленого питання. Однак одразу ж зазначимо, що у нашому випадку зупинимося на розгляді класифікації ресурсів, яку в певній мірі можна вважати традиційною, але вона була і залишається найважливішою для побудови бухгалтерських інформаційних моделей. Що ж стосується нових облікових об'єктів, то серед них найменш дослідженим з позицій бухгалтерського обліку і водночас вельми цікавим об'єктом, що безпосередньо пов'язаний із питаннями забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку, є трансакційні витрати, отже, їх класифікацію розглянемо нижче окремо.

У головному погоджуючись зі змістом підходу до класифікації господарських засобів, взятого за основу побудови вітчизняного балансу компаній за складом і розміщенням і джерелами їх формування, вважаємо за доречне з метою отримання більш повного і чіткого уявлення про об'єкти обліку впорядкувати відповідну класифікацію й ув'язати її з іншими групуваннями, які з різних сторін характеризують економічні об'єкти, що потрапляють у сферу облікового моделювання.

При розробці класифікації ресурсів, на наш погляд, слід виходити з посилання, що стан ресурсів можливо розглядати у двох аспектах, окреслених в роботі Сиротенко Н.А. [111, с.44-49], – статичному і динамічному. Суть підходу полягає в тому, що модель класифікації ресурсів має розкривати, з одного боку, загальні групування, які необхідні управлінському персоналу і іншим користувачам облікової інформації загалом, без акценту на стадії функціонування ресурсів, з

іншого боку, групування, які доцільно застосовувати для класифікації ресурсів окремо для кожної стадії суцільного руху ресурсів.

Відповідний підхід був обґрунтований і застосований Сиротенко Н.А. задля побудови класифікації матеріальних ресурсів, тоді як в нашому випадку, взявши за основу вихідну посилку, ми поширили його дію в цілому для цілей класифікації й інших ресурсів.

Можливий підхід до класифікації ресурсів представлено в Додатку Д.

Як справедливо зазначено в [111, с. 45], для побудови класифікацій можуть бути застосовані різні системи – фасетна, ієрархічна, змішана. В даній ситуації за основу взята змішана система класифікації.

Класифікація ресурсів у статичному стані передбачає розкриття їх, по-перше, за видами активів і способом отримання від них майбутніх економічних вигід, а також у межах кожної групи активів – за складом і призначенням. Це групування відображає різні види ресурсів, що традиційно розглядаються як складові об'єктів майна підприємства. У свою чергу класифікація ресурсів в динамічному стані передбачає розкриття ресурсів за стадіями процесу функціонування: ресурси на стадії придбання, зберігання, використання і реалізації. Далі для кожної стадії з урахуванням особливостей ресурсів відокремлені додаткові групування, які розкривають їх специфіку, наприклад, для стадії придбання – за джерелами надходження: придбані за плату; виготовлені власними силами; внесені як внесок до статутного капіталу; отримані безкоштовно; отримані в процесі обміну; для стадії зберігання, наприклад, для основних засобів – за характером зберігання: готові до введення в експлуатацію, запасні, законсервовані; для стадії використання, наприклад, також для основних засобів – за характером використання: діючі на власному підприємстві, здані в оренду; для стадії реалізації – за причинами продажу: запланований продаж, незапланований продаж тощо. Оскільки більшість групувань є зрозумілими, виходячи з їх назв, вважаємо, що додаткового обґрунтування вони не потребують.

Водночас зазначимо, що наведений блок групувальних ознак в

динамічному стані дозволяє привернути увагу на особливості і можливі диспропорції у русі ресурсів на кожному етапі їх перебування. У залежності від потреб наведена модель класифікації ресурсів може бути поглиблена, але навіть у такому вигляді вона достатньо наочно і широко характеризує відповідні облікові об'єкти і може бути використана для різних цілей управління ресурсами.

У Додатку Е наведена класифікація джерел формування ресурсів. При тому вони згруповані, з одного боку, у статичному вигляді, за видами джерел (власний капітал і зобов'язання); з іншого боку, в динамічному аспекті за стадіями формування, вилучення, використання, погашення, а також з урахуванням додаткових ознак залежно від виду джерел. Оскільки більшість ознак і конкретних складових наведених класифікацій також є в повній мірі зрозумілими з їх назви, вважаємо, що наводити пояснення немає сенсу. Відмітимо лише, що в даному випадку ми намагалися поєднати різні аспекти розгляду джерел формування ресурсів у межах єдиної моделі.

Крім ресурсів і їх джерел, суттєву складову об'єктів обліку становлять господарські процеси. Отже, далі зупинимося на розгляді класифікації господарських процесів.

4.4.2.2. Класифікація господарських процесів як об'єктів обліку – діючі підходи, можливості поглиблення

Проблема полягає в тому, що в умовах постійного ускладнення господарської діяльності важливим завданням системи управління будь-якого господарюючого суб'єкта є оптимізація всіх процесів, що відбуваються на підприємстві, а це у свою чергу потребує чіткого з'ясування як самого складу господарських процесів, так і побудови їх класифікації.

Питання класифікації господарських процесів, на перший погляд, є достатньо глибоко опрацьованим в економічній літературі, зокрема в роботах з бухгалтерського обліку [235, с.43; 9, с.67-70], внутрішнього контролю [251, с.187-191], управління. Водночас його навряд чи можна вважати остаточно вирішеним, оскільки дискусійним залишається як склад господарських процесів, які доцільно розмежувати в межах кожного виду діяльності підприємства, так і перелік ознак, за якими ці процеси можуть бути

класифіковані. Відмітимо, що поставлене питання має не лише теоретичний характер, а й суттєве практичне значення, оскільки відносно кожного господарського процесу має здійснюватися накопичення облікової інформації, контроль виконання, аналіз результатів тощо, тобто класифікація господарських процесів дозволяє чітко визначити склад важливої групи економічних об'єктів, що потребують уваги з боку системи управління.

Мета полягає в тому, щоб критично проаналізувати напрями класифікації господарських процесів у сучасній літературі та обґрунтувати власну думку відносно їх розмежування на промислових підприємствах.

У цілому можна виділити два підходи до класифікації господарських процесів, що склалися серед дослідників. Перший підхід передбачає виділення за ознакою економічного змісту трьох господарських процесів у складі об'єктів управління в цілому і об'єктів обліку зокрема, а саме процесів: постачання, виробництва і збуту. Відокремлення цих трьох процесів є загальновизнаним і найбільш розповсюдженим у літературних джерелах, особливо з теорії бухгалтерського обліку, і не потребує додаткового обґрунтування.

Другий підхід бере за основу те, що господарська діяльність поширюється за межі трьох основних господарських процесів. При тому окремі автори пропонують, з одного боку, відокремлювати більше, ніж три процеси, з другого, класифікують їх не тільки за економічним змістом, а й за іншими ознаками.

Найбільш повно і обґрунтовано підійшов до побудови класифікації господарських процесів Паламарчук А.І. [9, с.67-70], який, виходячи з мети попередження загроз економічної безпеки підприємства, класифікував відповідні об'єкти за трьома ознаками: змістом і цільовою спрямованістю, складом, стадіями здійснення. Слід відмітити, що відносно групування за змістом і цільовою спрямованістю ним був застосований багаторівневий підхід до побудови самої класифікації, який слід визнати найбільш прийнятним, оскільки він дозволяє не тільки визначити перелік процесів, що відбуваються на підприємстві, але й глибоко розкрити їх внутрішнє наповнення.

За змістом і цільовою спрямованістю процесів, що здійснюються у межах окремих сфер діяльності, на першому рівні класифікації були відокремлені: інвестиційна діяльність, матеріальне забезпечення, енергетичне забезпечення, конструкторська підготовка, технологічне забезпечення, виробниче обслуговування, господарське обслуговування, виготовлення продукції, збут, екологічний захист, соціальний захист [9, с. 67-70]. На наступному рівні класифікації був розкритий зміст кожного процесу. Зокрема в інвестиційній діяльності відокремлені дві групи процесів: довгострокове фінансове інвестування і капітальне інвестування. У межах матеріального забезпечення виділені процеси: придбання, зберігання, реалізації. У сфері збуту виділені процеси маркетингу, підготовки продукції до відвантаження та власне відвантаження. Аналогічно розкрито зміст інших господарських процесів та надано наступний рівень деталізації кожного з них.

На нашу думку, представлений підхід є перспективним, оскільки він розкриває склад господарських процесів з достатньою мірою глибини, що дозволяє обґрунтовано підходити до планування витрат за кожним процесом, організації аналітичного обліку та контролю, аналізу рівня витрат і пошуку резервів їх зниження.

Однак в цілому беручи за основу відповідний підхід, ми не можемо не звернути увагу на ряд недоліків, притаманних наведеній класифікації. На наш погляд, до числа останніх можна віднести наступне:

1. Неправильно розкрито зміст інвестиційної діяльності, зокрема у складі довгострокових фінансових інвестицій виділені інвестиції, що залучаються в економічний оборот підприємства, і фінансові інвестиції в діяльність інших підприємств. Як відомо, діяльність по залученню коштів в оборот господарюючого суб'єкта відноситься не до інвестиційної, а до фінансової діяльності.

2. Цілком правильно здійснено відокремлення фінансових інвестицій від поточного фінансового забезпечення, однак необґрунтовано підпорядковано другий процес першому. У дійсності вони є цілком самостійними та різноспрямованими. Так, якщо фінансові інвестиції спрямовані на вкладення коштів, то фінансове забезпечення, навпаки, на їх залучення.

3. Автором занадто деталізований перший рівень класифікації процесів за змістом і цільовим призначенням. Так, вважаємо, що недоречно було відокремлювати такий процес, як „екологічний захист”, оскільки, на нашу думку, забезпечення екологічної безпеки має бути метою під час здійснення всіх господарських процесів, що відбуваються на підприємстві, починаючи з матеріально-технічного постачання, у межах якого перевага має надаватися придбанню екологічно чистої сировини та інших запасів, до виробництва, яке повинно забезпечувати виконання всіх потрібних вимог з точки зору захисту навколишнього середовища, закінчуючи збутом, який може передбачати, наприклад, післяпродажне обслуговування реалізованої продукції з метою забезпечення наявних екологічних вимог.

4. У деяких випадках не зовсім коректно розкриті складові частини кожного господарського процесу. Наприклад, маркетинг розглядається як частина процесу збуту, хоча згідно з найбільш розповсюдженою на сьогодні думкою дослідників маркетинг не є підпорядкованим збутовій сфері і є більш широким поняттям.

Ми проаналізували один з можливих підходів до класифікації господарських процесів за змістом і цільовим призначенням, запропонований у [9, с.67-70]. Однак слід зазначити, що визначені недоліки притаманні і групуванням інших дослідників з певними уточненнями. Наприклад, автор [251, с.187-191] також остаточно не розв'язав плутанину з фінансовою і інвестиційною діяльністю і відповідними господарськими процесами, що можуть бути виділені в їх межах. З одного боку, ним зроблено цілком правильний висновок, що немає сенсу „виділяти окремих процес фінансового інвестування до економічного обороту підприємства через його штучну узагальненість, структурну неоднорідність...” і що інвестування у підприємство „вписується у процес формування власного капіталу”. З іншого боку, при розгляді інвестиційної діяльності в [251, с.189-190] залишилося незрозумілим, яке місце мають займати фінансові інвестиції за межі підприємства і з яких складових повинен складатися відповідний процес. Основну увагу зосереджено лише на капітальних інвестиціях, які деталізовані за видами необоротних активів. Водночас здійснення фінансових інвестицій у цінні папери невластивої емісії та корпоративні права на сьогодні є

достатньо розповсюдженими операціями, масштаби яких в подальшому будуть лише поширюватися, і тому при побудові класифікації господарських процесів потрібно виділити відповідний процес фінансового інвестування.

На нашу думку, під час класифікації господарських процесів за змістом і цільовим призначенням слід виходити з групування видів діяльності підприємства і в межах кожного з них розмежовувати процеси, що складають їх зміст. Так, у межах фінансової діяльності слід виділити процеси формування власного капіталу і залучення та використання запозиченого капіталу. У межах операційної діяльності слід виділити процеси: матеріально-технічного постачання, енергетичного забезпечення, наукового і конструкторсько-технологічного забезпечення, виробничого обслуговування, господарського обслуговування, виробництва, загального управління, маркетингу і збуту, забезпечення соціальної сфери. У складі інвестиційної діяльності доцільно виділити процеси здійснення капітальних інвестицій (з відокремленням окремих складових за видами активів: в основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи) та процеси, пов'язані з фінансовим інвестуванням. При тому під фінансовим інвестуванням розуміються вкладення в різноманітні активи, котрі утримуються підприємством з метою отримання прибутку у вигляді відсотків, дивідендів та одержання інших вигод для інвестора. Як бачимо, таке розуміння відповідного процесу повністю відповідає підходу, визнаному в П(С)БО 12, і виключає змішування процесів вкладення і залучення фінансових ресурсів. На наступному етапі класифікації у межах кожного процесу доцільно виділити його складові. У свою чергу необхідність і глибина подальшої деталізації залежить від особливостей кожної групи процесів і поставленої мети.

Поряд з класифікацією за змістом і цільовим призначенням, господарські процеси можуть бути класифіковані за складом, що передбачає відокремлення окремих елементів незавершених процесів; вже завершених процесів і господарських операцій локального характеру, сукупних процесів функціонування, що здійснюються на відповідних стадіях кругообігу засобів. Оскільки це групування було добре обґрунтоване в [9, с.67-70; 251, с.189-190] і

ми не маємо ніяких заперечень відносно нього, то лише звернемо увагу, що ця класифікація має важливе значення для реалізації всіх функцій управління, а особливо функції контролю. Також можна в повній мірі погодитись з доцільністю класифікації господарських процесів за стадіями [9, с.67-70], яка передбачає розмежування процесів на стадії зародження, проходження і завершення операцій. Саме ці дві останні із наведених класифікацій мають важливе значення для цілей забезпечення економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства, оскільки для того, щоб попередити загрози економічній безпеці, їх слід відстежувати по можливості саме на стадії зародження господарських операцій, а отже, й відповідних господарських процесів.

Таким чином, нами проаналізовано підходи до класифікації господарських процесів в економічній літературі, визначені їх окремі недоліки, упорядковано склад класифікаційних групувань та поглиблено зміст класифікації за змістом і цільовим призначенням.

4.4.2.3. Взаємозв'язок класифікацій об'єктів обліку (ресурсів і процесів) і центрів виникнення (відповідальності)

Слід зазначити, що в останній час поряд із застосуванням чисто ресурсного і процесно-ресурсного підходів до класифікації об'єктів обліку з'явився так званий процесно-функціональний підхід [252, с.98], основу якого становить думка, що «між функціями управління та процесами існує внутрішній взаємозв'язок, що передбачає визначення меж функціональних сфер та процедури їх взаємодії в межах сформованої структури (процесів)». Підхід засновано на використанні матричної основи для класифікації облікових об'єктів. При тому сама матриця побудована автором за дворівневою ознакою поділу об'єктів управління, і «об'єкти нижчого рівня включаються до групи наступного рівня» [252, с.98]. Функціонально-процесний підхід, запропонований Лаговською О.А., представлено таким чином, що «стовпчики матриці структуровані за функціями управління та сферами діяльності в розрізі стадій кругообігу капіталу. Рядки матриці охоплюють облікові об'єкти. Поле матриці фіксує реалізацію функцій управління в розрізі процесу кругообігу капіталу відносно облікових об'єктів (факторів виробництва, господарських процесів

та їх результатів, структурних підрозділів та контрольних позицій фінансових та нефінансових показників, сформованих в систему)» [252, с.98].

Особливістю наведеної Лаговською О.А. класифікації є те, що вона, по-перше, розкриває об'єкти обліку одразу за чотири рівнями: 1) фактори виробництва; 2) господарські процеси та їх результати; 3) структурні підрозділи (місця виникнення, сегменти діяльності та центри відповідальності); 4) система фінансових і нефінансових показників і, по-друге, забезпечує розкриття взаємозв'язку між ними і функціями управління.

Позитивно оцінюючи результати досліджень Лаговської О.А. з приводу застосування матричного підходу до структурування об'єктів обліку й управління із розкриттям меж їх взаємопроникнення, водночас не можемо не звернути увагу на окремі дискусійні моменти наведеного підходу: четвертий рівень групування об'єктів автором не деталізовано, сказано лише, що «об'єкти бухгалтерського обліку як основної інформаційної системи повинні бути розширені групою немонетарних показників» [252, с.99]. Хоча відсутність деталізації цієї групи не дозволяє зрозуміти, чому вона названа «система фінансових і нефінансових показників», якщо вище сказано про їх немонетарність, і як вона співвідноситься з іншими - 1-3 - рівнями відокремлення об'єктів обліку, якщо розглядати всю систему класифікації з точки зору взаємного зв'язку окремих її рівнів.

Однак, незважаючи на сказане, в цілому підхід Лаговської О.А. слід визнати перспективним і таким, що дозволяє системно розкрити взаємозв'язок окремих класифікацій облікових об'єктів.

Між тим відсутність деталізації кожного рівня, а саме класифікації факторів виробництва (ресурсів), господарських процесів тощо, привертають нашу увагу на необхідність опрацювання цього питання.

До того ж ураховуючи, що розгляд питання класифікації облікових об'єктів у нашому випадку підпорядковано вирішенню завдання підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства, то в такому контексті відповідні класифікації, на нашу думку, отримують певне забарвлення. Так, ресурси

господарюючого суб'єкта, що були нами розглянуті вище, постають як об'єкти різноманітних загроз і зазіхань. У свою чергу ресурси мають безпосереднє співвідношення з господарськими процесами, в яких вони задіяні, а також з конкретними підрозділами, в яких відбуваються чи якими санкціонуються і контролюються господарські операції. А отже, як правильно зазначено в [9, с.57], загрози економічній безпеці виникають «в організаційних структурах відповідних сфер діяльності... у зв'язку зі здійсненням господарських процесів». Встановлення більш конкретного взаємозв'язку між класифікаціями об'єктів і організаційними підрозділами при тому становить важливе завдання.

Зазначимо, що у роботі [9, с.57], присвяченій дослідженню питань розвитку функції обліку в контексті проблеми економічної безпеки, організаційні підрозділи іменовані як центри загроз. На наш погляд, вважати в цілому центрами загроз не можна лише підрозділи самого підприємства, оскільки частина господарських операцій може відбуватися взагалі за його межами, а, отже, центри виникнення загроз можуть бути як внутрішніми, так і зовнішніми. Однак організаційні підрозділи постають центрами відповідальності, що мають відстежувати і контролювати відповідні господарські процеси і ресурси, а, отже, установа взаємозв'язку між ними шляхом побудови єдиної моделі має важливе значення для цілей пошуку можливостей розвитку інформаційних управлінських функцій і зокрема функції обліку в справі підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства.

У Додатку Є наведений можливий підхід до розкриття взаємозв'язку між ресурсами, процесами й організаційними підрозділами, що можуть розглядатися або як центри споживання ресурсів і відповідного виникнення загроз, або як центри відповідальності за процес відстеження загроз і їх недопущення стосовно окремих видів ресурсів і господарських операцій. Зрозуміло, що окреме і вельми важливе місце у складі організаційних підрозділів займає адміністрація, оскільки вона постає реальним центром відповідальності по відношенню

практично до всіх економічних об'єктів і господарських процесів. Що ж стосується інших центрів, то в більшості випадків відповідно до існуючого розподілу праці на підприємстві і розмежування відповідальності різні види ресурсів потрапляють в коло відповідальності окремих організаційних підрозділів і служб. Наведена модель взаємозв'язку між процесами сфер діяльності, ресурсами і підрозділами, що здійснюють на них вплив, може доповнюватися і змінюватися з урахуванням специфіки підприємств окремих галузей, однак у цілому вона носить універсальний характер.

У даному випадку ми зупинилися на розгляді основних економічних об'єктів, що постають об'єктами облікового моделювання ресурсів і господарських процесів і побудували модель можливого взаємозв'язку між процесами, ресурсами і підрозділами, яка може застосовуватися для цілей обліку і контролю в управлінні економічною безпекою і стійким розвитком підприємств.

Водночас ми розуміємо, що поряд з традиційно відокремлюваними обліковими об'єктами в сучасній теорії і практиці в останні роки простежуються тенденції відокремлення нових об'єктів, що потребують уваги з боку облікового й управлінського персоналу, зокрема до них відносяться трансакційні витрати. На їх розгляді зупинимося окремо в р.5, ураховуючи специфічність відповідного об'єкта. Однак перед тим не можемо не звернути увагу на інше складне питання, яке має вельми суттєве практичне значення в сучасних умовах господарювання вітчизняних підприємств, – з одного боку, єдність облікових об'єктів є підставою для підтримання цілісності облікової системи, з іншого, на практиці маємо ситуацію з існуванням суттєвих різниць у підходах щодо їх обрахування для різних цілей, зокрема для цілей складання фінансової і податкової звітності.

4.5. Інтеграція бухгалтерського обліку й обліку для цілей податкових розрахунків – сучасний стан, проблеми, шляхи вирішення

4.5.1. Проблеми взаємозв'язку ведення обліку для різних цілей в умовах запровадження Податкового кодексу України

Докладний розгляд традиційно відокремлюваної частини об'єктів обліку (ресурсів, їх джерел і господарських процесів) дозволив прийти до висновку, що саме єдність економічних об'єктів постає основою для існування цілісної облікової системи. Однак одним із важливих аспектів порушення цієї цілісності є функціонування в Україні різних облікових підсистем – власне бухгалтерського обліку й обліку для цілей податкових розрахунків. А отже, перспективи інтеграційних процесів в обліку, на нашу думку, пов'язані насамперед із поглибленням зв'язків між цими підсистемами.

Система бухгалтерського обліку, яка зараз продовжує функціонувати в Україні, була в повній мірі адекватно названа Головним С.Ф. «податково-бухгалтерським сурогатом» [253, с.238], і хоча автор висловлювався відносно системи обліку, що була сформована і діяла в Україні з 01.07.1997 по 1.01.2011 рік, тобто до запровадження Податкового кодексу, вважаємо, що, на жаль, цей термін може бути застосовано і після запровадження цього документу. Такий наш висновок зумовлений тим, що фактично не змінилися пріоритети у веденні обліку, а отже, не вирішено головне питання, чи є облік у практиці господарської діяльності вітчизняних підприємств реальною і дієвою функцією управління, чи він є лише функцією обслуговування державних інтересів.

Забезпечення реальної інтеграції обліку для різних цілей – управління і оподаткування, тобто для цілей найважливіших груп внутрішніх і зовнішніх користувачів – управлінців і податкових органів, на наш погляд, можливе лише за рахунок визнання єдності і цілісності об'єктів, які відображаються в окремих облікових підсистемах, спрямованих на вирішення різних завдань.

Зазначимо, що достатньо глибоке обґрунтування цілісності

облікових підсистем проведено в роботі [254, с.94-107].

При тому автором здійснено порівняльний аналіз дефініцій головних об'єктів, пов'язаних із визначенням фінансового результату для різних цілей, і зроблено висновок, що: 1) виходячи із дефініцій «дохід» і «витрати», в облікових підсистемах не існує суттєвих протиріч у визначенні; 2) дохід і витрати є основними об'єктами для визначення фінансового результату (облікового та оподаткованого прибутку); 3) визнання, класифікацію та оцінку доходів і витрат у бухгалтерському обліку здійснюють на підставі інформації про господарські активи та господарські процеси (в тому числі реалізацію); 4) визнання, класифікацію та оцінку доходів для оподаткування здійснюють на підставі даних бухгалтерського обліку, але з урахуванням нормативних особливостей податкового законодавства [254, с.95-96].

З одного боку, можна погодитися із зробленими висновками, однак вони є дещо загальними, і, на наш погляд, хоча й описують стан в Україні становить, однак не розкривають в повній мірі суті інтеграції бухгалтерського обліку і розрахунків для цілей оподаткування прибутку.

Вважаємо, що той факт, що в Податковий кодекс в головному були перенесені норми відносно суті, порядку визнання, а також класифікації доходів і витрат, що передбачені діючими національними П(С)БО, хоча і сприяв єдності облікових показників і показників, що відображаються в Декларації з податку на прибуток, однак тотожності навіть самих понять, а тим більше структури окремих груп доходів і витрат забезпечити не вдалося.

Проблеми, на наш погляд, полягають в наступному.

Неефективною здається сама логіка побудови Податкового кодексу в Україні, яка базується на тому, що в нормативному документі з питань оподаткування на державному рівні закріплюються всі основні базові поняття відносно змісту окремих економічних об'єктів, які, до речі, і є об'єктами бухгалтерського обліку, наприклад, доходи, витрати, амортизація, гудвіл, інвестиції, лізингові операції тощо.

З одного боку, зміст цих термінів максимально притягнуто з нормативних актів з бухгалтерського обліку, тобто з П(С)БО, однак

вони не є ідентичними.

Для прикладу наведемо базові визначення, що застосовуються в процесі оподаткування і для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в табл. 9.

Таблиця 9

Порівняльний аналіз базових дефініцій «витрати», «доходи», «основні засоби», що застосовуються для цілей складання фінансової і податкової звітності в Україні

| № | Національні П(С)БО | Податковий кодекс України |
|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | <p>ПСБО 1: Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [255]</p> <p>П(С)БО 16: Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [257]</p> | <p>ПКУ:</p> <p>Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім зміни капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [85]</p> |
| 2 | <p>ПСБО 1: Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [255]</p> <p>ПСБО 15: Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [256]</p> | <p>ПКУ:</p> <p>Доходи – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентального шельфу у виключній (морській) економічній зоні, так і з її межами [85]</p> |

Продовження табл. 9

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|---|
| 3 | <p>П(СБО 16): Основні засоби — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [257]</p> | <p>ПКУ: Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі 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 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що признаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень 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 один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [85]</p> |

Порівняльний аналіз навіть цих трьох категорій, що застосовуються в бухгалтерському обліку і в обліку для цілей оподаткування дозволяє зробити висновок: хоча терміни мають багато спільного, вони мають і суттєві відмінності.

Так, стосовно терміну «витрати» неспівпадіння простежується в тому, що в бухгалтерському визначенні витрат чітко акцентовано увагу на можливості їх достовірної оцінки. У визначенні, що наведене в Податковому кодексі, взагалі критерій достовірності оцінки витрат втрачено.

Однак звернуто увагу на необхідність урахування витрат у всіх формах – грошовій, матеріальній, нематеріальній, а також чітко передбачено їх здійснення для провадження господарської діяльності платника податку. Зазначимо, що цей аспект є найбільш болючим для практики, оскільки, із загальноекономічної точки зору за декількома незначними винятками, більша частина витрат

підприємства так чи інакше пов'язана із господарською діяльністю, однак з фіскальних позицій цей зв'язок буває складно довести.

Стосовно поняття «доходи» при використанні облікової інформації для різних цілей також мають місце різні змістовні ознаки. Так, в бухгалтерському обліку простежується акцент на збільшенні економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, і також для визнання чітко фіксується можливість достовірної оцінки. Що ж стосується визначення доходу для цілей оподаткування, то тут акцент робиться на врахуванні доходів від усіх видів діяльності в будь-якій формі, і з місцем виникнення як на території України, так і за її межами.

Відносно визначення основних засобів простежується більш конкретна деталізація терміну для цілей оподаткування прибутком із встановленням єдиної вартісної межі на державному рівні, знову-таки з акцентом на використання об'єктів в господарській діяльності.

Не вдаючись у подальший аналіз решти понять, можемо зробити висновок, що хоча поняття, запроваджені Податковим кодексом, близькі до тих, що використовуються в бухгалтерському обліку України, вони не тотожні.

Якщо ж провести порівняння складу окремих груп доходів і витрат, наприклад, доходів від реалізації товарів, надання послуг та виконання робіт; витрат операційної діяльності, в тому числі собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інших витрат; адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, інших витрат звичайної діяльності, то можна прослідкувати ще більші термінологічні і структурні неспівпадіння, які призводять до неможливості прямого, без додаткових коригувань використання облікової інформації при складанні податкової звітності.

Так, для прикладу приведемо ситуацію з поняттям і складом «інших витрат». Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), при тому до них належать: собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією

фінансових інвестицій); втрати від зменшення корисності необоротних активів; втрати від безоплатної передачі необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності. Водночас згідно з Податковим кодексом України до інших витрат відносяться: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності. Тобто в Податковому кодексі інші витрати прирівняні до всіх витрат, які не входять до собівартості продукції, робіт, послуг, тоді як для цілей складання фінансової звітності це лише витрати іншої звичайної діяльності, що враховуються на рахунку 97.

Якщо ж у свою чергу подивитись склад інших витрат звичайної діяльності в Податковому кодексі, то й тут бачимо повне неспівпадіння зі змістом витрат, що враховуються як інші витрати звичайної діяльності на вище наведеному рахунку 97, до того ж наведений перелік, містить повну мішанину, оскільки в цю групу віднесені витрати, що взагалі не стосуються іншої звичайної діяльності, а більшою частиною є витратами іншої операційної діяльності, але віднесені для оподаткування прибутку в цю групу, мабуть, за залишковим принципом, наприклад, «сума коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані)... до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій... в розмірі, що не перевищує чотирьох відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року»; «витрати на створення резерву сумнівної заборгованості... в сумі безнадійної дебіторської заборгованості»; витрати платника податку, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, які перебувають у його власності та інші.

Якщо більш прискіпливо подивитись на зміст витрат, наведених в цій групі, то стає зрозумілим, що одні й ті ж терміни, що застосовуються в бухгалтерському обліку з одним змістом, наприклад, витрати на створення резерву сумнівних боргів, у

Податковому кодексі застосовані взагалі в іншому значенні, зокрема в наведеному прикладі в Декларацію з прибутку підприємств до складу витрат відноситься сума заборгованості, визнаної безнадійною, а не власне створеного резерву, отже, сутнісне наповнення статті інше.

Цей перелік невідповідності далеко не є вичерпним, і він наведений виключно для того, щоб довести висновок – об'єктної цілісності й інтеграції показників бухгалтерського обліку і показників, що застосовуються для цілей оподаткування в Україні в умовах запровадженого Податкового кодексу, не забезпечується.

Який же має бути вихід із сталого становища?

Якщо виходити із базової посилки про максимальне застосування інформації бухгалтерського обліку для цілей оподаткування в Україні, є необхідним відмовитися від різного тлумачення одних і тих же термінів для різних цілей.

Це питання є тим більше актуальним, оскільки, починаючи із 1.01.2012 р. в Україні, для публічних компаній запроваджені МСФЗ, а отже, такі компанії стикнулися ще з більшою термінологічною і сутнісною мішаниною в обліку окремих економічних об'єктів для різних цілей. Як відомо, базовими в МСФЗ є не просто чітке окреслення змісту понять окремих економічних об'єктів, як-то: доходів, витрат, необоротних активів, у тому числі основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інструментів та багато інших, а й критерії їх визнання. У Податковому ж кодексі України ці аспекти практично не розкриті, за винятком лише головного критерію визнання доходів і витрат – а саме прив'язки до процесу отримання економічних вигід і принципів нарахування та відповідності доходів і витрат.

Решта критеріїв, що, наприклад, стосується передачі ризиків і вигід при визнанні доходу, можливості достовірної оцінки тощо в Податковому кодексі не враховані.

А отже, постає просте і водночас складне питання: яким чином підприємство, що застосовує МСФЗ, має забезпечити єдність облікової системи, якщо Податковий кодекс не дозволяє застосовувати різні підходи у визнанні доходу за різних умов?

Вважаємо, що для вирішення проблеми необхідне запровадження

певних принципових змін до Податкового кодексу, а саме слід:

- відмовитися від закріплення базових облікових термінів у суто фіскальній інтерпретації в Україні;
- здійснити заходи для максимального спрощення норм Податкового кодексу, передбачивши право підприємств використувати для цілей оподаткування терміни і критерії їх визнання, передбачені П(С)БО або МСФЗ, залежно від того, на підставі яких стандартів побудована облікова політика компанії;
- ситуація з фактично паралельним обрахуванням окремих об'єктів обліку для цілей оподаткування, до яких, наприклад, в роботі [254, с.105] віднесені: матеріальні, нематеріальні активи; витрати, у тому числі амортизаційні відрахування; доходи і оподаткований прибуток, має бути змінена на таку, коли на державному рівні визнається існування лише єдиної системи обліку, яка має будуватися на єдиних принципах і методах, передбачених в обліковій політиці компанії на підставі П(С)БО і МСФЗ;
- для цілей оподаткування запроваджується порядок розрахунку податку на прибуток на підставі коригувань показників бухгалтерського обліку. При тому чітко визначається порядок визначення податкової бази для окремих груп активів, капіталу і зобов'язань на підставі наявної бухгалтерської інформації і фіксується перелік припустимих податкових різниць.

4.5.2. Облік податкових різниць – проблемні аспекти

На питанні обліку податкових різниць зупинимося докладніше, оскільки воно є принципово важливим саме з точки зору забезпечення встановлення взаємозв'язку між бухгалтерським прибутком і прибутком до оподаткування, а отже, і в поглибленні інтеграційних зв'язків у системі обліку в цілому.

Питання визначення підходів щодо розрахунку прибутку для цілей складання фінансової звітності й оподаткування, а також різниць між ними підіймалися в роботах ряду дослідників, наприклад, таких як: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Гавриленко В.А., Моссаковський В.Б., Голубка Я.В., Чернобай О.В. і Секіріна Н.В., Ловінська Л.Г., Дем'яненко Р.В. та інших. При тому авторами

пропонуються різні варіанти рішення цього питання: від обґрунтування підходу щодо доцільності визначення прибутку виключно за даними окремої податкової підсистеми до необхідності узгодження фінансового результату й оподаткованого прибутку або доцільності розрахунку прибутку за єдиним алгоритмом на підставі визначення облікового прибутку та оподаткованого прибутку [254, с.108]. Тобто єдності підходів з цього приводу поки що досягнути не вдалося.

Особливу увагу викликає підхід, запропонований у [258, с.32], у межах якого зближення бухгалтерського обліку і розрахунків для цілей оподаткування вбачається в нормативно закріпленому порядку фіксування податкових різниць у звітності. Водночас не можемо не погодитися з критикою цього підходу, представленою в роботі Артюх О.В. [254, с.109]. На думку Артюх О.В., «механічне фіксування та пояснення в обліковій звітності податкових різниць не вирішить проблеми наближення облікових підсистем». Так, дійсно, вважаємо не доцільним механічно доповнювати склад фінансової звітності показниками податкових різниць. Однак для того, щоб обґрунтувати такий висновок, звернемося до розгляду основних положень нормативних документів з цього приводу.

Базовим нормативним документом, який в Україні регламентує облік податкових різниць є ПБО «Податкові різниці» [259]. Одразу ж відзначимо, що аналогу даного ПБО у складі МСФЗ немає. У системі МСФЗ є лише МСФЗ 12 «Податки на прибуток» [260], з яким співвідноситься П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [261].

ПБО «Податкові різниці» [259], прийнятий у 2011 році в Україні, визначив методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності. Однак питання необхідності обліку податкових різниць перейшло в розряд актуальних практично для всіх юридичних осіб, які згідно із законодавством є платниками податку на прибуток, у зв'язку із новаціями, запровадженими в іншому документі, а саме в Податковому кодексі.

Необхідність обліку податкових різниць передбачена діючою редакцією Податкового кодексу України. Відповідно до підпункту 17.1.12. пункту 17.1 Податкового кодексу «Платник податків має

право: за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць та використовувати дані такого обліку для складання Декларації з податку на прибуток». Однак згідно з абзацем 3 пункту 46.2 того ж нормативного документу «у складі фінансової звітності платник податків зазначає тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою Міністерством фінансів України» [85].

Тобто спочатку Податковий кодекс передбачає надання права платнику податків вести відповідний облік, а потім надає йому примусового характеру і переводить в розряд зобов'язань.

Отже, підприємства змушені вести облік податкових різниць як для цілей складання фінансової звітності, так і для цілей оподаткування.

Водночас вважаємо, що шлях, яким пішли державні інститути в забезпеченні інтеграції обліку для цілей складання фінансової і податкової звітності і зв'язаним із цим процесом реформування обліку і звітності з податку на прибуток та податкових різниць, має певні недоліки, до числа яких можна віднести наступні:

1. Головний мотивуючий чинник запровадження обліку податкових різниць і відображення відповідної інформації у звітності полягає лише в тому, щоб змусити підприємства максимально розкрити контролюючим органам інформацію стосовно того, які конкретні чинники враховані або не враховані в розрахунку бухгалтерського і оподаткованого прибутку. Тобто органи ДПС цікавить питання розкриття інформації податкової звірки, за рахунок складення і подання якої можна буде легко порівняти показники податкової і фінансової звітності, а отже, це полегшить процес перевірок і збільшить можливість застосування штрафних санкцій у випадку з'ясування будь-яких неспівпадінь.

Таким чином, звітування з податкових різниць додатково ускладнює звітність для підприємства, а її розкриття збільшує рівень небезпеки за рахунок можливості застосування відповідної відкритої інформації проти його інтересів. Фактично інтереси самого по собі господарюючого суб'єкта, як завжди, не враховані, враховані лише інтереси державних інститутів.

Як вже зазначалося вище, головна проблема облікової системи в

Україні полягає в її складності, зарегульованості й орієнтації на вирішення фіскальних завдань. Доповнення ж фінансової звітності, а саме форми № 2 «Звіт про фінансові результати», показниками податкових різниць цю проблему тільки поглиблює.

2. Обраний напрям «удосконалення» Звіту про фінансові результати за рахунок показників податкових різниць ніяк не корелює із поставленим нашими державними органами завданням все більш широкого запровадження МСФЗ в Україні. Так, якщо розглянути склад Звіту про сукупний дохід, який рекомендовано МСФЗ, то можна побачити, що відповідних показників у самій формі Звіту про сукупний дохід за МСФЗ немає, хоча розкриття відповідної інформації в примітках і передбачено. У цілому запровадження звітності за податковими різницями із винесенням їх в окремих 4 розділ форми № 2 зробить її більш складною і віддаленою від формату Звіту про сукупний дохід за МСФЗ.

3. Національне ПБО «Податкові різниці» (п.8) [259] надає класифікацію податкових різниць, яка пов'язана із видами доходів і витрат, які відокремлюються в бухгалтерському обліку, тобто розмежовуються податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); податкові різниці щодо інших операційних доходів; податкові різниці щодо інших доходів; податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); податкові різниці щодо інших операційних витрат; податкові різниці щодо інших витрат; податкові різниці щодо надзвичайних доходів; податкові різниці щодо надзвичайних витрат [259].

Класифікація податкових різниць за видами доходів і витрат є, з одного боку, немовбито логічною і зрозумілою, оскільки вона частково корелюється з групами і доходів, і витрат, розмежованими за видами діяльності, розповсюдженими у вітчизняній теорії і практиці: основна, інша операційні, інша, надзвичайна. Однак ця класифікація містить цілий ряд помилок і просто дискусійних моментів як суто формального, так і принципового характеру:

1. У класифікації податкових різниць не відокремлені податкові різниці щодо фінансових доходів і фінансових витрат. А фактично відносно цих статей можливе виникнення податкових різниць як

постійного, так і тимчасового характеру, наприклад, у випадку, коли підприємство отримує дивіденди від резидентів, вони потрапляють до складу фінансових доходів, однак не враховуються для визначення суми податку до оподаткування, ця різниця має постійний характер. У ситуації із відображенням витрат на сплату відсотків за позиками у випадку їх капіталізації відносно кваліфікованих активів можуть виникнути тимчасові податкові різниці. А отже, при класифікації податкових різниць за видами доходів і витрат обов'язково мають бути враховані статті фінансових доходів і витрат.

2. Залишається незрозумілим: що саме з практичної точки зору дає виділення представленої в ПБО «Податкові різниці» класифікації? Як вона може реально допомогти підприємствам у визначенні конкретного складу податкових різниць за окремими статтями?

3. Загальновідомо, що податкові різниці розкривають зв'язок між сумами доходів і витрат, відображених для різних цілей. Однак у зв'язку з тим, що Податковий кодекс України містить групування доходів і витрат, яке не співпадає з класифікацією в національних П(С)БО 15 і 16, реально забезпечити взаємозв'язок даних прямим шляхом через застосування наведеної класифікації податкових різниць практично не вдасться. Точніше будуть необхідними певні коригування, які пов'язані не тільки з різницями об'єктивного характеру, а й просто через різне тлумачення одних і тих же груп доходів і витрат.

4. Пунктом 9 ПБО «Податкові різниці» передбачено, що «інформація про тимчасові і постійні податкові різниці накопичується в реєстрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності» [259].

Тобто стандартом регламентована обов'язковість фіксації податкових різниць фактично за кожною господарською операцією. Такий підхід суттєво ускладнює і без того складну систему реєстрації господарських операцій в обліку. Безумовно, в умовах

повної автоматизації облікових робіт – це не є складною проблемою, однак, на жаль, не всі підприємства мають сучасне інформаційне забезпечення. Деякі суб'єкти господарювання продовжують застосовувати ручні форми обліку, а здійснювати при тому фіксацію податкових різниць по кожній операції вельми складно і ще більш підвищує трудомісткість робіт, до того ж, не несе для підприємства ніякої додаткової корисної інформації. Принцип співвідношення затрат і вигід не дотримується.

5. Якщо звернутися до МСФЗ 12 «Податки на прибуток» [260] і відповідного П(С)БО 17 [261], то можна зробити висновок, що для обліку відстрочених податків в цих стандартах передбачається застосування так званого балансового методу або методу зобов'язань. При тому, як зазначено в Коментарі до Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [259], «Положення (стандарт) 17 спрямоване на формування методологічних засад розкриття насамперед у балансі інформації про залишки неанульованих тимчасових податкових різниць, які так би мовити «матеріалізовані» в активах та зобов'язаннях». Дійсно, П(С)БО17 в повній мірі достатньо для того, щоб:

- визначити суми відстрочених податків, тобто сальдо відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів на дату балансу;
- на підставі цього з'ясувати суму витрат з податку на прибуток, що має бути відображена у фінансовій звітності, а саме Звіті про фінансові результати за звітний період.

Отже, для визнання балансових статей з відстрочених податків і статті витрат «Податок на прибуток» П(С)БО 17 достатньо.

Зазначимо, що балансовий метод чи метод зобов'язань фактично полегшує облікову практику за рахунок того, що дозволяє здійснювати визнання відстрочених податків лише на дату балансу. При тому щоденний облік і контроль податкових різниць, який планується запровадити в облікову роботу вітчизняних бухгалтерів згідно з вимогами ПКУ, ані вимогами П(С)БО 17, ані МСФЗ 12 не передбачається.

Водночас слід звернути увагу на п.19.3 П(С)БО 17, де відмічено, що підприємства мають розкривати в примітках до фінансової

звітності «пояснення різниці між витратами (доходом) з податку на прибуток та добутком облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку на прибуток». Аналогічна норма міститься в параграфі 81 МСФЗ 12 [260].

Також підкреслимо вимоги п. 19.1 П(С)БО 17, де зафіксована необхідність розкриття складових елементів «витрат (доходу) з податку на прибуток (поточний податок на прибуток та всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, виправлення помилок тощо)» і п. 19.2 «суми поточного та відстроченого податку на прибуток, які відображені у складі власного капіталу» [261].

Отже, необхідність розкриття інформації про узгодження інформації стосовно податку на прибуток за рахунок податкових різниць передбачена вимогами діючих П(С)БО 17 і МСФЗ 12. Однак міра деталізації інформації стосовно різниць між бухгалтерським і оподаткованим прибутком даними стандартами жорстко не регламентована.

Це дало підстави представникам Міністерства фінансів України для висновку, що «Положення «Податкові різниці» не суперечить і не замінює Положення (стандарт) 17, яке залишається чинним, а доповнює його. Положення «Податкові різниці» визначає методологію формування інформації про анулювання податкових різниць протягом звітного періоду, їх вплив на формування податкового прибутку та розкриває зв'язок між податковим та обліковим прибутками» [259].

Фактично в Україні одночасно намагаються застосувати обидва методи розрахунку відстрочених податків і податкових різниць:

- 1) з одного боку, балансовий метод або метод зобов'язань, який відповідає вимогам діючих П(С)БО 17 і МСФЗ 12;
- 2) з іншого боку, метод визначення податкових різниць за кожною статтею доходів і витрат, який прийнято називати методом відстрочки, що передбачає систематичний, накопичувальний облік податкових різниць (оскільки саме така вимога запроваджена п. 9 положення «Податкові різниці»).

Перший метод – данина сучасним тенденціям обліку податку на прибуток згідно з МСФЗ, а другий – механізм збільшення обсягу

звітної інформації для фіскальних цілей.

З методологічної точки зору застосування методу зобов'язань в обліку відстрочених податків і податкових різниць з його орієнтацією на баланс має на меті представити очікувані податки (чи економію на них), що підлягають сплаті (або відшкодуванню) в поточному і майбутньому звітних періодах, як зобов'язання (або активи) з податку на прибуток у балансі (Звіті про фінансовий стан (фінансову позицію)). При тому для отримання адекватної реаліям картини фінансового стану підприємства відстрочені податкові активи і зобов'язання розраховуються за ставкою, за якою підприємство очікує майбутні виплати (відшкодування) відстроченого податку.

Цей момент – необхідність врахування різних ставок для визначення податкових різниць за різних умов очікування майбутніх виплат (відшкодувань) в Положенні «Податкові різниці» ніде не розкрито, фактично випущено. Хоча ця норма прямо запроваджена МСФЗ 12.

У кінцевому підсумку хотілося б зазначити, що справа взагалі має бути не в тому, щоб розкривати / чи не розкривати податкові різниці у звітності, а в тому, щоб через механізм чіткого визначення їх складу в нормативних документах з питань оподаткування уникнути проблем у різному тлумаченні діючого законодавства для різних цілей різними особами.

Вирішення проблеми існування різних підходів в обліку для цілей складання фінансової і податкової звітності, тобто максимальна інтеграція бухгалтерського обліку й обліку для цілей податкових розрахунків можлива за рахунок встановлення чіткого переліку податкових різниць за основними статтями звітності. Такий перелік має стати орієнтиром для суб'єктів господарювання, однак повторимо, що він необхідний не для того, щоб змусити їх звітувати за складом цих різниць, а для того, щоб зробити розрахунок податку більш простим і зрозумілим для платників. Фактично пропонуємо у складі розділу Податкового кодексу, присвяченого податку на прибуток, закласти саме обмежуючі норми відносно постійних різниць і чітко окреслити норми відносно тимчасових різниць, замість наведення докладного переліку всіх статей доходів і витрат,

що мають бути віднесені до Декларації з податку на прибуток. Тим самим платник податку на прибуток отримує чітке розуміння, що не дозволяється або дозволяється лише за певних умов враховувати під час розрахунку прибутку для цілей оподаткування, але не здійснює дублюючих розрахунків доходів і витрат за всіма статтями для різних цілей за різними методиками.

При тому вважаємо за доцільне відмовитися від ідеї формування звітності щодо конкретних податкових різниць між бухгалтерським і оподатковуваним прибутком (тобто звітування щодо звірки прибутку) із здачею її до податкових органів у складі Звіту про фінансові результати.

Розкриття інформації щодо податкових різниць, на наш погляд, слід залишити виключно на рівні підходів, визначених в обліковій політиці з урахуванням вимог МСФЗ 12 або П(С)БО 17 тощо.

РОЗДІЛ 5

Проблеми обліку трансакційних витрат в системі управління економічною стійкістю підприємства

5.1. Сучасні підходи до обліку чинників зовнішнього середовища

Суттєве зростання всіх видів витрат як трансформаційного, так і трансакційного характеру є одним із проявів кризових явищ в економіці. А отже, пошук можливостей узагальнення даних про всі види трансформаційних і трансакційних витрат з метою їх подальшої оптимізації є важливою проблемою для даного етапу соціально-економічного розвитку. При тому, якщо відносно трансформаційної частини витрат більшість питань їх узагальнення, обліку і контролю можна вважати вирішеними, то що стосується трансакційних витрат в частині побудови їх інформаційних моделей, прийнятних готових рішень практично немає. У свою чергу бухгалтерський облік з метою забезпечення умов для підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку має всіляко допомогти вирішенню завдання оптимізації всіх груп витрат, які виникають в ході трансформаційних процесів і у ході здійснення трансакцій (обміну). А отже, оцінка ситуації, що склалася в економіці, призводить до висновку, що нові економічні об'єкти потрапляють в коло уваги облікової системи. Невипадково, що в сучасних дослідженнях з питань подальшого розвитку обліку все частіше простежується думка про те, що облік має стати «еволюційно-адаптивною системою, що динамічно розвивається» [262]. Цей розвиток, між іншим, пов'язаний із

розробкою підходів щодо відображення в обліку такого відносно нового економічного об'єкту, яким є трансакційні витрати.

У сучасних умовах господарювання для забезпечення ефективного управління і підтримання стійкого розвитку підприємства необхідно враховувати вплив чинників зовнішнього середовища на процес здійснення власної господарської діяльності. Однак для того, щоб врахувати такий вплив у ході прийняття управлінських рішень, має бути створена така управлінська інформаційна система, яка б забезпечила формування відповідної інформації про зовнішнє середовище, в якому знаходиться компанія, та про зміни, що в ньому відбуваються. Зазначимо, що проблема формування інформації про чинники зовнішнього середовища і проблема обліку та контролю трансакційних витрат постають нерозривно пов'язаними одна з одною, оскільки саме через трансакційні витрати здійснюється відповідний фінансовий вплив зовнішнього середовища на результати господарської діяльності підприємства, а отже, будемо розглядати ці питання у комплексі.

Про необхідність створення управлінської інформаційної системи вищого порядку, яка б була здатна задовольнити вимоги користувачів не лише у внутрішній інформації, а й у різноманітній інформації зовнішнього середовища наголошується в роботах цілого ряду вітчизняних дослідників, зокрема Нападовської Л.В., Пушкаря М.С., Сухаревої Л.А., Малюги Н.М., Боримської Є.П., Гуцайлюка З.В., Голова С.Ф. та інших.

Для визначення такої системи, як зазначалося вище, авторами застосовуються терміни «контролінг», «стратегічний облік», «багатоцільовий облік», «глобальна система обліку» тощо. Ми не зовсім погоджуємося з наведеною термінологією, бо вважаємо, що взагалі-то термін «облік» звужує зміст відповідної системи і тому не є в повній мірі прийнятним. Однак, не вдаючись в термінологічні суперечки, зазначимо, що, на нашу думку, справа не в тому, як назвати відповідну систему, а в тому, які завдання вона має вирішувати в умовах складного і мінливого ринкового середовища.

У даному випадку мова йде про інформаційну систему управління більш високого рівня, в якій усі управлінські функції взаємопов'язані і забезпечують формування інформації як

внутрішнього, так і зовнішнього характеру, що в свою чергу створює інформаційні передумови для правильної постановки і досягнення стратегічної мети підприємства. У такій системі для задоволення цілей управління мають знайти відображення різноманітні економічні об'єкти господарської діяльності і, зокрема, трансакційні витрати як один із важливих і водночас недостатньо досліджених об'єктів.

Що стосується дослідженості самого поняття «трансакційні витрати» в економічній літературі, то хотілося б зазначити наступне. Сама по собі категорія «трансакційних витрат» вперше була досліджена в роботах Р.Коуза ще в 30-ті роки ХХ сторіччя. Далі вона була проаналізована в роботах з економічної теорії в межах концепції інституціоналізму і неоінституціоналізму – Д.Норта, О. Уільямсона, У. Ніколсона, Р. Капелюшнікова, В. Кокорева та інших авторів.

Більшою мірою питання трансакційних витрат розглядаються саме з позицій загальної економічної теорії й економіки підприємства. За даними дослідження Ющак Ж.М. [263], відносно дослідженості питань, пов'язаних із трансакційними витратами у роботах вітчизняних учених, можна зробити висновок, що в останнє десятиріччя в Україні захищено 12 дисертацій за різними спеціальностями, в яких з різних позицій розглянуто відповідне питання, зокрема це дисертаційні роботи Кузьміна С.В. (2000), Архієреєва С.І. (2001), Семенова Т.В. (2001), Базалієва Л.В. (2003), Зінченко Я.В. (2004), Макухіна Г.А. (2005), Дугінець Г.В. (2007), Вергуненко М.В. (2008), Волоснікова Н.М. (2008), Тарасенко О.В. (2008), Шепеленко О.В. (2008), Власенко О.П. (2009).

В останні роки значно активізувалися дослідження стосовно саме обліку і контролю трансакційних витрат. Так, цими питаннями активно займаються Белоусова І.А., Ющак Ж.М., Гордополова Н.В., Гордополов В.Ю., Макуха Д.В., Шутова П.А. та інші автори.

Однак, незважаючи на такий інтерес до питання обліку трансакційних витрат, цілий ряд аспектів побудови їх інформаційних моделей, а також застосування їх в обліку і контролі залишається невирішеним і таким, що потребує подальших досліджень. Це пов'язано насамперед із складністю відповідного об'єкту, який дуже

важко чітко ідентифікувати саме з позицій обліку, складно сформулювати інформацію стосовно нього і виконати відповідні контрольні функції.

Наша мета полягає в оцінці підходів до обліку чинників зовнішнього середовища в сучасній економічній літературі і зокрема до побудови інформаційних моделей трансакційних витрат; з'ясуванні проблем, пов'язаних із групуванням (класифікацією) трансакційних витрат, а також організацією їх обліку і контролю в сучасних умовах господарювання, визначенні можливих шляхів їх рішення.

Насамперед хотілося б звернути увагу, що відносно формування інформації про внутрішні процеси, що протікають на підприємствах, суттєвих проблем фактично немає. Добре побудована система бухгалтерського обліку забезпечує вирішення відповідного завдання. Однак аналогічний висновок, на жаль, не може бути зроблений відносно інформації про зовнішнє середовище. Така інформація, якщо і створюється, то над її накопиченням і обробкою працює ціла низка часто розрізнених між собою відділів, наприклад, таких як: постачання, логістики, маркетингу та інших. Постає питання: а чи можливе формування інформації про зовнішнє середовище в системі цілісного бухгалтерського обліку?

Відповідь на це питання намагалися знайти ряд зарубіжних і вітчизняних дослідників. При тому чітко простежуються два основні підходи до відображення чинників зовнішнього середовища в бухгалтерському обліку, запропоновані в сучасній економічній літературі і найбільш повно висвітлені в [264, с.137-143].

Перший підхід передбачає необхідність створення взагалі нової системи бухгалтерського обліку, так званої потрійної. Автором концепції обліку «в трьох вимірах» є Юджи Іджірі (Yuji Ijiri). Головна теза дослідника полягає в тому, що двовірний бухгалтерський облік не є завершеною системою, котра в подальшому вже не розвивається. На думку автора, сутність одномірної бухгалтерського обліку полягає в реєстрації величини майна підприємства. Додавання другого виміру дозволяє реєструвати потоки доходів і витрат, розмір яких окреслює причини змін величини майна. Природнім поштовхом до третього виміру

постає використання таких категорій, які б пояснили причини зміни величини потоків доходів і витрат [264, с.137-138; 265, с.746].

Як зазначено в [264, с.138], «аналогом звіту про майно у вітчизняній практиці постає баланс (форма № 1), звіту про доходи – Звіт про фінансові результати (форма № 2). Новою формою звітності в трансформаційному економічному середовищі має стати Звіт про сили (в першу чергу, зовнішні, які значно впливають на зміну потоків доходів і витрат)».

У роботах Ю.Іджирі визначено два показники, які є предметом вимірювання у другому вимірі бухгалтерського обліку: дохід (income) і поштовх (тобто рушійна сила) (momentum) [265, с.748-749]. При тому дохід відображає приріст власного майна за період як різницю між величиною власного майна на кінець і на початок періоду. Поштовх є величиною, котра характеризує темп зміни власного майна в часі, спроможність підприємства створювати прибуток. Тобто він відображає темп зміни власного майна або, що є рівнозначним, темп досягнення результату...Результат вимірюється у грошових одиницях, а поштовх у грошових одиницях за період (наприклад, грн./період). Темп змін поштовху в часі визначається через вплив економічних сил [264, с.139; 265, с.748].

Однак для застосування моделі бухгалтерського обліку, запропонованої Ю.Іджирі, необхідно здійснити підбір системи економічних сил. А яким чином це робити, які конкретні методики визначення переліку відповідних сил застосовувати, автор не запропонував. І загалом проблема визначення і вимірювання економічних сил, як правильно окреслено в [264, с.139], є проблемою, що не знайшла до даного моменту ефективного рішення.

Тому як альтернативу тримірній системі обліку Малюгою Н.М. і Боримською Є.П. [264, с.139-146] був запропонований інший підхід до відображення чинників зовнішнього середовища. В основу підходу покладена теза про доцільність відображення переваг зовнішнього середовища в активі бухгалтерського балансу. За таких умов з метою відображення достовірної інформації в системі бухгалтерського обліку з'являється необхідність вести облік не тільки в системі майнових і результатних рахунків, але й у новій

системі рахунків, яка названа авторами калактичною. В ній має знайти відображення достовірна інформація про вплив як внутрішніх, так і зовнішніх чинників на систему бухгалтерського обліку.

При тому, як пропонується авторами, на рахунках калактичного типу, відкритих для організації обліку нових об'єктів, може формуватися вичерпна інформація про дію тих чи інших економічних сил (зовнішніх: дія сил природи, загальна соціально-політична ситуація в країні, економічні катаклізми; внутрішніх: дослідництво, фінансові інвестиції тощо). Як зазначено в [264, с.141], за допомогою даної системи рахунків вимірюється вплив за певний період сукупності економічних чинників на зміну доходів і витрат діяльності. Таким чином, у цій групі рахунків записуються результати досліджень причин приросту доходів і витрат протягом певного проміжку часу. Якщо застосовувати термінологію першого підходу, про який ішла мова вище, запропонованого Ю.Іджири і розвинутого М.Добієм [266, с.21], так реєструються зміни економічного поштовху (рушійної сили).

У розвиток відповідної концепції у зв'язку із запровадженням нової системи рахунків бухгалтерського обліку Малоюю Н.М. і Боримською Є.П. пропонується видозмінити структурну побудову балансу [264, с.141-142]. При тому в лівій частині балансу, крім традиційної складової у вигляді всіх видів економічних ресурсів, що контролюються підприємством внаслідок минулих подій і використання яких, як очікується, призведе до отримання прибутку в майбутньому, також пропонується відображати нові види активів – екологічні, соціальні, клієнтські. Перша група активів пов'язується авторами з межами капіталізації трансформаційних витрат, а друга – з межами капіталізації трансакційних витрат [264, с.142].

Що стосується пасиву у запропонованій структурі балансу, то в ньому передбачається відокремлювати поряд із традиційною складовою у вигляді власного і залученого капіталу нову складову – так званий потенційний капітал і потенційні зобов'язання [264, с.142-143], що забезпечує балансування для нововведених груп активів (соціальних, екологічних і клієнтських).

Вважаємо, що обидва запропонованих підходи до обліку

чинників зовнішнього середовища в системі бухгалтерського обліку є цікавими з наукової точки зору, водночас не можемо не звернути увагу на їх певні обмеження.

Перший варіант, запропонований Ю.Іджири, як зазначалося вище, потребує подальшого опрацювання, оскільки не містить конкретних методик визначення і вимірювання економічних сил.

Другий варіант, окреслений в [264, с.128-156], у свою чергу також потребує подальшого обґрунтування, до того ж викликає ряд запитань. Зокрема, на нашу думку, обмеження цього підходу пов'язані з наступним.

По-перше, залишається спірною можливість капіталізації значної частини трансакційних витрат і відповідне їх віднесення до активів.

Для прикладу розглянемо ситуацію з так званими «клієнтськими активами», наведену в [264, с.144-145]. Як відомо, відповідно до вимог МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» і однойменного національного П(С)БО 8 витрати, пов'язані із внутрішнь-генерованими клієнтськими взаємовідносинами (портфелем клієнтів), не підлягають капіталізації і не є активом. Лише у випадку об'єднання компаній відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання компаній» відповідні об'єкти підлягають визнанню і відображенню у складі активів, якщо вони можуть бути ідентифіковані. У [264, с.144-145] пропонується вважати списки клієнтів активом навіть у ситуації, якщо вони відносяться до власного бізнесу і не були об'єктом купівлі-продажу в процесі об'єднання компаній. З одного боку, ми не можемо не погодитися з аргументами авторів, що можливість отримання юридичних прав на ринкові активи, в тому числі компіляції (бази) даних клієнтів, закріплена Цивільним кодексом України, згідно з яким вони є об'єктами авторського права, якщо по відбору чи упорядкуванню їх складових частин є результатом інтелектуальної діяльності [267]. І в даному випадку зрозуміло, що тим самим створюються підстави для дотримання критерію контрольованості як одного з найважливіших критеріїв визнання об'єкту активом. Однак, з іншого боку, що стосується другого критерію визнання активом - здатності приносити економічні вигоди в майбутньому і можливості надійно оцінити, то тут не може бути такого однозначного висновку. Здатність так званих «ринкових

(клієнтських) активів» приносити економічні вигоди шляхом генерації виручки від продажу товарів, продукції, робіт, послуг є можливою, але не є очевидною. Чи принесе внутрішньо створений список клієнтів шляхом його використання в господарській діяльності грошовий потік чи не принесе – це питання відкрите і неоднозначне. Можливість отримання економічних вигід шляхом продажу відповідного списку – також постає спірним до тих пір, поки така подія не відбулася. Тому вести мову про повну відповідність внутрішньо генерованих списків клієнтів критеріям визнання нематеріальним активом, на нашу думку, можна далеко не завжди. До того ж постає питання: як надійно оцінити вартість таких об'єктів? Ну й головне: яким чином розмежувати між собою витрати на підтримання бізнесу від витрат на створення баз клієнтів? Все це залишається незрозумілим.

Тому логіка МСФЗ 38 і П(С)БО 8, які чітко забороняють капіталізацію відповідних витрат, є цілком прийнятною і такою, що відповідає принципу консерватизму з Концептуальних основ складання фінансової звітності. Інші ж підходи здаються суперечливими і такими, що потребують додаткового обґрунтування.

Де кілька слів хотілося б також сказати про так звані «екологічні активи». Відносно даної групи об'єктів привертає увагу, що частина витрат підприємств на забезпечення захисту навколишнього середовища вже зараз міститься у складі об'єктів, що є активами підприємства в їх традиційному розумінні. Наприклад, витрати на виведення основних засобів з експлуатації і відновлення навколишнього середовища під час їх ліквідації за правилами діючих МСФЗ 16 і П(С)БО 7 мають бути враховані у складі первісної вартості основних засобів під час їх введення в експлуатацію з одночасним створенням забезпечення. Що стосується інших видів екологічних витрат, то постає питання: про які конкретно витрати йде мова? Якщо маються на увазі витрати на участь підприємства в різних програмах по захисту навколишнього середовища, що не пов'язані прямим шляхом з виробничою діяльністю самого підприємства, наприклад, витрати на озеленення території міста чи інші витрати на участь в екологічних муніципальних програмах, то

такі витрати не пов'язані зі створенням ідентифікованого активу, що контролюється підприємством, і відносно них важко оцінити, чи зможуть вони принести йому реальні економічні вигоди. Тобто в даному випадку критерії визнання активами недотримані. Якщо ж до «екологічних активів» відносити витрати на розробки, спрямовані на отримання більш якісної й екологічно чистої продукції чи якісь інші аналогічні розробки екологічної спрямованості, то такі витрати можуть бути визнані як нематеріальний актив і сьогодні, якщо будуть дотримані критерії визнання витрат на розробки, передбачені МСФЗ 38 і відповідного П(С)БО 8.

Перелік витрат на екологію можна продовжити, однак наша мета в даному випадку не полягає в тому, щоб перерахувати всі їх можливі види, а тільки в тому, щоб звернути увагу на те, що більшість екологічних витрат, які мають бути капіталізовані і відповідають критеріям визнання активами, і зараз потрапляють до балансу компаній. А отже, доцільності відокремлювати якісь інші «екологічні активи» немає.

На питанні доцільності відокремлення додатково так званих «соціальних активів» зупинятися не будемо, оскільки через відсутність конкретних прикладів у [264, с.152-154] залишається не до кінця зрозумілим, які саме об'єкти, що зараз не враховані на балансах компаній, пропонується до них відносити.

По-друге, доповнення балансу новими видами активів (екологічними, соціальними і клієнтськими) пов'язується з межами капіталізації трансакційних витрат, однак самі по собі трансакційні витрати взагалі-то не в усіх випадках пов'язані зі створенням переваг для підприємства і у значній частині ситуацій як раз стосуються втрат для суб'єкта господарювання, а отже, взагалі не можуть потрапити до балансу, оскільки мають бути списані на витрати періоду. Хоча це не означає, що відповідний об'єкт втрачає інтерес як новий об'єкт обліку.

Відносно трансакційних витрат, на нашу думку, мова має йти не стільки про необхідність їх капіталізації, скільки про доцільність формування більш докладної інформації про ці витрати з метою їх оптимізації. Тобто коли мова йде про облік трансакційних витрат головне не в тому, щоб ввести їх до складу балансу в

капіталізованому вигляді і тим самим завищити вартість майна підприємства, а організувати контроль за процесом їх виникнення. І саме це, на наш погляд, і становить найбільш суттєву проблему, оскільки трансакційні витрати є розосередженими в обліку, при тому певна їх частина взагалі не потрапляє до облікової інформаційної системи.

Як бачимо, обидва розглянутих підходи щодо врахування чинників зовнішнього середовища в обліку мають певні обмеження. Однак, за будь-яких умов вже той факт, що вони привертають увагу до необхідності змін в парадигматиці ведення обліку і містять спроби врахувати нові економічні об'єкти, заслуговує на позитивну оцінку.

Ми цілком погоджуємося, що саме трансакційні витрати на сьогодні є одним з найбільш цікавих і недостатньо досліджених економічних об'єктів. І саме через них можна відстежити вплив зовнішнього середовища з фінансової точки зору на результати господарської діяльності підприємства. У свою чергу зрозуміло, що лише через організацію обліку, контролю і аналізу трансакційних витрат може бути вирішено завдання їх оптимізації, що дає суттєві резерви підвищення ефективності господарської діяльності в цілому і забезпечення стійкого розвитку. Ураховуючи вище викладане, зупинимося на їх дослідженні докладніше.

5.2. Поняття трансакційних витрат для цілей обліку й управління

Поняття трансакційних витрат було введено Г.Коузом ще в 1937 році в його роботі «Природа фірми» і розглядалося як «витрати використання механізму цін», «здійснення трансакцій обміну на відкритому ринку». Категорія трансакційних витрат отримала подальший розвиток в роботі «Проблема соціальних витрат», яка вийшла в 1960 р. При тому Г.Коуз використав категорію «витрати ринкових трансакцій» і пояснив їх сутність так: «щоб здійснити ринкову трансакцію, необхідно визначити, з ким бажано укласти угоду і на яких умовах, провести попередні перемовини,

підготувати контракт, зібрати дані, щоб впевнитися в тому, що умови контракту виконуються, і таке інше» [268].

К. Далман уточнив зміст категорії трансакційні витрати, сформулював її так: це «витрати збору і обробки інформації, витрати проведення переговорів і прийняття рішень, витрати контролю і юридичного захисту виконання контракту» [268].

Питання трансакційних витрат в подальшому розглядалося у межах наукових розробок з теорії фірми в роботах цілої низки дослідників, зокрема: А. Алчіяна і Г. Демсеца, У. Меклінга і М. Дженсена, Й. Барцеля, О. Уільямсона та інших. Як правильно зазначає Ніколаєва Є.В. [268], посилаючись на думку багатьох інших економістів, найбільш вагомий внесок у розвиток теорії трансакційних витрат фірми був внесений О. Уільямсом, який у своїй праці «Економічні інститути капіталізму» (1985) здійснив розробку і в подальшому застосував для дослідження різних організаційних структур на мікрорівні основні методологічні принципи теорії.

До них були віднесені такі основні принципи:

1. Трансакція є базовою одиницею аналізу.
2. Будь-яку проблему, яку прямо чи непрямо можна розуміти як контрактну, корисно вивчати з точки зору мінімізації трансакційних витрат.
3. Економія трансакційних витрат досягається шляхом диференційованого закріплення різних трансакцій за структурами управління ними (що представляють собою організаційні оболонки контрактних відносин, в межах яких забезпечується стійкість останніх) тощо [268; 270].

Категорія трансакційних витрат у сучасній економічній теорії розглядається дуже широко і використовується для визначення витрат, що виникають у ході обміну товарами, у зв'язку із юридичними зобов'язаннями, угодами короткотермінового і довготермінового характеру, що потребують детального документального оформлення і передбачають просте взаєморозуміння сторін.

За визначенням О. Уільямса, трансакційні витрати – це витрати, що не пов'язані з процесом виробництва. При цьому

відокремлюють трансакційні витрати, що виникають при укладанні проекту договору, веденні перемовин і забезпеченні гарантій угоди, і трансакційні витрати, пов'язані з неефективною адаптацією і коригуванням договору і які виникають, коли реалізація контракту збивається з встановленого курсу в результаті «пробілів» у договорі, помилок, втрат і непередбачених зовнішніх обурень [268].

В економічній літературі з питань бухгалтерського обліку поняття трансакційних витрат тлумачиться дещо по-різному. Так, на думку Кувалдіної Т.Б., під «трансакційними витратами як обліково-економічної категорії, слід розуміти явні, неявні, частково явні витрати живої і оречевленої праці, котрі безпосередньо не пов'язані з процесом виробництва товарів, робіт, послуг, але сприяють його успішній реалізації і призводять до зменшення економічних вигод організації» [262, с.13]. У даному визначенні бачимо одну принципову помилку, на яку не можемо не звернути увагу: трансакційні витрати розглядаються автором лише з позицій, що вони носять виключно позитивний характер, оскільки прямо зазначено, що вони «сприяють успішній реалізації» товарів, робіт, послуг.

На наш погляд, такий підхід не відповідає дійсному стану речей. На жаль, у складі трансакційних витрат суттєве місце займають витрати, які носять некорисний, шкідливий для підприємства і результатів його діяльності характер, наприклад, це витрати опортуністичної поведінки, а отже, наведене формулювання суті трансакційних витрат як обліково-економічної категорії потребує уточнення.

Вважаємо, що під трансакційними витратами слід розуміти будь-які витрати всіх видів ресурсів, явного, неявного, частково явного характеру, котрі не мають безпосереднього зв'язку з трансформаційними процесами в ході виробництва товарів, робіт, послуг, пов'язані з процесами обміну і здійсненням ринкових трансакцій.

Трансакційні витрати необхідні для успішної реалізації обміну, але можуть мати як ефективний характер, так і неефективний характер і призводити до зменшення економічних вигод організації.

5.3. Проблеми побудови інформаційних моделей трансакційних витрат у системі управління економічною стійкістю підприємств

Для цілей побудови управлінських інформаційних моделей будь-якого економічного об'єкта, в тому числі і трансакційних витрат, необхідна його класифікація.

Огляд економічної літератури засвідчує, що загальноприйнятої класифікації трансакційних витрат зараз немає, кожний з авторів під час розгляду відповідного питання відокремив певну групу витрат, яка здається йому найбільш цікавою. Наприклад, Дж. Стиглер виділив серед трансакційних так звані «інформаційні витрати», О. Уільямсон – «витрати опортуністичної поведінки», М. Дженсен і У. Меклінг – «витрати моніторингу за поведінкою агента і витрати його самообмеження», Й. Барцель – «витрати виміру», П. Мілгром і Дж. Робертс – «витрати впливу», Г. Хансманн – «витрати колективного прийняття рішень». К. Далман – додав «витрати збору і переробки інформації, витрати проведення перемовин і прийняття рішень, витрати контролю і юридичного захисту виконання контракту», С. Чун до трансакційних відніс всі витрати, крім власне витрат виробництва [269].

Систематизація різноманітних класифікацій трансакційних витрат здійснена в роботі Капелюшнікова Г. [270]. Так, Капелюшніковим Г. відокремлені такі види витрат: витрати пошуку інформації; витрати проведення перемовин; витрати виміру; витрати специфікації і захисту прав власності; витрати опортуністичної поведінки; витрати політизації (в т.ч. витрати колективного прийняття рішень; витрати впливу) [270].

Основні види та групування трансакційних витрат в економічній літературі узагальнені в Додатку Ж.

На підставі представленого в Додатку Ж узагальнення окремих видів і групувань трансакційних витрат в економічній літературі можна зробити такі основні висновки:

1. Окремі автори відокремлюють різні види трансакційних витрат, при тому практично відсутній єдиний підхід щодо їх

переліку. У цілому склад трансакційних витрат вельми різноманітний і охоплює різні їх види на всіх стадіях життєвого циклу виробництва і в межах всіх видів діяльності.

2. Одні й ті ж самі або близькі за суттю витрати різними авторами називають дещо по-різному, наприклад, «витрати проведення перемовин» і «витрати на укладення контрактів». Окремі групування приводяться або в поєднанні одне з одним, або відокремлюються як самостійні групи витрат, наприклад, ті ж самі «витрати на укладення контрактів» і «витрати на укладення контрактів та обслуговування реалізації контрактів» приводяться у різній інтерпретації.
3. Різні за змістом витрати у різних авторів мають близькі назви, однак можуть бути неідентичними за суттю. Наприклад, витрати опортуністичної поведінки і витрати моніторингу й попередження опортунізму. У першому випадку маються на увазі і втрати від опортуністичної поведінки, і витрати на запобігання таких втрат, тобто на їх попередження, в іншому випадку до уваги взята лише друга складова, тобто самі по собі втрати від відтоку і вимагання коштів у складі відповідної групи не виділені.
4. Фактично відсутня цілісна класифікація трансакційних витрат, яка б дозволила розглянути їх з різних боків і представляла собою не простий перелік різних видів витрат, який насправді важко досягнути, а розкривала найбільш суттєві класифікаційні ознаки, що системно розкривають їх зміст, і дозволяла виділити різні угруповання відповідних витрат, що мають значення як з точки зору теоретичного пізнання, так і практичного застосування в ході реалізації основних управлінських функцій.

Отже, необхідно побудувати системну класифікацію трансакційних витрат, яка б могла бути взята за основу інформаційного моделювання відповідного об'єкта. У даному випадку будемо брати за основу лише трансакційні витрати, які змушені нести суб'єкти господарювання. Та частина трансакційних витрат, яку несуть зовнішні суб'єкти, у коло нашого дослідження не потрапляє.

Наші пропозиції відносно класифікацій трансакційних витрат, які

можуть бути застосовані для цілей побудови управлінських інформаційних моделей, а отже, в системі планування, обліку, контролю, аналізу тощо представлені в табл. 10.

Таблиця 10

**Класифікації трансакційних витрат для цілей побудови
управлінських інформаційних моделей**

| № | Ознаки класифікації | Групи витрат |
|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | За місцем виникнення витрат | 1.1. Зовнішні 1.2. Внутрішні |
| 2 | За видами витрат | 2.1. Витрати на отримання інформації 2.2. Витрати на укладення й обслуговування реалізації угод 2.3. Витрати виміру 2.4. Витрати специфікації і захисту прав власності 2.5. Витрати опортуністичної поведінки 2.5.1. Витрати на моніторинг і попередження опортуністичної поведінки 2.5.2. Втрати від опортуністичної поведінки 2.6. Витрати, пов'язані із прийняттям рішень 2.6.1. Витрати колективного прийняття рішень 2.6.2. Витрати сприяння прийняттю рішень 2.7. Інші витрати (перелік 2.1-2.6 не є вичерпним і може бути доповнено) |
| 3 | За можливістю впливу на рівень витрат через прийняті управлінські рішення | 3.1. Релевантні трансакційні витрати 3.2. Нерелевантні трансакційні витрати |
| 4 | За ступенем контрольованості на певному рівні управління | 4.1. Контрольовані 4.2. Неконтрольовані |
| 5 | За ступенем сприяння розвитку бізнесу | 5.1. Витрати на сприяння розвитку бізнесу 5.2. Витрати на подолання перешкод 5.3. Втрати через створення бар'єрів у розвитку бізнесу |
| 6 | За можливістю оцінки в грошовій формі | 6.1. Витрати, що можуть бути оцінені у грошовій формі 6.2. Витрати, що складно піддаються грошовій оцінці |

Продовження табл. 10

| 1 | 2 | 3 |
|----|---|--|
| 7 | За законністю (легальністю, офіційністю) виникнення та ініціативою їх несення | 7.1. Законні (легальні, офіційні) витрати 7.1.1. обов'язкові 7.1.2. добровільні 7.2. Незаконні (нелегальні, неофіційні) витрати, у т.ч.: 7.2.1. ініційовані особою, хто є отримувачем економічних вигід при несенні відповідних витрат 7.2.2. ініційовані особою, хто несе витрати |
| 8 | За стадіями життєвого циклу підприємства | 8.1. Витрати на реєстрацію підприємства та інші витрати при його створенні 8.2. Витрати на стадіях роботи підприємства (зростання, зрілість, спад) 8.3. Витрати на стадії ліквідації |
| 9 | За стадіями життєвого циклу продукту | 9.1. Витрати на етапі створення продукту на стадіях: досліджень; розробок 9.2. Витрати на ринковому етапі на стадіях: виводу на ринок, обслуговування продукту (зростання, зрілість, насичення, спад); виходу з ринку |
| 10 | За видами діяльності | 10.1. Трансакційні витрати під час здійснення інвестиційної діяльності 10.2. Трансакційні витрати під час здійснення основної операційної діяльності 10.3. Трансакційні витрати під час здійснення іншої операційної діяльності 10.4. Трансакційні витрати під час здійснення фінансової діяльності |
| 11 | За процесами операційного циклу | 11.1. Витрати процесу формування капіталу 11.2. Витрати процесу постачання 11.3. Витрати процесу виробництва 11.4. Витрати процесу реалізації 11.5. Витрати процесу інвестування |
| 12 | За реальністю несення витрат | 12.1. Дійсні витрати 12.1.1. Явні витрати 12.1.2. Приховані витрати 12.2. Альтернативні витрати |
| 13 | За ефективністю | 13.1. Ефективні витрати 13.2. Неєфективні витрати |

Наведений перелік груп витрат не є вичерпним, а лише орієнтовним і таким, що потребує подальшого наукового опрацювання і доповнення.

Однак його огляд дозволяє зробити висновок, що більшість з

наведених груп витрат не можуть вважатися в прямому сенсі слова об'єктами традиційного бухгалтерського обліку, який фіксує сталі факти господарського життя, тобто господарські операції, що вже відбулися.

Справа в тому, що частина навіть фактично понесених трансакційних витрат взагалі не фіксується в діючій системі обліку, наприклад в частині витрат неофіційного характеру.

Однак наведена обставина, на нашу думку, не може бути перепорою на шляху введення відповідного об'єкта до числа тих, що мають стати об'єктами облікового моделювання в сучасних умовах.

Інша справа, що під час оцінки, обліку, контролю й аналізу трансакційних витрат поряд з вивченням фактичних витрат, не менше значення набуває дослідження очікуваних витрат, що можуть бути понесені залежно від того, яке управлінське рішення буде прийнято. І саме з таких позицій вони представляють найбільший інтерес.

Слід зазначити, що на сьогоднішній день практично будь-яка угода потребує здійснення певних трансакційних витрат, оскільки передбачає проведення перемовин, установлення інших контактів з контрагентами, власне укладення самого контракту, що потребує юридичного супроводження тощо. При чому в даному випадку трансакційні витрати виникають як у зв'язку зі входженням підприємства в контакт із зовнішніми суб'єктами (контрагентами, державними інститутами тощо), так і в межах самого підприємства, враховуючи, що підприємство становить собою певну ієрархічну структуру і тому також стикається з внутрішніми ускладненнями при прийнятті рішень щодо укладання угод тощо.

Ведучи мову про економічну стійкість підприємства і трансакційні витрати, слід зазначити, що, з одного боку, здійснення окремих видів трансакційних витрат сприяє підвищенню економічної стійкості підприємства, з іншого боку, навпаки, певна група трансакційних витрат впливає негативно на рівень економічної стійкості. Для останньої групи витрат рекомендуємо застосовувати термін «ізотопні трансакційні витрати», що підкреслює їх шкідливий характер.

Розглядаючи питання про організацію обліку трансакційних

витрат, на перший погляд здається, що найбільш оптимальним шляхом узагальнення даних про них є накопичення інформації на окремому рахунку. Однак проблема облікового відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку полягає в тому, що в кожному обліковому об'єкті закладена частина трансакційних витрат, тобто даний вид витрат розсіяний між різними частками майна і зобов'язань підприємства. І завдання, яким саме шляхом здійснити системне узагальнення інформації про ці витрати, зараз продовжує залишатися відкритим.

У цілому можна визначити такі основні проблеми відображення в обліку трансакційних витрат:

1) Трансакційні витрати розосереджені між різними обліковими об'єктами, що ускладнює їх узагальнення.

2) Найбільш ефективним з позицій підтримання економічної стійкості підприємства здається проведення оцінки рівня трансакційних витрат не за фактичними даними, а очікуваними, прогнозними з метою їх оптимізації. Однак для вирішення цього питання необхідне глибоке дослідження складу цих витрат, вивчення основних причин їх виникнення на різних стадіях господарської діяльності, прогноз їх величини за різних умов, що є достатньо непростим процесом.

3) Значна частина трансакційних витрат носить нелегальний характер і через ці причини взагалі не фіксується в офіційній системі вітчизняного бухгалтерського обліку, хоча здійснює суттєве навантаження на бізнес, наприклад, це стосується витрат на оплату «відкатів», які виплачуються для сприяння в укладенні угод. У даному випадку слід зазначити, що при веденні так званого «внутрішнього обліку» відповідні суми витрат враховуються особами, що приймають рішення, однак відображення їх у системі офіційного обліку і звітності за наших умов є практично неможливим, бо є проявом участі в незаконних корупційних схемах.

4) Частина трансакційних витрат вітчизняних підприємств є неефективною по суті, що зрозуміло навіть без будь-якого додаткового аналізу, однак у суб'єкта господарювання взагалі відсутня можливість впливати на їх рівень. Для прикладу наведемо ситуацію з витратами на обов'язкову сертифікацію товарів,

устаткування та інших цінностей, які ввозяться в Україну. У цілому не заперечуючи саму необхідність проведення відповідного контролю за якістю цінностей, що імпортуються в країну, хотілося б звернути увагу на те, що процес проведення самої сертифікації в численній низці випадків носить формальний характер і спрямований не стільки на вирішення завдання «забезпечення якості продукції», скільки просто на отримання доходу у вигляді плати за сертифікацію та одержання інших благ, які постають для підприємства типовими трансакційними витратами неефективного характеру, а для кінцевого споживача, - на жаль, є безкорисними. Для ілюстрації нагадаємо, що при сертифікації серійної продукції контролю може бути піддано само по собі виробництво шляхом проведення його обстеження. При тому мета обстеження виробництва полягає в тому, що здійснюється визначення відповідності фактичного стану виробництва вимогам документації, підтвердження можливості підприємства виготовляти продукцію відповідно до вимог нормативних документів, що діють в Україні. І якщо підприємство планує завозити устаткування чи товари, наприклад, з Німеччини, Польщі чи іншої країни, то таке обстеження має проводитися на підприємстві-продавці в країні, з якої здійснюється імпорт. При тому наявність сертифіката якості, виданого тією самою країною, чомусь не береться до уваги. Вітчизняне підприємство стає змушеним оплатити відрядження групі експертів з України, які мають провести відповідне обстеження виробництва і надати свій висновок. Наскільки таке обстеження реально необхідне, якщо в іноземного постачальника є визнаний в межах Європейського Союзу сертифікат якості? По суті воно не дає нічого корисного ані підприємству-імпортеру, ані кінцевим споживачам в Україні. Вважаємо, що це типові неефективні трансакційні витрати, відносно яких мають бути прийняті загальнодержавні рішення шляхом внесення змін у нормативну базу з сертифікації продукції в Україні. Мається на увазі, що доцільним є приведення у відповідність вітчизняної сертифікаційної системи з європейською й уникнення подвійної сертифікації товарів при імпорті з тих країн, сертифікаційні системи яких є прийнятними для нашої країни.

Не можемо не звернути увагу ще на одну групу трансакційних витрат, які змушені нести вітчизняні підприємства, якщо вони хочуть здійснювати свою господарську діяльність в Україні і які зараз відображаються в офіційній системі бухгалтерського обліку, але є свідомо неефективними. Це витрати на сплату додаткових послуг, що нав'язуються господарюючому суб'єкту з боку державних підприємств (інститутів), наприклад, УМВС, податкових органів, органів місцевого самоврядування тощо і які за своєю суттю також є певним проявом корупційних дій, але узаконених на державному рівні.

Наприклад, всім суб'єктам господарювання відома ситуація з необхідністю отримання електронних ключів для здачі звітності, послуги з формування яких спочатку були безкоштовними, а потім стали платними. При тому надання цих послуг передається окремій групі підприємств, пов'язаних певними відносинами з податковими органами. Для підприємства - це типові неефективні трансакційні витрати, але для продовження своєї діяльності воно змушене періодично оплачувати відповідні послуги. Ситуація з УМВС України схожа – при наданні послуг для отримання закордонного паспорту співробітником підприємства для від'їзду в закордонне відрядження поряд зі сплатою послуг ОВІРу, вартості бланку і державного мита необхідно додатково сплатити вартість так званих «інформаційних послуг» на рахунок третьої особи. Знову-таки маємо типові неефективні трансакційні витрати, які лягають тягарем на бізнес, однак ніяким чином не підвищують ефективності його господарської діяльності.

Фактично підприємство постійно потрапляє в так звані «інституціональні пастки», тобто в ситуації, де воно змушене нести суттєві трансакційні витрати, оплачуючи різноманітні послуги державних чи пов'язаних із ними інститутів для того, щоб отримати право здійснення власної господарської діяльності.

Перелік прикладів можна продовжити, однак у даному випадку ми не ставимо за мету виявити всі відповідні ситуації виникнення неефективних трансакційних витрат, а лише хочемо підкреслити, що для підняття рівня економічної стійкості вітчизняних підприємств необхідно звернути увагу на наявність такої проблеми, для

вирішення якої у свою чергу мають бути задіяні загальнодержавні механізми наведення ладу в нормативній базі і боротьби з корупцією.

На перший погляд, це питання не стосується власне бухгалтерського обліку, однак вважаємо, що саме облік може продемонструвати, яку саме частку витрат підприємство вкладає просто «у прірву», які є неефективними з позицій як підприємства, так і економіки України в цілому, і в такому контексті ця проблема заслуговує уваги.

Ще одна обставина, на нашу думку, потребує дослідження відносно трансакційних витрат. Вважаємо, що саме рівень відповідних груп цих витрат може бути показником, який дозволяє оцінити ефективність (або неефективність) роботи окремих груп управлінського персоналу. І тому відокремлення цих витрат бажано здійснювати під час складання бюджетів (планів, прогнозів) і в подальшому - звітів про їх виконання. Для прикладу звернемо увагу на такий вид трансакційних витрат, як «витрати на проведення перемовин». Зрозуміло, що відповідні витрати є необхідними для укладання договорів (контрактів), спрямованих на обслуговування господарської діяльності, однак якщо постійно оцінювати і відстежувати рівень цих витрат, то можна казати про ефективність (або неефективність) витрат на переговорний процес осіб, що здійснюють відповідні управлінські функції.

Аналіз витрат на укладання договорів протягом певного проміжку часу, на наш погляд, може відкрити, по-перше, резерви можливого їх зниження, по-друге, виявити осіб, які з метою задоволення власних економічних інтересів і не на користь підприємства у збиток інтересів власників завищують відповідні витрати, укладаючи угоди з певною групою контрагентів (так звана «опортуністична поведінка»).

Вважаємо, що групування витрат на трансформаційні і трансакційні має зайняти важливе місце при укладанні бюджетів компаній і прийнятті управлінських рішень поряд із групуваннями витрат на контрольовані і неконтрольовані, релевантні і нерелевантні та інші. При тому різні групування можуть накладатися одне на одне, тобто певні трансакційні витрати можуть бути контролю-

ваними і релевантними, тоді як інші – навпаки, неконтрольованими і нерелевантними.

У даному випадку ми лише окреслили поле проблемних аспектів відносно доцільності дослідження трансакційних витрат у системі обліку, контролю й аналізу вітчизняних підприємств. Як бачимо, проблем у цій сфері в певній мірі значно більше, ніж способів їх рішення. Однак, незважаючи на це, вважаємо, що саме підняття проблеми обліку трансакційних витрат має важливе значення для пошуку шляхів підвищення економічної стійкості вітчизняних суб'єктів господарювання в сучасних умовах.

На наш погляд, взаємодія підприємства з різноманітними інститутами й іншими зовнішніми суб'єктами з фінансової точки зору поряд із іншими чинниками знаходить втілення саме у складі і сумі трансакційних витрат.

При тому, з одного боку, трансакційні витрати можуть формувати для підприємства переваги в частині привілеїв у веденні бізнесу, але з іншого боку, вони можуть бути тягарем, що просто обтяжує бізнес і є типовими втратами, які не принесуть ніяких економічних вигод.

Отже, інформаційна система підприємства має дати інформацію для того, щоб під час прийняття управлінських рішень можна було оцінити, чи доречно нести певні види трансакційних витрат, наприклад, для отримання виграшу в тендері, чи є такі витрати ефективними або неефективними? Чи доречно здійснювати сертифікацію виробництва чи достатньо сертифікувати окремих товар, який ввозиться в країну, і таке інше? Тобто підприємствам необхідно накопичувати відповідні дані, і тому трансакційні витрати мають стати окремим об'єктом обліку, незважаючи на всі труднощі їх обрахування.

Вважаємо, що немає сенсу вводити окремих єдиний рахунок для накопичення трансакційних витрат, оскільки, як було сказано вище, вони є дуже розосередженими між іншими об'єктами обліку і, відповідно, рахунками. Однак застосування класифікації витрат на трансформаційні і трансакційні необхідне під час укладання бюджетів на всіх рівнях управління з метою подальшого контролю й аналізу кожної із складових. До того ж на рівні аналітичного обліку трансакційні витрати можуть відокремлюватися як окремі статті

собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут тощо.

І хоча в значній мірі вплив на окремі групи трансакційних витрат знаходиться поза межами підприємства, інтерес до них з позицій власне бізнесу носить не менший характер, бо саме бізнес має прийняти рішення про те, яким чином спрямувати власні ресурси для найбільш ефективного їх використання.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі основні висновки:

1. Сучасний стан розвитку вітчизняних суб'єктів господарювання в складних економічних умовах фінансово-економічної кризи, яка майже не завершується, а тільки переходить в нові форми, висуває на перший план необхідність врахування зовнішніх чинників для забезпечення достатнього рівня економічної стійкості підприємств. Це в свою чергу висуває завдання перед інформаційною системою будь-якого економічного суб'єкта – надати дані про дію зовнішніх чинників, що впливають на стан тієї самої економічної стійкості.

2. Одним із проявів дії різноманітних інститутів та зовнішніх суб'єктів по відношенню до підприємства з фінансової точки зору є трансакційні витрати.

3. Трансакційні витрати є знайомим поняттям в неоінституціональній економічній теорії, але новим об'єктом обліку і контролю і мають розглядатися як будь-які витрати, крім витрат виробництва, пов'язані з виконанням функції обміну, котрі виникають у процесі налагодження відносин між економічними суб'єктами.

4. Облік витрат для цілей управління має чітко відокремити трансформаційні і трансакційні витрати, при тому у межах останніх можуть бути виділені ефективні і неефективні, контрольовані і неконтрольовані, релевантні і нерелевантні витрати тощо. Тобто відомі класифікації витрат, які традиційно використовуються при прийнятті управлінських рішень, мають бути доповнені новим групуванням із подальшим розкриттям їх взаємозв'язку.

5. Для цілей побудови управлінських інформаційних моделей слід застосовувати систему класифікацій трансакційних витрат, яка має включати ряд важливих групувань, а саме за: місцем виникнення відносно підприємства; видами витрат; можливістю впливу; ступенем контрольованості; ступенем сприяння розвитку бізнесу;

можливістю оцінки; легальністю; стадіями життєвого циклу підприємства; стадіями життєвого циклу продукту; видами діяльності; процесами операційного циклу; реальністю несення витрат та інші.

6. Узагальнення даних про трансакційні витрати може здійснюватися шляхом їх відокремлення в системі аналітичного обліку окремими статтями у складі собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут тощо.

7. Контроль за процесом формування трансакційних витрат доцільно здійснювати в превентивному режимі на стадії прийняття управлінських рішень і закладати нормативи відповідних витрат в бюджети окремих відділів і служб, які мають повноваження їх контролювати.

Вважаємо, що проблеми обліку, контролю й аналізу трансакційних витрат потребують подальшої уваги з боку вітчизняної науки і практики і містять ще багато цікавого для пошуку резервів підвищення економічної стійкості суб'єктів господарювання, а отже, потребують подальших наукових досліджень.

Слід також зазначити, що облікове моделювання як відносно традиційно відокремлюваних економічних об'єктів, так і нових об'єктів, прикладом яких є трансакційні витрати, має сенс у випадку, коли відповідна інформація необхідна для того, щоб задовольнити вимоги відповідного кола користувачів в обліковій інформації і забезпечити більш обґрунтоване прийняття різноманітних рішень. У свою чергу інформація подається користувачам у вигляді звітності різних видів: внутрішньої управлінської, фінансової, податкової тощо. Усі види звітності, на наш погляд, мають бути продуктом саме цілісної облікової системи. А враховуючи, що новим етапом у розвитку звітності в світі на сьогоднішній день є її формування саме на інтеграційних засадах, не можемо оминати проблему розробки Інтегрованої звітності.

РОЗДІЛ 6

Інтегрована звітність

як продукт цілісної облікової системи

у межах концепції стійкого розвитку

6.1. Інтегрована звітність

як перспективний напрям розвитку

корпоративної звітності і продукт

цілісної облікової системи,

її переваги і проблеми складання

Ще не так давно, кілька років тому, в наукових працях з бухгалтерського обліку цілим рядом дослідників широко і дуже бурно обговорювалися питання доцільності розмежування різних видів бухгалтерського обліку: фінансового, управлінського, обліку для цілей оподаткування тощо, що мають задовольняти інтереси різних груп користувачів облікової інформації, і при тому наводилися докладні порівняльні характеристики кожної з підсистем обліку за цілою низкою ознак. Водночас інша група авторів активно заперечувала необхідність відокремлення різних видів обліку і обґрунтовувала доцільність збереження цілісної системи бухгалтерського обліку. Протягом часу гострота дискусій дещо спала, фінансовий і управлінський облік зайняли своє місце як в частині теоретичних розробок, так і в частині практики господарської діяльності вітчизняних підприємств. І ось в останні часи замість тенденцій, спрямованих на відокремлення різних видів обліку, з'явилися підходи, в яких обґрунтовується необхідність створення інтегрованих облікових систем, на які зверталась увага вище, зокрема «глобальної системи бухгалтерського обліку» чи

«багатоцільового бухгалтерського обліку». Оскільки ми вже висловлювали свої міркування з приводу назв відповідної концепції, які можна вважати дещо спірними, тут звернемо увагу на головну ідею підходу, яка передбачає, що цілісна система обліку підприємства має задовольнити широке коло зацікавлених осіб в інформації про параметри як минулої, так і майбутньої діяльності підприємства, яка є цілком правильною і такою, що відповідає новітній Концепції стійкого розвитку, яка стала актуальною в останнє десятиріччя в усьому світі.

Ця теза пов'язується з розширенням завдань обліку, а також із певною зміною продукту, який має формуватися обліковою системою. Якщо раніше таким продуктом були різні види звітності залежно від груп користувачів, на яких вона зорієнтована, то найближчим часом продуктом облікової системи має стати Інтегрована звітність.

Зазначимо, що в умовах глобалізації економіки, поглиблення процесів зближення стандартів обліку на міжнародному рівні, підвищення вимог щодо прозорості діяльності компаній проблема розвитку корпоративної звітності є вельми актуальною і в останні роки вона розглядається насамперед крізь призму розширення складу показників за рахунок розкриття не лише фінансової, а й нефінансової інформації у межах так званого Інтегрованого звіту. Робота щодо розробки підходу відносно побудови Інтегрованого звіту в останні роки здійснюється дуже інтенсивно в усьому світі. Зокрема Міжнародним Комітетом з інтегрованої звітності (МКІЗ) опубліковано комплекс матеріалів для обговорення, які стосуються опису змін вимог до звітності, визначення її суті, особливостей, складу основоположних принципів, елементів змісту; з'ясуванню переваг, завдань і напрямів розвитку тощо [276]. Однак остаточного підходу до нового формату звітності зараз ще не вироблено, а отже, проблема потребує детального наукового опрацювання.

Питання розробки Інтегрованого звіту в останні роки широко обговорюються не лише на рівні МКІЗ, а й професійної спільноти на міжнародних форумах. Зокрема ці питання активно обговорювалися на VIII Всесвітньому конгресі бухгалтерів і аудиторів в Малайзії (листопад 2010 р.), а також багатьох інших професійних заходах.

Проблеми складання інтегрованої звітності в цілому підіймаються в роботах Сорокіної К.В. [36], Ложнікова І.Н. [277], Ємельянової С., Сметаннікова В. [278] та інших дослідників.

Особливістю Інтегрованої звітності як головного продукту цілісної облікової системи є те, що вона включає поряд із суто фінансовими показниками, також і коло нефінансових показників, причому як фактичних, так і прогнозних, тобто показників стратегічного спрямування.

У загальному вигляді Інтегрований звіт має базуватися на взаємозв'язку фінансової й управлінської звітності, а також звітності з корпоративного управління, звітів у галузі стійкого розвитку і звітів щодо винагород працівникам.

На думку розробників концепції, «інтегрована звітність зводить воедино всі суттєві дані про стратегію організації, корпоративне управління, показники її діяльності і перспективи таким чином, щоб вони відображали її економічне, соціальне й екологічне оточення» [276, с.6].

Однак постає питання, яким чином співвідноситься формування інтегрованої звітності із відокремленням різних підсистем обліку (фінансової, управлінської тощо); які проблеми стоять на перешкоді формування такої звітності; які показники мають відобразитися в ній і за якими принципами має формуватися відповідна інформація тощо. Перелік невирішених аспектів загальної проблеми можна продовжити. Однак вже названі вище питання свідчать про те, що порядок складання інтегрованої звітності як продукту цілісної облікової системи є вельми цікавим з наукової точки зору, оскільки містить багато дискусійних аспектів, які потребують вирішення.

Для початку, на наш погляд, необхідно провести оцінку того, як співвідноситься цілісна облікова система, що має формувати інтегровану звітність, із традиційною концепцією поділу обліку на види, і визначити переваги і проблеми складання інтегрованої звітності в сучасних умовах, щоб чітко розуміти доцільність її розробки.

Гіпотеза дослідження полягає в тому, що, на нашу думку, розробка і запровадження інтегрованої звітності знімає, а точніше руйнує певні межі між фінансовим і управлінським обліком в їх традиційному розумінні. Практично створюється ситуація, коли

інтегрована звітність як продукт цілісної облікової системи відкриває ту інформацію, що традиційно вважалася внутрішньою, для всіх зацікавлених користувачів. І тільки цілісна облікова система як складова інформаційної системи підприємства може забезпечити формування такої звітності.

Для обґрунтування відповідного підходу розглянемо порівняльну характеристику між фінансовою й управлінською підсистемами обліку за переліком відмінностей, що є широко розповсюдженими сьогодні в спеціальній літературі, узявши за основу роботу Нападівської Л.В. [279, с.43-46], і додамо власну оцінку відносно того, яким чином відповідні ознаки можуть бути розтлумачені у випадку складання єдиної інтегрованої звітності, що є продуктом цілісної облікової системи. Порівняння за сукупністю ознак цілісної облікової системи, продуктом якої має стати інтегрована звітність, із підсистемами фінансового й управлінського обліку наведене в табл. 11.

Таблиця 11

**Порівняльна характеристика цілісної облікової системи,
спрямованої на формування Інтегрованої звітності,
і системи обліку з поділом на підсистеми фінансового
та управлінського обліку**

| № | Ознаки відмінностей [279, с.43-46] | Фінансовий облік у традиційному розумінні [279, с.43-46] | Управлінський облік у традиційному розумінні [279, с.43-46] | Цілісна облікова система, що забезпечує складання інтегрованої звітності |
|---|------------------------------------|--|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Мета обліку | Ведення обліку та складання форм встановленої фінансової звітності | Підготовка інформації для менеджерів різних рівнів управління | Задоволення широкого кола обґрунтованих інформаційних потреб всіх зацікавлених груп користувачів за рахунок створення інформаційної моделі господарської діяльності підприємства та тенденцій її розвитку при дотриманні балансу економічних інтересів між ними |

Продовження табл. 11

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|----------------------------------|--|--|--|
| 2 | Ступінь регламентації | Ведення фінансового обліку обов'язкове й регламентується законами та нормативними актами | Ведення обліку необов'язкове і залежить від рішення адміністрації | Складання інтегрованого звіту на даний час не обов'язкове, залежить від рішення адміністрації, в майбутньому планується його регламентувати і зробити обов'язковим |
| 3 | Характеристика інформації обліку | Містить фактичну інформацію | Містить оперативну, поточну та прогнозну інформацію | Містить найбільш суттєву фактичну і прогнозну інформацію |
| 4 | Масштаби охоплення інформацією | Підприємство в цілому | Центри відповідальності, витрат, сегменти діяльності, види продукції | Підприємство в цілому, а також сегменти (укрупнені центри відповідальності) діяльності, види продукції |
| 5 | Методологічне забезпечення | Розробляється та затверджується законодавчими актами в загально-прийнятому порядку | Розробляється на підприємстві, затверджується керівником | Підхід розробляється на рівні міждержавних, професійних, громадських та інших інститутів, затосовується підприємством за рішенням керівника |
| 6 | Користувачі інформації | Зовнішні користувачі інформації та менеджери підприємства | Споживачі, які входять до складу управлінської ланки підприємства | Всі зацікавлені особи |
| 7 | Термін складання звітності | Після звітного періоду відповідно до існуючого законодавства | За вимогою | Як правило, після звітного періоду, однак у науковій літературі обговорюються варіанти складання звітності у більш короткі терміни |
| 8 | Точність інформації | Точна інформація | Приблизні дані, орієнтовні показники | Точна інформація і прогнозні показники відносно стратегії діяльності підприємства |

Продовження табл. 11

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--------------------------------|--|--|--|
| 9 | Методи здійснення обліку | За допомогою прийомів подвійного запису на кореспондуючих рахунках | Існує варіантність здійснення обліку: за допомогою подвійного запису або за допомогою статистичних методів | Аналогічно існує варіантність здійснення обліку: за допомогою подвійного запису і також за допомогою аналітичних, статистичних і будь-яких інших доцільних методів |
| 10 | Характеристика даних звітності | Фактичні дані | Фактичні, планові, оперативні, поточні та прогнозні дані | Фактичні, планові, оперативні, поточні та прогнозні дані |
| 11 | Структура обліку | Активи = Власний капітал + Зобов'язання | Згідно з принципом «затрати-результат» | Варіантна структура із використанням як балансового рівняння відносно фінансової інформації, так і застосування принципу «затрати-результат» відносно іншої інформації, використання будь-яких доцільних підходів за потребою |
| 12 | Ступінь відповідальності | Штрафні санкції | Дисциплінарна відповідальність | Відповідальність в частині нефінансових показників відсутня, але якісне подання даних впливає на репутацію компанії |
| 13 | Форма звітної інформації | Передбачені законодавством форми звітності або просто рекомендований МСФЗ загальний формат | У формі, зручній для користувача | Звітна інформація подається у формі зручній для користувача, рекомендований формат знаходиться в стадії обговорення науковою і професійною спільнотою. У будь-якому випадку зберігається можливість доповнення і трансформації рекомендованого формату з метою максимального задоволення потреб широкого кола користувачів в інформації про поточну і майбутню діяльність підприємства |

Як бачимо, у випадку орієнтації облікової системи підприємства на складання єдиної інтегрованої звітності більшість відмінностей, що характеризували специфіку фінансового й управлінського обліку, в певній мірі взагалі втрачають сенс. Хоча, безумовно, частина облікових даних управлінської спрямованості буде продовжувати носити характер комерційної таємниці підприємства, однак сам факт, що у зовнішню звітність потрапляють суто управлінські дані і в ній розкривається стратегія діяльності, вже свідчить про те, що межі між різними обліковими підсистемами зникають.

Однак, ведучи мову про Інтегровану звітність, вважаємо за доцільне з'ясувати, в чому взагалі полягають недоліки існуючого формату корпоративної звітності і в чому переваги впровадження Інтегрованої звітності у практику корпоративного управління.

Необхідність якісних змін в системі звітності пов'язана з об'єктивними причинами, які відбуваються у світі.

Як відзначається в [276, с.4], "традиційна звітність була розроблена для індустріального світу" і попри те, що її роль в управлінні фінансовим капіталом важко переоцінити, в той же час і її обмеження є дуже серйозними.

До числа таких обмежень можна віднести:

1. Головним слабким місцем традиційної звітності є те, що вона розкриває лише певний набір показників фінансового характеру, які сформовані на підставі історичної інформації. У свою чергу це дозволяє оцінити фактично досягнутий фінансовий стан і результативність роботи компанії, але абсолютно не розкриває, по-перше, за рахунок чого досягнуті ті або інші показники, по-друге, яким чином компанія створює вартість, і, по-третє, найголовніше, які перспективи роботи компанії в майбутньому? А ці питання мають важливе значення в ринковому середовищі, що істотно ускладнюється і в якому приходиться функціонувати сучасному бізнесу.

2. Нині діюча звітність представляє собою складний конгломерат розрізнених звітів, що здаються різним органам, і часто містять показники, що частково дублюють одні одних.

3. Істотним недоліком наявної традиційної звітності є те, що в ній не забезпечується цілісність і взаємопов'язане подання даних. Хоча

показники окремих форм у ряді випадків логічно узгоджені, проте цілісну картину господарської діяльності і напрямів її розвитку вони, на жаль, не дають.

Фактично існує звітність заради звітності, а не за ради задоволення реальних інформаційних потреб користувачів облікової інформації.

4. Традиційна фінансова звітність орієнтована головним чином на декілька груп зовнішніх користувачів – передусім реальних інвесторів, а також фінансово-кредитні установи. Що ж до інших осіб, то їхні інтереси за рахунок тільки фінансової інформації, приведеної в традиційній фінансовій звітності, задоволені у меншій мірі.

Які ж основні напрями вдосконалення системи звітності бачаться актуальними в сучасних умовах?

1) На наш погляд, необхідно змістити акценти в основній цільовій установці складання звітності. У практиці українських підприємств, як і підприємств інших країн світу, на жаль, основна цільова установка при складанні звітності бачиться в тому, щоб просто надати інформацію про діяльність підприємства відповідно до вимог чинного законодавства, тобто фактичного інституціонального середовища. Тоді як дійсна її мета повинна передбачати надання усім зацікавленим групам користувачів інформації, значимої для ухвалення рішень. Особливо хотілося б акцентувати увагу на понятті "значимої", тобто релевантної інформації, а це передбачає додаткове розкриття питань стратегічної спрямованості.

2) Потрібна оптимізація складу показників, приведених у звітності. Фактично має місце ситуація, при якій об'єм відомостей, що представляються у звітності, значно зростає, тоді як сприйняття інформації від цього не покращується. Необхідність урахування принципу істотності при вдосконаленні звітності є дуже важливим чинником.

3) Дуже важливою також є взаємна ув'язка форм звітності і логічне представлення показників з націленістю на розкриття ключових чинників успіху компанії, об'єктивне відображення основних проблемних зон з орієнтацією на стратегію розвитку фірми. У даному випадку головною рисою Інтегрованого звіту вбачається системність, яка є багатогранним поняттям і в тому числі

передбачає і пов'язаність, і логічність, і взаємопроникнення інформації тощо.

Для того, щоб чітко з'ясувати, за рахунок чого інтегрована звітність має переваги над звичайною корпоративною звітністю, скористуємося матеріалами МКІЗ [276] і розробками [280]. Так, МКІЗ виділив 8 різниць між цими двома видами звітності. Ми у свою чергу віднесли дещо критично до окремих із виділених позицій, поглибили аналіз відмінностей і результати представили у табл. 12. Як бачимо, Інтегрована звітність має суттєві переваги порівняно зі звичайною корпоративною звітністю.

Таблиця 12

**Порівняльний аналіз Інтегрованої
і традиційної корпоративної фінансової звітності
(складено на підставі [276; 280])**

| № з/п | Напрямок порівняння видів звітності | Традиційна корпоративна фінансова звітність | Інтегрована звітність | Коментар автора |
|-------|--------------------------------------|---|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Мислення [276, с.8], структура [280] | Ізольоване мислення за окремими напрямами | Інтегроване мислення на підставі системного бачення | Ця ознака здається найбільш важливою для порівняння Інтегрованої звітності із нині діючою корпоративною звітністю, оскільки передбачає застосування інтегрованого мислення з боку укладачів звітності, тобто керівництва при її складанні, а також і в частині самого її представлення для користувачів. Отже, головна і принципова особливість інтегрованої звітності полягає саме в системності її побудови і в системному поданні інформації |

Продовження табл. 12

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|--|---|--|
| 2 | Керівництво [276, с.8], контроль за ресурсами [280] | Розкриває керівництво фінансовим капіталом | Розкриває керівництво всіма видами капіталу (виробничим, кадровим, інтелектуальним, природним і соціальним) | Ця ознака також є вельми суттєвою і підкреслює важливість розкриття всіх ресурсів, що використовуються організацією на всьому ланцюжку створення вартості |
| 3 | Фокус [276, с.8; 280] | Орієнтація на минуле, фінансові показники | Орієнтація на минуле і майбутнє, стратегічний взаємозв'язок | Суттєва перевага Інтегрованої звітності криється в розкритті комплексу показників фінансового і нефінансового характеру, які відносяться до фактичних минулих операцій, а також і до перспектив розвитку компанії у майбутньому. Ця особливість підкреслює розширення горизонту подання інформації |
| 4 | Часові межі [276, с.8; 280] | Короткострокові перспективи | Короткострокові, середньострокові і довгострокові перспективи | Нечітко зроблено порівняння, оскільки фінансова звітність орієнтує на історичну інформацію, в ній немає орієнтації на будь-який майбутній короткостроковий період. Інтегрована ж звітність орієнтує на історичну інформацію і прогнозу інформацію стосовно короткострокового, середньострокового і довгострокового періоду |
| 5 | Довіра [276, с.8], надійність [280] | Розкриття обмеженої кількості показників | Більша прозорість | Ознака надійності приведена не в повній мірі коректно, оскільки надійність інформації не пов'язана з обсягами її розкриття. А отже, надійність фінансової звітності не виключає фактора обмеженості показників, водночас навпаки розширення складу показників в інтегрованій звітності не свідчить про надійність даних. |

Продовження табл. 12

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| | | | | Але якщо взяти до уваги, що розширення показників звітності за рахунок тих, що стосуються стійкого розвитку, підвищує довіру до підприємства, то в такому контексті можна проводити порівняння і казати про переваги інтегрованої звітності |
| 6 | Адаптивність [276, с.8], здатність до адаптації [280] | Низька, чіта регламентація правилами | Висока, гнучка, із реагуванням на конкретні обставини | Погоджуємося з тим, що для нинішнього формату фінансової звітності характерний низький рівень адаптації і чітке дотримання стандартів і правил, і вважаємо, що запровадження Інтегрованої звітності має вирішити проблему швидкої адаптації до мінливих умов. Однак стосовно другого аспекта щодо дотримання стандартів і правил зазначимо, що і при розробці Інтегрованої звітності мають бути чітко визначені загальні правила її складання |
| 7 | Стислість [276, с.8], стиль викладання [280] | Об'ємна, надлишкова, складна інформація | Коротка, найбільш суттєва, стисла інформація | Розкриття лише суттєвої, стислої інформації є вимогою щодо складання і нинішнього формату звітності, оскільки діючий принцип суттєвості закладає саме такий підхід. Однак у реальній практиці обліку і звітності дійсно мають місце випадки, коли фінансова звітність містить надлишкову і складно представлену інформацію, водночас, на жаль, запровадження Інтегрованої звітності автоматично не вирішує відповідну проблему. Хоча побудова її саме виходячи із принципу суттєвості інформації, є виключно важливим аспектом її складання |

Продовження табл. 12

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|---|--|--|
| 8 | Можливість застосування сучасних технологій [276, с.8; 280] | Паперові носії | Є можливість застосування сучасних інформаційних технологій | Вважаємо, що в сучасних умовах складання корпоративної фінансової звітності переважним є застосування інформаційних технологій, а отже, не вважаємо цей напрям порівняння з Інтегрованою звітністю коректним |
| 9 | Здатність задовольнити інформаційні потреби користувачів і забезпечити баланс інформаційних потреб | Спрямована на задоволення потреб зовнішніх користувачів головним чином у вигляді реальних і потенційних інвесторів (акціонерів, учасників), а також фінансово-кредитних установ | Спрямована на задоволення інтересів всіх зацікавлених осіб (внутрішніх і зовнішніх) в різноманітній інформації | Ця особливість, пов'язана із спрямованістю на забезпечення різноманітних інтересів всіх зацікавлених осіб в інформації, і відмічена нами у зв'язку з тим, що саме вона є основною метою створення такої звітності – підтримання балансу інтересів, а за рахунок цього – забезпечення стійкого розвитку компанії, регіону, країни, світу |
| 10 | Економічність | Пов'язана з високими транзакційними витратами | Зменшує транзакційні витрати | Зменшення транзакційних витрат компанії у випадку складання Інтегрованої звітності пов'язано із сприянням створенню позитивної ділової репутації компанії, підвищенням загального рівня довіри до неї з боку різних груп користувачів облікової інформації. Інтегрована звітність – ефективний спосіб налагодження постійних зв'язків з контрагентами і спільнотою |

Однак слід звернути увагу на те, що процес складання інтегрованої звітності як продукту цілісної облікової системи

стикається з цілою низкою проблем. Звернемо увагу лише на окремі з них, наприклад:

1. Дуже важливо забезпечити суттєвість інформації, що має розкриватися в інтегрованій звітності. Сама по собі вимога забезпечення суттєвості у даному випадку має бути розтлумачена з різних позицій.

Складність у тому, що суттєвість з позиції різних інститутів – це не одне й те ж саме, так вона дещо відрізняється з позиції зовнішніх інвесторів, самої компанії, державних інститутів, інших користувачів.

Отже, постає питання: які саме показники і з якою мірою суттєвості мають бути розкриті у звітності, щоб задовольнити обґрунтовані вимоги різних зацікавлених користувачів?

2. Також не менш важливим є аспект забезпечення балансу між розкриттям потрібної, але не надмірної інформації, що може становити загрозу економічно стійкому розвитку підприємства. Питання забезпечення комерційної таємниці в нині діючих складних умовах конкурентної боротьби є дуже важливим і тому, вводячи у звітність оцінку ризиків діяльності, освітлення власної стратегії тощо, слід розуміти, що при розкритті таких показників можуть бути збільшені загрози стійкому розвитку компанії в частині використання цієї інформації з боку конкурентів.

3. Сама ідея складання інтегрованого звіту виходить з тези максимального розкриття інформації для забезпечення стійкого розвитку, але постає логічне питання – стійкий розвиток відносно кого із зацікавлених осіб в даному випадку розглядається? Якщо мова про стійкий розвиток людства чи суспільства в цілому, то це дійсно зрозуміло, але навряд чи це є достатнім. Бо якщо мова про суб'єкт господарської діяльності, то насамперед, підтримання саме його стійкого розвитку слід розглядати як головний інтерес всіх зацікавлених осіб, інакше взагалі втрачається мета функціонування компанії. І необхідно забезпечити такі умови, за яких стійкий розвиток суб'єкта господарювання буде корелювати із стійким розвитком регіону, держави, суспільства. Отже, має йти мова про постійне підтримання балансу економічних інтересів відносно забезпечення стійкого розвитку і розкриття відповідної інформації.

4. Дуже складним питанням при складанні будь-якої звітності, в тому числі інтегрованої, є питання достовірності показників, що в ній наводяться. Забезпечення достовірності фінансової звітності само по собі забезпечується різними шляхами, серед яких документальне підтвердження всіх господарських операцій, що відбулися, підтвердження фактичного стану активів і зобов'язань шляхом інвентаризації тощо. Однак залишається непростим питанням те, яким чином може бути забезпечено більш-менш достовірне наведення у звітності прогнозної інформації.

У певній мірі на допомогу у даному випадку може прийти досвід застосування Міжнародного стандарту аудиту 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації», в якому містяться конкретні положення, які можуть бути орієнтиром для забезпечення достовірності наведених прогнозних даних. Так, для забезпечення достовірності прогнозної фінансової інформації необхідно отримати достатні відповідні свідчення відносно того, що:

- а) чи є обґрунтованим припущення управлінського персоналу про найкращу оцінку, на якій ґрунтується прогнозна фінансова інформація, а в разі гіпотетичних припущень - чи відповідають такі припущення призначенню інформації;
- б) чи належно підготовлено прогнозну фінансову інформацію на підставі припущень;
- в) чи належно подано прогнозну фінансову інформацію та чи адекватно розкрито всі суттєві припущення (із чітким зазначенням того, чи є вони припущеннями найкращої оцінки або гіпотетичними припущеннями);
- г) чи підготовлено прогнозну фінансову інформацію на такій саме основі, що й фінансову звітність за попередні роки (використовуючи відповідні принципи бухгалтерського обліку) [281].

Хоча, як бачимо, наведені рекомендації стосуються прогнозної інформації фінансового характеру, однак вважаємо, що відповідні положення можуть бути застосовані і до блоку нефінансової інформації, який має наводитися в інтегрованому звіті, оскільки вони є цілком адекватними і такими, що максимально захищають інтереси всіх основних груп користувачів звітності.

У цілому хотілося б зауважити, що хоча інтегровані звіти є новим явищем для більшості компаній і їх складання пов'язане із необхідністю пошуку нових підходів як з боку підприємств, так і з боку аудиторів, однак проблеми, що виникають, не є такими, що не можна подолати з урахуванням існуючого досвіду. Однак для того, щоб така звітність стала реальністю для більшості компаній, слід чітко зрозуміти, що лише цілісна облікова система у змозі її сформулювати, а ніяк не відокремлений розвиток окремих її підсистем.

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що:

1. Інтегрована звітність – найбільш перспективний формат корпоративної звітності в умовах ринкового середовища, що змінюється. Вона має забезпечити задоволення потреб широкого кола користувачів в релевантній інформації, причому як зовнішніх, так і внутрішніх. Інтегрована звітність підвищує відповідальність бізнесу відносно як самого процесу його ведення, так і розкриття інформації.

2. Завдання побудови Інтегрованої звітності в сучасних умовах необхідності підтримання стійкого розвитку як окремих компаній, так і в цілому регіону, країни, світу може бути вирішено лише цілісною обліково-аналітичною системою підприємства. У межах такого підходу втрачають сенс відмінності між окремими обліковими підсистемами: фінансовим обліком, управлінським обліком тощо.

3. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи, містить у собі коло фінансових і нефінансових показників, які мають бути тісно взаємопов'язані і наведені з позицій обґрунтування власної стратегії діяльності компанії, яка має проходити «червоною ниткою» крізь всю звітність.

Такий підхід дозволяє більш коректно оцінити не тільки діючий фінансовий стан підприємства, а й перспективи його розвитку, а також надати відповідь на дуже важливе з позицій інвесторів та інших зацікавлених осіб питання: яким чином компанія зараз створює вартість і як вона планує це робити в подальшому. В інтегрованому звіті переплітається і фінансова, і управлінська, і статистична інформація. До того ж її інформаційне наповнення

передбачає розкриття як фактичних, так і прогнозних показників.

4. Проблеми складання Інтегрованої звітності у сучасних умовах пов'язані із наступним: складністю забезпечення суттєвості інформації; необхідністю забезпечення балансу між розкриттям потрібної, але не надмірної інформації; складністю забезпечення вимог різних груп користувачів, інтереси яких часто є взаємопротилежними один одному, необхідністю дотримання балансу інтересів в частині задоволення інформаційних потреб із постійною кореляцією, а чи сприяє розкриття будь-якої інформації стійкому розвитку і компанії, і інших зацікавлених осіб тощо.

З'ясувавши основні переваги і проблеми, що виникають на шляху складання Інтегрованої звітності, перейдемо до визначення принципів, за якими має здійснюватись її побудова.

6.2. Основоположні принципи складання Інтегрованої звітності – можливості поглиблення

До числа мало освітлених питань відносно власне Інтегрованої звітності можна віднести питання з'ясування складу і змісту принципів, на яких має бути побудовано Інтегрований звіт.

Слід зазначити, що принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в їх традиційному вигляді достатньо глибоко опрацьовані в сучасній економічній літературі. Їх склад в Україні регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [72].

Проблеми визначення складу і змісту принципів обліку і звітності за нових умов зміни вимог до звітності розглянуті в роботі Голова С.Ф., присвяченій питанням створення багатоцільової системи обліку [119, с.5-10]. Однак слід зазначити, що в даному випадку питання перегляду змісту принципів освітлені без акценту на підготовку саме Інтегрованого звіту компаній, а отже, ряд аспектів продовжують залишатися не дослідженими та такими, що потребують додаткової уваги.

Мета полягає в тому, щоб розглянути склад і критично проаналізувати принципи підготовки Інтегрованого звіту згідно з підходом МКІЗ та надати власні рекомендації і обґрунтування відносно їх можливого складу.

До основних принципів підготовки Інтегрованого звіту відповідно до підходу, запропонованого Міжнародним Комітетом з інтегрованої звітності, належать наступні: стратегічна спрямованість; пов'язаність інформації; орієнтація на майбутнє; реагування і залучення зацікавлених осіб; стислість, надійність і суттєвість [276, с.13].

Перед тим, як підійти до більш докладного аналізу суті відповідних принципів і визначення рекомендацій щодо удосконалення їх складу, насамперед звернемо увагу на зміст самого поняття «принцип».

Згідно з Тлумачним словником Ушакова. Д.Н. термін «принцип» (від лат. *principium* - початок) – це основоположні засади, на яких побудовано що-небудь (яка-небудь наукова система, теорія, політика, устрій тощо) [282].

Відповідно до Тлумачного словника Ожегова С. і Шведової Н. «принцип – це 1) основне, вихідне положення якої-небудь теорії, вчення, світогляду, теоретичної програми; 2) переконання, погляд на речі; 3) основна особливість у влаштуванні чого-небудь» [283].

Таким чином, коли мова йде про принципи складання Інтегрованої звітності, то маються на увазі ті самі основні, вихідні положення, які мають бути покладені в основу її підготовки. Такі принципи мають чітко визначати засади, на яких має будуватися зміст інтегрованого звіту і які будуть впливати на форму подання відповідної інформації.

Виходячи з такого змісту терміну «принцип», можна зробити висновок, що наведений вище перелік [276, с.13] включає в собі не тільки власне принципи складання інтегрованого звіту, а й деякі пункти, що не є такими за суттю, а постають швидше як якісні характеристики чи вимоги, що ставляться до нього.

Також звернемося до словників з метою визначення суті понять «якісні характеристики» і «вимоги», оскільки вони використовуються в Концептуальній основі фінансової звітності, а отже,

мають безпосереднє відношення і до фінансової, і до інтегрованої звітності, бо остання обов'язково буде включати і фінансову складову.

Отже, згідно з Тлумачним словником Ожегова «характеристика (від грец. *charakter*) – це опис, визначення відмінних властивостей, переваг і недоліків кого-небудь, чого-небудь» [283]. Саме в такому розумінні будемо розглядати зміст поняття «якісні характеристики звітності».

У свою чергу «вимога» – це «правило, яке потребує суворого виконання; те, чому слід неухильно підкорятися; або норма, сукупність умов, яким що-небудь має відповідати; запит...» [283].

На підставі ознайомлення з етимологією термінів «принципи», «якісні характеристики», «вимоги» можна зробити висновок, що в певній мірі вони взаємопов'язані між собою, однак, кожен має своє забарвлення, а отже, має застосовуватися відносно інтегрованої звітності відповідно до власного змісту.

Виходячи із таких позицій, проаналізуємо зміст принципів підготовки Інтегрованого звіту. Із наведеного переліку до числа власне принципів складання інтегрованої звітності, на наш погляд, можуть потрапити, по-перше, стратегічна спрямованість звітності, по-друге, пов'язаність інформації.

Відносно стратегічної спрямованості інформації Інтегрованого звіту заперечень практично немає. Водночас слід зазначити, що третій пункт, наведений у переліку принципів, який сформульовано як «орієнтація на майбутнє», на наш погляд, в повній мірі поглинається першим, оскільки стратегічна спрямованість і передбачає ніщо інше, як подання інформації відносно стратегічних цілей організації, а також того, яким чином ці цілі співвідносяться зі здатністю компанії створювати і підтримувати власну цінність у довготривалій перспективі [276, с.13].

Принцип стратегічної спрямованості хотілося б поєднати з ознакою забезпечення еластичності інформації (спроможності адаптуватись до змін даних, що надходять до входу системи, а також до змін потреб в інформації). Цей принцип був сформульований Е.Г. Охендзаном [284, с.10] і уведений нами до системи принципів через те, що характеризує вельми важливу

властивість інформаційного забезпечення в нових умовах – здатність до розвитку.

Очікування керівництва підприємства – це і є ніщо інше, як його стратегія, її забезпечення всіма видами ресурсів, а також оцінка можливостей і загроз реалізації. Але стратегія змінюється, і облік має формувати інформацію з урахуванням цих змін, пристосовуючись до них і обслуговуючи інформаційні потреби користувачів, що також постійно змінюються.

Не викликає заперечень необхідність відокремлення принципу пов'язаності інформації, який передбачає, що Інтегрований звіт має надати чітке і ясне розуміння всіх суттєвих взаємозв'язків між впливом чинників зовнішнього середовища на стратегію; між власне стратегією і основними показниками господарської діяльності та інших зв'язків.

Водночас вважаємо, що замість терміну «пов'язаність інформації» більш містким є термін «системність», який має бути враховано при поданні інформації в Інтегрованому звіті. Здається, що саме системне подання показників як фінансового, так і нефінансового характеру, як фактичних, так і прогнозних даних у взаємозв'язку, взаємозалежності із урахуванням взаємного впливу постає основоположним принципом складання Інтегрованого звіту і водночас специфічною його рисою, на відміну від звітності традиційного формату, що зараз складається підприємствами.

Прикладами системного подання інформації в Інтегрованому звіті можуть служити логічне розкриття того, як зміни, що відбуваються в ринковому середовищі, впливають на стратегію і бізнес-модель компанії; як пов'язана розроблена стратегія і бізнес-модель із основними показниками виробничо-господарської діяльності; показниками ризику, винагородою керівництва тощо.

Додамо, що системність стосується не лише пов'язаності інформації за видами, але й узгодження часових періодів руху інформації. Цей аспект облікової інформації був виділений О.М. Кузьмінським [239, с.49] і, на нашу думку, є важливим при визначенні принципів складання Інтегрованої звітності, зважаючи на те, що фіксує надзвичайно важливий аспект проблеми використання інформації в системі управління. Звісно, що далеко

не всі показники розраховуються на той чи інший період, іноді це технічно неможливо, а іноді економічно не вигідно. Тобто часова ув'язка між різними видами інформації за одним показником повинна полягати не в забезпеченні абсолютної тотожності, а в логічному, відносному координуванні, узгодженні, що забезпечує проведення аналізу на достовірній основі.

Що стосується четвертого пункту «реагування і залучення зацікавлених осіб», то вважаємо, що, з одного боку, зрозуміло бажання Міжнародного Комітету з інтегрованої звітності окремо акцентувати увагу на тому, що інтегрований звіт має подавати огляд відносин організації із зацікавленими особами, а також показувати, як і в якій мірі організація розуміє, бере до уваги і відповідає на їх потреби [276, с.13], з іншого, виходячи із змісту терміну «принцип», наведене положення не є власне принципом в його повному розумінні. Слід звернути увагу, що ми не заперечуємо необхідності урахування під час складання Інтегрованого звіту інтересів зацікавлених осіб, однак це є швидше вимога до змісту певної частини інформації звіту, що стосується розкриття характеру і якості відносин організації з такими зацікавленими особами, як клієнти, постачальники, працівники і місцеві співтовариства.

У певній мірі не є принципами і «стислість, надійність і суттєвість» – це швидше якісні характеристики звітності. І саме в такому розумінні подібні положення фігурують у зараз діючій Концептуальній основі фінансової звітності.

Як відомо, в оновленій версії Концептуальної основи фінансової звітності питання визначення змісту якісних характеристик фінансової звітності розглянуті значно в більшій мірі, ніж це подано у варіанті МКІЗ щодо складання інтегрованої звітності. Хоча слід зазначити, що у Концептуальній основі фінансової звітності власне принципів обліку і відповідного подання у звітності фактично немає, а є основоположне припущення – безперервність діяльності і решта інших вимог, які стосуються якісних характеристик. У Концептуальних основах фінансової звітності якісні характеристики розглядаються як атрибути, котрі роблять інформацію, що подана у фінансовій звітності, корисною

для користувача [285]. При тому відносно якісних характеристик застосовано поділ на основоположні (фундаментальні) і посилювальні (допоміжні). До числа основоположних віднесені: доречність з урахуванням суттєвості, правдиве подання. До числа посилювальних віднесені: зіставність, можливість перевірки, своєчасність та зрозумілість [285].

У певній мірі принципи складання інтегрованого звіту пере-кликаються із якісними характеристиками, наведеними в Концептуальній основі фінансової звітності, але вони співвіднесені лише частково. Фактично дублюється «суттєвість», однак повністю відсутня стислість, що ж стосується надійності, то вона фактично забезпечується реалізацією таких характеристик, як правдиве (достовірне) подання і можливість перевірки.

Окремо хотілося б зупинитися на «стислості». Зрозуміло, що одна із головних проблем, яка пов'язана зі складанням Інтегрованого звіту, полягає в загрозі, що звіт стане фактично неосяжним і важким для сприйняття зацікавленими особами. Ця небезпека є вельми реальною, оскільки сам по собі перелік елементів Інтегрованого звіту є вельми широким і включає в себе: огляд організації і бізнес-моделі, середовище, в якій працює організація, в тому числі ризики і можливості; стратегічні цілі і стратегію досягнення цих цілей; корпоративне управління і винагороди; виробничі показники; прогноз на майбутнє [276, с.12].

У зв'язку із таким широким переліком, кожна із складових якого у свою чергу включає в себе цілий ряд відомостей різного спрямування, ап'орі важко забезпечити стислість інформації. Однак базовим у даному випадку слід вважати не стільки саму по собі стислість, скільки якісну характеристику доречності, що, як було сказано вище, є основоположною у складі характеристик, нині передбачених у Концептуальній основі. Саме про доречність подання будь-якої інформації Інтегрованого звіту, а не лише фінансової інформації, на нашу думку, має йти мова.

Доречність вміщує у собі достатність і необхідність інформації. Достатність інформації характеризується повнотою охоплення, кількісного і якісного опису явищ, подій, фактів, а також суттєвістю інформації, котра залежить від можливості її

практичного застосування в процесі обробки і подання для управління. Інформація про економічний об'єкт повинна охоплювати його за всіма основними параметрами, додання будь-яких інших відомостей не збільшує обсягу знань про об'єкт і не може допускатися.

Так, доречною вважається така інформація, яка є важливою для прийняття рішення. У свою чергу для того, щоб бути здатною впливати на рішення користувачів, інформація повинна мати: передбачувальну (прогнозу) цінність, підтверджувальну (доказову) цінність або і те, і те [285]. З урахуванням доречності має бути прийнято рішення про доцільність чи недоцільність подання інформації в Інтегрованому звіті. Якщо ж базуватися виключно на характеристиці «стислості», то вона, на нашу думку, не орієнтує на забезпечення подання саме тієї інформації, що потрібна для прийняття будь-якого рішення на її підставі. Отож, вважаємо за необхідне залишити у складі якісних характеристик Інтегрованого звіту саме доречність з урахуванням суттєвості інформації.

Доречність передбачає оптимальність подання інформації. У даному випадку ми підкреслюємо саме оптимальність складу показників, а не простоту обліку і звітності, яка традиційно виділяється у більшості літературних джерел у якості вимоги до інформації, оскільки чим складніші господарські процеси і явища, котрі спостерігаються і узагальнюються в межах обліку, тим складніша інформаційна система обліку. Це ж відноситься і до будь-якої іншої системи інформаційного обслуговування процесів управління. І, звичайно, не можна на догоду спрощенню знижувати інформаційну ємність системи. Вимога доречності з урахуванням оптимальності, з одного боку, підкреслює необхідність раціональної побудови форм, продуманого розміщення показників і в кінцевому підсумку подання інформації в найбільш прийнятній для прийняття управлінських рішень формі, з іншого боку, - передбачає мобілізацію реальних резервів спрощення й усунення надмірної інформації без зниження інформаційної ємності системи обліку.

Не менш важливою, на наш погляд, у складі якісних

характеристик звітності є правдиве (достовірне) подання інформації. У межах достовірності розуміється відсутність викривлень інформації при її одержанні, передачі та переробці. Достовірність інформації визначається її доказовістю й обґрунтованістю, що в певній мірі досягається завдяки методам контролю, який дозволяє одержати якісну інформацію як базу для управління в реальному масштабі часу (чи в момент її надходження, чи через короткий проміжок часу після здійснення господарських операцій).

Однак вважаємо, що більш правильним є формулювання відповідної характеристики у вигляді «репрезентативності інформації», як вона наведена Головим С.Ф. у своїй роботі [119]. Під репрезентативністю автором розуміється те, що інформація, яка подається користувачам, має найкращим способом відображати властивості актуальної інформаційної сукупності [119, с.10].

Репрезентативність (точність) показує, що кількісні характеристики параметрів, що визначають стан об'єкта управління, мають відображатися таким числом значущих цифр, зменшення котрих не є допустимим, а збільшення, у свою чергу, зайвим. Термін фіксує, що точність інформації не може бути безмежною, а повинна бути достатньою з точки зору поставленої мети.

Погоджуючись із таким визначенням додамо, що репрезентативність характеризує такий рівень її якості, який би дозволив вважати її достовірною і повною.

Ми свідомо не включили до переліку характеристик ознаку «можливість перевірки», яка зараз є присутньою в Концептуальній основі фінансової звітності. Для інтегрованого звіту не всі показники в повній мірі є саме такими, що можуть бути перевірені, наприклад, показники, що розкривають стратегію. Отже, наявність у складі якісних характеристик «репрезентативності інформації» у даному випадку здається достатнім.

Окремо виділимо у складі характеристик «релевантність оцінки». Ця ознака була також сформульована Головим С.Ф. [119, с.8] замість добре відомого в обліковій теорії і практиці принципу історичної (фактичної) собівартості. Вважаємо, що для процесу підготовки інтегрованої звітності важливо забезпечити застосу-

вання адекватного меті і вимогам користувача виду оцінки.

Решта основних якісних характеристик наведена в табл. 13.

Таблиця 13

**Рекомендований склад принципів підготовки
та якісних характеристик інформації,
що наводиться в Інтегрованому звіті
(власна розробка на підставі [119, с.5-10; 276, с.13; 285])**

| № | Склад принципів та якісних характеристик | Зміст принципів та якісних характеристик, на яких має бути побудовано Інтегрований звіт |
|-----|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | <i>Принципи підготовки Інтегрованого звіту</i> | |
| 1.1 | Стратегічна спрямованість і забезпечення еластичності інформації | Інтегрований звіт подає інформацію про стратегічні цілі організації, а також про те, як цілі співвідносяться із здатністю компанії створювати і підтримувати власну цінність у довгостроковій перспективі, а також інформацію про ресурси і відносини, від яких залежить організація. В Інтегрованому звіті містяться обґрунтовані очікування керівництва відносно майбутнього компанії, а також показники, що дозволяють користувачам оцінити як фактичний стан компанії, так і перспективи її розвитку, можливості, невизначеності і ризики |
| 1.2 | Системність подання інформації | Інтегрований звіт показує у єдності, взаємозв'язку різні компоненти бізнес-моделі організації з урахуванням зовнішніх чинників, що здійснюють вплив на організацію; розкривають забезпечення стратегії основними видами ресурсів; описує як внутрішні, так і зовнішні зв'язки, від яких залежить організація і показники її господарської діяльності |
| 1.3 | Адекватність вибору основи – методу визнання об'єктів обліку у звітності з урахуванням призначення інформації | В Інтегрованому звіті можуть застосовуватися різні методи визнання доходів і витрат для різних цілей – метод нарахування або/та касовий метод |

Продовження табл. 13

| 1 | 2 | 3 |
|------|--|--|
| 2 | <i>Основні якісні характеристики інформації, що подається в Інтегрованому звіті</i> | |
| 2.1. | Доречність інформації з урахуванням суттєвості | В інтегрованому звіті має наводитися інформація, яка в змозі вплинути на рішення користувача у випадку, якщо вона має: прогностну цінність, доказову цінність або і те, й інше. На доречність впливає суттєвість, характер подання, а також її своєчасність |
| 2.2 | Репрезентативність інформації | Інтегрований звіт дає надійну інформацію, котра найкращим чином відображає діючий стан і перспективи компанії, а також дозволяє оцінити її здатність створювати і підтримувати свою цінність в короткотерміновій, середньотерміновій і довгостроковій перспективі |
| 2.3 | Релевантність оцінки | Вибір виду оцінки, що застосовується для відображення економічних об'єктів залежить від мети і вимог користувачів (історична собівартість, поточна вартість тощо) |
| 2.4 | Зіставність інформації | Користувачі інтегрованого звіту повинні мати можливість порівнювати інформацію звітів за різні звітні періоди, прогностну і фактичну інформацію тощо. Ця якісна характеристика включає в себе в певній мірі і послідовність застосування обраних методик облікової політики тощо |
| 2.5 | Зрозумілість | Інформація має бути подана в максимально зрозумілому вигляді для користувачів звітності |

Таким чином, на підставі проведеного дослідження:

- 1) у складі принципів складання Інтегрованого звіту пропонуємо залишити наступні три: стратегічна спрямованість Інтегрованого звіту; системне подання інформації в Інтегрованому звіті; адекватність вибору методу для визнання об'єктів обліку з урахуванням призначення інформації і вимог користувачів.
- 2) Решту вимог до змісту і порядку складання Інтегрованого звіту вважаємо за доречне відносити до складу якісних характеристик інформації, зокрема: доречність з урахуванням суттєвості, репрезентативність, релевантність оцінки, зіставність, зрозумілість.

6.3. Напрями застосування поняття «бізнес-модель» в обліку і звітності

Одним із достатньо нових і мало досліджених понять, яке, однак, в останній час все частіше зустрічається в літературі з питань обліку і звітності, є поняття «бізнес-модель» компанії, хоча цей термін є добре відомим у дослідженнях зі сфери стратегічного управління

Наш інтерес до цього поняття зумовлений тим, що у межах концепції розробки Інтегрованої звітності [276-278; 280; 286] окремо передбачено, що складовою частиною такої звітності має бути інформація стосовно бізнес-моделі компанії.

Об'єктивно кажучи, термін «бізнес-модель» є практично не дослідженим у роботах саме з бухгалтерського обліку. Однак цей термін вже сьогодні використовується в Міжнародних стандартах фінансової звітності, зокрема він був уведений у широкий обіг у зв'язку із розробкою МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [287], хоча контекст його застосування у даному випадку більш вузький, ніж при його використанні в системі стратегічного управління в цілому і, як планується, - в процесі складання Інтегрованої звітності.

Що ж стосується досліджень з приводу того, що є бізнес-модель в роботах з управління, то в такому ракурсі це поняття є достатньо глибоко опрацьованим в роботах таких авторів, як: Остервальдер А. (Osterwalder A.), Чесброу Х. (Chesbrough H.), Джуді МакКей (Judy McKay), Пітер Маршалл (Peter Marshall), Соолятте А.І., Виходець Ю.С., Міронов В.А. та інших.

Однак єдності підходів щодо тлумачення і напрямів використання цієї категорії як для цілей стратегічного управління, так і тим більше для цілей обліку і звітності поки що досягнути не вдалося. А отже, відповідне питання потребує додаткових досліджень.

Таким чином, мета дослідження полягає в тому, щоб розібратися, що розуміється під змістом терміну «бізнес-модель», у якому контексті він має використовуватися в обліку і звітності, як впливає вибір бізнес-моделі компанії на розробку її облікової політики і яка інформація стосовно бізнес-моделі компанії має бути описана у випадку складання Інтегрованої звітності.

Як зазначено вище, практично вперше в облікову теорію і практику концепція «бізнес-моделі» була введена у зв'язку із розробкою МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [287]. До цього часу ця концепція фактично не зустрічалася в стандартах з обліку і звітності.

Тому не випадково, що в Додатку до МСФЗ 9 був представлений докладний опис змісту цього поняття, зокрема зазначено, що «бізнес-модель формується ключовим управлінським персоналом компанії і що вона не залежить від намірів менеджменту по відношенню до «долі» яких-небудь конкретних окремих цінних паперів. Її зміст, а також конкретні види бізнес-моделей встановлюються компанією самостійно. Бізнес-модель представляє собою систему концепцій, методик і конкретних засобів управління фінансовими активами» [287]. Саме базуючись на обраній бізнес-моделі, підприємства визначають класифікацію фінансових активів з віднесенням їх до тих, що оцінюються або за справедливою, або за амортизованою вартістю.

Як бачимо, у даному випадку бізнес-модель розглядається як сукупність обраних методик з управління фінансовими активами з урахуванням поставленої ключовим управлінським персоналом мети.

Тобто простежується тісний зв'язок із тим, що звичайно вкладається в термін «облікова політика», яка застосовується для опису сукупності обраних методик обліку стосовно конкретного економічного об'єкту, однак при застосуванні не для облікового процесу, а до управління в цілому.

Важливим питанням при тому є, в який саме спосіб формувати бізнес-модель? Відповідь на це питання відносно фінансових активів також міститься в МСФЗ 9, зокрема «бізнес-моделі з управління фінансовими активами можуть бути сформовані за способом отримання економічних вигід, за видами активів або за функціональною ознакою» [287]. Вибір підходу до визначення власної бізнес-моделі залишається повністю за підприємством.

Зрозуміло, що мета бізнес-моделі має корелювати із цілями компанії в цілому і фактично бути підпорядкована ним.

Іншими словами, з урахуванням того, який конкретно спосіб планує застосовувати компанія для отримання економічних вигід від

власних фінансових активів, вона і визначається зі своєю бізнес-моделлю, що в подальшому безпосередньо впливає на методика обліку і відображення у звітності відповідного фінансового інструменту.

Як бачимо, в даному контексті бізнес-модель є ключовим чинником впливу на облікову політику компанії, при тому вона:

- 1) відображає мету використання інструменту і процес управління ним;
- 2) розкриває спосіб отримання економічних вигід від нього, тобто засіб надходження доходів (грошових потоків) від володіння або іншого використання інструменту;
- 3) впливає на те, яку методика обліку зможе обрати у зв'язку із обраною бізнес-моделлю підприємство (в даному випадку маються на увазі вибір методики оцінки фінансового інструменту за справедливою вартістю або за амортизованою вартістю).

Ми розглянули фактичне застосування терміну «бізнес-модель» у МСФЗ 9, однак зазначимо, що у зв'язку з переносом терміну впровадження відповідного стандарту в нині діючій системі обліку і звітності це поняття використовується обмежено, і перспективи його використання в такому контексті окреслені межами його впливу лише на процес формування облікової політики стосовно однієї групи об'єктів обліку – фінансових інструментів.

Водночас вважаємо, що той факт, що цей термін взагалі потрапив до тексту МСФЗ є показовим, оскільки він чітко фокусує увагу обліковців на тому, що порядок вибору методів оцінки окремих економічних об'єктів має бути пов'язаний із тими цілями, які поставлені при розробці стратегії підприємства і конкретизовані в процесі вибору бізнес-моделі, тобто обраної політики управління активами. А отже, незважаючи на те, що мова в МСФЗ йде переважно про фінансові активи, представляється доречним зауважити, що управління будь-якими активами має виходити саме зі стратегічних орієнтирів компанії, окреслених у бізнес-моделі. Зрозуміло, що при виборі методики обліку будь-якого активу слід враховувати як мету використання активу, процес управління ним, так і спосіб отримання економічних вигід, а отже, окреслення тієї

самої бізнес-моделі стосовно напрямку діяльності компанії в цілому і стосовно окремого активу здається важливим етапом на шляху визначення і розробки облікової політики.

Так, наприклад, вважаємо, що обрана компанією бізнес-модель має бути врахована в цілому ряді ситуацій:

по-перше, в процесі коректного застосування критеріїв розмежування і визнання окремих об'єктів обліку – наприклад, для обґрунтованого відокремлення основних засобів та інвестиційної нерухомості, оскільки саме визначена бізнес-модель визначає основну мету використання відповідних об'єктів;

по-друге, при виборі моделей обліку конкретних груп об'єктів, наприклад, моделі обліку основних засобів: за первісною (історичною) або за переоціненою вартістю, при визначенні методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів; при виборі підходу щодо визнання доходів у різних конкретних ситуаціях реалізації товарів, робіт, послуг; при визначенні доцільності визнання необоротних активів в якості виведених на продаж тощо.

У даному випадку ми розуміємо, що критерії відповідного визнання об'єктів обліку передбачені МСФЗ та П(С)БО, однак чітка конкретизація бізнес-моделі компанії в цілому і відносно окремих її активів може допомогти в практичному застосуванні відповідних вимог стандартів.

Слід урахувати, що бізнес-моделі можуть розроблюватися як відносно окремих видів активів, продуктів, послуг, так і відносно компанії в цілому чи навіть групи компаній. І зрозуміло, що використання відповідного терміну в даних випадках дещо відрізняється між собою.

Саме тому ми не можемо не звернутися до розгляду суті цього поняття в роботах зі стратегічного управління.

Не дивлячись на широку вживаність терміну у бізнес-середовищі, при огляді літературних джерел простежується безліч його тлумачень, про що наголошено в статті Соолятте А.І. [288].

Однак одне з найбільш глибоких досліджень, присвячених розгляду суті поняття бізнес-моделі і її застосуванню в управлінні, міститься в роботах Остервальдера А. Так, на його думку, «бізнес-

модель – це уява про те, як організація заробляє (чи має намір заробляти) кошти. Бізнес-модель описує цінність, котру організація пропонує клієнтам, відображає здатності організації, перелік партнерів, які потрібні для створення, просування і поставки цієї цінності клієнтам, відношення капіталу, необхідні для отримання стійких потоків доходу» [289].

Згідно з підходом Остервальдера А. "бізнес-модель" логічно описує, яким чином організація створює, надає клієнтам і придбає вартість - економічну, соціальну та інші форми вартості" [289, с.11-22]. Тобто бізнес-модель не просто розкриває, що саме компанія представляє на сьогодні з точки зору наявних у неї ресурсів, але і як вона позиціонує себе в "ланцюжку створення вартості", а також як вона збирається поводитися надалі, тобто які шляхи створення вартості вона припускає використати в майбутньому? Які її перспективи і ризики в ході цього руху?

На наш погляд, у найбільш лаконічному вигляді бізнес-модель можна описати як вибраний компанією метод свого стійкого розвитку.

У межах такого підходу бізнес-модель розкриває ключові чинники успіху діяльності фірми в такому ракурсі: 1) інфраструктура - що забезпечує переваги компанії? які ресурси у неї є для створення вартості? як вона забезпечена партнерською мережею? 2) пропозиції - які товари і послуги пропонуються споживачам? 3) споживачі - цільова аудиторія; канали розподілу; взаємовідносини із споживачами; 4) фінанси - основні джерела доходів і структура витрат. Як бачимо, при описі бізнес-моделі неможливо використати тільки фінансові показники, бо вона включає і показники зі сфери маркетингу, логістики та інших.

Дещо схожим є визначення Чесброу Х., який вважає, що «бізнес-модель – це спосіб, який компанія використовує для створення цінності (вартості) і отримання прибутку» [288]. При такому підході, як бачимо, зроблено акцент на отриманні прибутку, водночас відповідне визначення менш конкретизоване і не розкриває, про яку саме цінність іде мова, на відміну від попереднього підходу Остервальдера А.

На підставі застосування ресурсного підходу наведене

визначення «бізнес-моделі» в роботі Сазонова А. Так, на думку дослідника, «бізнес-модель – це така, що може бути реалізована фінансово (критерій – достатність капіталу для старту і/або продовження бізнесу), обрана система використання ресурсів. Мета системи – отримання прибутку» [290]. У даному визначенні хоча і акцентується увага на ресурсах, все одно ключовим є спрямованість на отримання прибутку.

Як бачимо, незважаючи на несуттєві відмінності у наведених визначеннях, в усіх випадках чітко простежується тлумачення змісту категорії бізнес-модель крізь призму орієнтації на цінність, тобто на клієнта. За формулюванням Соолятте А., цей підхід є спрямованим на зовнішнє середовище організації [288]. Однак поряд із ним в літературі і в практиці можна зустріти і дещо інший підхід, а саме «підхід, спрямований всередину організації, або підхід, орієнтований на процеси/ролі» [291].

До такого підходу можна віднести, наприклад, визначення, запропоноване в [291]: «бізнес-модель – це набір запланованих дій (іноді їх називають бізнес-процесами), спрямованих на отримання доходу на ринку» [291, с. 61].

Також орієнтованим на процеси є наступне визначення «бізнес-модель – це опис підприємства як складної системи із заданою точністю. У межах бізнес-моделі відображаються всі об'єкти (сутності), процеси, правила виконання операцій, існуюча стратегія розвитку, а також критерії оцінки ефективності функціонування системи» [288].

Дві різноспрямовані позиції щодо тлумачення змісту бізнес-моделі пов'язані із різницями у підходах до ведення бізнесу, перший підхід орієнтує на результати і цінності, котра компанія створює для всіх зацікавлених осіб, а другий – фактично орієнтує на технологічні аспекти створення такої цінності.

Особливе місце серед визначень суті поняття «бізнес-модель» займає тлумачення, запропоноване в роботі Виходця Ю.С. і Міронова В.А. [292, с.57-58]. При тому дається таке визначення:

- «бізнес-модель – це сукупність ролей і зв'язків, які реалізуються суб'єктом підприємницької діяльності для отримання позитивного фінансово-економічного результату в межах

певної конструкції інтересів;

- конструкція інтересів – сукупність мотивів, позицій і намірів конкретних учасників конкретного ланцюжка створення вартості, яка зумовлює найбільш вірогідні рішення в галузі: росту і домінування на ринку; роботи з мінімізації ризиків, роботи зі збільшення маржи» [292, с.57-58].

Як бачимо, особливістю підходу є те, що автори пропонують розглядати «бізнес-модель» крізь призму поняття «економічні інтереси». І таке розуміння здається логічним, оскільки саме від уміння забезпечити певний консенсус економічних інтересів між всіма зацікавленими особами, що мають відношення до підприємства, залежить економічна стійкість підприємства і реальна реалізація відповідної бізнес-моделі. До того ж, якщо вести мову про розкриття бізнес-моделі компанії при складанні корпоративної звітності, то в такому контексті зв'язок з ідеєю забезпечення консенсусу інтересів зацікавлених осіб стає ще більш явним, оскільки сам факт розкриття суто управлінської інформації для зовнішніх користувачів має на меті залучення їх до більш широкої співпраці щодо всіх напрямів діяльності компанії – і відносно залучення фінансових ресурсів з боку потенційних інвесторів, і з точки зору формування власної цінності для реальних і потенційних контрагентів: як для постачальників, так і для покупців, і таке інше.

Окремо хотілося б наголосити, що поняття бізнес-моделі і поняття стратегії діяльності компанії не є тотожними, про що чітко вказує в своїй роботі Соолятте А.І. Так, для розкриття взаємозв'язку автор використовує запропоновану Леві М. (Levy M.) формулу «рівняння цінності»: $V=MS$, де $V = \text{Value}$ (Цінність), $M=\text{Model}$ (Бізнес-модель), $S = \text{Strategy}$ (Стратегія) [288; 292, с.60].

Дуже важливим питанням є класифікація бізнес-моделей. Ці аспекти достатньо глибоко опрацьовані в роботах [288; 293]. Так, в основу класифікації так званих «архетипів бізнес-моделей», що була розроблена групою фахівців Масачусетського технологічного університету – MIT Business Model Archetypes [288; 293], покладені: 1) типи прав на активи, які реалізує компанія; 2) основний вид активів, які використовуються в бізнесі. У першому випадку відокремлені чотири базові бізнес-моделі: Створювач (Creator),

Дистриб'ютор (Distributor), Власник (Landlord), Брокер (Broker). У другому випадку розмежовані чотири типи активів, які є переважними для даного бізнесу: фізичні, фінансові, нематеріальні або людські. При встановленні взаємозв'язку між типами активів, що використовуються компанією, і типами прав на активи, які нею реалізуються, в остаточному варіанті передбачено розмежування 16 типів бізнес-моделей [288; 292, с.60; 293].

У межах нашого дослідження, яке спрямоване на з'ясування напрямів впливу поняття «бізнес-модель» на побудову облікової системи, хотілося б зазначити, що від того, який конкретний тип бізнес-моделі обирає підприємство, як вже зазначалося вище, багато в чому залежить порядок визнання її активів, а також доходів і витрат від відповідної діяльності. Наприклад, якщо мова йде про власника матеріальних активів, який отримує дохід в основному від володіння ними, то відповідні активи швидше за все є інвестиційною власністю згідно з вимогами бухгалтерського обліку, а якщо той же власник матеріальних активів використовує їх для процесів діяльності, пов'язаних із суттєвим перетворенням вартості, тобто для виробничих цілей, то ті ж самі активи є основними засобами. Отже, бізнес-модель розкриває основний напрям використання ресурсів для отримання економічних вигід компанією і в такому контексті є важливим елементом як з точки зору визнання і оцінки об'єктів, так і з точки зору управління ними.

Для можливості використання поняття «бізнес-модель» у процесі ведення обліку і складання звітності вважаємо за доцільне чітко визначитися з тим, які основні складові мають бути відокремлені при його тлумаченні. Одразу ж хотілося б зауважити, що складові елементи бізнес-моделі деякі із дослідників також тлумачать дуже широко.

Так, наприклад, Джуді МакКей (Judy McKay) і Пітер Маршалл (Peter Marshall) у складі елементів бізнес-моделі називають наступні: управління відношеннями з клієнтами (в тому числі ціннісна пропозиція); асортимент товарів і послуг, процеси і дії; необхідні ресурси, постачальників і бізнес-мережі; фінансову стійкість (у тому числі джерела доходу) [288].

Остервальдер А. дає ще більш детальну конкретизацію

складових бізнес-моделі і відносить до них одразу 9 елементів: споживчі сегменти; ціннісні пропозиції; мережі збуту; взаємовідносини із клієнтами; потоки надходження доходів; ключові ресурси; ключові види діяльності; ключові партнери; структура витрат [289].

Ключові елементи можуть бути розмежовані або дещо згруповані, але це не змінює суті, в будь-якому випадку бізнес-модель має давати відповідь на питання: що саме компанія пропонує ринку, споживачам, яку конкретну цінність створює і яким чином вона в змозі забезпечити цей процес всіма видами ресурсів.

При побудові Інтегрованої звітності поняття бізнес-моделі виходить на перший план, оскільки саме розкриття широкому колу зацікавлених осіб-користувачів звітності стратегічних планів діяльності компанії з освітленням найбільш важливого питання: яким чином компанія планує створювати вартість у майбутньому, ставиться за мету. З урахуванням такої мети ключовими елементами бізнес-моделі при складанні Інтегрованої звітності мають стати наступні:

- 1) склад продуктів і послуг, які пропонуються споживачам і які становлять для них цінність;
- 2) опис системи створення цінності з розкриттям інформації про постачальників, інших суттєвих контрагентів, цільових клієнтів, із акцентом на ланцюжок створення вартості;
- 3) опис складу ресурсів всіх видів, які компанія застосовує в процесі створення вартості – фінансових, матеріальних, нематеріальних;
- 4) опис фінансової моделі компанії, яка має розкрити, по-перше, способи отримання доходів (економічних вигід), по-друге, структуру витрат.

Якщо повернутися до вище розглянутих підходів щодо визначення бізнес-моделі, то, як бачимо, для цілей складання Інтегрованої звітності більш доцільно застосування підходу, зорієнтованого на зовнішнє середовище, тобто підходу, що розкриває цінність для клієнта, ніж технологічні аспекти бізнес-процесів.

Однак постає запитання: а для чого взагалі розкривати інформацію про бізнес-моделі у звітності? Що це може дати?

Вважаємо, що головне, що дозволяє зробити розкриття відповідної інформації, полягає в наступному:

- 1) наявність інформації про бізнес-модель дозволяє отримати більш повне уявлення про стратегічні заходи, що застосовуються компанією, а отже, ці дані можуть бути використані для оцінки й аналізу ефективності обраної стратегії порівняно із аналогічними компаніями;
- 2) розуміння бізнес-моделі полегшує якісну оцінку як інвестиційної привабливості компанії, так і її потенціалу;
- 3) розкриття бізнес-моделі дає можливість чітко зрозуміти коректність віднесення активів компанії до їх конкретних видів і зробити висновок про адекватність вибраних методів оцінки;
- 4) введення інформації про бізнес-модель до складу Інтегрованої звітності є корисним не лише для реальних чи потенційних інвесторів, а й для її керівництва, тобто для внутрішніх користувачів звітності. Акцент на необхідність визначення бізнес-моделі і її формулювання звертає увагу менеджерів взагалі на необхідність її чіткого опрацювання й окреслення всіх основних складових, а отже, може бути шляхом для оптимізації бізнесу як відносно обраної стратегії, так і конкретних заходів її реалізації. Вважаємо, що саме по собі розуміння того, як компанія створює і як планує створювати цінність у майбутньому, є дуже важливим для підтримання стійкого розвитку фірми.

Якщо ж урахувати той факт, що сьогодні глобальна фінансова криза, на жаль, не завершилася, то акцентування увагу на тому, наскільки фактично застосовані і ті, що планують застосовуватися, бізнес-моделі є ефективними і забезпеченими з ресурсної точки зору, є дуже важливим механізмом запобігання майбутніх втрат і можливістю чітко з'ясувати свої стратегічні позиції і залишитися в бізнесі, незважаючи на складні загальні економічні умови.

Як бачимо, розуміння поняття «бізнес-моделі» для цілей складання Інтегрованої звітності набагато ширше, ніж те, що

зустрічається в його нинішньому вигляді в МСФЗ 9. Якщо зараз бізнес-модель розглядається лише як сукупність обраних методик управління фінансовими активами, то при застосуванні в межах концепції Інтегрованої звітності це поняття постає фактично як модель, що розкриває механізм створення вартості відносно компанії в цілому.

Отже, поняття «бізнес-моделі» в найближчі роки буде важливим поняттям, що так чи інакше вплине на показники обліку і звітності компанії.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі основні висновки:

1. Поняття «бізнес-модель» доцільно застосовувати в процесі розробки облікової політики окремих економічних об'єктів, зокрема: необоротних активів, фінансових активів, доходів і витрат тощо. Від обраної підприємством бізнес-моделі відносно відповідних активів можуть змінюватися методи їх оцінки, а отже, і відображення в обліку і звітності.
2. Взаємозв'язок між визначенням окремих методик обліку в обліковій політиці підприємства і його бізнес-моделлю в цілому, а також бізнес-моделлю стосовно окремих об'єктів постає прямим і безпосереднім. Мета використання активу визначається бізнес-моделлю, а отже, визначає його класифікаційні характеристики і є основою для коректного застосування критеріїв визнання, а отже, й обліку.
3. Складові бізнес-моделі компанії в цілому мають стати важливою частиною показників, що наводяться в Інтегрованій звітності компанії, і забезпечити розкриття того, яким чином компанія створює і планує створювати вартість. Введення інформації про бізнес-модель до складу корпоративної звітності є корисним як для інвесторів, так і для внутрішніх користувачів звітності, оскільки акцентує увагу на важливості пошуку реального механізму реалізації обраної стратегії, а також на необхідності встановлення зв'язку між стратегією, бізнес-моделлю і наявними ресурсами компанії.

6.4. Склад показників Інтегрованого звіту – підхід до визначення

Одним із найбільш важливих і в остаточному вигляді невіршених питань постає питання: які показники повинні потрапити до складу Інтегрованої звітності?

Як планується, в інтегрованому звіті мають наводитися два види інформації: фактична і прогнозна. Також такий звіт має містити поряд із фінансовою інформацією і нефінансову управлінську інформацію. Тобто розширюються межі звітності, а отже, виникають нові завдання перед обліковою системою, оскільки вона має забезпечити її створення.

Відповідно до підходу Міжнародного Комітету з Інтегрованої звітності передбачається розкриття у взаємозв'язку цілої низки показників, що стосуються:

- огляду організації і її бізнес-моделі;
- опису середовища, в якому працює організація, у тому числі ризиків і можливостей;
- стратегічних цілей і стратегії їх досягнення;
- корпоративного управління і винагород;
- виробничих показників, у тому числі фінансових і нефінансових;
- прогнозу на майбутнє [276, с.15].

Як бачимо, у межах такого підходу фінансова звітність, що складається за фактичними даними, виступатиме лише частиною загального набору елементів змісту Інтегрованої звітності, причому вона потрапляє у блок "виробничі показники", де власне, окрім фінансових показників, повинні наводитися й інші нефінансові показники.

Тобто в інтегрованому звіті з шести наведених інформаційних блоків лише один прямим чином формується бухгалтерським обліком в його нині діючому вигляді, все інше – це управлінська інформація нефінансового характеру, яку облікова система має запросити в інших підрозділів, скоординувавши зусилля і забезпечивши взаємопов'язане подання даних.

Відмітимо, що ряд елементів змісту Інтегрованої звітності вже сьогодні є присутнім у корпоративній звітності компаній. Так, у більшості випадків у звітності наводиться огляд організації, тобто її мета (місія), основні види діяльності, склад товарів, робіт або послуг; розкриваються окремі елементи корпоративного управління і винагороди управлінського персоналу; і природно присутні фактичні показники виробничо-господарської діяльності, а в деяких випадках і їх аналіз.

Однак головна проблема в тому, що у більшості випадків інформація корпоративної звітності, що виходить за межі фінансових показників, у практиці вітчизняних підприємств, як правило, подається формально.

У кінцевому підсумку, якщо взяти до уваги більшість корпоративних звітів вітчизняних суб'єктів господарювання, то вони фактично є такими, що взагалі не вимагаються особами, що можуть бути зацікавленими в інформації для інвестування коштів та інших цілей.

І найгірше полягає в тому, що нинішня корпоративна звітність відображає фактично сформовану ментальність українського топ-менеджменту, рівно як і облікового персоналу, який відповідає за її складання. А за таких умов важко говорити про можливість використання даних звітності для залучення додаткових інвестицій, тим більше іноземних.

На підставі підходу, представленого в аналітичних матеріалах «Підготовка річних звітів: останні тренди і кращі практики» [286], ми здійснили власний аналіз за даними 50 публічних українських компаній, що оприлюднюють звітність, і визначили такі основні тенденції.

Результати аналізу представлені в табл. 14.

Як в російській, так і в українській практиці складання річної звітності за 2011 рік всі звіти можна розподілити на дві групи: «стандартні (типові)» звіти і звіти, що містять так звану «передову практику». При тому в межах останньої представлені найкращі з позицій розкриття інформації корпоративні звіти.

**Огляд основних особливостей корпоративної звітності
стосовно розкриття нефінансової інформації
(складено за даними звітності 50 публічних компаній України
за 2011 рік за підходом [286])**

| № | Напрями розкриття інформації | Стандартний звіт | Передова вітчизняна практика |
|---|---|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| <i>1. Стратегія</i> | | | |
| 1.1. | Стратегія, стратегічні цілі | Представлена загальними фразами | Стратегічні цілі конкретизовані |
| 1.2 | Оцінка чинників зовнішнього середовища і внутрішніх чинників, що можуть стати на перешкоді стратегії розвитку | Констатація загальної складної економічної ситуації в країні, проблем податкового тиску тощо | Конкретизація чинників зовнішнього середовища і проблем внутрішнього характеру, з якими доводиться стикатися підприємству в поточний період і в найближчій перспективі |
| <i>2. Діяльність компанії за звітний період</i> | | | |
| 2.1. | Опис діяльності | Наявні типові фінансові показники, але відсутній докладний опис і оцінка результатів діяльності | Наявні як типові фінансові показники звітності, так і докладний опис результатів діяльності компанії з урахуванням її особливостей, тенденцій розвитку тощо |
| 2.2. | Корпоративне управління | Взагалі відсутня або формальна, згорнута інформація про роботу Ради директорів, правління | Деталізована інформація про роботу Ради директорів, правління й основні прийняті рішення |
| 2.3 | Ризики і управління ними | Взагалі не розкриті | Ризики названі, згруповані за групами і є окремі пропозиції щодо їх мінімізації |
| 2.4 | Інновації | Відсутні | Присутні і розглядаються як чинник підвищення конкурентоспроможності компанії і підвищення її економічної стійкості |

Продовження табл. 14

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|-----|---|--------------|---|
| 2.5 | Соціальна й екологічна відповідальність | Не освітлена | Частково освітлені напрями рішення екологічних проблем, соціальної відповідальності, як правило, представлені у вигляді благодійної діяльності. Опис систематичної діяльності, спрямованої на вирішення екологічних і соціальних проблем на підставі Концепції стійкого розвитку, відсутній |
| 2.6 | Оцінка аспектів стійкого розвитку | Відсутній | Зустрічаються лише окремі аспекти управління стійким розвитком |

Як бачимо, в більшості стандартних корпоративних звітів взагалі не простежуються тенденції сучасних підходів до розкриття стратегічної і нефінансової інформації.

Лише в окремих компаніях, яких налічується не більше 5 із 50, що були обстежені (тобто 10% з досліджених), є окремі елементи розкриття стратегії, ризиків, впливу зовнішніх чинників, питань здійснення інновацій, а також екологічних і соціальних аспектів. Отже, звітність більшості українських підприємств дуже слабо реагує на зміни зовнішнього середовища і загальні світові вимоги.

Фактично можна констатувати, що відрив вітчизняної корпоративної звітності від передового досвіду кращих західних компаній вельми суттєвий.

Якщо узагальнити і поставити чітке запитання: чого немає в нинішній корпоративній звітності і що в ній повинно з'явитися при переході до формату Інтегрованої звітності? Ключове, на наш погляд, це те, що в Інтегрованій звітності повинне з'явитися детальне розкриття "бізнес - моделі" компанії, про яку йшла мова вище, опис її стратегії, ризиків і можливостей її реалізації. Тобто в звітності мають бути ширше представлені показники не стільки фінансового характеру, скільки управлінського, причому з обґрунтуванням стратегії управління усіма видами ресурсів, причому не лише фінансовими, але і матеріальними, інтелектуальними тощо.

Також хотілося б звернути увагу на те, що особливістю Інтегрованої звітності є важливе з позицій громадянського

суспільства комплексне розкриття в ній фінансових, соціальних і екологічних питань. Сама ідея її формування виникла у межах Концепції стійкого розвитку [294; 295]. Зараз же звітність щодо стійкого розвитку фактично переростає в єдиний формат Інтегрованої звітності, що цілісно відбиває взаємопов'язані показники фінансів, соціальної відповідальності бізнесу й екології.

І це цілком зрозуміло, оскільки стійкий розвиток, як правильно зазначає Антонов Д.П., «включає три складові – економічну, соціальну й екологічну, котрі є взаємозалежними» [294]. При тому автор зазначає, що Концепція стійкого розвитку в її широкому розумінні не стосується стійкості конкретного підприємства чи організації, «стійкість окремої організації може відповідати, а може не відповідати стійкості суспільства в цілому» [294]. З одного боку, зроблений висновок є зрозумілим і таким, що підтверджується практичним досвідом, однак, з іншого боку, як нам здається, при такому підході втрачається важливе розуміння того, що лише за умови дотримання балансу інтересів господарюючих суб'єктів і суспільства в цілому може бути забезпечена ефективна реалізація відповідної Концепції. При тому обов'язково слід враховувати те, що стійкість регіону пов'язана зі стійкістю окремих суб'єктів, а стійкість держави у свою чергу залежить від стійкості регіонів, що в неї входять тощо. Тобто різні рівні розгляду стійкого розвитку взаємопов'язані між собою. І в такому контексті в розробці Інтегрованої звітності стають зацікавлені як самі підприємства, оскільки вона дозволяє їм підтримувати власний стійкий розвиток, бо сприяє формуванню гідної ділової репутації серед широкого кола зацікавлених осіб, так і спільнота, якій стає доступною інформація про внесок кожного господарюючого суб'єкта у підтримання стійкого розвитку більш високих рівнів – регіону, держави, світу.

Слід зазначити, що стосовно звітності з питань стійкого розвитку на сьогоднішній день є розроблені рекомендації відносно того, які показники потребують розкриття [295] за окремим напрямками, зокрема до неї входять: показники економічної результативності; показники екологічної результативності; показники результативності в галузі прав людини; показники результативності підходів до організації праці; показники результативності в галузі відповідності

за продукцією; показники результативності взаємодії з суспільством [295].

Водночас, як бачимо, звітність з питань стійкого розвитку є дуже різноспрямованою і, на нашу думку, до складу Інтегрованої звітності слід вводити більш обмежене коло показників, інакше через перенавантаження можуть виникнути складності зі сприйняттям інформації з боку користувачів.

Так, зі складу показників звітності зі стійкого розвитку до складу показників Інтегрованої звітності, на нашу думку, доцільно ввести лише 3 групи ключових показників: економічної результативності; екологічної результативності, в т.ч. екологічності продукції; результативності соціальної діяльності. Решта показників, хоча і є значущими, однак з метою оптимізації складу звіту може бути скорочена.

Більш того, слід додати, що Інтегрований звіт, крім показників стійкого розвитку, має включати традиційну складову – фінансову звітність, а також додатково звітність з корпоративного управління й інформацію про прогностичні показники і розшифрування стратегії, а отже, слід не допустити наявності надлишкової інформації.

Наше бачення того, якою має бути структура складових Інтегрованого звіту, представлена на рис.10.

Відзначимо, що роль облікової системи підприємства в процесі формування Інтегрованої звітності є ключовою, бо на неї покладається завдання пов'язати усе різноманіття показників стратегії, бізнес-моделі, прогностичних і фактичних показників у межах єдиного і системно впорядкованого документа, в якому буде видно головне, – реальність стратегії розвитку бізнесу і її забезпеченість фінансовими й іншими видами ресурсів.

Особливо важливим є саме те, що вся інформація, яка подається в інтегрованому звіті, має носити взаємопов'язаний характер, тобто мова йде не про простий набір розрізнених показників, які взагалі-то і зараз формуються компаніями, а про цілісне й узгоджене подання інформації про стратегію підприємства на шляху створення ним вартості із розкриттям повного забезпечення цієї стратегії всіма необхідними ресурсами, з описом можливостей, загроз і ризиків, що можуть виникнути на шляху її реалізації.

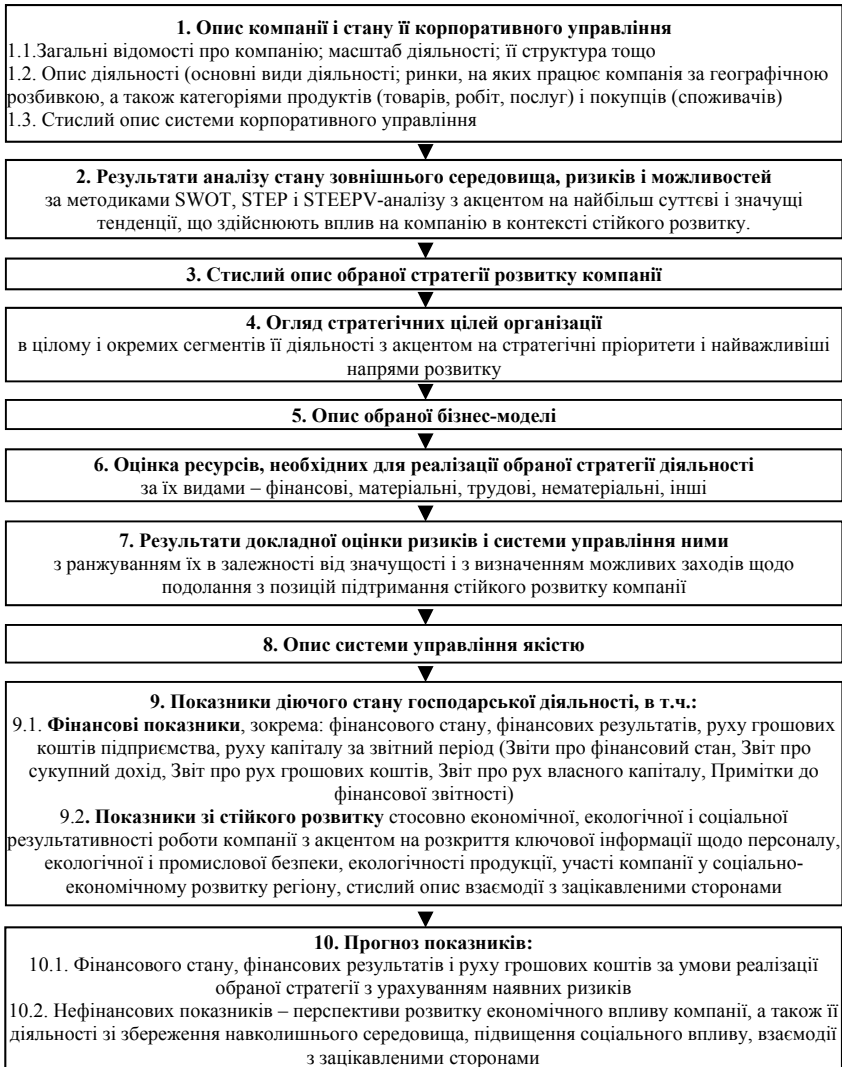


Рис. 10. Складові Інтегрованого звіту
(власна розробка на підставі [276; 278; 286; 294; 295])

Вважаємо, що запропоноване коло складових Інтегрованого звіту, з одного боку, є достатнім для того, щоб отримати всебічне уявлення про стан діяльності компанії і перспективи її розвитку, а з іншого боку, не містить надлишкових і несуттєвих даних.

Наведення відповідної інформації у взаємопов'язаному вигляді дає переваги з позицій практично всіх груп користувачів звітності, оскільки:

- 1) забезпечує більш високий рівень довіри до звітності з боку потенційних інвесторів і фінансово-кредитних установ, що є сприятливим чинником для залучення інвестицій і позикових коштів, а також непрямым шляхом сприяє зменшенню трансакційних витрат компанії;
- 2) підвищує ділову репутацію компанії в цілому, знижує репутаційні ризики, сприяє встановленню відкритих відносин зо всіма контрагентами, працівниками й іншими зацікавленими особами;
- 3) сприяє більшій увазі з боку керівництва до системи управління ризиками, системи управління якістю, економічної, екологічної і соціальної безпеки;
- 4) підвищує відповідальність менеджменту в частині розробки стратегії розвитку компанії, визначення бізнес-моделей для конкретних ситуацій, а також переведення стратегії в коло чітко окреслених показників із розкриттям того, як вони забезпечені всіма видами ресурсів;
- 5) в цілому сприяє підвищенню економічної безпеки і стійкого розвитку підприємства;
- 6) забезпечує докладне інформування спільноти про участь компанії у соціально-економічному розвитку регіону і підтриманні його екологічної і економічної безпеки та таке інше.

Отже, Інтегрована звітність має суттєві переваги порівняно з традиційною корпоративною звітністю і, на наш погляд, її запровадження дасть широкі перспективи для підтримання стійкого розвитку як окремих господарюючих суб'єктів, так і в цілому регіону, країни, світу.

ПІСЛЯМОВА

Розгляд сучасного стану інституціонального середовища в Україні довів, що головною проблемою, що стоїть на перешкоді підтримання економічної безпеки і стійкого розвитку вітчизняних підприємств, є проблема суттєвого і шкідливого інституціонального тиску, який здійснюється практично за всіма напрямками господарювання і негативно впливає як на стан господарської діяльності господарюючих суб'єктів, так і на їх облікову систему.

У свою чергу розвиток облікової системи можливий лише за умови зниження відповідного інституціонального і особливо податкового тиску на підприємства з боку державних інститутів. Причому такий розвиток має здійснюватися виключно на інтеграційних засадах, бо саме інтеграція дозволяє максимально використати синергетичний ефект і забезпечити збалансоване і комплексне задоволення інформаційних потреб широкого кола зацікавлених осіб в обліковій інформації.

Дослідивши деякі з теоретичних і концептуальних питань розвитку інтеграційних процесів в обліковій системі України, ми розкрили зв'язок функції обліку з іншими функціями управлінського циклу, обґрунтували власний підхід відносно визначення місця цілісної облікової системи в управлінні економічною безпекою і стійким розвитком підприємства; надали власне бачення щодо предмету і класифікації об'єктів обліку як в частині їх традиційного складу, так і відносно нових об'єктів облікового моделювання, а саме трансакційних витрат; прийшли до висновку, що найбільш важливим напрямом інтеграції в сучасних умовах є інтеграція в межах самої системи бухгалтерського обліку, яка стосується узгодження обліку для цілей складання фінансової і податкової звітності, а також інтеграції між фінансовим і управлінським обліком, які лише у їх взаємопов'язаному розвитку здатні задовольнити різноманітні вимоги як внутрішніх, так і зовнішніх

користувачів.

Водночас інтеграційні процеси – це не лише внутрішні аспекти інтеграції в межах облікової системи, це і процеси інтеграції обліку з іншими функціями управлінського циклу. Результатом таких інтеграційних процесів у найближчій перспективі, на наш погляд, мають бути два основних продукти, по-перше, різноманітна управлінська звітність, по-друге, Інтегрована звітність, завдання складання якої має бути покладено на обліковий підрозділ, однак при складанні якої має використовуватися не лише фінансова інформація, а й інформація управлінської спрямованості нефінансового характеру.

У свою чергу бухгалтерський облік як ключова функція управління і центральна складова інформаційної системи підприємства, на наш погляд, має взяти на себе координаційну роль відносно складання Інтегрованої звітності і тим самим забезпечити подання узгодженої і якісної інформації всім зацікавленим особам, що мають відношення до підприємства.

Лише за таких умов, по-перше, облік не втратить своїх позицій в системі управління, по-друге, забезпечить максимальну реалізацію своїх можливостей в системі управління економічною безпекою і стійким розвитком господарюючого суб'єкта.

ДОДАТКИ

Додаток А

Оцінка ступеня практичного застосування принципів бухгалтерського обліку, задекларованих в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» на підставі обстеження системи обліку і звітності 20 промислових підприємств м. Одеси

| № з/п | Назва принципів | Ступінь практичного застосування принципів в бухгалтерському обліку | | | Доцільність удосконалення | | |
|-------|---|---|---------|--------|---|---|--------------------------------------|
| | | висока | середня | низька | за рахунок уточнення змісту принципу чи його заміни | за рахунок поліпшення методичного забезпечення обліку | за рахунок підвищення статусу обліку |
| 1 | Обачність | - | - | + | + | + | + |
| 2 | Повне висвітлення | - | - | + | + | + | + |
| 3 | Автономність | + | - | - | - | + | + |
| 4 | Послідовність | | - | + | - | + | + |
| 5 | Безперервність | + | - | - | - | + | + |
| 6 | Нарахування та відповідність доходів і витрат | - | + | - | + | + | + |
| 7 | Превалювання сутності над формою | - | - | + | - | + | + |
| 8 | Історична (фактична) собівартість | - | + | - | + | + | + |
| 9 | Єдиний грошовий вимірник | + | - | - | + | + | - |
| 10 | Періодичність | + | - | - | - | + | - |

**Оцінка ступеня практичного застосування національних
Положень (стандартів) бухгалтерського обліку
на підставі обстеження системи обліку
і звітності 20 промислових підприємств м. Одеси**

| № з/п | Назва принципів | Ступінь практичного застосування норм П(С)БО в бухгалтерському обліку і при складанні звітності | | | |
|-------|--|---|----------------------------------|---|---|
| | | <i>використовуються повністю</i> | <i>використовуються частково</i> | <i>не використовуються через відсутність відповідного об'єкту</i> | <i>не використовуються через інші причини</i> |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» | 20 | - | - | - |
| 2 | П(С)БО 2 «Баланс» | 20 | - | - | - |
| 3 | П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» | 20 | - | - | - |
| 4 | П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» | 20 | - | - | - |
| 5 | П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» | 20 | - | - | - |
| 6 | П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» | 15 | 5 | - | - |
| 7 | П(С)БО 7 «Основні засоби» | 2 | 18 | - | - |
| 8 | П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» | 2 | 18 | - | - |
| 9 | П(С)БО 9 «Запаси» | 2 | 18 | - | - |
| 10 | П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» | 4 | 16 | - | - |
| 11 | П(С)БО 11 «Зобов'язання» | 2 | 18 | - | - |

Продовження додатку Б

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|----|--|---|----|----|----|
| 12 | П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» | - | 9 | 11 | - |
| 13 | П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» | - | - | - | 20 |
| 14 | П(С)БО 14 «Оренда» | 2 | 13 | 5 | - |
| 15 | П(С)БО 15 «Дохід» | 2 | 18 | - | - |
| 16 | П(С)БО 16 «Витрати» | 2 | 18 | - | - |
| 17 | П(С)БО 17 «Податок на прибуток» | 3 | 17 | - | - |
| 18 | П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» | 5 | 6 | 9 | - |
| 19 | П(С)БО 22 «Вплив інфляції» | - | - | - | 20 |
| 20 | П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» | 1 | 2 | 17 | - |
| 21 | П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» | 3 | 17 | - | - |
| 22 | П(С)БО 26 «Виплати працівникам» | 1 | 19 | - | - |
| 23 | П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» | 2 | 18 | - | - |
| 24 | П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» | - | - | - | 20 |
| 25 | П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» | - | - | 20 | - |
| 26 | П(С)БО 31 «Інвестиційна нерухомість» | - | 6 | 10 | 4 |
| 27 | Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» | - | - | - | 20 |

Онтологічна матриця конфліктів економічних інтересів користувачів облікової інформації

| Користувачі облікової інформації – зацікавлені особи | Внутрішнє середовище | | | | Зовнішнє середовище | | | | Суспільні інститути | | | | |
|--|--|--|--|--|---|--|---|---|--|--|--|--|--|
| | Власники | Персонал | Державні інститути | Інститути ринкового середовища (контрагенти) | Суспільні інститути | | | | | | | | |
| Мажоритарні власники | Меншість (міноритарні власники) | Випідні управлінські персонал | Управлінський персонал середнього і нижчого рівня | Звичайні працівники | Конкуренти | Фінансово-кредитні установи | Покупці | Постачальники | Транспортні організації | Інші контрагенти | Громадська | | |
| 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 |
| 1. Отримання доходу від капіталу 2. Ріст ринкової вартості компанії 3. Отримання владних повноважень від керування | 1. Отримання достатнього рівня зарплати і інших заохочувальних виплат 2. Отримання права на участь в капіталі 3. Отримання доходу за рахунок контрольованої над управлінням або пере управління частини витрат 4. Нематеріальні стимули (владні повноваження, ріст ділової репутації) | 1. Отримання достатнього рівня зарплати і інших заохочувальних виплат 2. Отримання права на участь в капіталі 3. Отримання доходу за рахунок контрольованої над управлінням або пере управління частини витрат 4. Нематеріальні стимули (владні повноваження, ріст ділової репутації) | 1. Отримання достатнього рівня зарплати і інших заохочувальних виплат 2. Отримання права на участь в капіталі 3. Отримання доходу за рахунок контрольованої над управлінням або пере управління частини витрат 4. Нематеріальні стимули (владні повноваження, ріст ділової репутації) | 1. Отримання достатнього рівня зарплати і інших заохочувальних виплат 2. Отримання права на участь в капіталі 3. Отримання доходу за рахунок контрольованої над управлінням або пере управління частини витрат 4. Нематеріальні стимули (владні повноваження, ріст ділової репутації) | 1. Отримання суми податкових платежів, не нижче, ніж встановлені межі податкової навантаження 2. Отримання суми податкових платежів, не вище, ніж встановлені межі податкової навантаження 3. Отримання суми податкових платежів, не вище, ніж встановлені межі податкової навантаження 4. Отримання суми податкових платежів, не вище, ніж встановлені межі податкової навантаження | 1. Отримання інформації про особливості діяльності державного органу 2. Отримання суми платежів за виданими дозволів, запровадженням господарської діяльності 3. Отримання суми платежів за виданими дозволів, запровадженням господарської діяльності 4. Отримання суми платежів за виданими дозволів, запровадженням господарської діяльності | 1. Збереження частини ринку чи частини ринку 2. Збільшення частини ринку 3. Підтримання стабільності частини ринку 4. Підтримання стабільності частини ринку | 1. Отримання доходу у вигляді плати за обслуговування суб'єкта господарювання 2. Отримання доходу у вигляді вибуття по позиках 3. Підтримання вільної фінансової стабільності частини ринку 4. Підтримання вільної фінансової стабільності частини ринку | 1. Отримання повного задоволення своїх споживчих потреб за рахунок ринку 2. Отримання повного задоволення своїх споживчих потреб за рахунок ринку 3. Підтримання повного задоволення своїх споживчих потреб за рахунок ринку 4. Підтримання повного задоволення своїх споживчих потреб за рахунок ринку | 1. Розширення області завоювань за рахунок стійкої компанії 2. Розширення області завоювань за рахунок стійкої компанії 3. Підтримання області завоювань за рахунок стійкої компанії 4. Підтримання області завоювань за рахунок стійкої компанії | 1. Розширення області завоювань за рахунок стійкої компанії 2. Розширення області завоювань за рахунок стійкої компанії 3. Підтримання області завоювань за рахунок стійкої компанії 4. Підтримання області завоювань за рахунок стійкої компанії | 1. Розширення області завоювань за рахунок стійкої компанії 2. Розширення області завоювань за рахунок стійкої компанії 3. Підтримання області завоювань за рахунок стійкої компанії 4. Підтримання області завоювань за рахунок стійкої компанії | 1. Забезпечення екологічної безпеки діяльності компанії 2. Забезпечення реалізації соціальних програм |

І Продовження Додатку В

| | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|--|--|--|---|---|---|--|---|--|--|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 |
| Суть конфлікту економічних інтересів як вид економічної діяльності для підприємства | 1. Конфлікт впливу на бізнесі 2. Конфлікт розподілу доходів 3. Конфлікт економічної загрози для підприємства | 1. Невплата дивидендів або виплати на бізнесі 2. Занеження ринкової вартості компанії, зменшення курсу акцій | 1. Недостатній рівень винагороду у вигляді зарплати чи інших заохочувальних виплат 2. Недостатнє використання підприємств | 1. Низький рівень зарплати 2. Недостатній «соціальний пакет» | 1. Низький рівень зарплати 2. Недостатній «соціальний пакет» | 1. Отримання податкових надходжень в сумі встановленого для галузі рівня податкової навантаження, незалежно на рівень результатів господарської діяльності 2. Отримання необритуальних штрафних санкцій 3. Отримання додаткових чеків за вилучення порушення чинного законодавства як частки трансакційних витрат | 1. Отримання податкових надходжень в сумі встановленого для галузі рівня податкової навантаження, незалежно на рівень результатів господарської діяльності 2. Отримання необритуальних штрафних санкцій 3. Отримання додаткових чеків за вилучення порушення чинного законодавства як частки трансакційних витрат | 1. Розширення видених ризиків збуту через застосування агресивної стратегії | 1. Необритуальні податки відсотків ставок на позички | 1. Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди | 1. Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди | 1. Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди | 1. Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди | 1. Порушення рівня екологічності безпеки 2. Непорядкування умов легального управління спротивом з офіційним законодавством гарантії |
| Конкретні прилади конфлікту економічної загрози | Захват бізнесу одним або групою макситарних власників 2. Конфлікт між акціонерами бізнесу 3. Конфлікт між групами | Змова з одним або групою макситарних власників з метою зменшення вартості акцій по записанім цінам | Змова з реальним чи потенційним Ридером 2. Мабашу у вигляді виплати на користь менеджменту персоналу 3. Проіах конфіденційної інформації | Збільшення суми трансакційних витрат компанії у угодах, на які управлінський персонал середнього рівня | Збільшення капіталізація фірми 2. Збільшення частки у підприємстві, страві | 1. Суворі позови до державних органів 2. Використання ресурсів 3. Агресивна манера ведення переговорів | 1. Нархування необритуальних штрафних санкцій 2. Використання державних органів 3. Агресивна манера ведення переговорів | 1. Застосування засобів неформального контролю у конкурентів 2. Застосування агресивної політики по захвату бізнесу конкурента | 1. Зависання відсотків ставок до державних органів 2. Зависання відсотків ставок на позички | 1. Ураження репутації 2. Судова діяльність 3. Недосконала організація по розрахунку нарах | 1. Припинення судової діяльності 2. Судова діяльність 3. Недосконала організація по розрахунку нарах | 1. Звезнення судової діяльності 2. Штрафні санкції 3. Звезнення судової діяльності | 1. Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди | 1. Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди |
| Можливість реалізації конфлікту | Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди | Забезпечення своєчасної виплати дивидендів з урахуванням реальних результатів господарської діяльності | Встановлення адекватної оплати та інших заохочувальних виплат, підвищення соціальних гарантій, надання права участі в бізнесі | Встановлення адекватної зарплати та інших заохочувальних виплат та інших соціальних гарантій | Встановлення адекватної зарплати та інших заохочувальних виплат та інших соціальних гарантій | 1. Суворі позови до державних органів 2. Використання ресурсів 3. Агресивна манера ведення переговорів | 1. Нархування необритуальних штрафних санкцій 2. Використання державних органів 3. Агресивна манера ведення переговорів | 1. Застосування засобів неформального контролю у конкурентів 2. Застосування агресивної політики по захвату бізнесу конкурента | 1. Зависання відсотків ставок до державних органів 2. Зависання відсотків ставок на позички | 1. Ураження репутації 2. Судова діяльність 3. Недосконала організація по розрахунку нарах | 1. Припинення судової діяльності 2. Судова діяльність 3. Недосконала організація по розрахунку нарах | 1. Звезнення судової діяльності 2. Штрафні санкції 3. Звезнення судової діяльності | 1. Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди | 1. Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди |
| Можливість реалізації конфлікту | Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди | Забезпечення своєчасної виплати дивидендів з урахуванням реальних результатів господарської діяльності | Встановлення адекватної оплати та інших заохочувальних виплат, підвищення соціальних гарантій, надання права участі в бізнесі | Встановлення адекватної зарплати та інших заохочувальних виплат та інших соціальних гарантій | Встановлення адекватної зарплати та інших заохочувальних виплат та інших соціальних гарантій | 1. Суворі позови до державних органів 2. Використання ресурсів 3. Агресивна манера ведення переговорів | 1. Нархування необритуальних штрафних санкцій 2. Використання державних органів 3. Агресивна манера ведення переговорів | 1. Застосування засобів неформального контролю у конкурентів 2. Застосування агресивної політики по захвату бізнесу конкурента | 1. Зависання відсотків ставок до державних органів 2. Зависання відсотків ставок на позички | 1. Ураження репутації 2. Судова діяльність 3. Недосконала організація по розрахунку нарах | 1. Припинення судової діяльності 2. Судова діяльність 3. Недосконала організація по розрахунку нарах | 1. Звезнення судової діяльності 2. Штрафні санкції 3. Звезнення судової діяльності | 1. Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди | 1. Порушення умови угоди 2. Порушення умови угоди |

Місце функцій обліку у складі загальних функцій управління в сучасній літературі

| № | Функції управління | [162, с.53-58] | [163, с.72-75] | [164, с.97] | [165, с.79] | [166, с.62-64; 172, с.18-20] | [169, с.95-109] | [171, с.87] | [173, с.59-63] | [174, с.86] |
|----|--|----------------|----------------|-------------|-------------|------------------------------|-----------------|-------------|----------------|-------------|
| 1 | Планування | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| 2 | Організація | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| 3 | Регулювання | + | - | + | + | - | + | + | + | - |
| 4 | Мотивація (стимулювання) | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| 5 | Координація | + | - | - | + | - | + | - | - | + |
| 6 | Контроль | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| 7 | Керівництво | - | - | - | - | - | + | - | - | + |
| 8 | Прогнозування | - | - | - | + | - | - | - | - | - |
| 9 | Розпорядництво | - | - | - | - | - | - | - | - | + |
| 10 | Комунікація | - | - | - | - | + | - | - | - | + |
| 11 | Дослідження | - | - | - | - | - | - | - | - | + |
| 12 | Оцінка | - | - | - | - | - | - | - | - | + |
| 13 | Прийняття рішень | - | - | - | - | + | + | - | + | + |
| 14 | Визначення цілей | - | - | - | - | - | + | - | - | - |
| 15 | Облік | + | - | + | - | - | + | + | + | - |
| 16 | Аналіз | - | - | - | - | - | + | + | + | - |
| 17 | Підбір персоналу | - | - | - | - | - | - | - | - | + |
| 18 | Представництво і ведення переговорів, укладання угод | - | - | - | - | - | - | - | - | + |

Класифікація ресурсів підприємства як об'єктів обліку

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|---|---|--|--|
| За видами активів і способом отримання від них майбутніх економічних вигод | За складом і призначенням | За стадіями процесу функціонування | Групувальні ознаки, що характеризують різні особливості об'єктів | |
| 1. Необоротні активи | 1.1. Основні засоби, що утримуються з метою використання в господарській діяльності | 1.1.1. Основні засоби Земельні ділянки Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом Будівлі Споруди Передавальні пристрої Машини та обладнання Транспортні засоби Інструменти і прилади Інвентар (меблі) Тварини Багаторічні насадження Інші основні засоби 1.1.1.2. Інші необоротні матеріальні активи Бібліотечні фонди Малоцінні необоротні матеріальні активи Тимчасові (нетитульні) споруди Природні ресурси Інвентарна тара Предмети прокату Інші необоротні матеріальні активи | Основні засоби на стадії придбання | За джерелами надходження: - придбані за плату - виготовлені власними силами - внесені як внесок до статутного капіталу - отримані безкоштовно - отримані в процесі обміну |
| | | | Основні засоби на стадії зберігання | За характером зберігання - готові до введення в експлуатацію - запасні - законсервовані |
| | | | Основні засоби на стадії використання | За характером використання: - діючі на власному підприємстві - здані в оренду |

Продовження додатку Д

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|--|---|--|---|
| | 1.1.2. Інвестиційна нерухомість, що утримується для отримання доходу від оренди чи/або отримання вигід у зв'язку з підвищенням вартості капіталу | Земельні ділянки Будівлі та їх частки Споруди та їх частки | Інвестиційна нерухомість на стадії придбання | За джерелами надходження: - придбана за плату - виготовлена власними силами - внесена як внесок до статутного капіталу - отримана безкоштовно - отримана в обмін - перекласифікована з основних засобів |
| | | | Інвестиційна нерухомість на стадії зберігання | За характером зберігання - готова до введення в експлуатацію - та, що зберігається для підвищення вартості капіталу - законсервована |
| | | | Інвестиційна нерухомість на стадії використання | За характером використання: - та, що використовуються пов'язаними особами - задана в оренду стороннім особам |
| | 1.1.3. Основні засоби, виведені на продаж | Окремі об'єкти, виведені на продаж Групи вибуття, виведені на продаж | Основні засоби на стадії реалізації | За причинами продажу: - запланований продаж - незапланований продаж |
| | 1.1.4. Довгострокові біологічні активи | Робоча худоба Продуктивна худоба Багаторічні насадження Інші довгострокові біологічні активи | Довгострокові біологічні активи на стадії придбання | За джерелами надходження: - придбані за плату - отримані з власного господарства - внесені як внесок до статутного капіталу - отримані безкоштовно - отримані в обмін |
| | | | Довгострокові біологічні активи на стадії використання | За характером використання: - ті, що використовуються на власному підприємстві - задані в оренду |
| | | | Довгострокові біологічні активи на стадії реалізації | За причинами продажу: - запланований продаж - незапланований продаж |

Продовження додатку Д

| | | | | |
|--|---|--|--|---|
| <p>1.2. Нематеріальні активи</p> | <p>1.2.1. Нематеріальні активи, що призначені для використання в господарській діяльності</p> | <p>Права користування природними ресурсами: право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо</p> <p>Права користування майном: право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо</p> <p>Права на комерційні позначення: права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо</p> <p>Права на об'єкти промислової власності: право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компоновання (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні тижні, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо</p> <p>Авторське право та суміжні з ним права: право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання фонограми, відеограми, передачі (програми) організації мовлення тощо;</p> <p>Інші нематеріальні активи: право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо</p> | <p>Нематеріальні активи на стадії придбання</p> | <p>За джерелами надходження: - придбані за плату - виготовлені власними силами - внесени як внесок до статутного капіталу - отримані безкоштовно - отримані в процесі обміну</p> |
| | | <p>Права на об'єкти промислової власності: право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компоновання (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні тижні, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо</p> <p>Авторське право та суміжні з ним права: право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання фонограми, відеограми, передачі (програми) організації мовлення тощо;</p> <p>Інші нематеріальні активи: право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо</p> | <p>Нематеріальні активи на стадії збирання</p> | <p>За характером збирання - готові до введення в експлуатацію - запасні</p> |
| | | <p>Права на об'єкти промислової власності: право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компоновання (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні тижні, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо</p> <p>Авторське право та суміжні з ним права: право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання фонограми, відеограми, передачі (програми) організації мовлення тощо;</p> <p>Інші нематеріальні активи: право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо</p> | <p>Нематеріальні активи на стадії використання</p> | <p>За характером використання: - діючі на власному підприємстві - передані в користування іншим особам</p> |
| <p>1.2.2. Нематеріальні активи, виведені на продаж</p> | | <p>Окремі об'єкти, виведені на продаж Нематеріальні активи у складі груп вилучення, виведених на продаж</p> | <p>Нематеріальні активи на стадії реалізації</p> | <p>За причинами продажу: - запланований продаж - незапланований продаж</p> |

Продовження додатку Д

| | | | | |
|---|--|--|--|---|
| 1.3. Капітальні інвестиції | 1.3.1. Капітальні інвестиції в основні засоби | Групування за видами об'єктів, наведених в п.1.1.1.1 | Капітальні інвестиції на стадії придбання (здійснення) | За видами капітальних інвестицій: - проєктни та інші підготовчі роботи - будівельно-монтажні роботи - придбання основних засобів - інші |
| | Капітальні інвестиції на стадії збирання і введення в експлуатацію | | За характером збирання - готові до введення в експлуатацію - в стадії консервації | |
| | Капітальні інвестиції на стадії реалізації | | За причинами продажу: - запланований продаж - незапланований продаж | |
| 1.3.2. Капітальні інвестиції в інші оборотні матеріальні активи | Групування за видами об'єктів, наведених в п.1.1.1.2 | Капітальні інвестиції на стадії здійснення (придбання) | За видами капітальних інвестицій: - проєктни та інші підготовчі роботи - будівельно-монтажні роботи - придбання інших необоротних матеріальних активів - інші | |
| | | Капітальні інвестиції на стадії збирання і введення в експлуатацію | За характером збирання - готові до введення в експлуатацію - в стадії консервації | |
| | | Капітальні інвестиції на стадії реалізації | За причинами продажу: - запланований продаж - незапланований продаж | |
| 1.3.3. Капітальні інвестиції в нематеріальні активи | Групування за видами об'єктів, наведених в п.1.2.1 | Капітальні інвестиції на стадії придбання (здійснення) | За видами капітальних інвестицій: - інвестиції в розробки, що задовольняють критеріям визнання нематеріальними активами - придбання нематеріальних активів - інші | |
| | | | Капітальні інвестиції на стадії збирання і введення в експлуатацію | За характером збирання - готові до введення в експлуатацію - в стадії консервації |
| | | | Капітальні інвестиції на стадії реалізації | За причинами продажу: - запланований продаж - незапланований продаж |

Продовження додатку Д

| | | | | |
|--|--|---|---|--|
| <p>1.4. Фінансові активи, що ураховуються у складі необоротних активів</p> | <p>1.4.1. Довгострокові фінансові інвестиції</p> | <p>Фінансові інвестиції в дочірні підприємства Фінансові інвестиції в спільні підприємства Фінансові інвестиції в асоційовані підприємства Інші фінансові інвестиції, що утримуються у складі необоротних активів</p> | <p>Фінансові інвестиції на стадії інвестування</p> | <p>За видами вкладень: - внески до статутного капіталу інших суб'єктів - придбання акцій та інших цінних паперів - придбання інших фінансових інструментів</p> <p>За метою зберігання: - фінансові активи, що зберігаються з метою отримання дивідендів і інших фінансових доходів від володіння корпоративними правами - фінансові активи, що зберігаються з метою підвищення вартості вкладень - фінансові активи, що зберігаються з метою перепродажу</p> |
| | | | <p>Фінансові інвестиції на стадії зберігання і використання</p> | <p>За причинами продажу: - запланований продаж - непланований продаж</p> |
| | | | <p>Фінансові інвестиції на стадії реалізації</p> | <p>За термінами: - середньострокова - довгострокова</p> |
| | <p>1.4.2. Довгострокова дебіторська заборгованість</p> | <p>Довгострокова дебіторська заборгованість по фінансовій оренді Дебіторська заборгованість по довгострокових векселях отриманих Інша довгострокова дебіторська заборгованість</p> | <p>Довгострокова дебіторська заборгованість на стадії укладання договору (контракту)</p> | <p>За термінами кінцевого погашення: - середньострокова - довгострокова</p> |
| | | | <p>Довгострокова дебіторська заборгованість на стадії погашення за умовами договору (контракту)</p> | <p>За термінами кінцевого погашення: - середньострокова - довгострокова</p> |
| | | | <p>Довгострокова дебіторська заборгованість в стадії затримки платежів</p> | <p>За зв'язком з реальністю погашення: - з терміном погашення, який ще не настав - з терміном погашення, який настав - з простроченим терміном погашення</p> <p>За зв'язком з реальністю погашення: - заборгованість, в реальності погашення якої існує впевненість - заборгованість, в реальності погашення якої існує невпевненість - безнадійна дебіторська заборгованість</p> |

Продовження додатку Д

| | | | | | | |
|-----------------------------------|--|---|--|---|---|---|
| 1.5. Інші оборотні активи | 1.5.1. Відстрочені податкові активи 1.5.2. Гудвіл | Відстрочені податкові активи за видами тимчасових податкових різниць, і за ознакою податкових юрисдикцій, в яких здійснюється сплата податку на прибуток Класифікується за компаніями, по яких розраховується під час консолідації | Гудвіл на стадії придбання інвестицій Гудвіл на стадії володіння інвестиціями | - | - | За методами визначення: - Гудвіл за методом розрахунку долі неконтрольованих акціонерів по справедливій вартості - Гудвіл за методом розрахунку долі неконтрольованих акціонерів як частки в чистих активах |
| 2. Оборотні активи 2.1. Запаси | 2.1.1. Виробничі запаси | Сировина і матеріали (основні та допоміжні) Купівельні напівфабрикати та комплексуючі вироби Паливо Тара і тарні матеріали Будівельні матеріали Матеріали, передані в переробку Запасні частини Матеріали сільськогосподарського призначення Інші матеріали | Запаси на стадії придбання Запаси на стадії зберігання | За джерелами надходження: - придбані за плату - внесені як внесок до статутного капіталу - отримані безкоштовно - отримані в процесі обміну За формою власності на ресурси - власні - ресурси на відповідальному зберіганні - длавальницька сировина За нормативами зберігання запасів: - в межах нормативу - понад нормативу - нижче нормативу | За характером використання: - у власній господарській діяльності - у невиробничих цілях За напрямками витрат: - за елементами витрат - за статтями калькуляції За нормами використання: - у межах норм - понад норм | За причинами продажу: - за виробничою необхідністю - за інших причин |

Продовження додатку Д

| | | | |
|---|---|--------------------------------------|---|
| <p>2.1.2. Малюючі та швидкозношені предмети</p> | <p>Спеціальні інструменти і спеціальні прилади Спеціальний одяг Господарський інвентар Постільні прилади Інші малюючі та швидкозношені предмети</p> | <p>Запаси на стадії придбання</p> | <p>За джерелами надходження: - придбані за плату - виготовлені власними силами - внесені до статутного капіталу - отримані безкоштовно - отримані в процесі обміну</p> |
| <p>2.1.3. Незавершене виробництво</p> | <p>За видами виробництв</p> | <p>Запаси на стадії зберігання</p> | <p>За формою власності на ресурси - власні - ресурси на відповідальному зберіганні За нормативами зберігання запасів: - в межах нормативу - понад нормативу - нижче нормативу</p> |
| <p>2.1.4. Браковані вироби</p> | <p>Внутрішній брак Зовнішній брак</p> | <p>Запаси на стадії використання</p> | <p>За характером використання: - у власній господарській діяльності - у невиробничих цілях За напрямками витрат: - за елементами витрат - за статтями калькуляції За нормами використання: - у межах норм, - понад норм</p> |
| <p>2.1.3. Незавершене виробництво</p> | <p>За видами виробництв</p> | <p>Запаси на стадії реалізації</p> | <p>За причинами продажу: - за виробничою необхідністю - за інших причин</p> |
| <p>2.1.4. Браковані вироби</p> | <p>Внутрішній брак Зовнішній брак</p> | <p>Запаси на стадії зберігання</p> | <p>За формою власності на ресурси - власні - з давальницької сировини За нормативами: - в межах нормативу - понад нормативу - нижче нормативу</p> <p>За нормативами: - брак в межах нормативу - брак понад нормативу</p> |

Продовження Додатку Д

| | | | |
|---|---|---|--|
| <p>2.1.5. Напівфабрикати власного виробітку</p> | <p>Напівфабрикати за видами виробництв і номенклатурою</p> | <p>Напівфабрикати на стадії зберігання</p> | <p>За формою власності на ресурси - власні - з давальницької сировини За нормативами: - в межах нормативу - понад нормативу - нижче нормативу За характером використання: - у власній господарській діяльності - у невиробничих цілях За напрямками витрат: - за елементами витрат - за статтями калькуляції За нормами використання: - у межах норм - понад норм</p> |
| <p>2.1.6.1. Готова продукція</p> | <p>Готова продукція основного виробництва за номенклатурою Готова продукція допоміжного виробництва за номенклатурою</p> | <p>Готова продукція на стадії надходження</p> | <p>За причинами продажу: - за виробничою необхідністю - за інших причин За джерелами надходження: - отримана з власного виробництва - отримана як внесок до статутного капіталу - отримана безкоштовно - переведена зі складу інших активів За формою власності на готову продукцію: - власна - готова продукція на відповідальному зберіганні - готова продукція з давальницької сировини За нормативами зберігання: - в межах нормативу - понад нормативу - нижче нормативу За причинами продажу: - у межах звичайних продаж - за інших причин</p> |

Продовження додатку Д

| | | | |
|---|---|---|--|
| <p>2.1.7. Товари</p> | <p>Товари в оптовій торгівлі Товари в роздрібній торгівлі Товари на комісії</p> | <p>Товари на стадії придбання</p> | <p>За джерелами надходження: - придбані за плату - отримані з власного господарства - внесли як внесок до статутного капіталу - отримані безкоштовно - отримані в процесі обміну</p> |
| | | <p>Товари на стадії зберігання</p> | <p>За формою власності на товари: - власні - товари на відповідальному зберіганні За нормативами зберігання товарів: - в межах нормативу - понад нормативу - нижче нормативу</p> |
| | | <p>Товари на стадії реалізації</p> | <p>За причинами продажу: - у межах звичайних продаж - за інших причин</p> |
| <p>2.1.8. Поточні біологічні активи</p> | <p>Тварини на вирощуванні та відгодівлі. Біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі) Інші поточні біологічні активи.</p> | <p>Поточні біологічні активи на стадії придбання</p> | <p>За джерелами надходження: - придбані за плату - отримані з власного господарства - внесли як внесок до статутного капіталу - отримані безкоштовно - отримані в процесі обміну</p> |
| | | <p>Поточні біологічні активи на стадії використання</p> | <p>За характером використання: - ті, що використовуються на власному підприємстві - передані іншим особам</p> |
| | | <p>Поточні біологічні активи на стадії реалізації</p> | <p>За причинами продажу: - запланований продаж - незапланований продаж</p> |

Продовження додатку Д

| | | | | |
|---|---|--|---|---|
| | 2.1.9. Продукція сільськогосподарського виробництва | Продукція рослинництва за видами Продукція тваринництва за видами | Продукція на стадії надходження | За джерелами надходження: - отримана з власного виробництва - отримана як внесок до статутного капіталу - отримана безкоштовно - переведена зі складу інших активів |
| | | | Продукція на стадії зберігання | За формою власності на продукцію: - власна - продукція на відповідальному зберіганні За продукцією з давальницької сировини За нормативами зберігання: - в межах нормативу - понад нормативу - нижче нормативу |
| | | | Продукція на стадії реалізації | За причинами продажу: - у межах звичайних продаж - за інших причин |
| 2.2. Фінансові активи, що ураховуються у складі оборотних активів | 2.2.1. Грошові кошти та їх еквіваленти | Каса в національній і іноземній валютах Поточні рахунки в національній і іноземних валютах Інші рахунки в національній і іноземній валютах Інші грошові кошти | Кошти на стадії надходження Кошти на стадії зберігання | За джерелами надходження: - власні - залозичені За зв'язком з лімітом чи нормативом зберігання: - у межах ліміту (нормативу) - кошти понад ліміту (нормативу) - кошти нижче ліміту (нормативу) |
| | | | Кошти на стадії використання | За характером використання (цільовим спрямуванням): - для закупівлі запасів - для закупівлі необоротних активів - для інших господарських цілей - для виплати заробітної плати - для погашення позик - інші напрями |

Продовження додатку Д

| | | | | |
|--|--|---|---|--|
| | <p>2.2.2. Поточні фінансові інвестиції</p> | <p>Поточні фінансові інвестиції в акції і інші корпоративні права Поточні фінансові інвестиції в боргові цінні папери Поточні фінансові інвестиції в похідні фінансові інструменти Інші поточні фінансові інвестиції</p> | <p>Фінансові інвестиції на стадії інвестування</p> <p>Фінансові інвестиції на стадії зберігання</p> <p>Фінансові інвестиції на стадії реалізації</p> | <p>За видами вкладень: - внески до статутного капіталу інших суб'єктів - придбання акцій та інших цінних паперів - придбання інших фінансових інструментів</p> <p>За метою зберігання: - фінансові активи, що зберігаються з метою отримання фінансових доходів (відсотків, дивідендів тощо) - фінансові активи, що зберігаються з метою перепродажу</p> <p>За причинами продажу: - запланований продаж - незапланований продаж</p> |
| <p>2.2.3. Поточна дебіторська заборгованість</p> | | <p>Дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи і послуги Поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами Дебіторська заборгованість за нарахованими доходами Дебіторська заборгованість за претензіями Дебіторська заборгованість з матеріальних збитків Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками Інша поточна дебіторська заборгованість</p> | <p>Поточна дебіторська заборгованість на стадії виникнення</p> <p>Поточна дебіторська заборгованість на стадії погашення</p> <p>Довгострокова дебіторська заборгованість в стадії затримки платежів</p> | <p>За формою виникнення: - договірна (контрактна) - інша</p> <p>За зв'язком з порядком погашення: - з терміном погашення, який ще не настав - з терміном погашення, який настав - з просроченим терміном погашення</p> <p>За зв'язком з реальністю погашення: - заборгованість, в реальності погашення якої існує певненість - заборгованість, в реальності погашення якої існує невпевненість - безнадійна дебіторська заборгованість</p> |

Класифікація джерел формування ресурсів як об'єктів обліку

| | За видами джерел формування активів | За | За стадіями процесу функціонування | Групувальні ознаки, що характеризують різні особливості об'єктів |
|--|--|--|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Власний капітал | | | | |
| 1.1. Капітал, що підлягає обов'язковій реєстрації | 1.1.1. Статутний капітал | За періодом створення і джерелами: 1.1.1.1. статутний капітал, інвестований при реєстрації 1.1.1.2. статутний капітал, створений під час діяльності компанії: - за рахунок внесків - за рахунок реінвестування прибутку чи резервного капіталу | Статутний капітал на стадії формування Статутний капітал на стадії функціонування в процесі діяльності компанії | За фактом внесення: - фактично внесений (сформований) - неоплачений - |
| 1.2. Капітал, що не підлягає обов'язковій реєстрації | 1.2.1. Додатковий вкладений капітал 1.2.2. Інший додатковий капітал 1.2.3. Резервний капітал 1.2.4. Нерозподілений прибуток | За періодом створення: - капітал, сформований під час створення компанії - капітал, створений в попередніх звітних періодах - капітал, створений (поповнений) в звітному періоді | Статутний капітал на стадії вилучення Капітал на стадії формування Капітал на стадії використання | За причиною вилучення: - вилучений з метою анулювання - вилучений з метою перепродажу За напрямками формування За напрямками використання |

Продовження додатку Е

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|--|--|--|--|
| 2. Зобов'язання | | | | |
| 2.1. Забезпечення (умовні зобов'язання) | 2.1.1. Забезпечення на покриття поточних зобов'язань 2.1.2. Забезпечення на покриття довгострокових зобов'язань | За метою створення: - забезпечення на оплату відпусток - забезпечення на гарантіїне обслуговування і гарантійний ремонт - забезпечення на відновлення наволишнього середовища - забезпечення на виведення з експлуатації необоротних активів - забезпечення під об'язливі контракти - інші забезпечення | Забезпечення на стадії формування Забезпечення на стадії використання | За напрямками формування За напрямками використання |
| 2.2. Довгострокові зобов'язання | 2.2.1. Довгострокові фінансові зобов'язання | Довгострокові позики банків Довгострокові векселі видані Довгострокові зобов'язання за облігаціями Довгострокові зобов'язання за фінансовою орендого Інші довгострокові зобов'язання | Зобов'язання на стадії формування (залучення коштів) Зобов'язання на стадії погашення | За термінами: - середньострокові - довгострокові За формою виникнення: - контрактні - інші За термінами кінцевого погашення: - середньострокові - довгострокові За зв'язком з порядком погашення: - з терміном погашення, який ще не настав - з терміном погашення, який настав - з простроченим терміном погашення |

Продовження додатку Е

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---------------------------|--|---|---|--|
| | 2.2.2. Відстрочені податкові зобов'язання | Відстрочені податкові зобов'язання за видами тимчасових податкових різниць, за якими виникають, і за ознакою податкових юрисдикцій, в яких здійснюється нарахування і сплата податку на прибуток | - | - |
| 2.3. Поточні зобов'язання | 2.3.1. Контрактні поточні зобов'язання | Короткострокові кредити банків Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями Поточна заборгованість за виданими векселями Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги Заборгованість по авансах отриманих Інша кредиторська заборгованість | Зобов'язання на стадії виникнення Зобов'язання на стадії погашення | За видами зобов'язань – джерелами виникнення За зв'язком з порядком погашення: - з терміном погашення, який ще не настав - з терміном погашення, який настав - з простроченим терміном погашення |
| | 2.3.2. Інші поточні зобов'язання за розрахунками | Кредиторська заборгованість по розрахунках з бюджетом Кредиторська заборгованість по розрахунках за страхуванням Кредиторська заборгованість по розрахунках з оплати праці Кредиторська заборгованість по розрахунках з учасниками | Зобов'язання на стадії виникнення Зобов'язання на стадії погашення | За видами зобов'язань – джерелами виникнення За зв'язком з порядком погашення: - з терміном погашення, який ще не настав - з терміном погашення, який настав - з простроченим терміном погашення |

Матриця взаємозв'язку класифікацій об'єктів обліку і структурних підрозділів підприємства

| Процеси сфер діяльності, в яких здійснюється рух господарських засобів і виникають внутрішні загрози економічній безпеці | | Організаційні підрозділи – центри впливу на стан ресурсів і встановлення загроз щодо їх зберігання і використання | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|---|---|------------------------|--------------------|---|---------------|--------------|-------------------|--|-------------------|--------------------|------------------------|----------------------|--------------------------|---------------|------------|---------------------|-------------|--------------------------|
| | | Відділи, що визначають порядок використання ресурсів за певними напрямками | | | Підрозділи, що здійснюють безпосереднє зберігання і використання ресурсів | | | | Підрозділи суто адміністративного спрямування, що здійснюють вплив на стан і використання ресурсів | | | | | | | | | | |
| | | Капітального будівництва | Логістики і постачання | Маркетингу і збуту | Конструкторський | Технологічний | Транспортний | Науково-дослідний | Головного механіка | Виробничий відділ | Матеріальні склади | Будівельні майланчипки | Виробничі підрозділи | Склади готової продукції | Адміністрація | Фінансовий | Планово-економічний | Бухгалтерія | Праці і заробітної плати |
| 1 | | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 1. Фінансова діяльність | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1.1. Формування власного капіталу | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | ФР | ФР | ФР | ФР | - |
| 1.2. Залучення та використання запозиченого капіталу | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | ФР | ФР | ФР | ФР | - |
| 2. Інвестиційна діяльність | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Продовження додатку Є

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|-----|----|---|-----|-----|-----------|-----|----|----|----|----|----|----|-----|-----|-----|-----|----|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 2.1. Здійснення капітальних інвестицій | УР | МР | - | ОЗ | ОЗ | ОЗ, МР-ТВ | - | ОЗ | - | - | УР | - | - | УР | ФР | УР | УР | ТР |
| 2.1.1. Капітальне будівництво | УР | МР | - | ОЗ | ОЗ | ОЗ, МР-ТР | - | ОЗ | - | - | УР | - | - | УР | ФР | УР | УР | ТР |
| 2.1.2. Придбання основних засобів | ОЗ | - | - | ОЗ | ОЗ | ОЗ-ТВ | - | ОЗ | - | - | - | - | - | ОЗ | ФР | ОЗ | ОЗ | - |
| 2.1.3. Придбання (створення) нематеріальних активів | - | - | - | НМА | НМА | - | НМА | - | - | - | - | - | - | НМА | ФР | НМА | НМА | - |
| 2.1.4. Придбання (створення) інших необоротних активів | ІНА | - | - | ІНА | ІНА | - | ІНА | - | - | - | - | - | - | ІНА | ФР | ІНА | ІНА | - |
| 2.2. Здійснення фінансових інвестицій | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | ФІР | ФІР | ФІР | ФІР | - |
| 2.2.1. Інвестування в акції чи інші корпоративні права з метою отримання впливу чи контролю | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | ФІР | ФІР | ФІР | ФІР | - |

Продовження додатку Є

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
|--|----|----|----|---|---|---|-------|---|---|----|----|----|----|----|-----|-----|-----|-----|----|
| 2.2.2. Інвестування в акції чи інші корпоративні права з метою отримання фінансових доходів у вигляді дивідендів | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | ФІР | ФІР | ФІР | ФІР | - |
| 2.2.3. Інвестування в боргові цінні папери з метою отримання відсотків та інших доходів | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | ФІР | ФІР | ФІР | ФІР | - |
| 3. Операційна діяльність | | | | | | | | | | - | | | | | | | | | |
| 3.1. Матеріально-технічне постачання | МР | МР | МР | - | - | - | МР-ТВ | - | - | - | - | МР | - | - | МР | МР | МР | МР | - |
| 3.1.1. Пошук і вибір постачальників | МР | МР | МР | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | МР | МР | МР | МР | - |
| 3.1.2. Доставка цінностей і контроль над нею | МР | МР | МР | - | - | - | МР-ТВ | - | - | - | - | - | - | - | МР | МР | МР | МР | - |
| 3.1.3. Зберігання | - | МР | МР | - | - | - | - | - | - | - | МР | МР | - | - | МР | МР | МР | МР | - |
| 3.1.4. Відлук на різні внутрішні виробничі потреби | - | - | - | - | - | - | МР | - | - | МР | МР | МР | МР | - | МР | МР | МР | МР | - |

Продовження додатку Є

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|----|----|---|----------------|----------------|----|----------------|----|--------|----|----|----------------|----|--------|--------|--------|--------|----|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 3.1.5. Відпуск на сторону (реалізація) | - | - | - | - | - | - | - | - | - | MP | - | - | - | MP | MP | MP | MP | - |
| 3.2. Енергетичне забезпечення | EP | EP | - | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | - |
| 3.2.1. Придбання і споживання енергоносіїв | EP | EP | - | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | EP | - |
| 3.2.2. Забезпечення обслуговування наявних енергоустановок і ліній передач | - | - | - | - | - | - | - | - | MP, TP | - | - | MP, TP | - | MP, TP | MP, TP | MP, TP | MP, TP | TP |
| 3.3. Науково-дослідна діяльність і конструкторсько-технологічне забезпечення | - | - | - | MP, TP, OЗ, EP | - | - | MP, TP, OЗ, EP | - | - | - | - | - | - | UR | UR | UR | UR | TP |
| 3.3.1. Науково-дослідні роботи | - | - | - | - | - | - | MP, TP, OЗ, EP | - | - | - | - | - | - | UR | UR | UR | UR | TP |
| 3.3.2. Конструкторська підготовка | - | - | - | MP, TP, OЗ, EP | - | - | - | - | - | - | - | - | - | UR | UR | UR | UR | TP |
| 3.3.3. Технологічне забезпечення | - | - | - | - | MP, TP, OЗ, EP | - | - | - | - | - | - | - | - | UR | UR | UR | UR | TP |
| 3.4. Виробниче обслуговування | - | - | - | - | - | - | - | UR | - | - | - | MP, TP, OЗ, EP | - | UR | UR | UR | UR | TP |

Продовження додатку Є

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|---|---|--------|----|----|----------------|---|----|----|----|----|----------------|----|--------|----|----|--------|----|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 3.4.1. Обслуговування і ремонт виробничого устаткування | - | - | - | - | - | - | - | УР | - | - | - | МР, ТР, ОЗ, ЕР | - | УР | УР | УР | УР | ТР |
| 3.4.2. Обслуговування і ремонт інших основних засобів | - | - | - | - | - | - | - | УР | - | - | - | МР, ТР, ОЗ, ЕР | - | УР | УР | УР | УР | ТР |
| 3.4.3. Транспортне обслуговування | - | - | - | - | - | МР, ТР, ОЗ, ЕР | - | - | - | - | - | - | - | УР | УР | УР | УР | ТР |
| 3.5. Виробництво | - | - | - | УР | УР | - | - | УР | УР | - | - | УР | - | УР | УР | УР | УР | ТР |
| 3.5.1. Виконання основних технологічних процесів | - | - | - | УР | УР | - | - | УР | УР | - | - | УР | - | УР | УР | УР | УР | ТР |
| 3.5.2. Контроль випуску з виробництва і здача продукції на склад | - | - | ГП | - | - | - | - | - | ГП | - | - | ГП | ГП | ГП | ГП | ГП | ГП | - |
| 3.6. Маркетинг і збут | - | - | ТР, ФР | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | ТР, ФР | ФР | ФР | ФР, ФР | ТР |
| 3.6.1. Проведення маркетингових досліджень | - | - | ТР, ФР | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | ТР, ФР | ФР | ФР | ФР, ФР | ТР |
| 3.6.2. Пошук покупців і укладання контрактів | - | - | ТР, ФР | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | ТР, ФР | ФР | ФР | ФР, ФР | ТР |

Продовження додатку Є

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
|--|----|---|------------------|---|---|---|---|---|----|----|----|----|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|----|
| 3.6.3. Підготовка продукції до відвантаження | - | - | ТР, ФР, ГП | - | - | - | - | - | - | - | - | - | МР, ТР, ГП | ТР, ФР, ГП | ТР, ФР, ГП | ТР, ФР, ГП | ТР, ФР, ГП | ТР |
| 3.7.4. Відвантаження продукції | - | - | ТР, ФР | - | - | - | - | - | - | - | - | - | ТР, ГП | ТР, ГП | ТР, ГП | ТР, ГП | ТР, ГП | ТР |
| 3.8. Загальне управління | УР | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | УР | УР | УР | УР | ТР |
| 3.9. Забезпечення соціальної сфери | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | УР | УР | УР | УР | ТР |

Позначки:

- УР – усі види ресурсів;
 ФР – фінансові ресурси;
 ФПР – фінансово-інвестиційні ресурси;
 ОЗ – основні засоби;
 НМА – нематеріальні активи;
 ІНМА – інші необоротні матеріальні активи;
 МР – матеріальні ресурси;
 ТР – трудові ресурси;
 ГП – готова продукція;
 – відсутній безпосередній зв'язок

Групування трансакційних витрат в економічній літературі

| Види і групування трансакційних витрат | Капелюшніков Г. [270] | Гордополова Н.В., Гордополов В.Ю. [271] | Ющак Ж.М. [272] | Белюсова І.А. [273] | Шутова П.А. [274] | Кувалдина Т.Б. [262] | Макуха Д.В. [275] |
|--|-----------------------|---|-----------------|---------------------|-------------------|----------------------|-------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Витрати пошуку інформації, витрати на отримання і формування економічної та комерційної інформації | + | + | + | + | + | + | - |
| Витрати проведення перемовин | + | - | - | + | + | + | - |
| Витрати на укладення та обслуговування реалізації контрактів | - | + | + | + | + | + | - |
| Витрати виміру | + | + | | + | + | + | - |
| Витрати специфікації і захисту прав власності | + | + | + | + | + | + | - |
| Витрати опортуністичної поведінки | + | - | - | - | - | - | - |
| Витрати політизації: - колективного прийняття рішень - витрати впливу | + + | - - | - - | - - | + - | - - | - - |
| «Ціна підпорядкування закону» | - | + | | - | - | - | - |
| «Ціна поза легальності» | - | + | - | - | - | - | - |
| Витрати, пов'язані із реєстрацією підприємства | - | - | + | - | - | - | - |
| Плата за доступ до ресурсів | - | - | + | - | - | + | - |
| Витрати на отримання індивідуальних пільг та привілеїв | - | - | + | - | - | + | - |

Продовження додатку Ж

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Плата за отримання прав на використання ресурсів і прав власності | - | - | + | - | - | + | - |
| Витрати моніторингу й попередження опортунізму | - | - | + | + | - | - | - |
| Витрати захисту від третіх сторін | - | - | - | + | - | - | - |
| Витрати координації | - | - | - | - | + | - | - |
| Витрати реєстрації і оформлення документації | - | - | - | - | + | - | - |
| Витрати на оплату послуг аудиторів | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати на оплату послуг оцінщиків | - | - | - | - | - | + | - |
| Арбітражні витрати, пов'язані із веденням бізнесу | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати на охорону бізнесу | - | - | - | - | - | + | - |
| Явні і неявні трансакційні витрати | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати по підбіру персоналу | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати на проектування, конструювання і тестування зразків, моделей, штампів, альтернативних матеріалів тощо | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати на оплату держмита | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати на придбання ліцензій | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати на рекламу | - | - | - | - | - | + | - |

Додатки

Продовження додатку Ж

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Витрати на стимулювання продаж | - | - | - | - | - | + | - |
| Представницькі витрати | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати на гарантійне після-продажне обслуговування | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати по страхуванню | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати на оплату послуг посередників | - | - | - | - | - | + | - |
| Судові витрати | - | - | - | - | - | + | - |
| Штрафи, пені, неустойки | - | - | - | - | - | + | - |
| Витрати на юридичні послуги | - | - | - | - | - | + | - |

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Чалий І. Бухгалтерський облік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / Іван Чалий. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.

2. Ловінська Л.Г. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс]: доповідь Начальника Управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України / Л.Г.Ловінська // Баланс. Спецвипуск. – 2007 (березень). – С.12. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=70591

3. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики [Електронний ресурс] / Дуглас Норт / Перевод с английского А.Н. Нестеренко / Предисловие и научное редактирование Б.З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – С. 190. – Режим доступу: <http://ua.bookfi.org/book/769102>

4. Дані Державної служби статистики України «Чистий прибуток (збиток) і рентабельність операційної діяльності підприємств за видами економічної діяльності у 2008-2011 році» [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

5. Дані Державної служби статистики України «Оборотні активи за видами економічної діяльності станом на 30 вересня 2011 року» [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

6. The Global Competitiveness Report 2011-2012 [Електронний ресурс] / World Economic Forum. – Geneva, Switzerland, 2011.- 544 с. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-2011-2012/>

7. Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні: Національна доповідь / [К.О. Ващенко, З.С. Варналій, В.Є. Воротін, В.М. Геєць, Е.М., Кужель О. В., Лібанова та ін.] – К.: Держкомпід-

приємництво, 2008. – 226 с.

8. Дані електронної системи комплексного розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.stockmarket.gov.ua/db/login>

9. Паламарчук А.И. Принципы и формы интеграции функции учета в усилении экономической безопасности промышленных предприятий: дис. ... канд. экон. наук: 08.06.04 / Паламарчук Александр Иванович / Одесский государственный экономический ун-т. - О., 2001. - 185 с.: ил. – Библиогр.: с. 175-184.

10. Дикий А.П. Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / А.П. Дикий; Житомир. держ. технол. ун-т. — Житомир, 2009. — 21 с. — укр. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09dapebp.zip>

11. Давидюк Т.В. Конвергенція фінансової звітності та звітності в області стійкого розвитку: перспектива інформування про людський капітал компаній [Електронний ресурс] / Т.В. Давидюк // Вісник ЖДТУ. – 2010. - № 4. – С. 69-73. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_4/15.pdf

12. Євдокимов В.В. Надійність бухгалтерської інформації як передумова забезпечення економічної безпеки підприємства [Електронний ресурс] / В.В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ. – 2011. - № 3. – С.46-50. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_3/8.pdf

13. Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.09 [Електронний ресурс] / В. В. Євдокимов; Житомир. держ. технол. ун-т. — Житомир, 2011. — 37 с.: рис. — укр. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2011/11EVVTMO.zip>

14. Білошкурська Н.В. Моделі адаптивної поведінки та їх роль у формуванні економічної безпеки [Електронний ресурс] / Н.В. Білошкурська // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 12. – С.101-105. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/APE/2010_12/APE-2010-12/101-105.pdf

15. Кириченко О.А., Алькема В.Г. Концептуальні засади формування системи економічної безпеки в умовах глобалізації / О.А. Кириченко,

- В.Г. Алькема // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 12. – С.6-18.
16. Пойда-Носик Н.Н. Сутність фінансової безпеки суб'єктів підприємництва та її роль в забезпеченні національної економічної безпеки [Електронний ресурс] / Н.Н. Пойда-Носик // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1. – С.340-342. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_1/85.pdf
17. Доценко І.О. Вплив внутрішніх та зовнішніх факторів загроз на рівень економічної безпеки підприємства [Електронний ресурс] / І.О. Доценко // Вісник ЖДТУ. – 2010. - № 4. – С. 227-230. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_4/50.pdf
18. Матвійчук Л.О. Методи визначення рівня фінансової безпеки підприємства [Електронний ресурс] / Л.О. Матвійчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4. – С. 330-332. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_4/76.pdf
19. Орехова С.В. Механизмы устойчивого развития фирмы: современный взгляд [Электронный ресурс] / С.В. Орехова // Авторский сайт. – Режим доступа: http://www.orekhovasv.ru/stat_9.htm
20. Козаченко А. В. Экономическая безопасность предприятия: сущность и механизм обеспечения: Монография [Текст] / Анна Владимировна Козаченко, Владимир Порфирьевич Пономарев, Александра Николаевна Ляшенко. – К.: Либра, 2003. - 280 с. – Библиогр.: с. 268-279.
21. Бланк И.А. Управление финансовой безопасностью предприятия / Игорь Александрович Бланк. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 784 с. – (Серия «Библиотека финансового менеджера»; Вып.10).
22. Камышникова Э.В. Формирование универсальной шкалы оценки уровня экономической безопасности предприятия [Электронный ресурс] / Э.В. Камышникова // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Науковий журнал. – 2009. – № 4. – С.76-80. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/10.pdf
23. Пастернак-Таранушенко Г. Економічна безпека держави: Статика процесу забезпечення: Підручник для державних службовців, науковців, студентів і аспірантів вищих навч. закл. екон. профілю / Геннадій Пастернак-Таранушенко; За ред. Богдана Кравченко; В.о. Київ. економ. ін-т менеджменту. – К.: Кондор, 2002. - 302 с.

24. Сухорукова Т.Г. Економічна стійкість промислових ланок в умовах трансформаційної економіки. Автореф. дис. канд. екон. наук.: 08.07.01 / Т.Г. Сухорукова; Харківський державний політехнічний університет. – Харків, 2000. - 18 с. – укр.

25. Основы экономической безопасности (Государство, регион, предприятие, личность) [Текст]: учеб.-практ. пособие / ред. Е. А. Олейникова; Российская экономическая академия им. Г.В. Плеханова. – М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1997. - 288 с.

26. Концепція економічної безпеки України. Ін-т екон. прогнозування НАН України. Керівник проекту В.М. Геєць / Валерій Михайлович Геєць // Економіст. – 1998. – № 7-9. - С. 63-82.

27. Губський Б. В. Економічна безпека України: методологія виміру, стан і стратегія забезпечення [Текст]/ Б.В. Губський. – К.: [б.в.], 2001. – 122 с.

28. Экономическая безопасность хозяйственных систем. Учебник [Текст] / Под общей ред. А.В. Колосова. – М.: Изд-во РАГС, 2001. – 446 с.

29. Экономическая безопасность. Производство - Финансы - Банки [Текст] / А. Н. Архипов [и др.]; ред. В. К. Сенчагов; РАН, Институт экономики. Центр финансово-банковских исследований, Российская академия естественных наук. Секция "Проблем макроэкономики и социального рыночного хозяйства". - М. : ЗАО "Финстатинформ", 1998. – 622 с.: ил.

30. Пономаренко В. С. Экономическая безопасность региона: анализ, оценка, прогнозирование [Текст] / В. С. Пономаренко, Т.С. Клебанов, Н.Л. Чернова; Харьковский гос. экономический ун-т. – Х.: ИД "ИНЖЭК", 2004. - 144 с. – Библиогр.: с. 131-135.

31. Пономарьов В.П. Формування механізму забезпечення економічної безпеки підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 [Електронний ресурс] / В.П. Пономарьов; Східноукр. держ. ун-т. — Луганськ, 2000. — 27 с. — укр. — Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2000/00pvpebp.zip>

32. Ковалев Д, Сухорукова Т. Экономическая безопасность предприятия / Д. Ковалев, Т.Сухорукова // Экономика Украины. – 1998. - № 10. – С.48-51.

33. Кірієнко А.В. Механізм досягнення і підтримки економічної безпеки підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01

[Електронний ресурс] / А.В. Кірієнко; Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2000. — 19 с. — укр. — Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2000/00kavebp.zip>

34. Валуев Б.И. Концепция экономической безопасности предприятия / Б.И. Валуев // Труды Одесского политехнического университета: Научный и производственно-практический сборник по техническим и естественным наукам. — Одеса: ОПУ, 2004. — Спецвыпуск в 3 т. — Т. 3. — С.27-31.

35. Сорокіна І.В. Теоретико-методологічні аспекти формування системи економічної безпеки підприємства / І.В. Сорокіна // Актуальні проблеми економіки. — 2009. — № 12. — С. 114-122.

36. Сорокина К.В. Интегрированная отчетность – новая модель отчетности для бизнеса [Электронный ресурс] / К.В. Сорокина // Журнал «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты». — 2011. - №7. — Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/372245.html>

37. Концепция устойчивого развития [Электронный ресурс] / Экономический словарь. — Режим доступа: http://abc.informbureau.com/html/eiioaioess_onoixexaiai_dacaee.html

38. Юшманов В.В. Концепция устойчивого развития: реальные и мифологические составляющие, проблемы и перспективы совершенствования [Электронный ресурс] / В.В. Юшманов / Институт комплексного анализа региональных проблем ДВО РАН. — Биробиджан. — 2003. — Режим доступа: <http://www.sustainable-cities-net.org.ua/publicationshow.php?id=86>

39. Коптюг В.А. Конференция ООН по окружающей среде и развитию (Рио-де Жанейро, июнь 1992 года). Информационный обзор / В.А. Коптюг. — Новосибирск: СО РАН, 1992. — 63 с.

40. Березина А.М. Концепция устойчивого развития как модель гармоничного управления развития общества [Электронный ресурс] / А.М. Березина / Журнал «ЭГО». «Экономика. Государство. Общество», 2010. — Режим доступа: <http://ego.uara.ru/issue/2010/1/01/>

41. Бондаренко О.М. Оцінка економічної безпеки авіакомпанії: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.07.04 [Електронний ресурс] / О.М. Бондаренко; Нац. авіац. ун-т. — К., 2004. — 19 с.: рис. — укр. — Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2004/04bomeba.zip>

42. Кузенко Т.Б. Планування економічної безпеки підприємств в умовах ринкової економіки: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 [Електронний ресурс] / Т.Б. Кузенко; Європ. ун-т фінансів, інформац. систем, менеджменту і бізнесу. — К., 2004. — 18 с.: рис. — укр. — Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2004/04ktbure.zip>

43. Белозубенко В.С. Факторы и методы оценки экономической безопасности предприятия [Электронный ресурс] / В.С. Белозубенко, О.А. Бородина, Ф.И. Евдокимов // "Праці Першої Міжнародної наукової конференції молодих вчених "Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємство, стале економічне зростання", ДонНУ, 13–14.12.2001 р. – Донецьк: ДонНУ, 2001. – Режим доступу <http://www.uran.donetsk.ua/~masters/2002/fem/borodina/library/lib2.htm>

44. Белокуров В.В. Структура функциональных составляющих экономической безопасности предприятия [Электронный ресурс] / В.В. Белокуров / Сайт «Экономическая безопасность предприятия». – 18.01.2012. – Режим доступа: <http://www.safetyfactor.ru>.

45. Бендиков М.А. Экономическая безопасность промышленного предприятия в условиях кризисного развития / М.А. Бендиков // Менеджмент в России и за рубежом. - 2000. - № 2. - С. 17-30.

46. Шлыков В.В. Комплексное обеспечение экономической безопасности предприятия [Текст] / В. В. Шлыков; Санкт-Петербургский ун-т, Рязанский ин-т права и экономики МВД России. – С.Пб. : Алетея, 1999. – 138 с.: ил.

47. Судоплатов А. Экономическая безопасность [Электронный ресурс] / А. Судоплатов // Альманах. – 2003. – № 1. – Режим доступа: <http://www.prof.in.kz/test/opin.php>

48. Тимофеев Т.В., Наумова Л.Г. Экономическая безопасность и управление риском предприятий [Электронный ресурс] / Т.В. Тимофеев, Л.Г. Наумова. – Сайт ЗАО «Аудит и финансы». – Режим доступа: <http://www.audit-fin.ru/articles/004/index.shtml>

49. Дубецька С.П. Економічна безпека підприємств України / С.П. Дубецька // Недержавна система безпеки підприємництва як суб'єкт національної безпеки України: Збірник матеріалів наук.-практ. конф., Київ, 16-17 травня 2001 р. – К.: Вид-во Європейського ун-ту, 2003. – С. 146-172.

50. Подлужна Н.О. Організація управління економічною безпекою підприємства: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 [Електронний ресурс] / Н.О. Подлужна; НАН України. Ін-т економіки пром-сті. — Донецьк, 2003. — 20 с. — укр. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2003/03pnoebp.zip>

51. Трубчанинова Г.Ю., Філатов В.В. Економічна безпека банку / Г.Ю. Трубчанинова, В.В. Філатов // Недержавна система безпеки підприємництва як суб'єкт національної безпеки України: Збірник матеріалів наук.-практ. конф., Київ, 16-17 травня 2001 р. — К.: Вид-во Європейського ун-ту, 2003. — С. 142-146.

52. Забродский В., Капустин Н. Теоретические основы оценки экономической безопасности отрасли и фирмы / В.Забродский, Н.Капустин // Бизнес-информ. - 1999. - №15-16. - С. 35-37.

53. Афонін А.С., Нестерчук В.П. Економічна безпека суб'єкта підприємництва / А.С. Афонін, В.П. Нестерчук // Недержавна система безпеки підприємництва як суб'єкт національної безпеки України: Збірник матеріалів наук.-практ. конф., Київ, 16-17 травня 2001 р. — К.: Вид-во Європейського ун-ту, 2003. — С. 211-212.

54. Митрофанов А.А. Экономическая безопасность коммерческих предприятий и деловая разведка (эффективность во взаимодействии). Теория и практика [Электронный ресурс] / А.А. Митрофанов / Сайт Российского общества профессионалов деловой разведки. — Режим доступа: <http://www.rscip.ru/base/A9738409-3441822.html>

55. Лоханова Н.О. Про понятійний апарат концепції безпечного розвитку / Н.О. Лоханова // Соціально-економічні наслідки ринкових перетворень у постсоціалістичних країнах. Збірник матеріалів II Міжнародної наукової конференції. 28-30 вересня 2005 року. — Черкаси: Вид. від. ЧНУ імені Богдана Хмельницького, 2005. - С.261-265.

56. Лоханова Н.О. Система управління станом економічної безпеки підприємства – проблемні питання, концепція розвитку / Н.О. Лоханова // Економіст. — 2005. - № 2 (лютий). — С. 52-56.

57. Броило Е.В. Методология управления экономической устойчивостью коммерческой организации на основе мониторинга кризисных процессов.: автореф. дис. ... докт. екон. наук: 08.00.05 / Броило Елена Валериевна; Ин-т экономики УрО РАН. — Екатеринбург, 2009. — 46 с.

58. Казиева Ж.Н. Устойчивое развитие промышленности (теория и методология): автореф. дис. ... докт. экон. наук: 08.00.05 / Казиева Жаклин Наримановна; Дагестан. гос. ин-т народ. хоз-ва. – Махачкала, 2009. – 47 с.

59. Клейнер Г.Б. Предприятия в нестабильной экономической среде: риски, стратегия, безопасность [Текст] / Г.Б. Клейнер, В.Л. Тамбовцев, Р.М. Качалов; РАН. – М.: ОАО «Изд-во «Экономика», 1997. – 288 с.

60. Франчук В.І. Загрози корпоративній безпеці як об'єкт дослідження [Електронний ресурс] / В.І. Франчук // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 9. – С. 148-154. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/APE/2009_9/148-154.pdf

61. Реверчук Н.Й. Управління економічною безпекою підприємницьких структур: Монографія / Надія Йосипівна Реверчук. – Львів: ЛБІ НБУ, 2004. – 195 с.

62. Балабанов И. Т. Риск-менеджмент [Текст] / И.Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 192 с.

63. Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль [Электронный ресурс] / Ф. Х. Найт. – М.: Центр эволюционной экономики, Издательство "Дело", 2003. – 352 с. – Режим доступа: <http://www.bibliotekar.ru/biznes-47/index.htm>

64. Барановський О.І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення): Автореф. дис... д-ра экон. наук: 08.04.01 [Електронний ресурс] / О.І. Барановський; НАН України. Ін-т экон. прогнозування. — К., 2000. — 36 с. — укр. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2000/00boifbu.zip>

65. Шаваев А.Г. Концептуальные основы обеспечения безопасности негосударственных объектов экономики [Текст] / А.Г. Шаваев. – М., 1994. – 281 с.

66. Иванов А.В., Шлыков В. В. Экономическая безопасность предприятий [Текст] / А. В. Иванов, В.В. Шлыков. – М.: Виращ-Центр, 1995. – 265 с.

67. Лоханова Н.О. Загрози економічній безпеці підприємства – класифікаційний аспект / Н.О. Лоханова // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. - № 4. – С.139-146.

68. Институциональные изменения [Электронный ресурс] / Экономический словарь. – Режим доступа: <http://abc.informbureau.com/>

html/einooeooeiiiaeuiua_esiaiaieess.html

69. Колодий С.Ю. Институциональные изменения и их влияние на сбалансированность финансовых ресурсов государства в условиях рыночных трансформаций [Электронный ресурс] / С.Ю. Колодий // Ученые записки Таврического национального университета имени В.И. Вернадского. Серия «Экономика и управление». – 2011. – Том 24(63). – № 2. – С. 77-84. – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/UZTNU_econ/2011_2/Kolodiy.pdf

70. Розпорядження Кабінету Міністрів України № 911-р від 24.10.2007р. «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» (зі змінами внесеними згідно з Розпорядженням КМУ N 205-р від 17.03.2011р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-p>

71. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>.

72. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-14 у редакції від 14.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

73. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / В.М. Пархоменко; Ін-т аграр. економіки УААН. — К., 2002. — 19 с. — укр. Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2002/02pvmmnz.zip>

74. Ловінська Л.Г. Реформування бухгалтерського обліку в Україні в контексті євроінтеграційних процесів [Електронний ресурс] / Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – 2009. – № 13. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/13_32.pdf

75. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис.... д-ра екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / С.Ф. Голов; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". – К., 2009. – 31 с. – укр. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09gsfbou.zip>

76. Про міжнародні стандарти і фіскальні цілі [Електронний ресурс] / [М.Бондар, Г.Давидов, Э.Калюга та ін.] // Дзеркало тижня. – 2010. – №

25, 03 Липень 2010. – Режим доступу: <http://dt.ua/articles/60622>.

77. Озеран А. В. Стан та напрями регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні / А.В. Озеран // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції. – Львів: Видавництво ЛКА, 2011. – С.316-319.

78. Мельничук Б.В. Проблеми запровадження МСФЗ в Україні: інституціональний підхід [Електронний ресурс] / Б.В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 3. – С.24-27. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011_3/2_Melnyc.pdf

79. Рішення ДКЦПФР від 30.10.2010 р. № 1780 «Про затвердження Порядку розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності», зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2011 р. за N 179/18917 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0179-11>.

80. Кирдина С.Г. Институциональные матрицы и развитие России [Электронный ресурс] / С.Г. Кирдина; Рос. акад. наук. Сиб. отд-ние. Ин-т экономики и орг. пром. пр-ва. – Новосибирск: ИЭиОПП СО РАН, 2001. – 307 с. – Режим доступа: <http://rudocs.exdat.com/docs/index175182.html?page=11#6091463>

81. Кузьминов С.Я. Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможность культивирования институциональных изменений) [Электронный ресурс] / С. Я. Кузьминов, В. Радаев, А. Яковлев, Е. Ясин // Вопросы экономики. – 2005. № 5. – Режим доступа: <http://gpir.narod.ru/ve/661903.htm>

82. Цуриков В.И. Влияние институциональных факторов на поведение субъекта экономических отношений: дис. ... докт. экон. наук: 08.00.01 / Цуриков Владимир Иванович; Костром. гос. ун-т. – Кострома, 2007. – 375 с.

83. Норт Д. Понимание процесса экономических изменений: монография / Дуглас Норт / Пер. с англ. К. Мартынова, Н.Эдельмана; Гос. ун-т. Высшая школа экономики. – М.: Изд. дом Гос. ун-та, Высшей школы экономики, 2010. – 256 с. – (Экономическая теория).

84. Балацкий Е.В. Дуглас Норт: когнитивно-институциональный теоретический синтез [Електронний ресурс] / Е.В. Балацкий // Капитал страны. Федеральное интернет-издание, 2011. – 15.03.2011. – Режим

доступу: <http://www.kapital-rus.ru/articles/article/182691>

85. Податковий кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112) в редакції від 15.08.2012 р. [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

86. Канцуров О. Запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: [Електронний ресурс] / О.Канцуров / Офіційний сайт УКРІНФОРМ. – 2011. – Режим доступу: <http://presscenter.ukrinform.ua/postfactum-311.html>.

87. Ауазан А. Институциональная экономика для «чайников». Раздел 9 «Институциональные изменения» [Электронный ресурс] / А.Ауазан. – М.: Экономика. – № 63. – Режим доступа: <http://esquire.ru/auzan-9>

88. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета: теория и методология: дис. ... докт. экон. наук: 08.00.12 / Чайковская Любовь Александровна; Рос. эконом. акад. им. Г.В. Плеханова. – Москва, 2007. – 338 с.: ил. – Библиогр.: с. 301-317.

89. Лоханова Н.О. Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні: реалії, проблеми, перспективи / Н.О.Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса: ОДЕУ, 2012. - №45.

90. Лоханова Н.О. Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні з позицій теорії інституціоналізму / Н.О. Лоханова // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 15 берез. 2012 р.): тези доп. / відп. ред. Л.В.Нападовська. – К.: Київ. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – С.93-94.

91. Валігура В. А. Гармонізація оподаткування: вітчизняні реалії та міжнародні орієнтири: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.08 [Електронний ресурс] / В.А. Валігура; Терноп. нац. экон. ун-т. — Т., 2010. — 20 с. — укр. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2010/10vvarmo.zip>

92. Селіверстова І.О., Скупова Т.В. Податкове навантаження на суб'єктів господарювання в Україні [Електронний ресурс] / І.О. Селіверстова, Т.В. Скупова // Проблеми системного підходу в економіці. Електронне наукове фахове видання. – 2009. - № 1. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_1/Skupova_109.htm

93. Doing business 2008.Comparing Regulation in 178 economies. The International Bank for Reconstruction and Development [Електронний

ресурс] / The World Bank. – Washington, 2007. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB07-FullReport.pdf>

94. Doing business 2009. Comparing Regulation in 181 economies. The International Bank for Reconstruction and Development [Електронний ресурс] / The World Bank. – Washington, 2008. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB09-FullReport.pdf>

95. Doing business 2010. Comparing Regulation in 183 economies. The International Bank for Reconstruction and Development [Електронний ресурс] / The World Bank. – Washington, 2009. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB10-FullReport.pdf>

96. Paying Taxes 2010. The global picture. [Електронний ресурс] / PWC. The World Bank. – Washington, 2009. – Режим доступу: http://media.theaustralian.com.au/pdf/Paying_Taxes.pdf

97. Doing business 2011. Making a Difference for Entrepreneurs. Comparing Business Regulation in 183 economies. The International Bank for Reconstruction and Development [Електронний ресурс] / The World Bank. Washington, 2010. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB11-FullReport.pdf>

98. Paying Taxes 2011. The global picture [Електронний ресурс] / PWC. The World Bank. – Washington, 2010. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2011.pdf>

99. Doing Business 2012. Doing Business in a More Transparent World. Comparing Regulation for Domestic Firms in 183 economies. The International Bank for Reconstruction and Development [Електронний ресурс] / The World Bank. – Washington, 2012. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB12-FullReport.pdf>

100. Paying Taxes 2012. The global picture [Електронний ресурс] / PWC. The World Bank. – Washington, 2012. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2012.pdf>

101. Вашків О., Пода А. Підприємство як суб'єкт і об'єкт інституційної пастки / О. Вашків, А. Пода // Вісник ТНЕУ. – 2010. - № 4. – С.98-110.
102. Полтерович В.И. Институциональные ловушки и экономические реформы / В.М. Полтерович. – М.: ЦЭМИ РАН и РЭШ, 1999. – 37 с.
103. Базилюк А.В. Тіньова економіка в Україні: монографія / А.В. Базилюк, С.О. Коваленко / Наук. ред. В.Ф. Волик. – К.: НДЕІ Мінекономіки України, 1998. – 206 с.
104. Молдован О. Україна: аутсайдер з колосальним потенціалом [Електронний ресурс] / О.Молдован // Економічна правда: 23.08.2011. – Режим доступу: <http://fundmarket.ua/digest/ukrana-autsaydyer-zkolosalnim-potyenzalom-20110823171255/>
105. Global Corruption Barometer (Індекс восприяття корупції 2011) [Електронний ресурс] / Transparency International the Global Coalition against Corruption. – Режим доступу: <http://derzku.blogspot.com/2011/12/global-corruption-barometer.html>; http://www.transparency.org/news_room/in_focus/2011/ukraine_nis_2011
106. Лоханова Н.О. Податкове навантаження в Україні як чинник впливу на стан економічної стійкості підприємств / Н.О. Лоханова // Економіст. – Київ, 2012. – № 4. – С.46-49.
107. Лоханова Н.О. Вплив деяких змін в системі оподаткування підприємств на розвиток бізнес-середовища в Україні / Н.О. Лоханова // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: Одеса, 19-20 травня 2011 р. – Одеса, ОДЕУ, 2011. – С.165-168.
108. Юрченко Н. Тіньовий сектор економіки України перевищує офіційний: соціолог [Електронний ресурс] / Н. Юрченко / Офіційний сайт УКРІНФОРМ. – 18.08.2011.– Режим доступу: <http://www.ukrinform.ua/ukr/order/?id=1036033>
109. Тонких А.С. Моделирование результативного управления финансами: [Електронний ресурс] / А.С.Тонких // Сайт «Корпоративный менеджмент». – Режим доступу: http://www.cfn.ru/management/finance/modeling_of_effective_management.shtml
110. Лоханова Н.О. Діючий стан системи бухгалтерського обліку в Україні як відбиття конфлікту економічних інтересів / Н.О. Лоханова // Збірник наукових праць. Вісник Національного університету «Львівська

політехніка» «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2012. – № 721. – С. 161-166.

111. Сиротенко Н.А. Функції обліку та контролю в системі управління матеріальним забезпеченням виробництва (на прикладі підприємств кондитерської галузі): дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Сиротенко Наталія Анатоліївна / Одеський державний економічний університет. – Одеса, 2007. – 377 с. – Библиогр.: с.352-377.

112. Мишин В.М. Исследование систем управления: Учеб. для вузов [Текст] / В.М. Мишин. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 527 с.

113. Кафидов В.В. Исследование систем управления: Учеб. пособ. для вузов / В.В. Кафидов. – М.: Академический Проект, 2003. – 160 с.

114. Мухин В.И. Исследование систем управления: Учеб. для вузов / В.И. Мухин. – М.: Изд-во Экзамен, 2003. – 384 с.

115. Бияков О.А., Коломарова Н.Ю. Региональные экономические интересы и проблемы измерения их согласованности [Электронный ресурс] / О.А. Бияков, Н.Ю. Коломарова. – Кемерово: ГУ КузГТУ, 2003. - Режим доступа: <http://vtit.kuzstu.ru/books/shelf/book5/doc/sod.html>

116. Бухгалтерский учет: учеб. / И.И. Бочкарева, В.А. Быков, Я.В. Соколов; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК «Велби», 2008. – 776 с.

117. Крупка Я.Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб / Я.Д. Крупка // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С.132-134.

118. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. – Навч. посібник [Електронний ресурс] / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с. – Режим доступу: <http://ubooks.com.ua/books/000272/inx.php>

119. Голов С.Ф. Теория многоцелевого бухгалтерского учета / С.Ф.Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. - № 4. – С. 3-13.

120. Лаговська О.А. Модифікація завдань бухгалтерського обліку в умовах управління орієнтованого на максимізацію вартості підприємства [Електронний ресурс] / О.А.Лаговська // Вісник ЖДТУ. – 2011. - № 2 (56). – С. 120-125. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_1/26.pdf

121. Лоханова Н.О. Економічні інтереси користувачів облікової інформації – конфліктність, взаємозалежність і вплив на цільову спрямованість обліку / Н.О. Лоханова // Збірник наукових праць ЧДТУ.

Серія: Економічні науки: Випуск 30 / Черкаси: ЧДТУ. – Частина II. – С.123-128.

122. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И.Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

123. Кондраков Н.П., Краснова Л.П. Принципы бухгалтерского учета: учеб. пособ. / Н.П. Кондраков, Л.П. Краснова. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. – 192 с.

124. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М.С.Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.

125. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.Т.Білуха. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 2000. – 692 с.

126. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В.Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.

127. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: Навч. посіб. / Г.О.Партин. – К.: Знання, КОО, 2000. – 254 с.

128. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использованием Национальных стандартов): Учеб. пособ. для студ. вузов / В.П. Завгородний. – 5-е изд., доп. и перераб. – К.: А.С.К., 2001. – 848 с.

129. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учеб для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с.

130. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на предприятиях пищевой промышленности: Учеб. пособие / В.Э. Керимов. – М.: Экзамен, 2003. – 272 с.

131. Коваль Л.С. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебно-метод. пособ. / Л.С. Коваль. – М.: Гелиос АРВ, 2003. – 464 с.

132. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: Навч. посіб. / Ж.К. Нестеренко. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 311 с.

133. Хахонова Н.Н. Основы бухгалтерского учета и аудита / Н.Н. Хахонова. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. – 480 с.

134. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.

135. Бухгалтерский учет в промышленности: Учеб. / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, А.Н. Кашаев и др.; Под ред. П.С. Безруких. – 2-е изд.,

перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 263 с.

136. Сопко В.В. та ін. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства: Навч. посіб. / В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, П.А.Льненко. – К.: Вища шк., 1992. – 463 с.

137. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учеб. для вузов / Ю.А.Бабаев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 304 с.

138. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: [Научный доклад] / К.Г. Кирейцев. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 76 с. (на рус. и укр. языках).

139. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

140. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

141. Шер И.Ф. Опыт научной разработки бухгалтерии / И. Ф. Шер // Счетоводство. – 1892. - № 1. – С.3

142. Drucker P.F. Managing in a Time of Great Change / Drucker P.F., Necht P. – 2002. – Prince Frederick.

143. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навч. закл.] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 592с.

144. Ямборко Г. Влияние учетной политики на финансовый результат и налогооблагаемую прибыль предприятия / Г. Ямборко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. - № 6. – С.23-28.

145. Кирсанова В.В., Просянюк Н.А. Влияние учетной политики предприятия на принятие решений по управлению его ресурсами и затратами / В.В. Кирсанова, Н.А. Просянюк // Труды Одесского политехнического университета: Научный и производственно-практический сборник по техническим и естественным наукам. – Одесса. – 2004. – Спецвыпуск: в 3-х т. – Т.2. – С. 160-162.

146. Войтенко Т. Облікова політика: стратегія підприємства / Т.Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2 січня 2003 р. – № 1-2. – С. 15-17.

147. Пантелейчук Л., Байло И. Формирование учетной политики предприятия / Л.Пантелейчук, И. Байло // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. - № 12. – С. 25- 28.
148. Житный П. Концепция формирования амортизационной политики в условиях рыночной экономики / П. Житный // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. - № 3. – С. 13-17.
149. Окладников Д. Рационализация учетной политики [Электронный ресурс] / Д.Окладников // Проблемы теории и практики управления. – 1999. – № 5. – С.113-117. – Режим доступа: <http://eup.ru/Documents/2002-05-15/1B7A.asp>
150. Гусак Л.В. Облікова політика як інструмент адаптації облікової інформації до вимог логістичної системи [Електронний ресурс] / Л.В. Гусак // Вісник ЖДТУ. – 2011. - № 1. – С.320-322. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_1/79.pdf
151. Пилипенко О.І. Моделювання облікової політики в системі корпоративного управління [Електронний ресурс] / О.І. Пилипенко // Вісник ЖДТУ. – 2009 - № 2. – С.104-109. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_2/18.pdf
152. Довбенко В. Роль облікової політики у формуванні умов розвитку підприємств та їх об'єднань [Електронний ресурс] / В. Довбенко // Вісник ТНЕУ 2007. – № 4. – С. 85-91. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vtneu/2007_4/pdf/Dovbenko%20V.pdf
153. Пилипенко О.І. Корпоративні права в системі бухгалтерського обліку [Текст]: монографія // О.І. Пилипенко. – Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. – 612 с.
154. Рабошук А.В. Облікова політика та креативний облік: взаємозв'язок понять / А.В. Рабошук // Зимові читання, присвячені ідеям П.П.Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на третій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф.. І.В.Малишеву, д.е.н., проф.. П.П.Німчинову / Житомир: ЖДТУ, 2005. – 120 с. – С.60-62.
155. Рабошук А.В. Формування облікової політики: необхідність та передумови виникнення / А.В. Рабошук // Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції [«Наука і освіта 2005»]. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. – Том 82. Облік і аудит. – 83 с. – С.68-70.

156. Андрущенко Г. Актуальні питання формування облікової політики малих підприємств / Г. Андрущенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 11. – С.10-14.

157. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства – основа ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності / Ю.А.Верига // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: тези доповідей міжнар. наук-практ. конф. 16-18 жовт. 2000 р. / Відп. За вип. В.М.Івахненко. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с. – С.10-12.

158. Чередниченко Т.В. Облікова політика підприємства як інструментарій ведення фінансового обліку й складання фінансової звітності / Т.В. Чередниченко // Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції [«Бухгалтерський облік та фінансова звітність як інструменти контролю»] / Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – 116 с. – С.31-33.

159. Лоханова Н.О. Облікова політика в системі управління економічною стійкістю підприємств / Н.О. Лоханова // Формування ринкової економіки в Україні. Науковий збірник. Спецвипуск 15 (частина 2) „Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні” / Львівський національний університет імені Івана Франка. – Львів: Інтереко, 2005. – С.176- 180.

160. Моссаковский В., Кононенко Т. Интеграция хозяйственного учета / В. Моссаковский, Т. Кононенко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. - № 6. – С.16-24.

161. Кірейцев Г.Г. Функції обліку в системі управління сільсько-господарським виробництвом / Г.Г.Кірейцев. – К.: УСХА, 1992. – 240 с.

162. Завадський Й.С. Менеджмент: Management. – Т.1 / Й.С.Завадський. – Вид.2-е. – К.: Українсько-фінський інститут менеджменту і бізнесу, 1998. – 542 с.

163. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури / Пер. с англ. - М.: Дело, 2004. – 702 с.

164. Менеджмент: Учебник для вузов / М.М. Максимцов, А.В. Игнатьева, М.А. Комаров и др.; Под ред. М.М. Максимцова, А.В. Игнатьевой. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1999. – 343 с.

165. Менеджмент організацій: Підручник для студ. вищ. навч. закладів, які навч. за напрямком "Менеджмент"/ За заг. ред. Л.І. Федулової. – К.: Либідь, 2003. - 448 с.

166. Осовська Г.В. Основи менеджменту: Навч. посіб. для студ. вузів / Галина Володимирівна Осовська. - К.: Кондор, 2003. – 556 с.
167. Романишин Л.Л. Функции и их производные: семантика, математика и кинематика управления / Л.Л. Романишин // Вопросы управления предприятием. – 2004. – № 1. – С. 62-68.
168. Современный словарь иностранных слов [Текст]: около 20 000 слов. – 3-е изд., стер. – М.: Издательство "Русский язык", 2000. – 741 с.
169. Шегда А.В. Основы менеджмента: Учебное пособие / А.В. Шегда. – К.: Товариство «Знання», КОО, 1998. – 512 с.
170. Решетникова И.Л. Стратегия маркетинга: особенности формирования на отечественных предприятиях: Монография / И. Л. Решетникова. – Луганск: Изд-во ВГУ, 1998. – 270 с.
171. Шурупов Г.В. Механизм управления материальным обеспечением деятельности промышленных предприятий: дис. ... канд. экон. наук: 08.06.01 / Г.В. Шурупов; Одесский государственный экономический университет. – Одесса, 2003. – 201 с.: ил. – Библиогр.: с.189-201.
172. Немцов В.Д. Менеджмент організацій: Навчальний посібник / В.Д. Немцов, Л.Є. Довгань, Г.Ф. Сініук; Гол. редкол. В.І. Шпак. – К.: ТОВ «УВПК» «ЕксОб», 2001. – 392 с.
173. Подсолонко О.А. Менеджмент: теорія та практика: Навчальний посібник / Олена Адольфівна Подсолонко; Під ред. В. А. Подсолонко. – К.: ЦУЛ, 2003. – 370 с.
174. Павленко В.В. Основы менеджмента. Учебное пособие / В.В. Павленко. – Одесса, Друк, 1999. – 224 с.
175. Стражев В.И. Оперативное управление предприятием, проблемы учета и анализа / В.И. Стражев. – Мн.: Наука и техника, 1973. – 152 с.
176. Пушкарь М.С. Бухгалтерский учет в системе управления / М.С.Пушкарь. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
177. Ерофеева В.А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи / В.А. Ерофеева. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 192 с.
178. Жданов С.А. Механизмы экономического управления предприятием: Учеб. пособ. для студ. вузов / Сергей Александрович Жданов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 319 с.

179. Цопа Н.В. Система моніторингу внутрішнього і зовнішнього середовища промислового підприємства [Електронний ресурс] / Н.В. Цопа // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Науковий журнал. – 2010. – № 3. – С. 136-143. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2010_3/Сopa.pdf
180. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.: ил.
181. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина, О.В. Дерипаска и Л.Е. Долгов; Под ред. Н.Г. Данилочкина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 279 с.
182. Новикова И.В. Контроллинг как путь предупреждения банкротства предприятия / И.В. Новикова // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 4. – С. 63-66.
183. Павликівська О.І., Папінко В.З. Контролінг - концепція стратегічного управління / О.І. Павликівська, В. З. Папінко // Вісник ЖДТУ. Серія "Економічні науки". – 2004. – № 4 (30). – С. 204-208.
184. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко. – Киев: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
185. Терещенко О.О. Контролінг у системі антикризового управління підприємством / О.О. Терещенко // Фінанси України. – 2001. – № 12. – С. 56-63.
186. Толкачева Е.В. Стратегический контроллинг в системе управления предприятием / Е.В. Толкачева // Менеджмент в России и за рубежом. – 2004. – № 4. – С.109-117.
187. Пич Готтхард, Шерм Эвальд. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки / Готтхард Пич, Эвальд Шерм // Проблемы теории и практики управления. – 2001. - № 3. – С. 101-107.
188. Варфоломеева К.О. Сутність і значення інформаційного потенціалу контролінгу в системі управління підприємством [Електронний ресурс] / К.О. Варфоломеева // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3.Ч.3. – С.40-42. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_3/7.pdf

189. Півнюк О.П. Формування інструментарію контролінгу підприємства [Електронний ресурс] / О.П. Півнюк // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3. Ч.3. – С.78-80. – Режим доступу: [http:// www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_3/16.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_3/16.pdf)
190. Брехун Н.С. Аналіз дисертаційних досліджень за проблематикою контролінг [Електронний ресурс] / Н.С. Брехун // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 4. – Режим доступу: [http:// www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/4.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/4.pdf)
191. Брехун Н.С. Концептуальні основи системи контролінгу [Електронний ресурс] / Н.С. Брехун // Вісник ЖДТУ. – 2009 – № 2. – С. 15-20. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_2/3.pdf
192. Куцик П.О. Фінансовий і управлінський облік як інформаційна база контролінгу [Електронний ресурс] / П.О. Куцик // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Науковий журнал. – 2011. – №4. – С.331-340. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2011_4/Kucik.pdf
193. Яцкевич І.В. Інструменти контролінгу на підприємствах зв'язку / І.В. Яцкевич // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 3. – С.408-411.
194. Ву Тхіеу Занг. Організація управління процесом адаптації підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01 / Ву Тхіеу Занг; Східноукраїнський державний університет. – Луганськ, 1999. – 21 с. – укр.
195. Трененков Е.М., Дведенидова С.А. Диагностика в антикризисном управлении / Е. М. Трененков, С.А. Дведенидова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 1. – С. 3-25.
196. Болквандзе И.Р. Формирование системы мониторинга экономического состояния промышленного предприятия как фактор повышения эффективности системы управления: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Болквандзе Иракий Ревазович; Рос. гуманитар. ун-т. – Москва, 2004. – 136 с.
197. Максимова В.Ф. Чи є альтернатива контролю? / В.Ф. Максимова // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Збірник наукових праць. – Вип. 5. – Частина 2. – Кіровоград: КДТУ, 2004. – С. 280-291.

198. Валуев Б.И. О некоторых концепциях, составляющих альтернативу целостной системе управления предприятием / Б.И. Валуев // *Економіст*. – 2004. - № 10. – С.30-34.

199. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія. / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

200. Чумаченко Н., Петренко С. Контроллінг: основи трансформації повноважень головного бухгалтера / Н. Чумаченко, С. Петренко // *Бухгалтерський учет и аудит*. – 2011. – № 9. – С. 10-16.

201. Писчасов Ф., Попов Е. Інструментарій контролінга підприємства / Ф. Писчасов, Е. Попов // *Проблеми теорії і практики управління*. – 2003. – № 5. – С.92-98.

202. Губин Ю., Грон Я. Современные методы анализа среды и их использования в стратегическом менеджменте / Ю. Губин, Ян Грон. – *Економіка України*, 1999. – № 10. – с. 90-94.

203. Баранчев В. Стратегический анализ: технология, инструменты, организация [Электронный ресурс] / В.Баранчев / Интернет-портал для управленцев. – Режим доступа: <http://www.management.com.ua/strategy/str037.html>

204. Корнійчук А.А. Сутність стратегічної діагностики як основи стійкого розвитку підприємства [Електронний ресурс] / А.А. Корнійчук // *Вісник ЖДТУ*. – 2011. - № 1. – С.222-224. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_1/52.pdf

205. Довгань Л.Є., Мохонько Г.А. Стратегічна стійкість у системі стратегічного управління підприємством [Електронний ресурс] / Л.Є. Довгань, Г.А.Мохонько // *Актуальні проблеми економіки*. – 2010. – № 11. – С.115-122. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/APE/2010_11/APE-2010-11/115-122.pdf

206. Евдокимов Ф.И. Экономическая безопасность – необходимое звено в планировании деятельности предприятия [Электронный ресурс] / Ф.И. Евдокимов // *"Экономика. Право"*. – 2002. – № 2. – Режим доступа: <http://www.uran.donetsk.ua/~masters/2002/fem/ borodina/library/lib3.htm>

207. Токарев В. Применение SWOT-анализа при разработке стратегии фирмы [Электронный ресурс] / В. Токарев // *Управление компаний*. – Сайт iTeam «Технологии корпоративного управления». – М., 2012.

208. Валуев Б.И. Управление экономикой в производственных объединениях легкой промышленности / Б.И. Валуев. – М.: Легкая индустрия, 1977. – 215 с.

209. Лоханова Н.О. Концепції управлінського обліку і контролінгу в системі управління підприємством / Н.О. Лоханова // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. Вип. 16 / Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції “Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі”. – Львів: ЛКА, 2004. – С.232-237.

210. Лоханова Н.О. Концепція контролінгу як альтернатива системі управління економічною безпекою підприємств / Н.О. Лоханова // Экономические инновации. Выпуск 19: Приоритеты преобразований в экономике. Сборник научных работ. – Одесса: Институт проблем рынка и экономико-экологических исследований НАН Украины, 2004. – С. 273-282.

211. Лоханова Н.О. Інформаційне забезпечення системи управління економічною стійкістю підприємств / Н.О. Лоханова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – С.163-170.

212. Никитин А. Стратегическое управление крупным промышленным предприятием / А. Никитин // Проблемы теории и практики управления. – 2003. – № 6. – С.89-94.

213. Райан Б. Стратегический учет для руководителя [Текст] / Б. Райан; пер.с англ. М. Х. Розовский; ред. пер. с англ. В. А. Микрюков. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

214. Зеленська О.З. Управлінський облік в умовах стратегічної орієнтації підприємства / О.З. Зеленська // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2004. – С. 304-309.

215. Валуев Б.И. Стратегический управленческий учет – очередной миф / Б.И. Валуев // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. Науковий збірник / За ред. В.Є.Швеця. – Львів: Інтереко, 2005. – С. 9-13.

216. Чебан Т., Яценко В. Организационные аспекты построения бухгалтерии стратегического типа / Т. Чебан, В. Яценко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. - № 12. – С. 31-36.

217. Чебан Т., Яценко В. Учетно-аналитическая система как инструмент антикризисного управления / Т. Чебан, В. Яценко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. - № 7. – С. 38-44.

218. Канурна З.Ф. Стратегічні аспекти обліку в системі управління акціонерним товариством [Електронний ресурс] / З.Ф. Канурна // Вісник ЖДТУ. – 2010. - № 2. – С.113-115. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_2/21.pdf

219. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління як інструмент інтеграції вітчизняних підприємств у світове господарство [Електронний ресурс] / А.В. Шайкан // Вісник ЖДТУ. – 2009 – № 3. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/42.pdf

220. Голов С.Ф. Тенденції та перспективи розвитку управлінського обліку / С.Ф. Голов // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна, випуск 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2004. – С.34-38.

221. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст]: учебник для студ. вузов, обучающихся по спец. (080109) "Бухгалтерский учет, анализ и аудит": Пер. с англ. / К. Друри. – 6-е изд. - М.: Юнити-Дана, 2007. - XXII, 1401 с.: рис., табл. - (Серия "Зарубежный учебник"). – Библиогр.: с. 1005-1013.

222. Обнявко А.В. Совершенствование организации управления издержками производства в промышленных предприятиях: Дис. ... канд. экон. наук: 08.06.01 / А.В. Обнявко; Одесский институт народного хозяйства. - Одесса, 1987. – 252 с.

223. Каширин М. Эффективный инструмент управления компанией / М.Каширин // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция (РИСК). – 2004. – № 2. – С. 12-15.

224. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон; [пер. с англ. М. Павловой]. – М.: ЗАО „Олимп-Бизнес”, 2008. – 320 с.

225. Хорват Петер. Сбалансированная система показателей как средство управления предприятием [Электронный ресурс] / Петер Хорват / Сайт ВКГ. – Германия: Штутгартский университет. – Режим доступа: <http://www.balancedscorecard.ru/bsc847.htm>

226. Федин М. 5 мифов о Balanced Scorecard [Електронний ресурс] / М. Федин // Ведомости. – 2004, 30.03.2004. – Режим доступа: <http://www.balancedscorecard.ru/bsc883.htm>
227. Куцик П.О. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем / П.О. Куцик // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3. – Ч.2. – С.140-142.
228. Кузнецова С.А. Синергія облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання: дис. докт. екон. наук: 08.00.09 / Кузнецова Світала Анатоліївна; ДВНЗ «Київський національний економічний університет». – Київ, 2009. – 559 с. – Бібліогр.л.: 515-559 с.
229. Голов С.Ф. Система глобального бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 3. – С. 3-12.
230. Большой энциклопедический словарь / [А.М. Прохоров, А.П. Горкин, В.И. Бородулин]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М., 1998. – 1456 с.
231. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник для студ. вузов, обуч. по направлению "Экономика", спец. "Бухгалтерский учет и аудит" / З. В. Кирьянова. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 192 с.
232. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційна система: конструктивний підхід [Електронний ресурс] / О.А. Лаговська // Вісник ЖДТУ. – 2011. - № 3 (57). – С. 76-78. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_3/16.pdf
233. Партин Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік: Навч. посіб. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – Львів: Львівська політехніка, 2003. – 194 с.
234. Пушкар М.С. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства / М.С.Пушкар // Вісник ТНЕУ. – 2008. – № 2. – С. 160-168.
235. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: підручник [для студ. вищ. навч. закл. спеціальності 7.05.0106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
236. Рогач І.Ф. Інформаційні системи у фінансово-кредитних установах: навч. посіб. / І.Ф. Рогач, М.А. Сендзюк, В.А. Антонюк.- 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 239 с.

237. Horngren C.T. Introduction to Management Accounting. 14 Edition / Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, William O. Stratton, Jeff Schatzberg, Dave Burgstahler's. – Prentice Hall, 2008. – 920 p.
238. Berry A. Accounting in a Business Context / A.Berry and R.Jarvis. – London, Melbourne, Madras, 1994. – 408 p.
239. Кузьминский А.Н. Учетная и аналитическая информация в объединении / А.Н. Кузьминский. – Киев, изд. Объединение «Вища школа», Головное изд-во, 1979. – 96 с.
240. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
241. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: монографія / М.М. Бенько. – К.: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.
242. Психологический словарь [Электронный ресурс] / Сайт Психологическое консультирование. – Режим доступа: <http://testme.org.ua/glossary/item/244>
243. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособ. для студ. вузов / Б.И. Валуев, Н.А. Лоханова, В.Д. Кубик и др.; И.о. Одес. гос. эконом. ун-т; Под ред. Б.И. Валуев. – Одесса: Принт Мастер, 2002. – 272 с.
244. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография / Под общ. ред. Ф.Ф.Бутынца. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с.
245. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. Общий обзор дискуссионных вопросов / В.Ф.Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 59 с. / Сайт Фонда НСФО. – Режим доступа: <http://www.nsfu.ru/docs/Theory>
246. Цыганков К. Ю. Что считает бухгалтерия? [Электронный ресурс] / К. Ю. Цыганкова // Электронная библиотека Международного института сертифицированных бухгалтеров и финансовых менеджеров. – Режим доступа: <http://www.misbfm.ru/article/chto-schitaet-buhgalteriya>
247. Полякова С. И., Старовойтова Е. В., Соловьева И. В. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / С.И. Полякова, Е.В. Старовойтова, О.В. Соловьева. – М.: Издательство: ИНФРА-М, 2004. – 391 с.: рус.
248. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф.

Максімова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.

249. Каракоз И.И. Оперативный экономический анализ работы промышленного предприятия / И.И. Каракоз. – К.: Изд-во Киев. Ун-та, 1965. – 338 с.

250. Семанюк В. Формування нових видів обліку та перспективи їх розвитку [Електронний ресурс] / В. Семанюк // Вісник ТНЕУ 2009. – № 3. – С.112-116. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vtneu/2009_3/Visnyk%203_2009/13Semanjuk.pdf

251. Максимова В.Ф. Класифікація господарських процесів для цілей внутрішнього контролю / В.Ф. Максимова // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності. Наук. Збірник. – Спецвипуск 15. – Ч. 2. – Львів, 2005. – С.187-191.

252. Лаговська О.А. Методологія ідентифікації та структурування облікових об'єктів: функціонально-структурний підхід / О.А. Лаговська // Вісник Хмельницького університету. – 2011. - № 2. – Т.1 – С.96-100.

253. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

254. Артюх О.В. Концептуальні засади та методичне забезпечення цілісної системи обліку на промислових підприємствах: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / О. В. Артюх; Одес. держ. екон. ун-т. — О., 2011. – 259 с. – Бібліогр.: с.233-259.

255. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р., зареєстр. в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 391/3684 зі змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 25.09.2009 р. № 1125, від 26.09.2011 р. № 1204, від 9.12.2011 р. № 1591 [Електронний ресурс] / Сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293666

256. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р., зареєстр. в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за № 860/4153 із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів № 131 від 14.06.2000 р., № 989 від 10.12.2002 р., № 731 від 22.11.2004 р., № 1176 від 11.12.2006 р., № 1125 від 25.09.2009 р., № 372 від 18.03.2011 р., № 664 від 31.05.2011 р., № 1591 від 09.12.2011 р. [Електронний

ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

257. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства фінансів України № від 31.12.1999 р., за реєстр. в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248 із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів №131 від 14.06.2000 р., № 304 від 30.11.2000 р., № 989 від 10.12.2002 р., № 1176 від 11.12.2006 р., № 1125 від 25.09.2009 р., № 372 від 18.03.2011 р., № 664 від 31.05.2011 р., № 1204 від 26.09.2011 р., № 1591 від 09.12.2011 р. [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

258. Ловінська Л. Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку / Л.Ловінська // Вісник податкової служби. – 2007. –№ 11 (438). – С.32.

259. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затв. Наказом Міністерства фінансів України № 27 від 25.01.2011 р., за реєстр. В Міністерстві юстиції України 21 лютого 2011 р. за № 212/18950 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1204 від 26.09.2011 р. [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>

260. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (IAS 12) «Податки на прибуток» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320288/file/IAS%2012.pdf>

261. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. Наказом Міністерства фінансів України N 353 від 28.12.2000 р., зареєстр. в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 р. за № 47/5238 із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 363 від 23.05.2003 р., № 1176 від 11.12.2006 р., № 1238 від 14.10.2008 р., № 1591 від 09.12.2011 р.) [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

262. Кувалдина Т.Б. Теория и методология системы учета затрат, ориентированной на требования МСФО, в условиях динамичной рыночной среды: автореф. дис. ... докт. экон. наук: 08.00.12 / Т.Б. Кувалдина; Орлов. гос. техн. ун-т. – Орел, 2010. – 51 с. – рус.

263. Ющак Ж.М. Ступінь висвітлення питань трансакційних витрат в працях вітчизняних вчених [Електронний ресурс] / Ж.М.Ющак // Вісник ЖДТУ. – 2009 - № 2. – С.144-149. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_2/28.pdf
264. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: Монография / [Ф.Ф.Бутынец и др.]; под общ. ред. Ф.Ф.Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
265. Ijiri Y. Framework for Triple-Entry Bookkeeping / Y. Ijiri // The Accounting Review. – 1986. – № 4. – P.745-759.
266. Dobija M. Teoretyczne i organizacyjne podstawy systemu trojwymiarowej rachunkowosci / M. Dobija. – Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie. – 1990. – № 329. – S.19-33.
267. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, №№ 40-44, ст.356) в редакції від 13.06.2012 р. [Електронний ресурс] / База «Законодавство України». – <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
268. Николаева Е.В. Эволюция взглядов на проблему трансакционных издержек: [Электронный ресурс] / Е.В. Николаева. – Научная библиотека Челябинского государственного университета. – Режим доступа: <http://www.lib.csu.ru/vch/102/006.pdf>.
269. Дмитриева Л.Н. Классификация внутренних трансакционных издержек, возникающих в процессе управленческой деятельности: [Электронный ресурс] / Л.Н. Дмитриева, А.И. Хореев, Ю.А. Саликов. – HR-Portal. – 2009. – Режим доступа: <http://www.hr-portal.ru/article/klassifikatsiya-vnutrennikh-transaktsionnykh-izderzhek-voznikayushchikh-v-protssesse-upravlen>.
270. Капельюшников Р. Категория трансакционных издержек [Электронный ресурс] / Р.Капельюшников // Цифровая библиотека Украины. – 24.09.2004. – Режим доступа: http://elib.org.ua/economics/ua_show_archives.php?subaction=showfull&id=1096023130&archive=1210&start_from=&ucat=3&
271. Гордополова Н.В., Гордополов В.Ю. Обліково-аналітичне забезпечення управління трансакційними витратами [Електронний ресурс] / Н.В.Гордополова, В.Ю. Гордополов // Вісник ЖДТУ. – 2010. - № 4. – С. 62-64. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua /portal/>

Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_4/13.pdf

272. Юшак Ж.М. Трансакційні витрати при вході підприємства на ринок: обліковий аспект [Електронний ресурс] / Ж.М. Юшак // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 3. – Режим доступу: [http:// www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/45.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/45.pdf)

273. Белоусова І.А. Інституціональні засади управління трансакційними витратами в умовах трансформаційної економіки України [Електронний ресурс] / І.А. Белоусова // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. – 2010. – Випуск 3. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nzizvru/2010_3/p3_29.html

274. Шутова П.А. Методика учета трансакционных затрат в логистике снабжения на основании ABC-метода [Электронный ресурс] / П.А. Шутова // Образование и наука Закамья Татарстана. – 2011. - № 19 (03.03.2011). – Режим доступа: [http:// nauctat.ru/ logistika/metodika-ucheta-transaktsionnich-izderzhhek-v-logistike-snabzheniya-na-osnove-avs-metoda/stranit sa-3.html](http://nauctat.ru/logistika/metodika-ucheta-transaktsionnich-izderzhhek-v-logistike-snabzheniya-na-osnove-avs-metoda/stranit sa-3.html)

275. Макуха М.В. Формування інформації про трансакційні витрати в системі бухгалтерського обліку / М.В. Макуха // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 15 берез. 2012 р.): тези доп. / Відп. ред. Л.В. Нападовська. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – С.97-100.

276. На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в XXI веке [Электронный ресурс] / Международная комиссия по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Committee – IIRC), 2011. – Режим доступа: [http://www.ifrs.ru/ upload/IR-Discussion-Paper-2011_single-rus.pdf](http://www.ifrs.ru/upload/IR-Discussion-Paper-2011_single-rus.pdf)

277. Ложников И.Н. Важнейшие тенденции развития бухгалтерского учета [Электронный ресурс] // Вестник бухгалтера московского региона. – 2011. – № 1. – Режим доступа: http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik_2011_1_lozhnikov2

278. Емельянова С., Сметанников В. Шаги корпоративной отчетности [Электронный ресурс] / С.Емельянова, В.Сметанников // «Marketing pro». – 2010. – № 5-6. – Режим доступа: <http://www.stepconsulting.ru/publ/16092010.shtml>

279. Нападовська Л.В. Управлінський облік / Л.В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.

280. Коротецкий И. Что такое интегрированная отчетность? [Электронный ресурс] / И. Коротецкий // Электронный журнал «Бухгалтерия.ру». – 26.12.2011. – Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/article/n52953>
- 281.МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації» // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та суміжних послуг [Електронний ресурс]. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – С.330-339. – Режим доступа: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T2-2010.pdf
282. Ушаков Д. Н. Толковый словарь современного русского языка [Электронный ресурс] / Дмитрий Николаевич Ушаков; Под ред. Н. Ф. Татьянченко. – М.: Альта-Пресс, 2005. – VIII, 1208 с. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/974554>
- 283.Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка [Электронный ресурс] / С.И.Ожегов, Н.Ю. Шведова. – М.: Издательство «Азъ», 1992. – Режим доступа: <http://www.ozhegov-shvedova.ru/>
- 284.Охэндзан Э. Г. Информация в управленческом решении в условиях перехода к рыночным отношениям: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Э. Г. Охэндзан; Российская Академия управления. Центр проблем рыночной экономики. – М., 1992. – 18 с. – рус.
- 285.Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступа <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>
286. Подготовка годовых отчетов: последние тренды и лучшие практики. Аналитические материалы [Электронный ресурс] / Материалы VIII ежегодной практической конференции «Годовой отчет: опыт лидеров и новые стандарты», Москва, 15 ноября 2011 года. – М., 2011. – Режим доступа: http://raexpert.ru/researches/year_report/2010/
287. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» (IFRS 9) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.ua/file/link/344158/file/IFRS_09_2011.pdf
- 288.Сооляттэ А.Ю. Бизнес-модели компаний: определение, эволюция, классификация [Электронный ресурс] / А.Ю. Сооляттэ // Финэксперт. - 27.01.2009. - Режим доступа: <http://www.finexpert-training.ru/index.php?ID=152&articleID=358>

289. Osterwalder A. The Business Model Ontology — A Proposition In A Design Science Approach / A. Osterwalder. – Universite de Lauasanne, 2004. – 169 с.

290. Сазонов А. О понятии бизнес-модели [Электронный ресурс] / А.О. Сазонов // Корпоративный менеджмент. – 26.04.2011. - Режим доступа: <http://www.cfin.ru/management/strategy/competit/business-model.shtml>

291. Laudon K. C. and Traver C.G. E-Commerce: Business, Technology, Society / К.С. Laudon, С.Г. Traver. - Addison Wesley, 2003. - P. 61.

292. Выходец Ю.С., Миронов В.А. Бизнес-модель внешне-экономической деятельности компании-посредника на рынке продукции машиностроения / Ю.С. Выходец, В.А. Миронов // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2009. - № 4 (8). – С. 55-65.

293. Do Some Business Models Perform Better than Others? A Study of the 1000 Largest US Firms [Электронный ресурс] / Peter Weill, Thomas W. Malone, Victoria T. D’Urso, George Herman, Stephanie Woerner. – Sloan School of Management Massachusetts Institute of Technology. – Режим доступа: <http://ccs.mit.edu/papers/pdf/wp226.pdf>.

294. Антонов Д.П. Отчетность в области устойчивого развития – шаг к идеальному корпоративному отчету [Электронный ресурс] / Д.П. Антонов // Журнал “Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты”. – 2012. – № 2. – 17 апреля 2012. – Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/127360/>

295. Отчетность в области устойчивого развития [Электронный ресурс] / Global Reporting Initiative (GRI) // Сайт GRI. – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/languages/russian/Pages/Отчетность-в-области-устойчивого-развития.aspx>

296. Снитко М.А. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.А.Снитко. – Мн.: Современная школа, 2006. – 312 с.

297. Папковская П.Я. Теория бухгалтерского учета: учебник / П.Я.Папковская. – Мн.: «Информпресс», 2009. – 240 с.

298. Пушкар М.С. Філософія обліку / М.С.Пушкар. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 157 с.

299. Стражев В.І. Об’єкт і предмет бухгалтерського обліку – головні категорії в його теоретичній системі [Электронный ресурс] / В.І. Стражев // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку,

контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Випуск 2(17). – С. 313-319. – Режим доступу: http://www.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/41.pdf

300. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: монография / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

301. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку / В.Г. Швець. – 3-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.

302. Кондрюк Л.В. Реалізація окремих функцій бухгалтерського обліку та їх місце в системі обліку / Л.В. Кондрюк // Коммунальное хозяйство городов. Научно-технический сборник. – 2009. - № 89. – С.326-330.

Наукове видання

Лоханова Наталія Олексіївна

**ІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ
В ОБЛІКУ В УМОВАХ
ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ**

Монографія

Науковий редактор:
доктор економічних наук, професор
Максімова В.Ф

Підписано до друку 25.09.2012 р.

Формат 60x84 1/16. Папір офсетний.
Наклад 300 примірників.
Обл. вид. 22. Ум. арк 23,25. Гарн Таймс.

Видання та друк ФОП Грінь Д. С.
м. Херсон, 73033, а/с-15
e-mail: dimg@meta.ua
Свід. сер. ДК № 4094 від 17.06.2011 р.