Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства

монографія

м. Кропивницький - 2017

УДК 657:[339.9+004]
Р64

Рекомендовано до друку Вченою радою Центральноукраїнського національного технічного університету (протокол № 4 від 18.12.2017 р.)

Рецензенти:

Левицька Світлана Олексіївна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту національного університету водного господарства і природокористування, м. Рівне

Яценко Володимир Микитович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри туризму і готельно – ресторанної справи Черкаського національного університету ім. Богдана Хмельницького

Р64 Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства : монографія / О.В. Пальчук, В.М. Савченко, І.В. Рузмайкіна та ін; за ред. Г.М. Давидова. – Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем» , 2017. -248 с.

У монографії висвітлюються результати дослідження теоретико методологічних аспектів розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства. Охарактеризовано трансформацію базових категорій та розвиток об’єктів бухгалтерського обліку. Розкрито проблеми методології обліку та шляхи їх вирішення.

ISBN

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА……..... 5

Розділ 1. **ГАРМОНІЗАЦІЯ ТА СТАНДАРТИЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ЙОГО РОЗВИТКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ ТА ІНФОРМАТИЗАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА**…. 8

1.1. Розвиток бухгалтерської професії в умовах глобалізації економіки……..... 8

1.2. Інформатизація суспільства та сучасні зміни методики підготовки бухгалтерів…... 25

1.3. Місце та роль обліку в умовах інноваційної економіки…… 35

1.4. Особливості впровадження МСФЗ в Україні……..... 45

1.5. Особливості застосування МСФЗ для малих суб'єктів підприємництва в Україні та світі……. 65

1.6. Аналіз та оцінка стану застосування МСФЗ підприємствами регіону…… 96

Розділ 2. **ТРАНСФОРМАЦІЯ БАЗОВИХ КАТЕГОРІЙ ТА РОЗВИТОК ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**… 105

2.1. Розширення об'єктів обліку активів у світлі становлення та розвитку сучасної парадигми……. 105

2.2. Розвиток функцій бухгалтерського обліку. 116

2.3. Трансформація функцій та завдань фінансового менеджменту в умовах глобалізаційних процесів…….. 128

2.4. Розвиток форм бухгалтерського обліку…. 139

Розділ 3. **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ**……. 150

3.1. Теоретичні аспекти розвитку обліку та облікової політики в контексті функцій управління…….. 150

3.2. Стан та перспективи розвитку інформаційного забезпечення управління на різних рівнях…….. 172
3.3. Сучасні проблеми та перспективи застосування П(С)БО 26 “Виплати працівникам”…….. 187
3.4. Проблеми обліку соціальних витрат та шляхи їх вирішення…… 197
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ…….. 223

ПЕРЕДМОВА

Глобалізація економіки та інформатизація суспільства торкаються усіх сфер життя та впливають на розвиток усіх без винятку галузей знань. Сказане є особливо актуальним для бухгалтерського обліку, який сам по собі є інформаційною моделлю господарської діяльності.

В сучасних умовах бухгалтерський облік як система знань та практична сфера діяльності зазнає значних змін. Після епохи багатовікового панування національних бухгалтерських шкіл, їх розвитку та збагачення за рахунок взаємопроникнення прогресивних ідей наступила ера формування єдиного бухгалтерського інформаційного простору. В її основі лежить перехід від національних правил ведення обліку до обліку за міжнародно визнаними обліковими принципами, що складають методологічну базу Міжнародних стандартів фінансової звітності. Разом з тим не можна переоцінювати значення МСФЗ, оскільки вони формуються під впливом певних групових інтересів і є недостатніми для вирішення окремих задач. У зв'язку з цим наукові дослідження у сфері бухгалтерського обліку сьогодні повинні не лише враховувати різноманітність економічних процесів та їх облікове відображення, а й, що особливо важливо, розкривати соціальні аспекти бухгалтерського обліку, розглядати розвиток облікової теорії та практики в контексті політичних, економічних та соціальних перетворень суспільства, що відбивають глобалізаційні та інформатизаційні процеси.

Суттєвою проблемою сучасного етапу розвитку бухгалтерського обліку є недостатня відпрацьованість теоретичних аспектів облікової науки. Темпи глобалізації виявились настільки значними, що теорія бухгалтерського обліку, як і його методологія, методика та організація, відстали і не відповідають економічним інтересам нових структур. Інструментарій сучасної теорії бухгалтерського обліку не в змозі пояснити нові об'єкти спостереження, нові технологічні можливості і нові відносин власності. Як результат спостерігається негативна тенденція розробки МСФЗ з ігноруванням здобутків економічної та облікової теорії.

Вищезазначене зумовлює необхідність подальших наукових досліджень облікової теорії та практики в умовах глобалізації економіки та інформатизації суспільства.

В монографії досліджено процеси гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку як основні напрямки його розвитку, зокрема проаналізовано Стратегію впровадження МСФЗ в Україні та її реалізацію в сучасних умовах; надана оцінка стану застосування МСФЗ підприємствами регіону, висвітлено особливості застосування МСФЗ для малих суб'єктів підприємництва в Україні та світі; досліджено розвиток елементів бухгалтерської професії під впливом глобалізаційного процесу та визначено його негативні та позитивні наслідки; визначено зміни організації та методики підготовки фахівців з бухгалтерського обліку, що відповідають вимогам інформаційного суспільства; висвітлено місце та роль обліку в умовах інноваційної економіки.

Дослідження процесу трансформації базових економічних категорій та розвиток об'єктів обліку в умовах глобалізаційних процесів, здійснене у другому розділі монографії, дозволило надати висновки стосовно: розширення об'єктів обліку активів з метою становлення та розвитку сучасної облікової парадигми; вдосконалення форм бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних систем обліку; трансформації функцій та завдань фінансового менеджменту в умовах глобалізаційних процесів; розвитку функцій бухгалтерського обліку.

У третьому розділі монографії проведено вивчення окремих проблем організації та методики обліку, вирішення яких є актуальним в сучасних умовах глобалізації економіки та інформатизації суспільства, і надано рекомендації стосовно їх вирішення. У цьому плані досліджено: розвиток обліку та облікової політики в контексті функцій управління; розвиток інформаційного забезпечення управління на різних рівнях; перспективи застосування П(С)БО 26 «Виплати працівникам»; формування інформаційної бази управління соціальними витратами.

В монографії поєднано процедурно-технічні, соціальні, та історико-діалектичні аспекти становлення та розвитку бухгалтерської професії та облікової науки.

Автори посібника не претендують на повноту викладення всіх аспектів оскільки дана проблематика є надзвичайно широкою. Автори монографії сподіваються, що викладений в ній матеріал буде корисним для науковців, що займаються даною проблематикою, магістрів, аспірантів, викладачів та практикуючих бухгалтерів, аудиторів, фінансистів, менеджерів, тощо.

Навчальний посібник підготовлений колективом авторів кафедри бухгалтерського обліку Центральноукраїнського національного технічного університету, які мають значний досвід викладацької, наукової та практичної діяльності в сфері бухгалтерського обліку. Авторами окремих розділів є:

д.е.н., проф. Давидов Г.М. – п. 1.2;
к.е.н., проф. Савченко В.М. – п. 2.2;
к.е.н., доц. Пальчук О.В. – вступ, п. 1.1, п. 3.3;
к.е.н., доц. Смірнова І.В. – п. 1.4;
к.е.н., доц. Рузмайкіна І.В. – п. 3.1;
к.е.н., доц. Кононенко Л.В. – п. 1.3, 2.1;
к.е.н., доц. Смірнова Н.В. – п. 1.5;
к.е.н., доц. Крячко В.Г. – п. 3.2;
к.е.н., доц. Гай О.М. – п. 1.6, 2.3
викл. Савченко О.С. – п. 2.4;
ас. Юрченко О.В. – п. 3.4.

РОЗДІЛ 1.
ГАРМОНІЗАЦІЯ ТА СТАНДАРТИЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ЙОГО РОЗВИТКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ ТА ІНФОРМАТИЗАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА

1.1. Розвиток бухгалтерської професії в умовах глобалізації економіки

Швидкий розвиток інформаційних технологій при формуванні постіндустріального суспільства стає можливим завдяки реалізації потенціалу транснаціонального капіталу, який набирає форми іноземних інвестицій, стирає державні кордони, встановлює контроль над національними ринками і сировиною. Прискорення обміну капіталу призводить до виникнення глобалізаційних процесів у всіх сферах життя суспільства. Вітчизняні вчені оцінюють сучасну глобалізацію як процес встановлення залежності національних економік в інтересах окремих країн і суб`єктів [1, с. 63]. В умовах глобальної економіки основними гравцями на ринку виступають транснаціональні корпорації та банки.

В економічних дослідженнях для оцінки готовності країни до глобалізації використовується Індекс глобальної конкурентоспроможності. За даними Глобального звіту про конкурентоспроможність, представленого Всесвітнім економічним форумом, за показником Індексу глобальної конкурентоспроможності Україна посідає 89 місце серед 139 країн, тобто наша держава практично беззахисна перед глобальними гравцями. На цей показник вплинули й показники бухгалтерської професії: рівень стандартів звітності та аудиту (128 місце), ефективність корпоративного керівництва (90), рівень захисту інвесторів (93) [2, с. 356].

За оцінками фахівців «глобалізація економіки супроводжується переміщенням права регулювання глобальних потоків фізичного та фінансового капіталу з національного рівня на міжнародний. Змінюються суб’єкти і умови регулюючого впливу на процеси економічного відтворення і системи їх бухгалтерського обліку» [3, с. 65].

Умови жорсткої конкуренції на ринку, глобалізаційні процеси розвитку світового господарства, інформатизація суспільства спричинили докорінні зміни у вимогах до професії бухгалтера. Ведення бізнесу в сучасних умовах висуває підвищені вимоги до якості інформації, яка повинна бути пристосована до запитів користувачів. А тому завдання бухгалтерської служби сьогодні – формування якісної, достовірної і повної інформації про діяльність підприємства та її результати. Правильне використання цієї інформації дозволяє керівнику оптимізувати управлінські та фінансові рішення. Без перебільшення головного бухгалтера сьогодні можна вважати другою особою після керівника, адже він несе відповідальність за законність та ефективність використання фінансових і матеріальних ресурсів підприємства, господарських операцій, що здійснюється. Бухгалтер зараз, як ніколи, повинен бути ще і хорошим аналітиком ринку та економістом. На нього покладаються не тільки функції рахівника, а і управлінця.

Важко переоцінити значення бухгалтерської професії для людського суспільства. Проте воно значно змінювалось із плином часу та з ходом еволюції. Протягом багатьох десятиріч головним завданням бухгалтерського обліку було забезпечення збереження державної власності. Тому функції бухгалтера фактично зводились до забезпечення державного контролю та фіксації господарських подій.

В умовах інформатизації суспільства та глобалізації економіки роль та місце бухгалтера докорінно змінюється. У вступі до Міжнародних Стандартів Освіти для професійних бухгалтерів зазначено, що сьогодні бухгалтер повинен бути технічним експертом, який має блискучі комунікативні навички і здатний задовольняти потреби в звітності та інформації, які висуває економіка, що базується на нових знаннях, глобалізаційних та інтеграційних процесах. На додаток до набуття технічних бухгалтерських знань та навичок, бухгалтерам потрібні навички, які нададуть їм можливість, у разі потреби, виступати у ролі бізнесових радників, фінансових аналітиків, менеджерів та фахівців, які можуть вести переговори [4, с. 22].

Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів проголошують нові вимоги до професії обліковця. Бухгалтер сучасності – це компетентна, освічена особистість, котра йде в ногу з часом. Це всебічно розвинена людина, що постійно займається самовдосконаленням та професійним розвитком та ніколи не зупиняється на досягнутому, це комунікабельний, здатний до продуктивного ділового спілкування спеціаліст, що в змозі розібратися у самих складних економічних питаннях.

Аналіз наукової фахової літератури та практичного досвіду показує, що всі без виключення елементи бухгалтерської професії формуються під безпосереднім впливом глобалізаційних процесів. Розглянемо деякі з них.

Організація облікової системи. У фаховій літературі присутня думка про поширення глобальної моделі організації бухгалтерського обліку. Так, автор Дерій В.А. зауважує, що використання міжнародних стандартів обліку, звітності та аудиту є проявами глобалізму, які формують глобальний облік та аудит [5, с. 12]. С.Ф. Голов визначає глобальну систему бухгалтерського обліку як систему збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі та майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища [6, с. 212]. Зовсім протилежну позицію займає О.М. Петрук, який говорить про відсутність міжнародного (глобального) бухгалтерського обліку через відсутність об'єктивних підстав оскільки не існує планетарної власності на засоби виробництва, не існує і всесвітньої країни з відповідними регулюючими інститутами [7, с. 40].

Стандартизація бухгалтерського обліку. Глобалізаційні процеси зумовили стандартизацію бухгалтерського обліку та уніфікацію національних систем обліку з міжнародними стандартами.

Поява глобалізованих фінансових ринків призвела до того, що національні моделі бухгалтерського обліку вже не могли розглядатися як повністю відповідні господарські явища. Як зазначають Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл: «Деякі проблеми виникають тому, що бухгалтерський облік розвивався

в різних країнах різними шляхами. Все це ускладнює діяльність компаній за кордоном» [8, с.407]. У світовій обліковій практиці постала проблема гармонізації національних облікових методик. Впровадження МСФЗ дає можливість подавати дані про діяльність компаній, зрозумілі зацікавленому користувачеві незалежно від його національної належності і територіальної віддаленості від суб'єкта господарювання. З іншого боку, в фаховій літературі присутня точка зору, що МСФЗ регламентують розкриття інформації про операції, які характерні для глобалізованої економіки та не є типовими для вітчизняної економіки: інвестиції у дочірні підприємства, об'єднання бізнесу та визначення частки меншості в чистих активах придбаного підприємства, внутрішньогрупові операції для підготовки консолідованих фінансових звітів [1, с. 179-261]. Г.Г. Кірейцев критично оцінює процес уніфікації національної системи бухгалтерського обліку з МСФЗ, вважаючи таку систему довічно доганяючою, спрямованою на захист економічних інтересів «глобальних гравців», позбавленою можливості виконувати соціальну функцію [3, с. 67].

На сьогодні політику в питанні стандартизації бухгалтерського обліку в світі визначають два центри: IAS (International Accounting Standards) – Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – Лондонський офіс; GAAP US (Generally Accepted Accounting Principles) – загальновизнані облікові принципи США.

International Accounting Standards відноситься до англо-саксонської моделі фінансового обліку. МСФЗ включає стандарти, що гуртуються на принципах (principles based standards), на відміну від прийнятої у США системи GAAP, яка включає стандарти, що ґрунтуються на правилах (rules based standards). Ця різниця означає, що стандартизація МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, покладаючи вирішення багатьох проблемних моментів на професійні судження бухгалтерів.

Дуже цікавим в цьому плані є проведений автором В.М. Метелицею аналіз стану запровадження МСФЗ та національних стандартів за даними компанії Deloitte (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. - Ступінь запровадження МСФЗ у різних країнах [9, с. 5]

Країни	Використання МСФЗ
Лістингові компанії	
Всі країни ЄС	МСФЗ, прийняті в ЄС, обов'язкові для всіх компаній. Аудиторський висновок розкриває судження про відповідність МСФЗ, прийнятим в ЄС
Китай	Національні стандарти обліку (CAS) відповідають МСФЗ. У квітні 2010 р. Мінфін (MoF) затвердив Дорожню карту по зближенню CAS з МСФЗ. З 2012 р. всі компанії зобов'язані застосовувати CAS
США	В листопаді 2008 р. Комісія з цінних паперів (SEC) опублікувала для коментарів Дорожню карту про можливість використання фінансової звітності, яка відповідає МСФЗ. Всі компанії, зареєстровані SEC, зобов'язані застосовувати загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (US GAAP). Використовувати МСФЗ заборонено
Японія	У грудні 2009 р. Управління фінансових послуг (FSA) надало дозвіл для використання МСФЗ, визнаних FSA, при підготовці консолідованої звітності. Аудиторський висновок розкриває судження про відповідність МСФЗ, визнаним в країні
Нелістингові компанії	
Чеська республіка, Данія, Фінляндія, Німеччина, Італія, Люксембург, Мальта, Нідерланди, Великобританія, США	МСФЗ дозволені для консолідованої та окремої звітності
Франція, Австрія, Греція, Угорщина, Ірландія, Іспанія, Швеція	МСФЗ дозволені для консолідованої звітності, заборонені для окремої звітності
Кіпр, Словацька Республіка	МСФЗ обов'язкові для консолідованої та окремої звітності
Бельгія, Польща, Португалія, Румунія	МСФЗ обов'язкові для консолідованої звітності фінансових установ, дозволені для інших

	компаній, заборонені для окремої звітності. В Польщі, Португалії, Румунії МСФЗ дозволені для окремої звітності консолідованих груп
Болгарія, Естонія, Литва, Словенія	МСФЗ обов'язкові для консолідованої та окремої звітності фінансових установ, дозволені для інших компаній
Латвія	МСФЗ обов'язкові для консолідованої та окремої звітності фінансових установ, заборонені для інших компаній
Японія	МСФЗ заборонені

Наведені дані дозволяють зробити висновок про те, що до компаній, цінні папери яких допускаються до торгів на фондовій біржі або позабіржовій торгівельній системі (лістингових компаній), висуваються більш жорсткі вимоги щодо застосування МСФЗ. Такі світові фінансові центри, як ЄС та Японія, знаходяться на шляху прийняття МСФЗ. Китай і США декларують наближення своїх систем обліку до МСФЗ, відстоюючи право на існування власних національних особливостей.

Методологія обліку та звітності. Важливим наслідком глобалізованої економіки є потреба розширення об'єктів обліку та показників звітності. На переконання вчених облік повинен формувати окрему інформацію про земельні ресурси, екологічні витрати [10, с. 57-59], нематеріальні активи компаній: ідеї, спеціальні навички, організаційні структури і можливості, бренди, списки розсилок і бази даних; мережі соціальних, професійних та ділових відносин [11, с. 9], соціальні витрати. Останнім часом присутнє розуміння того, що інтелектуальний і організаційний капітал, людські ресурси слід вважати ключовими факторами виживання та успіху, а тому вони теж повинні відображатися в бухгалтерському обліку.

Необхідність збільшення показників звітності декларують Д.О. Панков і Л.В. Пашковська, які пропонують відображати у звітності не окремі операції, а цілісні угоди і фінансові схеми, при цьому статистичні показники повинні бути доповнені динамікою підприємства на основі ринкової оцінки [12, с. 69-71].

Державне управління системою бухгалтерського обліку. Вплив глобалізації економіки на розвиток бухгалтерського обліку з поміж іншого приводить до того, що управління розвитком бухгалтерського обліку переходить з національного рівня на міжнародний. У зв'язку з чим в фаховій літературі обґрунтовують необхідність посилення державного контролю над національною системою бухгалтерського обліку і захисту її від негативних проявів глобалізації. Зважаючи на те, що глобальні структури часто надають поступки великому бізнесу, держава повинна налагодити національний контроль над процесом відкриття національних ринків, залученням іноземного капіталу, розвитком міжнародної кооперації. Це дозволить захистити національні інтереси від негативних наслідків глобальної конкуренції та залучення транснаціонального капіталу [13, с. 164-165].

Розвиток бухгалтерської науки. Суттєвою проблемою сучасного етапу розвитку бухгалтерського обліку є недосконаліть теоретичної бази в бухгалтерській науці стосовно дослідження глобалізаційних процесів, що відбуваються в економіці України. Темпи глобалізації виявились настільки значними, що теорія бухгалтерського обліку, як і його методологія, методика та організація, відстали і не відповідають економічним інтересам нових структур. Інструментарій сучасної теорії бухгалтерського обліку не змозі пояснити нові об'єкти спостереження, нові технологічні можливості і нових відносин власності. Національна економіка України перейшла в стан, який теорією бухгалтерського обліку ще не досліджувався. Отже теорія бухгалтерського обліку не задовольняє інтереси глобальних гравців. Разом з тим розробка МСФЗ здійснюється з ігноруванням здобутків економічної та облікової теорій.

Бухгалтерська освіта. Дослідження практики роботи вітчизняних підприємств свідчить про те, що не завжди рівень кваліфікації облікових працівників відповідає сучасним вимогам. Це робить особливо гострими проблеми підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів відповідно до вимог глобального середовища.

Стандартизація бухгалтерської освіти. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економіки та інформатизації суспільства передбачає його гармонізацію та стандартизацію. Аналогічні зрушення відбуваються і в бухгалтерській освіті. Стандартизація бухгалтерської освіти це об'єктивний процес. В Україні проблеми стандартизації бухгалтерської освіти стають все більш актуальними в процесі подальшого реформування національної системи бухгалтерського обліку.

У світовій практиці стандартизація бухгалтерської освіти базується на Міжнародних стандартах освіти, Міжнародних стандартах фінансової звітності, міжнародних аудиторських стандартах та Типовій програмі професійної освіти бухгалтерів ООН.

З 1 січня 2005 року вступили у дію Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів: МСО1 «Вступні вимоги програми професійної бухгалтерської освіти; МСО2 «Зміст програм професійної бухгалтерської освіти»; МСО3 «Професійні навички»; МСО4 «Професійні цінності, етика та ставлення»; МСО5 «Вимоги щодо практичного досвіду»; МСО6 «Оцінка професійних здібностей та компетентності»; МСО07 «Постійний професійний розвиток»; МОС8 «Вимоги щодо компетентності для професіоналів з аудиту». Загальна мета стандартизації і визначення методичних засад поєднання компонентів навчальних програм в процесі бухгалтерської освіти як у академічних навчальних закладах, так і у рамках програм професійних організацій. Застосування МСО, на думку їх авторів, дає можливість забезпечити наступні вимоги до функцій, які повинні виконувати професійні бухгалтери. Це бути, по-перше, технічними експертами; по-друге, бізнесовими радниками; по-третє, фінансовими аналітикам; четверте, менеджерами; п'яте, фахівцями, які можуть вести переговори та спілкуватися [4, с.22].

В Україні також створюються передумови для застосування Міжнародних освітніх стандартів у процесі підготовки фахівців з бухгалтерського обліку, а саме: реалізована на практиці нова концепція національної системи бухгалтерського обліку відповідно до Закону України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку; розпочалося масштабне застосування акціонерними товариствами Міжнародних стандартів фінансової звітності; реалізуються вимоги Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, затверджені Кабінетом міністрів України.

Формування у фахівців навичок самонавчання. У п. 17 Вступу до Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів відмічається, що сьогодні швидкість змін є основною характеристикою середовища, в якому працюють бухгалтери. Необхідність здійснення цих змін обумовлена багатьма чинниками, включаючи глобалізацію, інформаційні та телекомунікаційні технології, а також розширення груп зацікавлених осіб, серед яких є регулювальні органи та наглядові ради. В обліку тепер мають враховуватися потреби не лише інвесторів і кредиторів, а й інформаційні потреби багатьох інших користувачів фінансової та не фінансової інформації. Підприємства та інші організації є учасниками все більш складних угод та операцій. Підвищується важливість управління ризиками. Високими темпами розвиваються інформаційні технології, а Інтернет зробив революцію в глобальному зв'язку. Торгівля та комерція стали більш транснаціональними. Приватизація стала більш поширеною тенденцією в багатьох країнах [4, с.22].

Л. В. Чижевська стверджує, що професія бухгалтера увійшла до ключових, найнеобхідніших для розвитку країни, чиї внески та досягнення привертають увагу громадськості. На думку автора, ця професія стає дедалі складнішою для опанування [14, с. 25]. Освіта та практичний досвід бухгалтерів має створювати базу з професійних знань, та навичок, які нададуть фахівцям з бухгалтерського обліку можливість продовжувати вчитися та пристосовуватися до змін протягом всього професійного життя, підтримувати компетентність протягом усієї професійної кар’єри.

З огляду на все більші зміни, з якими стикається бухгалтерська професія, для підтримання професійної компетентності важливо, щоб фахівці з бухгалтерського обліку

розвивали та зберігали вміння навчатися. В таких умовах зростає роль самостійної роботи студента, в процесі якої його необхідно навчити вчитися. В процесі підготовки бухгалтерів дуже важливо сформувати у студента навички самонавчання. Адже, як зазначено у п.9 Вступу до Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів, здібності адаптуватися до постійних змін повинні дозволяти бухгалтерам визначати проблеми, знати, яке саме знання їм необхідне для розв'язання проблем, знати де отримати ці знання та як їх застосувати [4, с.22].

Формування широкого глобального світогляду та набуття знань з суміжних дисциплін. Бухгалтерська професія відіграє важливу роль в усіх суспільствах. Оскільки світ рухається в напрямку створення глобальних ринкових економічних систем, а інвестиції та діяльність все більш стають міжнародними, долаючи кордони між країнами, професійним бухгалтерам потрібно оволодіти широким глобальним світоглядом, щоб зрозуміти середовище, в якому діють підприємства та інші організації. Автори одного із найбільш розповсюдженого у США підручників з бухгалтерського обліку Б. Нідлз, Х. Андерсон та Д. Кардуєлл відзначають, що сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків, а здійснює планування та прийняття рішень, контроль і привернення уваги керівництва, оцінювання, огляд діяльності створює інформаційну систему, що задовольняє користувача [8, с. 24].

Процес підготовки облікових кадрів повинен розкрити студенту логічність і послідовність бухгалтерського обліку, його методику, творчі можливості професії. Вони поширюються не тільки на безперервний розвиток та удосконалення системи бухгалтерського обліку як науки і практики, його прийомів і методів, але й на постійне дослідження тих глибинних економічних і соціальних процесів, які формуються і узагальнюються в обліковій інформації. При цьому кваліфікований бухгалтер, крім безпосереднього ведення бухгалтерського обліку, повинен володіти певним рівнем знань в галузі планування, фінансування, кредитування, економічного аналізу, права та вміти ефективно використовувати сучасні

засоби обчислювальної техніки для опрацювання обліково-економічної інформації.

Посилення творчої та наукової складової навчального процесу. В умовах гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку, які супроводжують глобалізацію світових процесів розвитку, змінюється характер праці бухгалтера від виконавчого до творчого, що потребує глибокого з'ясування проблем при підготовці інформації для прийняття управлінських рішень. Сьогодні посилюється креативність бухгалтерської професії. Перехід від облікової практики за жорстко уніфікованими процедурами, що передбачала виключно виконавчий характер праці облікових працівників до свідомої розробки облікової політики і обґрунтування облікових прийомів потребує посилення творчої та наукової складових навчального процесу підготовки облікових працівників, які дозволяють розвинути у фахівця творчі навички. Цьому в значній мірі може сприяти варіативний підхід до формування структури та вибору теми наукових, курсових та дипломних робіт, що дає можливість студенту обґрунтовано визначати напрями дослідження відповідно до особливостей господарювання базового підприємства та власних професійних і наукових інтересів.

Сучасні вимоги до підготовки фахівців з бухгалтерського обліку визначені, в першу чергу, змінами підходу до нормативної регламентації бухгалтерського обліку, а саме: переходом від централізованого регламентування методики, технології та процедури до регламентування принципів ведення обліку та децентралізації вибору суб'єктом господарювання сукупності конкретних методів і форм ведення бухгалтерського обліку, що здійснюється виходячи з загальноприйнятих правил та особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

Вищезазначене зумовлює особливу важливість процесу формування облікової політики підприємства. Тому в підготовці фахівців з бухгалтерського обліку дуже важливим є оволодіння навичками оцінки, обґрунтування, та оптимізації облікової політики як інструмента управління бухгалтерським обліком.

В господарській обліковій практиці сьогодні спостерігаються суттєві проблеми при формуванні облікової

політики підприємств, що, в значній мірі, зумовлено відсутністю навичок творчої роботи у керівників облікових служб та орієнтацією до недавнього минулого підготовки фахівців з обліку на виконавчий характер роботи.

Посиленню наукової складової навчального процесу та розвитку творчої компоненти у майбутніх фахівців з бухгалтерського обліку сприятиме оволодіння навичками дослідження облікової політики підприємства на предмет її відповідності діючому законодавству, галузевій специфіці, організаційно – економічним особливостям господарювання та потребам системи управління підприємства. З цією метою доцільним є використання методу анкетування. При цьому робота із студентами може проводитися за наступними етапами:

- розробка макету листа опитування та анкет для обстеження облікової політики на підставі вивчення фахової літератури та запропонованих студентам зразків.

- проведення анкетного обстеження. Анкетне обстеження облікової політики доцільно проводити за даними підприємства, що обране студентом за базове. Для порівняльної характеристики окремих параметрів облікової політики різних підприємств можливим є взаємне анкетування за базовими підприємствами студентів групи.

- формулювання висновків за результатами анкетного обстеження з метою визначення слабких місць та проблемних моментів облікової практики підприємств та її оптимізації.

Такий підхід до вивчення облікової політики дозволить майбутнім фахівцям набути навичок свідомого, обґрунтованого формування облікової політики та ефективної її оптимізації. Глибоке обстеження облікової політики підприємств дозволить студентам визначити проблемні моменти облікової теорії та практики, що потребують подальшого вирішення та можуть бути використані при підготовці дипломних, курсових та наукових робіт, а також при визначенні мети, завдань та об’єктів аналізу. Такі дослідження повинні бути обов’язковими при підготовці магістерських дипломних робіт, адже вони повинні базуватися не лише на вивченні літературних джерел, облікових документів та звітності підприємств, а й на власних спостереженнях та дослідженнях.

Посилення практичної складової процесу підготовки. Бухгалтерський облік це складна інформаційна система, що відбиває господарську діяльність підприємства яка безумовно на кожному підприємстві має свою специфіку. Тому його побудова залежить в значній мірі від організаційних, технологічних особливостей, стратегії та пріоритетів розвитку конкретного суб'єкта підприємницької діяльності.

З огляду на вищезазначене важливим напрямком підвищення якості підготовки фахівців з бухгалтерського обліку в сучасних умовах повинно бути посилення її практичної складової. Так, дипломні, курсові та наукові роботи фахівців з бухгалтерського обліку в обов'язковому порядку повинні мати не лише наукову актуальність, а й практичну спрямованість, яка визначається у відповідності з результатами дослідження потреб підприємств регіону пов'язаних з розробкою проблемних питань облікової та аудиторської практики. З цією метою доцільним буде проведення анкетування потенційних баз практики для з'ясування слабких місць у підготовці фахівців та пропозицій керівників підприємств та їх обліково-аналітичних служб стосовно тематики наукових, курсових, дипломних робіт та індивідуальних завдань з практики.

Це дозволить адаптувати підготовку бухгалтерів до вимог глобалізаційних та інтеграційних процесів, що мають сьогодні вирішальний вплив на розвиток бухгалтерського обліку.

Наслідки впливу глобалізації на бухгалтерську професію. Проведений аналіз дозволяє стверджувати, що глобалізаційні процеси впливають на професію бухгалтера шляхом утвердження наднаціональних інституцій, які здійснюють уніфікацію її елементів у вигляді міжнародних формальних інститутів. Цей вплив має як позитивні, так і негативні наслідки (табл.1.2).

Таблиця – 1.2 Оцінка наслідків впливу глобалізаційних процесів на бухгалтерську професію

№	Зміни у бухгалтерській професії під впливом глобалізаційних процесів	Оцінка	
		позитивний вплив	негативний вплив
1	Орієнтація обліку на захист інтересів міжнародних інвесторів, учасників міжнародних ринків капіталу (глобальних гравців)		- позбавляє можливості реалізувати соціальні функції обліку; - потреби та вимоги до бухгалтерського обліку користувачів управлінців, керівників, спеціалістів залишаються не завжди врахованими, що знижує ефективність управління підприємством
2	Зміна підходів до державного регулювання бухгалтерського обліку		- розмивання контрольних функцій держави; - втрата державного контрою над національною системою бух галтерського обліку
3	Управління бухгалтерським обліком		- управління розвитком бухгалтерського обліку переходить з національного рівня на міжнародний
4	Уніфікація та стандартизація на міжнародному рівні. Орієнтація національної системи обліку на МСФЗ	- дозволяє реалізовувати порівняннність фінансової звітності; - дає можливість надавати дані про діяльність компаній, зрозумілі зацікавленому користувачеві незалежно від його національної належності і територіальної віддаленості	- МСФЗ більше придатні до застосування глобальними лістинговими компаніями - національні системи обліку поставлені в залежність від змін МСФЗ - процедури МСФЗ досить складні, що ускладнює облік - МСФЗ часто орієнтовані на об’єкти як слабо представлені в націо-

			нальній економіці
5	Поява нових об'єктів, що потребують облікового відображення (інновації, екологічні та соціальні витрати, людський капітал, нематеріальні активи)		- теорія бухгалтерського обліку не задовольняє інтереси глобальних гравців - розробка МСФЗ здійснюється з ігноруванням здобутків економічної та облікової теорій
6	Широке застосування інформаційних технологій	- стирання меж між оперативним та бухгалтерським обліком - різке зростання ступеню аналітичності облікової інформації	
7	Глобалізація приводить до ускладнення середовища у якому працюють бухгалтери та зростання швидкості його змін	- необхідність пристосування та адаптації до постійних змін середовища зумовлює необхідність розвитку та постійного навчання бухгалтера; - сучасний бухгалтер повинен володіти глобальним світоглядом, щоб розуміти середовище в якому діє бізнес	- невідповідність рівня професійних якостей бухгалтерів сучасним вимогам роботодавців та умовам інформаційного суспільства та глобалізованої економіки; - професія бухгалтера стає дедалі складнішою для опанування

Дослідження впливу глобалізації на розвиток бухгалтерської професії дозволяє змогу зробити наступні висновки:

- зростання впливу глобалізації на національну систему бухгалтерського обліку є неминучим. Вона здійснює значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку;

- розвиток національної системи бухгалтерського обліку в умовах глобалізації здійснюється на користь потреб управління глобального масштабу;

- неврахування інтересів безпосередніх користувачів бухгалтерської інформації, якими є управлінці, керівники призведе до зниження ефективності управління, що здійснюється з використанням облікової інформації та змусить підприємства до формування власних облікових систем;

- для забезпечення ефективного розвитку бухгалтерського обліку в Україні необхідним є зважене використання міжнародних стандартів з урахуванням економіко-правового середовища та стану ринкових відносин в Україні;

- інструментарій сучасної теорії бухгалтерського обліку не змозі пояснити нові об'єкти спостереження, зумовлені глобалізаційними процесами та інформатизацією суспільства. Розробка МСФЗ здійснюється з ігноруванням здобутків економічної та облікової теорій;

- необхідність пристосування та адаптації до постійних змін середовища зумовлює необхідність розвитку та постійного навчання бухгалтера;

- професія бухгалтера стає дедалі складнішою для опанування.

Список використаної літератури

1. Корінько М.Д. Реструктуризація транснаціональних корпорацій: обліково-аналітичний аспект [Текст] / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко, О.І. Пилипенко. – К. : Клякса, 2009. – 520 с.

2. The Global Competitiveness Report 2011-2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf.

3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета [Текст] / Г.Г. Кірейцев // Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.

4. Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів [Текст] / Перекл. з англ. за ред. Н. Непийводи. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 78 с.

5. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [Текст] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.

6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://imanbooks.com/book_328_page_1.

7. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [Текст] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

8. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Кардуэлл ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

9. Метелиця В.М. Розвиток бухгалтерської професії в умовах глобалізації світової економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/rozvitok-buhgalterskoi-profesii-v-umovah-globalizacii-svitovoi-ekonomiki.html

10. Нападовська Л.В. Особливості розвитку системи обліку в умовах глобальної економіки [Текст] / Л.В. Нападовська // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (21-22 листопад 2007 р.). – Тернопіль, 2007. – 523 с. - С.56-59.

11. Blair M.M., Wallman S.M.H. Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://books.google.com.ua/books?id=jpbFnUPi7L8C&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false.

12. Панков Д.О. Методи удосконалення звітності умовах глобалізації і інфляції [Текст] / Д.О. Панков, Л.В. Пашковська // Вісник ЖДТУ. – 2003. – Вип. 2 (24). – С. 67-89. – (Серія «Економічні науки»).

13. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [Текст] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

14. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку [Текст] / Л. В. Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

1.2. Інформатизація суспільства та сучасні зміни методики підготовки бухгалтерів

Головними рушійними силами розвитку постіндустріального суспільства є інформація та знання, у зв'язку з чим всебічного поширення набули поняття «економіка знань» та «інформаційна економіка», які характеризують сучасний високотехнологічний рівень світової економіки з його сприятливими можливостями швидкої передачі інформації через Інтернет та скороченням витрат на комунікацію [1].

Поняття «інформаційне суспільство» виникло на початку 90-х рр. XX ст. Основними об'єктивними факторами його появи є різке зростання ролі знань та інформаційних ресурсів, які стають важливим стратегічним ресурсом суспільства. Отже, сутнісною ознакою інформаційного суспільства є те, що першорядного значення у всіх сферах діяльності людини набувають знання, інформаційні ресурси, інтелектуальний потенціал людини.

Інформаційне суспільство (information society, digital society, electronic society, e-society) розглядається як етап переходу до нового перспективного стану соціально-економічного та науково-технічного розвитку - до суспільства знань (knowledge society, k-society), в якому головним джерелом існування і розвитку, основним ресурсом функціонування і рушійною силою прогресивних перетворень стануть знання, які накопичило людство і які будуть ефективно використовуватися практично усіма підсистемами суспільства, переважною більшістю його членів для розв'язування своїх повсякденних і перспективних завдань.

В сучасних умовах впровадження становлення та розвиток інформаційного суспільства є головним завданням політичних та професійних еліт розвинених країн. Для багатьох країн головною проблемою стає так званий «цифровий розрив» тобто різниця у можливостях і способах життя між державами з інформаційним суспільством та іншими. Для оцінки стану розвитку інформаційно - комп'ютерних технологій Міжнародна академія зв'язку ввела показник – індекс цифрового доступу, який розраховується на основі восьми показників: кількість

абонентів фіксованого зв'язку, кількість абонентів мобільного зв'язку, кількість абонентів широкосмугового зв'язку, освіта дорослого населення, загальне охоплення шкільною освітою, ціна доступу до Інтернету, кількість користувачів Інтернету, якість міжнародного трафіку. Для України цей показник у 2005 році був значно меншим ніж для розвинених країн світу і становив 0,5 (наприклад, для Швейцарії цей показник становив 0,85) [2].

Інформатизація торкається усіх сфер життя суспільства та впливає на розвиток усіх без винятку галузей знань. Сказане є особливо актуальним для бухгалтерського обліку, який сам по собі є інформаційною моделлю господарської діяльності бізнес структур. **В умовах інформатизації суспільства бухгалтерський облік як система знань та практична сфера діяльності зазнає значних змін**: змінюються форми ведення обліку; з'являються нові облікові об'єкти, як наприклад інтелектуальний капітал, бази даних, що, в свою чергу, вимагає нових підходів до оцінки облікових об'єктів; посилюється аналітична складова облікового відображення; стираються межі між оперативним та бухгалтерським обліком, тощо.

Ці зміни торкаються, в першу чергу, облікової практики. Так, В.Ф. Палій зазначає: «в даний час світова економіка поступово трансформується в постіндустріальну фазу, яку також називають - інформаційною економікою. При цьому, теорія бухгалтерського обліку відстає від об'єктивно виникаючих на практиці проблем; за змістом вона мало відрізняється від сформованої в тридцяті роки та відображає практику бухгалтерського обліку, придатну лише для індустріального суспільства, яка обслуговувала планову централізовану економіку. У системі практичного бухгалтерського обліку наростає ентропія, яка призводить до його відставання від потреб економіки» [6, с. 25]. Вирішення зазначеної проблеми пропонує М.С. Пушкар, який закликає до створення нової парадигми обліку - якісного продукту «у вигляді наукових концепцій функціонування і розвитку системи обліку в постіндустріальному суспільстві, моделей обліку, проектів генерування корисної інформації, методик обробки даних тощо» [7, с. 50].

Інформаційне суспільство характеризується широким доступом громадян до інформаційних ресурсів, освіти, культури. Величезну роль в формуванні інформаційного суспільства відіграє освіта. При цьому інформатизація суспільства та освіта (як процес набуття системи знань) це два взаємопов'язані та взаємообумовлені процеси, які одночасно є і фактором формування і результатом один одного. Відповідно в умовах інформатизації суспільства змінюється роль та зміст освіти.

Рекомендації II Міжнародного конгресу ЮНЕСКО «Інформатизація і освіта» зазначають, що людство постало перед фактом, що знання оновлюються швидше, ніж відбувається зміна поколінь. Тому перед освітою постає складне двоєдине завдання: вона повинна осучаснюватися на основі новітніх технологій через широке застосування у навчальний процес інформаційно-комп'ютерних технологій, а також формувати у молоді риси, необхідні для успішної самореалізації в інформаційному суспільстві після завершення навчання через самонавчання впродовж всього життя.

Про особливу важливість створення в Україні інформаційного суспільства свідчить прийняття Закону України «Про основні засади створення інформаційного суспільства в Україні» за №537-V від 9.01.2007 р. де визначено заходи розвитку інформаційного суспільства і завдання освіти у цьому зв'язку [3]. Основні стратегічні завдання розвитку інформаційного суспільства в Україні пов'язані з прискореним впровадженням новітніх інформаційно - комп'ютерних технологій, створення інформаційно-комунікаційної інфраструктури та її інтеграції із світовою, забезпечення відповідної підготовки населення через створення системи освіти, що орієнтована на вимоги інформаційного суспільства.

Досвід розвинених держав показує, що зміни освітнього процесу в інформаційній економіці, у першу чергу, стосуються наступних напрямків:

- посилення інформатизації галузі освіти;
- зближення освітньої системи та корпоративного світу;
- розвиток дистанційної форми навчання та злиття традиційного та дистанційного навчання;

- становлення відкритої освіти.

Сьогодні не підлягає сумніву, що інформатизація суспільства передбачає випереджальну **інформатизацію галузі освіти**, де в основному формується кадровий і науково-технічний фундамент самої інформатизації. Інформатизація освіти є невід'ємною складовою інформатизації суспільства, відображає загальні тенденції глобалізації світових процесів розвитку соціально-економічних систем суспільства. Інформатизація освітнього процесу є важливим резервом підвищення якості освіти.

Нові реалії в системі надання освітніх послуг передбачають **зближення освітньої системи та корпоративного світу**, інтеграції навчального процесу та діяльності кампаній. Розвиваються нові форми співробітництва навчальних закладів і провідних світових компаній, що базуються на спільних інтересах освіти та бізнесу у напрямі підготовки висококваліфікованих випускників та їх подальшого використання, зокрема майбутні випускники безпосередньо залучаються до роботи в кампаніях, беручи участь у реалізації спільних проектів.

Перспективним механізмом і інструментом досягнення цілей освіти в умовах інформаційного суспільства є дистанційне навчання. Сьогодні відбувається процес **злиття традиційного та дистанційного навчання**.

У фаховій літературі [2] виділено чинники, які є інструментами модернізації освіти і врахування яких має сприяти розв'язанню проблем сучасного етапу розвитку системи освіти відповідно до запитів інформаційної економіки, зокрема:

- інтеграційні процеси в освіті (інтеграція освітніх стандартів, змісту освіти, тощо);
- демократизація освіти (механізми і інструменти свободи вибору та рівних можливостей, порівнянність дипломів, мобільність на ринках освітніх послуг);
- інформатизація освіти (створення єдиного інформаційного освітнього простору).

Об'єктивний вплив цих чинників на розвиток системи освіти зумовлюють формування концептуальної моделі нової

освіти, яку називають відкритою освітою. Ця модель максимально забезпечує вимоги інформаційного суспільства [4].

Відкрита освіта базується на певних системоутворюючих принципах. Для розгляду проблематики бухгалтерської освіти вважаємо за доцільне виділити такі з них:

- принцип вільного вибору (вибір спеціальності, рівня освіти, варіанту навчальної програми, індивідуальної програми навчання, інформаційних ресурсів);
- принцип гнучкості навчання (можливість формування індивідуальних планів і програм);
- принцип інваріантності навчання (має забезпечувати можливість переходу з одного навчального закладу до іншого, використання уніфікованих навчально-методичних матеріалів та засобів навчання);
- принцип незалежності в часі (навчання здійснюється у зручний час, для чого збільшується навчальний час на самостійну роботу. Спільна діяльність студента та викладача може поєднуватися з професійною діяльністю);
- принцип екстериторіальності навчання (навчання здійснюється незалежно від географічної віддаленості студента);
- принцип еквівалентності сертифікатів про освіту (приведення у відповідність національних та міжнародних освітніх стандартів, забезпечення якості навчання відповідно стандартам).

Бухгалтерський облік як самостійна галузь знань та сфера практичної діяльності має суттєві особливості, **які повинні впливати і на організацію навчального процесу та методику підготовки фахівців з бухгалтерського обліку**. Саме ці обставини у поєднанні з вищезазначеними напрямками розвитку освіти відповідно до вимог інформаційного суспільства повинні бути визначальними при формуванні навчальних планів, при складанні індивідуальних планів підготовки окремих студентів, при відпрацюванні навчально-методичного забезпечення, при визначенні форм навчання та форм роботи викладача зі студентами, при виборі тематики курсових, наукових та дипломних робіт, розробці інструментарію обстеження, проведенні аналізу базових підприємства та наданні рекомендацій стосовно вирішення

проблем поставлених у курсових, наукових та дипломних роботах.

До особливостей бухгалтерського обліку як практичної сфери діяльності, що впливають на освітній процес підготовки бухгалтерів слід віднести:

- прикладний характер бухгалтерського обліку,
- високий ступінь законодавчого регламентування організації та методики ведення бухгалтерського обліку та його динамічність,
- високу тісноту зв'язку між обліковою моделлю та галузевими особливостями і специфікою діяльності суб'єктів господарювання;
- варіативність організаційних та методичних підходів при формуванні облікової моделі суб'єктів підприємницької діяльності.

Незалежність навчання в часі та можливість поєднувати навчання з професійною діяльність. У колективній праці авторів Олійника В.В., Ляховецької Л.Л., Гравіт В.О. зазначається, що одним з системоутворюючих принципів відкритої освіти, яка базується на сучасних освітніх потребах людини і суспільства є принцип незалежності навчання в часі [2]. Він полягає в тому, що навчання повинно здійснюватися переважно у зручний як для студента так і для викладача час. А тому спільна діяльність студента та викладача може відбуватися, в тому числі, одночасно з професійною діяльністю студента. Цей принцип є особливо актуальним при підготовці фахівців з бухгалтерського обліку оскільки бухгалтерський облік є надзвичайно прикладним фахом. Недаремно у пункті 21 Вступу до Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів зазначено, що розвиток і підтримання компетентності при підготовці бухгалтерів досягається за допомогою освіти, практичного досвіду і подальшого професійного розвитку [5].

А тому для підготовки висококваліфікованого бухгалтера чи аудитора важливим є одержання навичок практичної роботи в умовах реального підприємства. Кращі студенти для поглибленого вивчення окремих аспектів облікової теорії та практики повинні мати можливість поєднувати навчання з

професійною діяльність. З цією метою необхідним є відпрацювання індивідуальних навчальних планів для таких студентів, що дозволяють поглиблено вивчати дисципліни, які відбивають галузеву специфіку підприємств де працевлаштовані студенти, а також індивідуальних інтервальних графіків навчання.

Гнучкість навчання та індивідуальний його характер. Як зазначає Б. Шуневич відкрита освіта – це технологія навчання, яка побудована так, щоб навчання проходило гнучким способом, незалежно від географічної віддаленості студента від освітнього закладу, його соціальних та тимчасових обмежень [4]. Це посилює роль індивідуального підходу до навчання, який реалізується через навчання кожного студента за індивідуальним планом.

Для якісної підготовки фахівців з бухгалтерського обліку державна атестація у формі виконання та захисту дипломної роботи повинна відповідати вищезазначеним вимогам відкритої освіти. Так, індивідуальним повинен бути підхід при виборі теми дипломної роботи, оскільки остання повинна враховувати не лише уподобання студента та наукову актуальність, а й особливості діяльності базового підприємства. Враховуючи прикладний характер бухгалтерського фаху дипломні роботи повинні висвітлювати актуальні проблеми облікової теорії та практики з огляду потреб конкретного підприємства. Тому студентам доцільно пропонувати до вибору не конкретні теми, а напрямки дослідження, які конкретизуються у процесі подальшої роботи з викладачем при детальнішому знайомстві з базовим підприємством.

Вибір теми та наповнення дипломної роботи у цьому випадку повинні бути гнучкими, оскільки в процесі підготовки дипломної роботи може виявитися інформація, що унеможливлює виконання роботи за даною тематикою. Наприклад, студент обрав тему «Облікове забезпечення процесу формування та використання прибутку підприємства», а в процесі проходження переддипломної практики виявилося, що підприємство збиткове. Тому доцільним є проходження переддипломної практики у два етапи: на першому етапі здійснюється збір інформації для підтвердження обраної теми та

визначення проблемних моментів, що потребують подальшого дослідження у дипломних, курсових та наукових роботах студентів; на другому – збір інформації, що дозволить розкрити обрану тему та запропонувати вирішення окреслених проблем.

Дистанційне навчання та зміни характеру навчальної діяльності та ролі викладача. Відкрите навчання може включати дистанційну форму навчання. У фаховій літературі не завжди присутнє чітке розмежування понять «відкрита освіта» та «дистанційне навчання». Відкрите навчання це підхід до навчання, спрямований на студента, при якому усуваються усі бар'єри для забезпечення високого рівня автономності студента у процесі навчання. Дистанційне навчання більше стосується способу подачі знань, за якого комунікації між викладачем та студентом відбуваються на відстані.

У навчальному процесі підготовки фахівців з бухгалтерського обліку доцільно активно залучати дистанційні форми навчання. Дистанційна освіта є ефективним доповненням традиційних форм освіти, як засіб часткового вирішення її нагальних проблем. При підготовці фахівців з бухгалтерського обліку ця форма навчання має особливе значення, адже навіть якщо студент географічно не віддалений він не завжди може бути присутнім на консультації через професійну діяльність.

Слід відмітити, що дистанційне навчання передбачає суттєві зміни характеру навчальної діяльності та ролі яка відводиться в навчальному процесі викладачу. Головна функція викладача традиційної форми навчання це - дати студенту наперед визначену програмою суму знань. За відкритої освіти та дистанційного навчання педагог швидше мотиватор та консультант. Його завдання полягає в тому щоб спочатку максимально вмотивувати студента на вільну але активну пошукову діяльність, а вже потім неперервно допомагати та консультувати. Отже, викладач у такій навчальній системі має володіти двома надзвичайно важливими вміннями. По-перше, він повинен здійснювати мотивацію дослідної активності студента та подальшу її корекцію в часі. По-друге, викладач повинен бути консультантом в питаннях до яких він заздалегідь не готувався. У цьому випадку він разом зі студентом

експромтом досліджує та виявляє певні закономірності та явища.

Якщо врахувати високу ступінь законодавчого регламентування організації та методики ведення бухгалтерського обліку, а також часті та постійні зміни діючого законодавства, що регламентує ведення бухгалтерського обліку в Україні то можна сказати, що саме така активна пізнавальна діяльність викладача при дистанційному консультуванні студенів має надзвичайно велике значення як у процесі підготовки фахівців з бухгалтерського обліку так і в процесі їх післядипломного супроводження.

Посилення ролі самостійної форми навчання. Важливою особливістю відкритої освіти, що потребує інформаційне суспільство є перенесення акценту на самостійну форму навчання. Вона привчає студентів до творчого мислення, самостійного пошуку відповідей на запитання та є базою для здобуття навичок прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік сьогодні передбачає закріплену на законодавчому рівні варіативність. Фахівець з бухгалтерського обліку при формуванні облікової політики повинен уміти обґрунтовувати та обирати варіанти організації та методики ведення обліку чому в значній мірі повинна сприяти самостійна робота студентів під час їхнього навчання.

Таким чином, якісна підготовка фахівців з бухгалтерського обліку в сучасних умовах повинна враховувати суттєві особливості, що притаманні бухгалтерському обліку як галузі знань та практичній сфері діяльності та відповідати умовам відкритої освіти, яка є важливим елементом концепції інформаційного суспільства.

У цьому зв’язку уже сьогодні при підготовці бухгалтерів повинні бути активно задіяні такі елементи відкритої освіти як:

- індивідуальний підхід, що враховує при виборі тематики дослідження курсових, наукових та дипломних робіт не лише уподобання студента, наукову проблематику, а й особливості та умови роботи базового підприємства; при формування графіку навчання особливості індивідуального плану навчання кожного окремого студента, що враховує його майбутнє

працевлаштування. Це зумовлено прикладним характером бухгалтерського обліку.

- гнучкість навчального процесу, що дозволяє при виборі теми та складанні плану курсових, дипломних та наукових робіт на кожному наступному етапі роботи конкретизувати тематику та зміст роботи; при формуванні індивідуального плану підготовки студента обирати дисципліни з варіативної частини навчальних планів, які є пріоритетом з позиції інтересів студента або можливостей його працевлаштування. Це зумовлено високою тіснотою зв'язку між обліковою моделлю та галузевими особливостями і специфікою діяльності суб'єктів господарювання.
- активне використання дистанційних форм, що дозволить не лише нівелювати географічну віддаленість студента, але й реалізовувати професійну діяльність студентів одночасно з навчанням. Особливо важливою є ця умова з огляду на високий ступінь законодавчого регламентування організації та методики ведення бухгалтерського обліку в Україні, яке постійно і надзвичайно швидко змінюється. В таких умовах актуалізується така форма роботи як онлайн консультування викладача в процесі навчання та професійної діяльності студента як під час навчання так і після нього.

Список використаної літератури

1. Метелиця В.М. Розвиток бухгалтерської професії в умовах глобалізації світової економіки [Електронний ресурс]. – Точка доступу : http://magazine.faaf.org.ua/rozvitok-buhgalterskoi-profesii-v-umovah-globalizacii-svitovoi-ekonomiki.html

2. Методика підготовки і проведення занять з навчального модуля «Відкрита освіта та дистанційне навчання»: метод. посіб. / В.В. Олійник, Л.Л. Ляхоцька, В.О. Гравіт : НАПН України, Ун-т менедж. освіти. - К., 2010. - 280 с.

3. Закон України «Про основні засади створення інформаційного суспільства в Україні» від 9.01.2007 р. №537-V [Електронний ресурс]. – Точка доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/537-16

4. Биков В.Ю. Моделі організаційних систем відкритої освіти [Текст] / Ю.В.Биков. – К. : Атіка, 2009. – 684 с.

5. Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів [Текст] / Перекл. з англ. за ред. Н. Непийводи. / - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 78 с.

6. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие по спец. «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности» [Текст] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1984. - 279 с.

7. Пушкар М.С. Наука про облік та можливість подолання її стереотипів [Текст] / М.С. Пушкар // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – № 17, т. ІІ. – С. 47-50.

1.3. Місце та роль обліку в умовах інноваційної економіки

Занепокоєність як вітчизняних фахівців, так і науковців близького та далекого зарубіжжя свідчить про необхідність визначення місця та ролі обліку в умовах інноваційної економіки.

Сучасне суспільство є **постіндустріальним, інформаційним** або суспільством **з інноваційною** економікою, тобто таким в якому більшість працюючих зайнято виробництвом, зберіганням, переробкою та реалізацією інформації. Інноваційна економіка постіндустріального суспільства відрізняється від попередніх стадій за трьома основними критеріями:

- виробничим ресурсом є інформація (знання) (у доіндустріальній економіці це сировина, а в індустріальній – енергія);
- переважаючим характером виробництва є обробка (у доіндустріальній економіці це видобуток, а в індустріальній – виготовлення);
- провідною технологією є наукомісткість (у доіндустріальній економіці це трудомісткість, а в індустріальній – капіталомісткість) [1].

Питанням впливу інновацій на діяльність підприємств, у тому числі і на облік як цільову підсистему інновацій, приділяли

увагу у своїх працях як іноземні, так і вітчизняні вчені, а саме: М. Т. Білуха, О. С. Височан, В. П. Завгородній, С. В. Івахненков, Ю. А. Кузьмінський, А. Н. Кузьмінський, Є. В. Мних, М. С. Пушкар, Б. Твісс, В. Д. Шквір, Й. Шумпетер та інші. Проте, потребує подальших досліджень визначення міста та ролі обліку в умовах інноваційної економіки.

Однією з основних складових інноваційної економіки є **економічні інформаційні системи**. Ці системи відносяться до складних, тому що мають цілісну ієрархічну структуру з багатогранними зв'язками та складними функціями управління. Сучасну систему управління підприємством відрізняє складна інформаційна система, що пов'язано з обміном зовнішніх і внутрішніх інформаційних потоків, багатоваріантністю видів інформації, яка циркулює в системі управління. При цьому пріоритетна роль в даному процесі залишається за бухгалтерською інформаційною системою, що зумовлено формуванням саме в ній достовірної і повної інформації, як для облікових потреб, так і для аудиторів, аналітиків, економістів та менеджерів всіх рівнів.

На формування достовірної і повної інформації у системі бухгалтерського обліку насамперед впливає зовнішнє середовище (рис.1.1.) [2].

Рисунок 1.1 - Класична модель обліку як системи

Такий підхід є традиційним. Згідно нього, основна функція обліку обмежується забезпеченням інформацією системи більш високого рівня. Так як, інформаційна бухгалтерська система є підсистемою більш високого рівня, то, вона підпадає під її вплив. Отже, зовнішнє середовище (а саме, соціально-економічні відносини) безпосередньо впливають на інформаційну систему обліку.

На противагу класичної моделі існує так звана «Теза Зомбарта», згідно якої облік є одним з суттєвих чинників формування суспільства [3], що обумовлює вплив системи обліку на розвиток соціально-економічних відносин (рис.1.2).

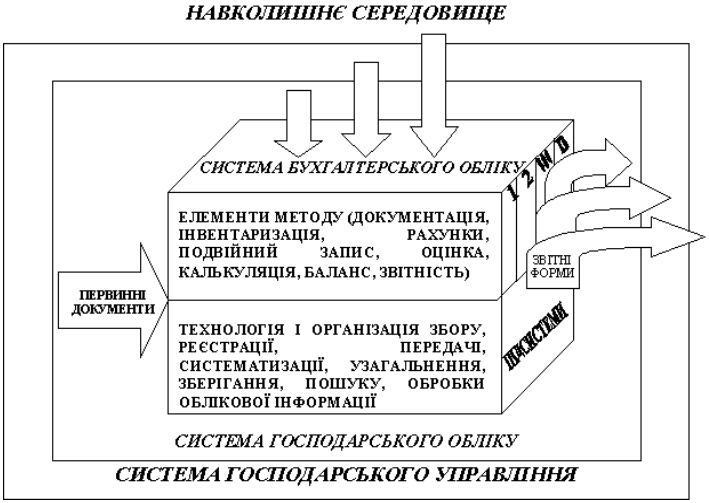


Рисунок 1.2 - Модель бухгалтерського обліку як системи згідно «Тези Зомбарта»

Кожний з зазначених підходів є вірним, проте, на нашу думку, доцільніше розглядати інформаційну систему обліку як відкриту з двосторонніми зв'язками (інформаційна система бухгалтерського обліку, як підсистема більш високого рівня, з одного боку, підпадає під вплив цієї системи, а з іншого – сама впливає на неї) (рис.1.3).

Рисунок 1.3 - Модель бухгалтерського обліку як відкритої системи

Підкреслює наявність зворотних зв'язків і той факт, що навіть при традиційному підході, згідно з яким інформаційна система бухгалтерського обліку лише забезпечує систему більш високого рівня інформацією, вона активно впливає на об'єкт управління та зовнішнє середовище шляхом створення, накопичення та забезпечення їх достовірною та повною інформацією. А якщо врахувати той факт, що сучасні економічні процеси характеризуються ускладненням внутрішніх та зовнішніх зв'язків, що зумовлює необхідність створення гнучких активно-адаптивних облікових систем, модель відкритої інформаційної бухгалтерської системи стає цілком обгрунтованою.

Активність гнучких систем обліку полягає в активізації впливу на об'єкт управління, зовнішнє середовище; а адаптивність – в змінах елементів системи відповідно до змін зовнішнього середовища (потреб системи управління), які повинні мати попереджувальний характер. Але, ефективно

працююча інформаційна система бухгалтерського обліку повинна мати адекватний теоретичний апарат.

Проводячи ретроспективний аналіз розвитку теорії бухгалтерського обліку слід відмітити, що «основні теоретичні положення бухгалтерського обліку сконцентровані в учбовому курсі «Теорія бухгалтерського обліку», який був сформований в тридцяті роки минулого століття. Його зміст відповідав індустріальній фазі розвитку народного господарства, в яку активно втупив Радянський Союз» [4]. У цей період основною функцією бухгалтерського обліку була контрольна. В період переходу до інноваційної економіки домінуючою стає інформаційна функція обліку, що потребує розробки теоретичних положень, які б забезпечили активні зміни та безпосередній вплив системи обліку на об'єкт управління. На перших етапах розвитку соціально-економічних відносин теоретичний апарат бухгалтерського обліку ще відповідав вимогам суспільства, але з трансформацією світової економіки в постіндустріальну фазу розвитку став суттєво відставати від потреб суспільства.

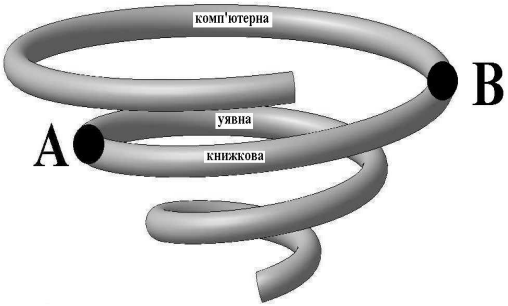
В умовах інноваційної економіки потребують змін і форми обліку. Ретроспективний аналіз стадій розвитку форм обліку дає можливість виокремити три основних стадії розвитку форм бухгалтерського обліку: уявну, книжкову та комп'ютерну (рис. 1.4) [5].

Рисунок 1.4 - Послідовність виникнення форм бухгалтерського обліку за Медведєвим М.Ю.

Зміни форм обліку (як на першій так і другій стадії) були зумовлені розвитком нових технологій, які безпосередньо з обліком не пов'язані: у першому періоді зміна форми бухгалтерського обліку була обумовлена виникненням письменності, у другому – обчислювальної техніки.

При розгляді стадій виникнення форм бухгалтерського обліку Медведєв М.Ю. зазначає, що на сучасному етапі відбувається "повернення" до уявної форми обліку, тому що комп'ютерна форма за способом обробки інформації ближче до уявної ніж до книжкової. Так, комп'ютерний облік, як і уявна форма бухгалтерського обліку потребує введення (або отримання) інформації в систему та ведеться автоматично. Отже, комп'ютерний облік, за цими ознаками не віддаляється від уявної його форми, а навпаки наближується. Але, на прямій (рис. 4) ми наочно спостерігаємо зворотне – комп'ютерна форма ближча до книжкової. Враховуючи вищезазначене, доцільно, на нашу думку, говорити про те що еволюція форм обліку розвивається відповідно до класичної теорії розвитку, яка передбачає циклічні зміни. Слід зазначити, що сучасна наука свідчить про те, що еволюційні зміни у складних відкритих системах недостатньо тлумачити як невпинну еволюцію в одному напрямку. Інформаційна система бухгалтерського обліку відноситься до складних, отже і еволюційні зміни в ній відбуваються аналогічно. Сучасна теорія Всесвіту передбачає наявність двох рівнів еволюції складноорганізованих систем. Для першого рівня є характерним усталеність, лінійність і передбачуваність (що відповідає досить короткому відрізку будь-якої кривої), для другого – неусталеність та нелінійність.

Концепція Медведєва М.Ю., що до розвитку форм бухгалтерського обліку, відповідає класичній теорії розвитку лише до «точки винаходу обчислювальної техніки». Цей етап відповідає першому рівню еволюції складноорганізованих систем, і характеризується лінійним рівнянням. Що ж стосується комп'ютерної форми обліку, то для цього етапу розвитку характерний другий рівень, який в свою чергу не є лінійним. Саме на цьому етапі, згідно з класичною теорією розвитку, починається новий цикл (рис.1.5). Отже, перехід до комп'ютерної форми обліку є цілком закономірним, як до нової, більш прогресивної форми (наочно зближення комп'ютерної та уявної форм обліку наведені на рис. 1.5).



А – винахід і масове використання письменності,
В – винахід і масове застосування обчислювальної техніки

Рисунок 1.5 - Послідовність виникнення форм бухгалтерського обліку за видом засобів для ведення бухгалтерського обліку згідно з класичною теорією розвитку

Аналіз традиційних періодизацій розвитку форм бухгалтерського обліку дозволяє зробити висновок, що виокремлюються дві основні класифікаційні ознаки поділу форм обліку в часовому континуумі:

по-перше, за видом засобів для ведення бухгалтерського обліку (рис. 1.5);

по-друге, за порядком оформлення (рис. 1.6).

А – винахід і масове використання письменності,
В – винахід і масове застосування обчислювальної техніки

Рисунок 1.6 - Послідовність виникнення форм бухгалтерського обліку за порядком оформлення згідно з класичною теорією розвитку

Цілком логічним є припущення, згідно якого форми бухгалтерського обліку, двох вищезазначених класифікацій, розвивалися циклічно, згідно з класичною теорією розвитку, і крім того паралельно (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Розвиток форм бухгалтерського обліку за різними класифікаційними ознаками

Стадії розвитку форм бухгалтерського обліку	За видом засобів для ведення бухгалтерського обліку	За порядком оформлення
1	2	3
I	Уявна	Уявна реєстрація фактів господарського життя
A	Період переходу від уявної до книжкової	Реєстрація фактів господарського життя за допомогою письменності
II	Книжкова	Меморіально-ордерна, журнально-ордерна з використанням письменності
B	Період переходу від книжкової до комп'ютерної	Меморіально - ордерна, журнально-ордерна з використанням обчислювальної техніки
III	Комп'ютерна	**?**

Крім безпосередньо самих етапів розвитку форм бухгалтерського обліку спостерігаються періоди переходу від однієї форми до іншої, тобто на зміну форми обліку необхідне певний час. Сучасний етап розвитку форм бухгалтерського обліку характеризується саме цим переходом (В).

Отже, **відповідно до класичної теорії розвитку у перспективі повинні відбутися еволюційні зміни не тільки у засобах для ведення бухгалтерського обліку, а і за порядком оформлення, тобто адаптація форми обліку за порядком оформлення до можливостей та вимог обчислювальної техніки**.

Таким чином, проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки:

- при проведенні ретроспективного аналізу еволюції форм бухгалтерського обліку та прогнозу його подальшого розвитку доцільно враховувати класичну теорію розвитку, а саме циклічні зміни.

- на сучасному етапі відбувається лише адаптування книжкової форми обліку для її обробки обчислювальною технікою.

- згідно з класичною теорією розвитку в подальшому слід очікувати зміну форми обліку за порядком оформлення, яка б оптимізувала можливості обчислювальної техніки.

Враховуючи той факт, що система обліку є моделлю соціально-економічних відносин, в якій «протиставлення фактів життя (в науці говорять про синтетичні судження) і фактів, що логічно вводяться з теорії в практику (їх називають аналітичними судженнями), складають суть реального бухгалтерського обліку» [6], то від адекватності побудованої моделі залежить достовірність відображення об'єкту, і, як наслідок, правильність рішень, що приймаються.

Проблема посилюється процесами диференціації і інтеграції, які мають об'єктивний характер. Розвиток і становлення інноваційної економіки насамперед передбачає існування єдиної інформаційної бази, що обумовлює необхідність узгодженості термінології в різних наукових сегментах єдиного інформаційного простору. На початкових стадіях розвитку соціально-економічних відносин диференціація галузей знань не відбувалась, тобто не існувало і розбіжностей в термінології (тому що і термінології взагалі не існувало). У подальшому, відбувся диференційований розвиток різних галузевих наукових напрямків, який здійснювався в межах вузького спеціального професіонального призначення, що було цілком логічно і доцільно на відповідному етапі розвитку як наук, так і соціально-економічних відносин. На сучасному етапі розвитку суспільства відбувається інтеграція різних галузей знань на базі первинної інформації. При цьому їх злиття неспостерігається, тому що кожна з них продовжує виконувати свої функції. Але, історично склалося, що у процесі розвитку різних напрямків знань у них вже виникла специфічна

термінологія. Крім того, досить часто один і той самий термін в різних наукових секторах має різні значення.

Економічні науки характеризуються значною невизначеністю у термінології, невиправдано використовується паралельна термінологія. Так, у макро- і мікроекономіці існують терміни «засоби виробництва» і «предмети виробництва», а в обліку цим термінам відповідають «основні засоби» та «матеріали».

Кооперація праці і поглиблення функцій обліку привела також до різної термінології відповідно до різних цілей застосування, наприклад, «основні засоби», «основні фонди». Це обумовлює необхідність вирішення питання щодо забезпечення теорії обліку відповідним термінологічним апаратом, який був би узгоджений з іншими сегментами. Застосування універсального термінологічного апарату посилить взаємозв'язок обліку з функціями аналізу, планування, контролю.

Отже, **інформаційна система обліку є підсистемою системи більш високого рівня і як частина цілого незрівнянно більш значуща, ніж сама по собі.** Як у свій час, розвиток подвійної бухгалтерії був обумовлений розвитком капіталізму («видатні дослідники капіталізму XIX с. К.Маркс и М. Вебер, кожен з різних ідеологічних позицій, прийшли до однозначного висновку: розвиток капіталізму неможливо уявити без адекватного йому бухгалтерського обліку» [6]), так і становлення інноваційної економіки неможливо без адекватного розвитку обліку, визначення його ролі та місця.

Список використаної літератури

1.Ахмятов М. К. Концепция интеллектуального обеспечения инновационного развития предпринимательства [Текст] : автореф. дис. … д-ра экон. наук : 08.00.05 / Мавлит Калимович Ахмятов. – СПб., 2010. – 44 с.

2.Кропивко М.Ф. Основи архівно-комп'ютерної форми обліку [Текст] / Кропивко М. Ф., Козак М.І., Похіленко Е.П., Романова Е.П.; ред. Саблука П.Т. – К.: ІАЕ УААН, 2004. – 131 с

3.Савченко В.М. Тенденції розвитку функцій бухгалтерського обліку в аграрній сфері. Наукові праці

Кіровоградського національного технічного університету [Текст]: Економічні науки, вип 7, ч. І.– Кіровоград : КНТУ, 2005. С.209-214

4.Соколов Я. В. Зачем бухгалтеру теория бухгалтерского учета? [Текст] / Я. В. Соколов. // Бухгалтерский учет. – 2005. – №2.

5.Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы [Текст] / М. Ю. Медведев. – Москва : Издательство «Дело и сервис», 2001. – 752 с.

6.Палій В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета [Текст] / В. Ф. Палій. // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3.

1.4. Особливості впровадження МСФЗ в Україні

Питання запровадження міжнародних стандартів у вітчизняну облікову практику постало в Україні з моменту отримання країною незалежності та потреби побудови власної облікової системи. На нормативному рівні перехід на міжнародні стандарти був затверджений з прийняттям у 1998 році Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

На сьогоднішній день потреба в подальшій конвергенції вітчизняних та міжнародних облікових підходів зумовлена глобалізацією економіки та інформатизацією суспільства. Глобалізація світової економіки в контексті гармонізації бухгалтерського обліку зумовлює підвищення мобільності капіталу і, як наслідок, потребу інвесторів у єдиних підходах до вимірювання, оцінювання та обслуговування таких інвестицій для прийняття ними обґрунтованих рішень.

Визначення процесу глобалізації майже не піддається чітким дефініціям. Його оригінальне визначення пов'язане із соціологією та дослідженням людської поведінки. Термін «глобалізація» вперше з'явився у літературі на початку 80-х років XX ст. Англійський соціолог Р. Робертсон описав явища культури та релігії у сучасному світі, які в результаті процесу глобалізації повинні були призвести до створення універсальної (глобальної) етики і системи цінностей, властивої

«глобальному» суспільству [1, с. 431]. На початку 90-х років окрім соціологічної з'являється економічна, політична, культурна, екологічна та інші види глобалізації, кожна з яких має як недоліки, так і переваги.

Глобалізація світової економіки призвела до виникнення ряду проблем, пов'язаних з подальшою уніфікацією обліку та фінансової звітності на міжнародному рівні [2]. У зв'язку з залученням України до процесів універсалізації бухгалтерського обліку необхідним є дослідження особливостей використання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в нашій країні, оскільки очікується, що їх використання в Україні забезпечить покращення якості фінансової звітності та подання детальнішої інформації про результати діяльності підприємств.

Дослідженням питання використання Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) займалось досить велика кількість науковців: Корчак В.С. [3], Пасько О.В. [4], Піддубна К.С., Тимчина Л.І. [5], Ціцька Н.Є. [6], Шипіна С.Б. [7]. Питання впровадження МСФЗ в Україні висвітлювалось у працях таких відомих науковців, як Голов С. [8, 9], Картузова Т.В. [10], Корчак В.С. [3], Костюченко В.[11], Лісничий К.М. [2], Нишенко Л. [12], Петрук О.М. [13], Сахно Л.А., Трачова Д.М. [14], Христофорова І.В. [15], Циган Р.М. [16] та ін. Вчені розглядали питання гармонізації бухгалтерського обліку та фінансовій звітності, а також визначення основних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародного досвіду. Однак, питання особливостей застосування МСФЗ в Україні все ще залишається недостатньо дослідженим.

Тому мета полягає у з'ясуванні основних проблем переходу українських суб'єктів господарювання на міжнародні стандарти фінансової звітності, переваг та недоліків їх застосування.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це сукупність інформації бухгалтерського обліку, яка призначена для представлення підприємствам та особам, які зацікавлені в результатах діяльності та фінансовим станом складової звітності [9, с. 45].

Вони представляють собою ефективний інструмент підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює базу для визначення доходів і витрат.

МСФЗ можна розглядати як інструмент глобалізації економіки та світових господарських зв'язків.

МСФЗ, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» - це «прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності».

Сьогодні розробкою стандартів займається Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), яка є правонаступницею іншої організації - Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), який був створений 29 червня 1973 р. для забезпечення гармонізації фінансової звітності в результаті угоди між професійними організаціями таких країн, як Австралія, Канада, Франції, Німеччина, Японія, Мексика, Нідерланди, Великобританія, Ірландія, США. У період з 1983-го по 2000 рік членами КМСФЗ були всі члени Міжнародної Федерації бухгалтерів (IFAC).

За 27 років своєї діяльності Рада (комітет) видала 41 МСФЗ, з яких сьогодні діють 35. Більшу частину діючих МСФЗ вже переглядали раніше, що сприяло поліпшенню їх якості та поширенню.

Міжнародні стандарти фінансової звітності включають стандарти та інтерпретації, прийняті Правлінням Ради з МСФЗ.

У період з 1973-го по 2001 рік стандарти готувалися і випускалися Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, і називалися вони IAS. У квітні 2001 року Рада прийняла існуючі IAS і продовжила роботу, випускаючи новостворювані стандарти під назвою IFRS.

IFRIC — це роз'яснення від Комітету з інтерпретації міжнародної фінансової звітності. SIC — це інтерпретації від Постійного комітету з роз'яснень, що діяв раніше.

Таким чином, усі ці документи є частиною міжнародних стандартів фінансової звітності. До **складу МСФЗ** входять:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);

- Роз'яснення, підготовлені Комітетом з інтерпретацій МСФЗ (IFRIC);

- Роз'яснення, підготовлені Постійним комітетом з роз'яснень, що діяв раніше (SIC).

Також існують додатки до МСФЗ, що не є частиною стандарту, і рекомендації щодо впровадження, випущені Радою з МСФЗ.

Міжнародні стандарти фінансової звітності не є статичними, вони постійно вдосконалюються у міру розвитку ринків капіталу, ускладнення бізнес-процесів, появи нових господарських операцій.

Необхідно відмітити, що у світі сформувалась певна тенденція щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. Ця тенденція полягає в тому, що **обов'язковість використання МСФЗ може бути закріплена відповідними державними документами**. Умовно, за таким критерієм, країни світу можна розділити на 3 групи:

- в яких заборонено використовувати МСФЗ суб'єктам підприємницької діяльності, що не знаходяться у лістингу;

- керуються національними стандартами, які розробляються на базі МСФЗ. Використання МСФЗ дозволено всім суб'єктам господарювання;

- всі фірми використовують виключно МСФЗ.

До 1-ої групи можна віднести такі держави, як наприклад: Індія, Китай, Узбекистан, Японія і т.д. Така ситуація спричинена сильним впливом територіальних традицій системи ведення обліку.

Україна поряд з такими країнами, як США, Фінляндія, Франція, очевидно, відноситься до 2-ої групи країн

Країни, що намагаються уніфікувати власну, традиційну систему ведення обліку з МСФЗ або не мають достатньо кваліфікованих кадрів для розробки стандартів самостійно, використовують у якості національних вимог, ті що зазначені у МСФЗ. Ці держави відносяться до 3-ої групи, за вищенаведеною класифікацією. До них належать: Вірменія, Грузія, Киргизстан, Кіпр, Сербія і т.д.

Застосовуються і дещо інші **підходи до групування країн залежно від ступеня впровадження Міжнародних**

стандартів фінансової звітності:

– прямий дозвіл для лістингових компаній за допомогою спеціальних процедур (країни Європейського Союзу);

- конвергенція національних стандартів із МСФЗ для лістингових компаній (США, Японія);

– конвергенція національних стандартів з МСФЗ для всіх компаній (Великобританія);

– конверсія МСФЗ у національні стандарти (Нова Зеландія, Австралія, Гонконг, Сінгапур);

– розроблення нових національних стандартів і вдосконалення чинних у напрямі їх відповідності МСФЗ з урахуванням національних особливостей (Індія);

– робота з визнання національних стандартів еквівалентними МСФЗ (у ЄС для Канади, Японії та США);

– пряме введення МСФЗ як національних стандартів, у тому числі для юридичних осіб та нелістингових компаній.

Дещо інше бачення поділу країн світу задекларовано Комітетом з Міжнародних стандартів фінансової звітності, на офіційному сайті якого виокремлено чотири категорії країн за рівнем запровадження МСФЗ:

1) повномасштабне впровадження для всіх компаній незалежно від того, чи внесені вони до біржового лістингу, чи ні (36 країн);

2) обов'язкове дотримання МСФЗ тільки для компаній, включених до біржового лістинга (Китай, Естонія, Гонконг і Латвія);

3) країни, законодавство яких допускає застосування МСФЗ або інших визнаних на міжнародному рівні принципів звітності (наприклад, американських Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку – GAAP) замість національних правил (зокрема Данія, Німеччина, Угорщина та Нідерланди);

4) країни, чиї національні стандарти фінансової звітності наближаються до МСФЗ (наприклад, Єгипет, Малайзія, Сінгапур і Пів-денна Африка), причому ступінь такої наближеності варіюється [17].

Отже, **дослідження стану запровадження МСФЗ в облікову практику іноземних компаній свідчить про те, що**

лише 35 країн задекларували застосування МСФЗ як обов'язкових для зареєстрованих на біржах компаній і тією чи іншою мірою для компаній, не включених до лістингу. Ці країни поділяються на чотири групи:

– близькосхідні країни (Бахрейн, Кувейт та ін.);

– країни Центральної та Південної Америки (Перу, Гондурас та ін.);

– колишні британські колонії (Барбадос, Кіпр, Кенія та ін.);

– країни з перехідною економікою (Грузія, Хорватія та ін.)

У табл. 1.4 згруповані країни світу за часом запровадження обов'язкового застосування МСФЗ.

Таблиця 1.4 – Перелік країн, що застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності

Рік прийняття МСФЗ на законодавчому рівні	Країни
1981 рік	Кіпр
2002 рік	Австрія, Бельгія, Болгарія, Велика Британія, Греція, Данія, Естонія, Ірландія, Ісландія, Іспанія, Італія, Казахстан, Киргизстан, Латвія, Литва, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Норвегія, Польща, Португалія, Румунія, Сербія, Словаччина, Словенія, Таджикистан, Угорщина, Фінляндія, Франція, Чеська Республіка, Швеція
2004 рік	Азербайджан
2005 рік	Грузія, Туреччина
2006 рік	Канада та Південна Корея
2007 рік	Білорусь, Хорватія
2008 рік	Вірменія, Молдова, США
2009 рік	Японія
2010 рік	Індія, Туркменістан
2011 рік	Росія

Джерело: [18]

Наведені дані свідчать, що введення МСФЗ в практику організації бухгалтерського обліку та при складанні фінансової звітності у різних країнах проходило у різні періоди та терміни. Більшість країн, що прийняли стандарти на законодавчому рівні, ввели їх в дію з 2005 року по 2007 рік.

Введення міжнародних стандартів протягом 1 року здійснювалось у Киргизстані (2007 рік), у Білорусії (2008 рік), у Вірменії та Канаді (2011 рік), у Росії та Молдові (2012 рік).

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в європейських країнах здійснюється згідно з Регламентом Європейського Союзу від 19.07.2002 № 1606/2002. У ст. 4 Регламенту визначено обов'язковість складання консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ компаніями, що перебувають у лістингу. Іншим компаніям також дозволено застосовувати МСФЗ при складанні річної звітності.

Україна обрала шлях розробки національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), які ґрунтуються на основних концепціях МСФЗ. Етапи нормативно-правового забезпечення впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні представлено на рис. 1.7.

Процес трансформації національної облікової системи у відповідності до вимог МСФЗ триває і досі. Так, Верховна Рада має намір удосконалити застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в бухгалтерському обліку. Нещодавно був прийнятий в першому читанні Законопроект №4646-д, яким, зокрема, пропонується дати нове визначення термінам «витрати», «доходи», «звітний період», «звіт про платежі на користь держави» в частині суб'єктів, які подають цей звіт, «звіт про управління», «власний капітал», «таксономія фінансової звітності» та «підприємства, що представляють суспільний інтерес», «чистий дохід від реалізації продукції». Крім того, законопроект встановлює для цілей бухгалтерського обліку критерії віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх і великих підприємств відповідно до положень директиви ЄС № 2013/34 / ЄС.

Встановлюється, що підприємства, які здійснюють

діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, складають фінансову звітність за МСФЗ.

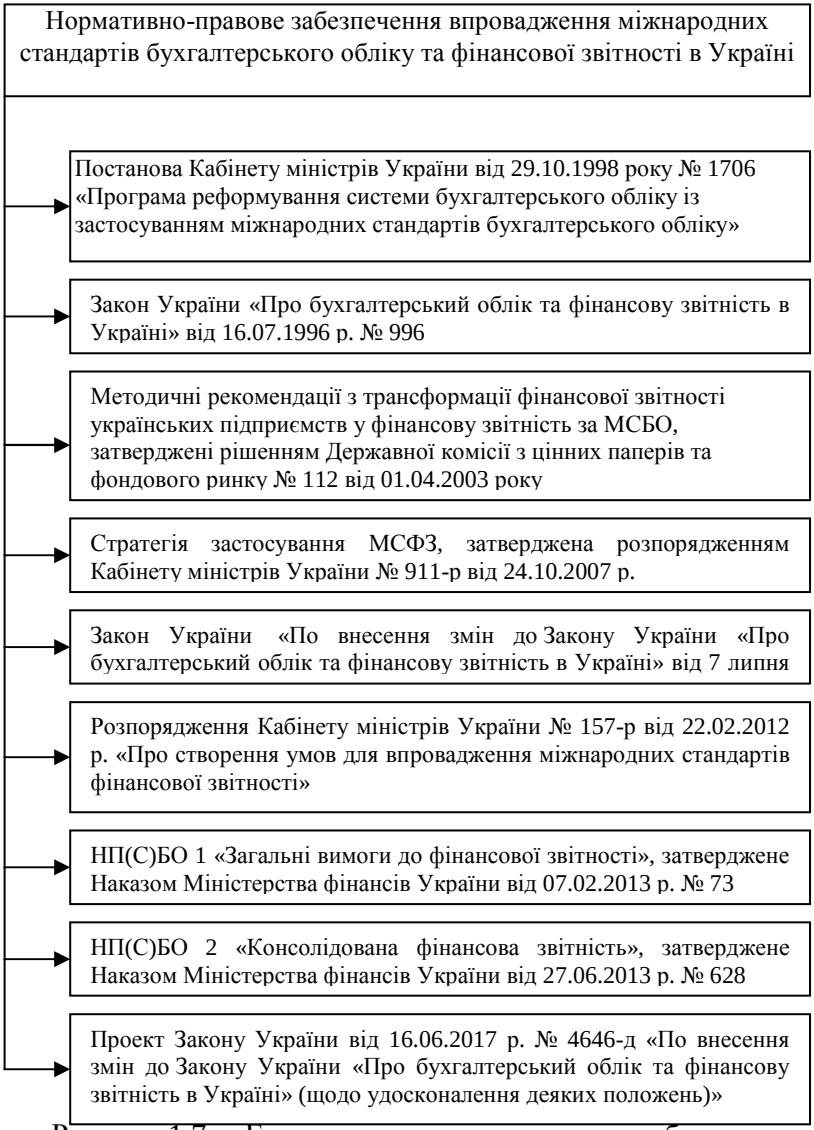


Рисунок 1.7 – Етапи нормативно-правового забезпечення впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Джерело: побудовано автором за матеріалами [18]

Законопроект зобов'язує підприємства, які застосовують МСФЗ, подавати фінансову звітність в єдиному електронному форматі, а також зобов'язує їх надавати копії фінансової звітності за запитом юридичних і фізичних осіб відповідно до законодавства. При цьому, 1 січня 2018 року на міжнародні стандарти фінансової звітності перейдуть банки.

Але, **в Україні існують певні суб'єкти господарювання, для яких складання фінансової звітності з повним дотриманням міжнародних стандартів вже є обов'язковим**. Згідно з презентацією Міністерства Фінансів України, до таких належать (рис. 1.8):

- з 2012 р. - ПАТ, банківські установи, страхові компанії;
- з 2013 р. - підприємства, що надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, а також здійснюють недержавне пенсійне забезпечення;
- з 2014 р. - підприємства, котрі провадять допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг та страхування («...недержавне управління фінансовими ринками, біржові операції з фондовими цінностями, інші види діяльності (посередництво у кредитуванні, фінансові консультації, діяльність, пов'язана з іноземною валютою, страхуванням вантажів, оцінювання страхового ризику та збитків, інші види допоміжної діяльності)»).

Крім того, складати фінансову звітність за МСФЗ повинні підприємства, які застосовують міжнародні стандарти за самостійним рішенням (ч. 3 ст. 121 Закону № 996).

Всі інші суб'єкти господарської діяльності мають право складати звітність за МСФЗ у разі їх згоди.

При впровадженні МСФЗ Україна взаємодіє з Радою з МСФЗ. Так, Україна уклала угоду щодо отримання:

- текстів МСФЗ з метою їх перекладу на українську мову та оприлюднення;
- тексту МСФЗ для малих та середніх підприємств з метою його перекладу на українську мову та оприлюднення;
- проектів МСФЗ для їх обговорення.

Рисунок 1.8 – Суб'єкти господарювання, для яких складання фінансової звітності з повним дотриманням міжнародних стандартів є обов'язковим

Джерело: побудовано автором на підставі Закону № 996

Сьогодні забезпечується постійна співпраця Міністерства фінансів України з Радою. Згідно з договорами Фонд Ради МСБО надає матеріали, які можуть бути оприлюднені. Проте значна частина матеріалів, приклади, основа для прийняття висновків тощо є інтелектуальною власністю Ради МСБО і може бути надана для оприлюднення за додаткову плату.

Розуміючи складність процесу застосування МСФЗ та необхідність спільних зусиль всіх учасників цього процесу Міністерство фінансів і Національний банк ініціювали об'єднання професійної спільноти навколо вирішення цього завдання, що формалізується відповідними **Меморандумами.**

Сторони Меморандуму:

- Міністерство фінансів України;
- Національний банк України;
- Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;
- Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг;
- Державна фіскальна служба України;

- Державна служба статистики України;
- Проект розвитку фінансового сектору (FINREP);
- Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України;
- Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів;
- Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України;
- Спілка податкових консультантів України;
- Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів;
- Спілка аудиторів України;
- Всеукраїнський бухгалтерський клуб.

Сторони меморандуму домовились:

1. Координувати діяльність у сфері застосування МСФЗ в Україні для формування єдиних підходів до застосування МСФЗ, їх перекладу, інформаційного супроводження, розв'язання проблемних питань та налагодження ефективних взаємовідносин у цій сфері, поклавши на Міністерство фінансів функції основного координатора.

2. Співпрацювати в межах формування інформаційно-аналітичної бази з питань застосування МСФЗ, зокрема наповнення веб-сайту Міністерства фінансів навчальними матеріалами, науковими статтями, інформацією про практичне застосування МСФЗ з постійним оновленням, а також в межах своєї компетенції сприяти поширенню найкращої практики застосування МСФЗ.

3. Брати активну участь в обговоренні проектів МСФЗ, оприлюднених на веб-сайті Міністерства фінансів, для формування позиції професійної спільноти, що доводитиметься Міністерством фінансів до відома Ради МСБО.

Обов'язковість впровадження МСФЗ підприємствами України була обумовлена рядом причин:

- вимога іноземних інвесторів;
- доступ до міжнародних банківських ресурсів;
- отримання інформації нового рівня про фінансове положення компанії, яку національна система звітності не дає.

Однак, процес переходу суб'єктів господарської діяльності на МСФЗ пов'язаний з певними труднощами. Перш за все, у підприємств виникають проблеми пов'язані із першим

застосуванням міжнародних стандартів. **Недоліки першого застосування МСФЗ включають:**

1. Відсутність стандартизованих вимог до застосування національних стандартів фінансової звітності та МСФЗ, а також норм, які зобов'язуватимуть використовувати МСФЗ, на практиці призводитиме до різних відхилень. У зв'язку з цим можуть виникати труднощі при порівнянні фінансової звітності, складеної за різними підходами.

Наприклад, у Польщі національні стандарти фінансової звітності структурно дуже схожі на МСФЗ, але по суті є вагомі відмінності, що може зашкодити досягненню однієї з головних цілей МСФЗ – порівнянності фінансової звітності у різних країнах.

2. Наявність достатньої кількості висококваліфікованих спеціалістів для складання звітності відповідно до МСФЗ, а також засобів для їх підготовки. Країни, які запровадили МСФЗ для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, потребують кваліфікованих бухгалтерів і аудиторів. Перед проблемою нестачі кваліфікованих спеціалістів при впровадженні МСФЗ, що суттєво ускладнило цей процес, постають країни з перехідними економіками (Вірменія, Грузія, Румунія).

МСФЗ передбачають оцінку тих чи інших подій та операцій, що відображаються у фінансовій звітності, тоді як бухгалтери, які набували знань та досвіду в умовах планової економіки і детальної регламентації, не мають навичок оцінювання бухгалтерських подій. У деяких країнах окремі міжнародні стандарти не були впроваджені через брак досвіду, наприклад, МСФЗ 39 у Литві. Одним із шляхів розв'язання цієї проблеми для великих компаній є залучення аудиторських фірм для підготовки фінансової звітності за МСФЗ. Однак у цьому разі може виникнути питання щодо незалежності аудиторів. Вочевидь необхідно докласти зусиль для підготовки (перепідготовки) бухгалтерів, які б володіли певними навичками для складання фінансової звітності за МСФЗ.

3. Наявність незалежного аудиту та професійних організацій бухгалтерів і аудиторів. Одним зі способів підвищення достовірності фінансової звітності є наявність

незалежного зовнішнього аудиту як атестації того, чи належним чином підготовлена звітність у тій чи іншій компанії. Питання полягає в тому, до якої міри аудитори можуть залишатися незалежними від своїх клієнтів, особливо в країнах з перехідною економікою.

4. Прийняття нормативних актів щодо механізму впровадження МСФЗ. Однією з проблем є відсутність чіткої нормативної бази для такого переходу, особливо щодо юридичної сили МСФЗ.

Після того як у країні ухвалюється нормативний акт про впровадження МСФЗ, постає питання, як зміни і доповнення в МСФЗ можна чітко і зрозуміло ввести у національну практику складання фінансової звітності.

Ще однією проблемою може бути відсутність стандартних загальних правил їх використання. МСФЗ розроблялися на принциповій основі, але детальної інструкції з їх використання немає. В цьому разі необхідно створити центральний національний орган, який би взяв на себе зобов'язання управління процесом упровадження та подальшого застосування МСФЗ. Проте для того, щоб не виникало розбіжностей у трактуванні МСФЗ різними країнами, центральний національний орган повинен підтримувати постійний контакт із Правлінням КМСФЗ щодо інтерпретації МСФЗ.

У країнах, які переходять на МСФЗ і в котрих використовується детальний план рахунків для складання фінансової звітності, виникає потреба в моделюванні плану рахунків бухгалтерського обліку, який можна б було використовувати як підґрунтя для МСФЗ.

5. Малі та середні підприємства. Такі підприємства не мають відповідних ресурсів та потреби застосовувати МСФЗ при складанні фінансової звітності, отже, впровадження МСФЗ для них може виявитися неактуальним [19].

Дослідження практики переходу на МСФЗ вітчизняних підприємств дозволило узагальнити проблеми, що при цьому виникають:

1) відсутність вимоги стосовно обов'язковості застосування МСФЗ на українських підприємствах;

2) відсутність повного тлумачення та пояснень стосовно заповнення, що приводить до розбіжностей в думках;

3) відсутність кваліфікаційних кадрів, які володіють МСФЗ. Йдеться мова не лише про підготовку звітності, а й про використання і розуміння її. Але зараз головним є досвід, який проявляється у процесі активної праці: чим більше українських компаній будуть використовувати МСФЗ на практиці, тим більше в країні буде з'являтися кваліфікованих спеціалістів;

4) П(С)БО не відображають усіх підходів до обліку та моделей оцінки статей фінансової звітності, вимог до розкриття інформації, всіх пояснень, які містять міжнародні стандарти фінансової звітності. Наприклад, у МСФЗ є такі стандарти, які в українських стандартах відсутні та навпаки;

5) необхідність впровадження нової нормативної бази бухгалтерського обліку на національному рівні;

6) бухгалтери на підприємствах ігнорують вимоги стандартів: не нараховуються резерви та забезпечення майбутніх витрат та платежів, не проводяться уцінки активів та дисконтування заборгованості, не розраховується відстрочений податок на прибуток.

Ці недоробки перекручують правдивість даних. Звідси випливає дуже оптимістична звітність, але насправді стан більшості таких компаній набагато гірший, ніж написано у звітах;

7) прагнення українських бухгалтерів застосовувати в фінансовому обліку підходи податкового законодавства. Це робиться для скорочення різниць між фінансовим та податковим обліком;

8) виникнення додаткових витрат внаслідок потреби у придбанні нового програмного забезпечення, за допомогою якого складання звітності значно полегшило б роботу персоналу та зменшило можливість допущення помилок;

9) необхідність у зборі додаткової інформації, яку вимагають МСФЗ, і, відповідно, включення до посадових обов'язків працівників підрозділів додаткових функцій;

10) складність окремих стандартів. Наприклад, стандарти МСФЗ, які присвячені відображенню у звітності фінансових інструментів, зокрема вкладень у цінні папери, похідних

інструментів, дебіторської та кредиторської заборгованості; активи і зобов'язання мають бути оцінені за справедливою вартістю, що є складним завданням для вітчизняних фахівців;

11) висока вартість підготовки кадрів: при підготовці кадрів підприємство витрачає приблизно від 800$ до 6$ тис. і більше. Такі спеціалісти будуть коштувати дорого для підприємства. Держава повинна мотивувати українські підприємства та організації самостійно проводити підготовку кадрів.

В міжнародному стандарті освіти для професійних бухгалтерів на базовому рівні (бакалавр) передбачено отримання необхідних знань з МСФЗ, а це на сьогоднішній день в Україні не реалізується.

12) складання фінансової звітності за МСФЗ здійснюється одночасно з веденням обліку за національними стандартами. Це значно збільшує навантаження на бухгалтерів компанії чи організації. Така ситуація призводить до відтоку професійних кадрів, а у нових кадрів рівень професійності не завжди вище, ніж у попередніх. При цьому нові кадри встановлюють дуже високі вимоги до заробітної плати;

13) українські бухгалтери звикли до чіткого регламентування облікових рішень та процедур, тому розуміння МСФЗ бухгалтерами нашої країни пов'язано з деякими труднощами, наприклад, широке використання професійного судження для признання, оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності. Ця проблема виникає тому, що українських бухгалтерів вчили суворо дотримуватися чітких правил та стандартів;

14) організаційна проблема. Вона складається з з'ясування, хто повинен впроваджувати розроблені та прийняті нормативні акти в повсякденну практику бухгалтера та хто повинен нести відповідальність за ефективність цього процесу. Вирішення цієї проблеми пропонує вибір варіанту регулювання бухгалтерського обліку: державного або професійного. При цьому цей вибір залежить від економічної ситуації в країні, соціально-політичної ситуації, національних традицій;

15) перехід на МСФЗ також є проблемою для вітчизняних аудиторів, тому що складання звітності за МСФЗ передбачає

подальшу її перевірку та отримання аудиторського висновку. Зарубіжні інвестори не дуже довіряють українським аудиторам, тому будуть звертатись до більш великих світових аудиторських компаній, а це, в свою чергу, неминуче збільшує витрати підприємства.

16) МСФЗ не регулюють складання звітності громадськими, бюджетними, благодійними та іншими організаціями. Міжнародні стандарти орієнтовані тільки на комерційні підприємства, також вони не призначені для застосування їх на підприємствах малого та середнього бізнесу. Це відбувається через високі витрати на складання звітності за вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності. А це, в свою чергу, значно звужує коло його розповсюдження [15].

Як відомо, **перехід на МСФЗ надає нові можливості як для окремих суб'єктів господарювання, так і для держави в цілому.** При вирішенні всіх зазначених вище проблем суб'єкти господарювання отримують значні переваги від впровадження МСФЗ як на макро-, так і на мікрорівні.

Можна виокремити такі **мікроекономічні переваги**:

– зростання ринкової капіталізації;

– вихід на міжнародні ринки капіталу і зниження ціни залученого капіталу;

– можливість ефективнішого використання інформації для прийняття управлінських рішень.

До головних **макроекономічних переваг** належать:

- надходження іноземних інвестицій в економіку країни;

- більша прозорість звітності вітчизняних компаній і, як наслідок, покращання іміджу бізнесу за кордоном;

- глибша інтеграція національної економіки у світову господарську систему;

- підвищення якості статистичної інформації і можливість її порівняння [19].

На рівні окремого суб'єкта господарювання використання фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами, має ряд переваг:

1. Об'єктивність, зіставність та відповідність потребам користувачів фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами;

2. Задоволення потреб користувачів фінансової звітності;

3. Полегшення процесу гармонізації стандартів шляхом зі ставності і прозорості, незалежно від країни або галузі;

4. Сприяння підвищенню довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів;

5. Доступ до міжнародних ринків капіталу [18].

Переваги застосування МСФЗ для різних категорій користувачів представлено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5 - Переваги застосування МСФЗ для різних категорій користувачів

Користувачі	Переваги застосування МСФЗ
Компанії	Підвищення якості інформації для прийняття рішень менеджерами; полегшення доступу до капіталу, в тому числі з іноземних джерел; зниження вартості капіталу.
Інвестори	Підвищення якості інформації для прийняття рішень; зміцнення довіри до поданої інформації; краще розуміння ризиків і прибутковості.
Державні діячі	Зміцнення ринку капіталу й підвищення його привабливості; полегшення доступу до світових ринків капіталу.
Національні органи регулювання	Зміцнення нагляду й правозастосування органами регулювання; підвищення стандартів розкриття фінансової інформації; більш широкі можливості щодо залучення й моніторингу лістингу іноземних компаній.
Інші зацікавлені особи	Підвищення довіри й поліпшення економічних перспектив для бухгалтерської та аудиторської професій; поліпшення звітності за новими та іншими аспектами бізнесу.

Джерело: складено на підставі [18]

Отже, на даному етапі розвитку бухгалтерського обліку для української облікової практики гармонізація представляє собою використання МСФЗ як бази для створення власних, національних стандартів та поступовий, повний перехід до МСФЗ. Такий підхід до ведення обліку провадиться не лише в Україні, але і у інших країнах світу.

Необхідно відмітити, що існують певні проблеми, котрі повинна вирішити наша країна, перш ніж остаточно перейти на МСФЗ. Вони включають: створення координаційного органу, реформування освіти, перекваліфікація бухгалтерів, державних службовців, користувачів інформації, надання дотацій з боку держави на приведення у відповідність обліку на окремих підприємствах та обліку за МСФЗ, міжнародна підтримка, моніторинг, коригування процесу введення МСФЗ. Вирішення цих складних питань дозволить реформувати облік в Україні та розпочати якісно новий етап розвитку як практики, так і теорії.

Вітчизняні підприємства повинні зрозуміти, що МСФЗ – це нормальні витрати, які необхідні як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів. Підприємства та організації, які, все ж таки, прийняли рішення про впровадження на підприємстві МСФЗ, повинні залучати значні ресурси: фінансові, кадрові, консалтингові. Чимало підприємств втрачає інтерес до поставленої задачі, оскільки хочуть за дуже короткий період часу здійснити підготовку спеціалістів, однак на практиці це неможливо.

Список використаної літератури

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2 / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2003. –524 с.

2. Лісничий К.М. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності: сутність та шляхи досягнення / К.М. Лісничий // Вісник ЖДТУ. - № 2 (40). – с. 108-117.

3. Корчак В.С. Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами / В.С. Корчак [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/perevagi-skladannya-finansovoї-zvitnosti-za-mizhnarodnimi-standartami/.

4. Пасько О.В. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб’єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності / О.В. Пасько [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/rada-z-mizhnarodnih-standartiv-buhgalterskogo-obliku-yak-klyuchoviy-sub-ekt-globalnogo-upravlinnya-v-sferi-obliku-problema-legitimnosti.html.

5. Піддубна К.С., Тимчина Л.І. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / К.С. Піддубна, Л.І. Тимчина [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://www.rusnauka.com/36_PWMN_2010/Economics/ 76294.doc.htm.

6. Ціцька Н.Є. Етапи впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс] / Н.Є. Ціцька // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. - 2014. - Вип. 46. - С. 182-185. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca ekon 2014 46 37.

7. Шипіна С.Б. Зарубіжний досвід розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за МСФЗ [Електронний ресурс] / С. Б. Шипіна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 17(4). - С. 147-150. – Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_17(4)__3

8. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: Зміни та поширення / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - №8-9. – с.43-52.

9. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: удосконалення та застосування / С. Голов // Бухгалтерський облік та аудит. – 2007. – № 11. – С. 43–58.

10. Картузова Т.В. Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності / Т.В. Картузова // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – № 20.9. – С.176–179.

11. Костюченко В. Гармонізація національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку / В. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №4. – с.17-22.

12. Нішенко Л. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами / Л.Нішенко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. – № 9. – С. 6–9.

13. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія / О.М.Петрук. –Житомир: ЖДТУ, 2005. –420 с.

14. Трачова Д.М. Перехід на міжнародні стандарти обліку та звітності: проблеми на перспективи. / Д.М. Трачова, Л.А. Сахно

//Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – Мелітополь : «Люкс», 2012. – № 2 (18), том 6. – С. 270–276.

15. Христофорова І.В., Марініна А.Ю. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) В Україні: проблеми та шляхи їх вирішення / І.В.Христофорова, А.Ю. Марініна // Науковий вісник Херсонського державного університету. - Випуск 5. Частина 4. 2014. – с. 217-219.

16. Циган Р.М. Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Р.М. Циган // Вісник ЖДТУ, 2012. – № 1(47) – С. 145–147

17. Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

18. Голобородько Т. В. Використання міжнародних стандартів фінансової звітності у зарубіжних країнах / Т. В. Голобородько [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5293.

19. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. − 294 с.

20. Бутинець Ф.Ф. Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. –2003. –№ 2 (24). – С. 3-11.

21. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: Краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://nabu.ua/upload/file/msfo.pdf.

22. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://buchuchet.uabs.sumdu.edu.ua/ua/component/zoo/item/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-international-financial-reporting-standards.

23. Перехід українських компаній на МСФЗ без труднощів // EBS. Ulreasing corporate dunamism. [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : http: // www. ebskiev.com.

24. Розпорядження КМУ «Про перехід акціонерних товариств на МСФЗ в 2004-2005 р.» від 18.01.2003 № 25-Р // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3. – С.100–105.

25. Хегарті Д. Запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту / Д. Хегарті, Ф. Гелен // Школа професійного бухгалтера. – 2006. - №7. – с.17-31.

1.5. Особливості застосування МСФЗ для малих суб'єктів підприємництва в Україні та світі

Глобалізація світової економіки та інформатизація суспільства викликала необхідність єдиного набору світових стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. За останні десятиліття істотно зріс ступінь інтеграції та глобалізації фінансових ринків, тому визнаючи ступінь взаємозалежності міжнародних ринків капіталу, Форум Фінансової Стабільності (Financial Stability Forum) ідентифікував МСФЗ як один з надважливих наборів глобальних стандартів, необхідних для сталого функціонування глобальної економіки [1].

Процеси гармонізації та стандартизації ведення обліку та складання фінансової звітності, які відбуваються в усьому світі, вимагають зближення національної системи бухгалтерського обліку і звітності з міжнародними стандартами. У зв'язку з цим, в Україні відбулися деякі зміни щодо складання фінансової звітності вітчизняними підприємствами [2].

Так, в Україні затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, основним завданням якої є трансформація національної системи бухгалтерського обліку з метою прискорення процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та МСФЗ, надання суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку, удосконалення методики бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва.

Для прискорення переходу України на МСФЗ розроблена

Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні для трансформації українського законодавства з бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

Одним із завдань Стратегії є **удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва шляхом максимального спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності, надання права застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису, а також адаптації до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку для малого бізнесу шляхом затвердження відповідних національних П(С)БО із спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів.**

Від ефективності системи бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності значним чином залежить можливість виходу вітчизняних підприємств малого бізнесу на міжнародні ринки, налагодження партнерських зв’язків з іноземними суб’єктами господарювання, залучення іноземних інвестицій, отримання зовнішніх кредитів тощо.

Саме тому дослідження питання особливостей застосування Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП), як запоруки прозорості обліку та звітності, у контексті трансформації національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних вимог є актуальними та потребують детального вивчення.

Проблемам аналізу сучасного стану організації та ведення бухгалтерського обліку на малих підприємствах в Україні присвячено праці Л.Ю. Буряка, О.Д. Василика, З.С. Варналія, Л.В. Воротіної, А.С. Гальчинського, С.Ф. Голова, Я.С. Ларіної, М.Я. Матвіїва, О.С. Сухої, Т.О. Токарєвої, С.В. Мочерного, П.Я. Хомина, Р.Л. Хом'яка тощо.

Вагомий внесок у дослідження проблем реформування та трансформації національної системи бухгалтерського обліку у

відповідності з вимогами МСФЗ зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Ловінська Л.Г., Литвин Н.Б., Лучко М.Р., Мельник Т.Г., Милявська Е.П., Михайлов М.Г., Моторина Т.М., Полятикіна Л.І., Свидерський Є.І., Сопко В.В., Славкова О.П., Жабін О.І та інші.

Дослідженням питання застосування Міжнародних стандартів малими підприємствами у зарубіжних кранах займались такі науковці, як: В.С. Корчак, О.В. Небильцова, Л.Г. Ловінська, О.О. Канцуров, В.Г. Швець, Б.А. Засадний, Т.Г. Мельник, Г.П. Голубнича, О.І. Малишкін, К.В. Бойко, Т.О. Матвієнко.

Визначенню та обґрунтуванню необхідності трансформації фінансової звітності малих та середніх підприємств України відповідно до МСФЗ присвячено праці таких науковців, як Г. Верига, Р. Воронко, О. Харламова, Т. Гоголь та інші.

Однак, незважаючи на значний інтерес вчених до розв'язання проблеми впровадження МСФЗ для малих та середніх підприємств, єдиного підходу до напрямів та методів їх впровадження на сьогодні не існує. Тому мета даного дослідження полягає у дослідженні особливостей застосування МСФЗ для МСП в Україні та світі.

Перш за все, необхідно відмітити, що МСФЗ для **МСП не є складовою повного комплекту МСФЗ**, він навіть не має окремого порядкового номера. Це пов'язано з тим, що в період розробки МСФЗ вважалось, що вони можуть використовуватися для всіх компаній. Проте через деякий час було визнано, що потреби користувачів фінансової звітності та управлінські рішення значно відрізняються в компаніях різних розмірів. Таким чином, було прийнято рішення щодо розробки окремих міжнародних стандартів фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП).

Відповідальний за впровадження даного проекту – Пол Пектер, один із членів Ради з МСФЗ, обґрунтовуючи необхідність розробки та запровадження окремого міжнародного стандарту для малих та середніх підприємств, зазначав: «Фінансова звітність, зрозумілість якої не знає національних кордонів, потрібна навіть нелістинговим МСП:

банки видають кредити, незважаючи на національні кордони та функціонують як транснаціональні компанії; можливості використання постачальників з інших країн; можливості отримання кредитного рейтингу від спеціалізованого агентства; можливості залучення закордонних клієнтів» [3].

Свій початок МСФЗ для МСП беруть у липні 2000 р. з 17 сесії Міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності, яка виявила ряд перешкод, з якими зіштовхнулися малі та середні підприємства, застосовуючи стандарти бухгалтерського обліку, прийняті різноманітними органами як на національному, так і на міжнародному рівні. Було прийнято рішення втілити в життя проект з розробки різних підходів, з допомогою яких можна було б задовольнити потреби МСП стосовно бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Безпосередньо робота над стандартом розпочалася в 2003 р. Її етапи представлені у табл. 1.6.

Таблиця 1.6. – Етапи розробки та затвердження МСФЗ для МСП

Дата	Етап роботи з розробки МСФЗ для МСП
2003 р.	початок роботи над стандартом: опитування поглядів органів, які встановлюють правила бухгалтерського обліку різних країн
2004 р.	публікація результатів опитування, обговорення коментарів Радою з МСФЗ
Січень 2005 р.	прийняття попереднього рішення Радою з МСФЗ
1.04.2005 р.	розсилка стислої анкети усім респондентам, які беруть участь в обговоренні проектів, членам Робочої групи, а також розміщення її на веб-сайті для збору громадської думки. У відповідь було отримано 101 коментар.
Жовтень 2005 р.	проведення круглих столів за результатами опитування
28.06.2005 р.	обговорення отриманих коментарів з Дорадчою радою Ради з МСФЗ
29–30.06.2005 р.	засідання Робочої групи з питань МСП, де обговорювались отримані коментарі та були сформульовані рекомендації на адресу Ради
26.09.2005 р.	обговорення з органами стандартизації з понад 40

	країн
13–14.10.2005 р.	обговорення за круглим столом можливих шляхів спрощення процедур визнання та оцінки. Взяло участь 43 групи.
Лютий–березень 2006 р.	проект МСФЗ для МСП для оприлюднення детально обговорювався Радою
Січень 2006 р.	співробітниками Ради з МСФЗ подано проект для оприлюднення на розгляду. Попереднє обговорення проекту для оприлюднення впродовж 2 днів. Висновки надіслані на адресу Ради.
Лютий 2007 р.	підготовка і публікація для обговорення проекту стандарту «МСФЗ для МСП». Метою цього документа було створення спрощеного, самодостатнього набору стандартів для компаній, які не публікують фінансову звітність для широкого кола користувачів.
2007 р.	публікація проекту стандарту, який був переведений на п'ять мов. Протягом його обговорення відбулося більше півсотні круглих столів і семінарів, не враховуючи он-лайн консультацій.
Червень 2007 р.	проведений тест на практичну застосовність проекту за участю 116 непублічних компаній 20 країн як економічно розвинених (США, Франція, Данія, Нідерланди, Італія та ін..), так і тих, що розвиваються (Індія, Малайзія, Танзанія та ін.).
IV квартал 2008 р.	Після обробки отриманих результатів та коментарів планувалося затвердити стандарт правлінням Комітету з МСФЗ, але цього не сталося, оскільки тест виявив ряд серйозних недоліків проекту, які були прийняті до уваги і було продовжено період доопрацювання змісту самого стандарту.
9.07.2009 р.	стандарт був офіційно опублікований і набув чинності з моменту опублікування. Офіційна назва – International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). Стандарт діє як самостійний документ поряд з повною версією МСФЗ.

Джерело: розроблено автором на підставі [3]

Сьогодні МСФЗ для МСП («IFRS for SMEs») перекладені на 25 мов світу і доступні для застосування в майже в 70 країнах, у тому числі в Україні [4].

Аналіз фахових публікацій свідчить про неоднозначність сприйняття МСФЗ для МСП. Не всі країни однаково схвалюють необхідність швидкого прийняття рішення щодо переходу на нові стандарти для малих і середніх підприємств.

Так, експерти шотландського інституту дотримуються думки про відсутність необхідності перегляду стандартів для МСП.

Німеччиною прийняті й набрали чинності з 1 січня 2010 р. альтернативні стандарти для приватних підприємців, малих та середніх підприємств. Приватні підприємці з річною сумою обороту не більше 500 тис. євро і прибутком, який не перевищує 50 тис., не зобов'язані вести жодних бухгалтерських записів. Малі підприємства з чисельністю працюючих до 50 осіб з оборотом не більше 4,8 млн. євро не зобов'язані проходити аудиторську перевірку і складають лише баланс. Середні компанії (250 працюючих й оборот до 19,2 млн. євро) мають право на спрощений порядок формування звітності. Ці документи можна вважати відповіддю на недостатнє спрощення фінансового обліку «IFRS for SMEs». Уряд Німеччини вважає, що прийнятий стандарт доцільно застосовувати лише ринково зорієнтованим підприємствам, тобто тим, які відповідають вимогам фінансових аналітиків, професійних інвесторів та інших учасників ринку.

У свою чергу, Південно-Африканська Республіка стала першою країною у світі, яка вже впровадила МСФЗ для МСП в оригінальному варіанті, без будь-яких правок [5].

У Хорватії усі компанії, у тому числі малі підприємства, з 1992 р. зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ. Проте більшість компаній не дотримується цієї вимоги, віддаючи перевагу вимогам податкового законодавства.

Так у Великобританії діє особливий стандарт для малих підприємств.

У Новій Зеландії, де складання фінансової звітності значною мірою наближене до МСФЗ, існує Концепція диференційованої звітності. Це дає змогу малим підприємствам розробляти модифіковані варіанти фінансової звітності, але така модифікація дозволяється в питаннях розкриття інформації, а не у визнанні або оцінці.

У Франції пропонується створити інтегровану систему фінансової звітності для малих підприємств, яка б відповідала МСФЗ, навіть якщо такі підприємства не складають фінансової звітності згідно з ними [6].

Ймовірно, ігнорування МСФЗ зумовлене складністю їх дотримання та використання. Правління РМСФЗ розглядає питання щодо розроблення інструкції для використання МСФЗ малими підприємствами. Деякі країни також намагаються розв'язати цю проблему.

Дослідження особливостей застосування МСФЗ для МСП у різних країнах світу дозволяє стверджувати про **неоднозначність прийняття та обмеженість застосування МСФЗ для МСП.** Однак, для того щоб зробити висновок про доцільність та можливість застосування стандарту для вітчизняних підприємств малого бізнесу, перш за все, необхідно дослідити структуру стандарту та порівняти його зміст із вимогами повного комплекту МСФЗ.

МСФЗ для СМП має наступну структуру: вступ, 35 тем, глосарій, основа для висновків (окремий буклет), ілюстративна фінансова звітність і перелік необхідних розкриттів (окремий буклет). До найбільш складних тем наведені приклади і додаткові інструкції щодо їх застосування.

Теми, що розглянуті у стандарті, включають:

1. Малі і середні підприємства
2. Концепції та основні принципи
3. Подання фінансової звітності
4. Звіт про фінансовий стан
5. Звіт про сукупний дохід і звіт про доходи
6. Звіт про зміни в капіталі та звіт про доходи і нерозподіленого прибутку
7. Звіт про рух грошових коштів
8. Примітки до фінансової звітності
9. Консолідована і окрема фінансова звітність
10. Облікова політика, розрахункові оцінки та помилки
11. Базисні фінансові інструменти
12. Інші питання обліку фінансових інструментів
13. Запаси
14. Вкладення в асоційовані компанії

15. Вкладення в спільно контрольовані компанії
16. Інвестиційна нерухомість
17. Основні засоби
18. Нематеріальні активи, крім ділової репутації
19. Об'єднання підприємств і ділова репутація
20. Оренда
21. Оціночні зобов'язання і непередбачені активи і зобов'язання
22. Зобов'язання і капітал
23. Виручка
24. Державні гранти
25. Витрати на позики
26. Виплати на основі акцій
27. Знецінення активів
28. Винагорода працівникам
29. Податок на прибуток
30. Перерахунок іноземної валюти
31. Гіперінфляція
32. Події після звітної дати
33. Розкриття по зв'язаних сторонах
34. Особлива діяльність
35. Перехід на МСФЗ для МСП

Порівняльний аналіз вимог МСФЗ для МСП та повної версії МСФЗ дозволяє зробити висновки, що **спрощення в стандарті для МСП стосуються подання фінансової звітності, визнання та оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат, розкриття інформації.**

Так, у стандарті для МСП кожному звіту присвячена окрема тема. У повній версії МСФЗ вимоги до звітів про фінансовий стан, про сукупний дохід та про зміни в капіталі містяться в МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності», а до звіту про рух грошових коштів – в МСБО (IAS) 7 «Звіт про рух грошових коштів».

Питання визнання та оцінки доходів і витрат за договорами на будівництво викладаються в темі 23 «Дохід від звичайної діяльності» (в повній версії МСФЗ – в окремому МСБО (IAS) 11 «Будівельні контракти»).

В темі 34 МСП «Спеціалізовані види діяльності» розглядаються питання щодо діяльності сільського господарства, видобувних галузей, договорів концесії. У повній версії МСФЗ ці питання викладаються в МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство», МСФЗ (IFRS) 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин», КТМФЗ (IFRIC) 12 «Послуги за угодами про концесію».

Зі стандарту для МСП виключені ряд тем повної версії МСФЗ зважаючи на їх слабке застосування для МСП: прибуток на акцію, операційні сегменти, проміжна фінансова звітність, непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність, договори страхування, облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення.

Відносно фінансової звітності МСП дозволено не представляти звіт про фінансовий стан (баланс) на початкову дату самого раннього порівняльного періоду, якщо компанія ретроспективно переглядає статті фінансової звітності; представляти звіт про сукупні доходи та нерозподілений прибуток замість двох окремих звітів (про сукупний дохід і про зміни в капіталі), якщо причинами зміни капіталу були прибуток або збиток звітного періоду, виплата дивідендів, виправлення помилок минулого періоду або зміни в обліковій політиці [7].

Основні концепції та базові принципи, на яких ґрунтуються фінансові звіти МСП відповідно до МСФЗ для МСП, відображено на рис. 1.9.

Також необхідно зазначити, що **існують певні відмінності у вимогах МСФЗ для МСП від повної версії МСФЗ з питань визнання активів і зобов'язань, доходів і витрат.** Вони включають:

1. Основні засоби, нематеріальні активи заборонено обліковувати за переоціненою вартістю. Перегляд строку корисного використання, ліквідаційної вартості та методу нарахування амортизації повинен проводитися тільки в умовах істотної зміни умов експлуатації об'єкта.

2. На відміну від стандарту МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», МСФЗ для МСП не дає підприємству права вибору облікової політики щодо інвестування нерухомості – за справедливою вартістю чи за собівартістю з урахуванням зносу.

МСП можуть вести облік своєї інвестиційної нерухомості за обставинами. МСФЗ для МСП просто вказує на те, що у випадку, коли у підприємства є можливість отримання достовірну інформацію про справедливу вартість інвестиційної нерухомості, такий актив повинен обліковуватись за справедливою вартістю. А якщо такої можливості немає, то інвестиційна нерухомість обліковується за собівартістю з урахуванням зносу [8].

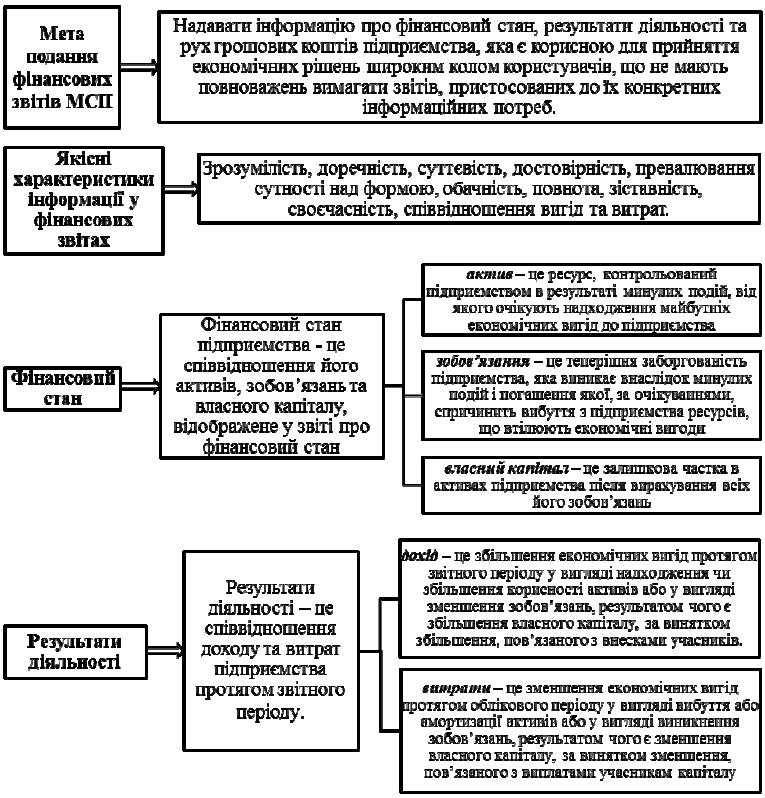


Рисунок 1.9 - Мета, концепції та базові принципи, на яких ґрунтуються фінансові звіти МСП

Джерело: побудовано за матеріалами [9]

1. Витрати на позики незалежно від цілей використання позикових коштів повинні визнаватися витратами періоду. Метод списання на витрати значно перевершує метод капіталізації витрат на позики по простоті застосування.

2. Витрати на розробки повинні списуватися на витрати періоду, в якому вони були понесені. Можливість капіталізації витрат, пов'язаних з розробкою комерційно життєздатного продукту, відсутня.

3. Державні гранти завжди визнаються як дохід незалежно від цілей отримання.

4. Значним спрощенням можна вважати скорочення числа класифікаційних груп фінансових інструментів з чотирьох до двох:

- інструменти, що оцінюються за первісною або амортизованою вартістю;
- інструменти, що оцінюються за справедливою вартістю з віднесенням різниць на фінансовий результат.

Стандарт надає МСП право вибору облікової політики щодо звітного подання фінансових інструментів. Малі та середні підприємства повинні або вибрати спеціальні правила обліку, наведені МСФЗ для МСП, або скористатися загальними правилами стандарту МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Але й у другому випадку розкриття інформації про фінансові інструменти має проводитися згідно з новим МСФЗ для МСП. Щодо особливих правил обліку фінансових інструментів згідно МСФЗ для МСП, то вони зводяться, в основному, до звуження сфери оцінки основних фінансових активів за справедливою вартістю. Боргові фінансові інструменти повинні обліковуватися за амортизованою вартістю з використанням методу ефективного відсотка. Неконвертовані та невикуповувані привілейовані та звичайні акції, які мають вільні торгівельні котирування, повинні обліковуватися за справедливою вартістю. В інших ситуаціях оцінка проводиться за собівартістю з урахуванням зменшення корисності.

5. Стандарт дозволяє три методи обліку вкладень в асоційовані і спільно контрольовані компанії:

- за первісною вартістю придбання;
- за методом пайової участі;
- за справедливою вартістю.

6. Метод пропорційної консолідації для спільно контрольованих компаній був виключений.

7. Серйозним спрощенням обліку є дозвіл амортизувати ділову репутацію та інші нематеріальні активи, що не мають кінцевого терміну використання. Якщо компанія не може оцінити строк корисного використання ділової репутації або іншого нематеріального активу, то передбачається, що він дорівнює 10 рокам. Такий порівняно невеликий термін був обраний, щоб мінімізувати можливість завищення оцінки нематеріальних активів. Поряд з нарахуванням амортизації компанія повинна щорічно тестувати ділову репутацію або нематеріальний актив, який не має кінцевого терміну використання, на виявлення ознак знецінення та оцінювати відшкодування активу тільки при наявності таких ознак (а не щорічно, як вимагається в повній версії МСФЗ).

8. Якщо компанія має вкладення в дочірні підприємства, придбані не для продажу протягом 12 місяців, відповідно до стандарту вона зобов'язана надавати консолідовану фінансову звітність, що включає всі належні їй дочірні компанії [10].

Таким чином, у загальному вигляді, як зауважує член правління Комітету з МСФЗ Пол Пектер, **спрощення вимог для МСП** полягає у наступному:

– по-перше, деякі питання МСФЗ, які не можуть бути застосовані до приватних компаній, усунено;

– по-друге, якщо стандарти МСФЗ передбачають декілька варіантів або методів оцінки та обліку окремих елементів фінансових звітів, обирається найбільш простий з них;

– по-третє, спрощено вимоги щодо визнання і оцінки окремих елементів фінансових звітів;

– по-четверте, скорочено обсяг інформації, яка підлягає розкриттю;

– по-п’яте, спрощено порядок складання звітності [11].

Безумовно, такі значні спрощення, що запроваджені для МСП, дозволяють значно спростити процес застосування МСФЗ.

МСФЗ для СМП розроблені для малих і середніх підприємств. Однак **критерії, за якими визнаються малі і середні підприємства значно відрізняються як в Україні, так і в інших країнах світу.**

Так, за загальними правилами залежно від обсягів господарювання та чисельності працюючих підприємництво поділяють на мале, середнє, велике. Слід зазначити, що між ними є суттєва різниця. За оцінками експертів Світового банку лише в країнах, які розвиваються налічується близько 50 визначень малого підприємства. У більшості країн прийняті три основні показники у якості критеріїв віднесення до малого підприємства: розмір активів, виручка від продажу, середня чисельність працівників. Для визнання підприємства у якості малого необхідно відповідати одному (й більше) із встановлених інтервалів виміру зазначених показників. Інтервали перших двох значно різняться залежно від країни. Показник середньоспискової чисельності працюючих у більшості країн співпадає й становить до 50 осіб (табл. 1.7).

Таблиця 1.7 – Критерії визначення малого підприємства в різних країнах

№ з/п	Країна	Критерії визначення малого підприємства		
		розмір активів	виручка від продажу	середня чисельність працівників, осіб
1	Бельгія	підприємства, які не перевищують жодне із значень		
		3,125 млн. євро	6,25 млн. євро	50
2	Данія	підприємства, які не перевищують протягом двох років підряд жодне із значень		
		20 млн. датських крон	40 млн. датських крон	50
3	Франція	підприємства, які не перевищують два із значень		
		0,267 млн. євро	0,534 млн. євро	10
4	Німеччина	підприємства, які не перевищують два із значень		
		3,4 млн. євро	6,9 млн. євро	50
5	Ірландія	підприємства, які не перевищують два із значень		

		1,9 млн. євро	3,8 млн. євро	50
6	Італія	підприємства, які не перевищують два із значень		
		3,65 млн. євро	7,3 млн. євро	50
7	Нідерланди	підприємства, які не перевищують два із значень		
		3,5 млн. євро	7,0 млн. євро	50
8	Норвегія	підприємства, які не перевищують два із значень		
		30 млн. норв. крон	60 млн. норв. крон	50
9	Іспанія	підприємства, які не перевищують протягом двох років підряд два із значень		
		2,4 млн. євро	4,7 млн. євро	50
10	Швейцарія	підприємства із середньою чисельністю не більше 20 осіб		
11	Англія	підприємства, які не перевищують два із значень		
		1,4 млн. фунтів стерлінгів	2,8 млн. фунтів стерлінгів	50
12	США	якщо підприємство зареєстроване у Канаді або США; не є інвестиційною компанією; дочірнє підприємство, більша частина капіталу якого належить материнській компанії		
		-	25 млн. дол. США	-
13	Канада			
14	Австралія	підприємства, які не перевищують два із значень		
		5 млн. дол.	10 млн. дол.	50

Джерело: [5]

Інші критерії поділу підприємств наведені у Міжнародних стандартах аудиту. Відповідно до міжнародних стандартів аудиту термін «мале підприємство» відображає не лише розміри суб'єкта господарювання, а і його типові якісні характеристики. Така класифікація обумовлена тим, що аудит малого підприємства відрізняється від аудиту великого суб'єкта

господарювання більш спрощеною документацією і менш складним характером аудиторських перевірок. Серед кількісних показників, що характеризують розмір підприємства можуть бути підсумки у балансі, величина доходу і кількість працівників, але для аудиту вони не є визначальними. Малим називається будь-яке підприємство:

а) право володіння та управління яким зосереджено у невеликої кількості осіб (часто в руках однієї особи – фізичної особи);

б) якому властива одна або кілька з таких характеристик:

- незначна кількість джерел доходу;
- спрощена система ведення обліку;
- обмежена кількість заходів внутрішнього контролю та, поряд із цим, можливість нехтувати ними.

При цьому, Четверта директива Європейського законодавства про компанії визначає малі та середні підприємства як такі, що на дату подання балансового звіту не перевищують лімітів двох з наступних трьох критеріїв, наведених у табл. 1.8 (країни-члени ЄС можуть встановити нижчі критерії, які відповідають умовам їхніх економік):

Таблиця 1.8 – Критерії визначення малого підприємства згідно Четвертої директиви Європейського законодавства про компанії

Показник	Малі підприємства	Середні підприємства
Валюта балансу, млн. євро	4,4	17,5
Чистий оборот, млн. євро	8,8	35,0
Середня чисельність працівників упродовж фінансового року	50	250

Джерело: складено за матеріалами [5]

В Україні до 2012 року до малих підприємств відносилися підприємства з чисельністю працюючих до 50 осіб і обсягами річного доходу до 70 млн. грн., а до середніх

підприємств – з чисельністю працюючих до 250 осіб та обсягом річного доходу від 70 до 100 млн. грн.

З метою розвитку підприємств малого бізнесу та прискорення врегулювання системи бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні у 2010 році розроблено проект Закону України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» (2010 р.) та Проект Закону України «Про розвиток та підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» (2010 р.). Однак, лише один з вищезазначених нормативних актів був згодом введений у дію.

В березні 2012 року, з прийняттям нового Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» в Господарський кодекс України було внесено зміни в частині визначення суб'єктів господарювання за їх розмірами та змінено критерій обсягу річного доходу. Введено нове поняття «суб'єкти мікропідприємства», до яких відносяться фізичні особи-підприємці та юридичні особи, з середньооблiковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб та обсягом річного доходу до 2 млн. євро. Отже, з суб'єктів малого підприємництва виділено окрему групу осіб, які відносяться до мікропідприємств.

На перший погляд, як у світі, так і в Україні, МСФЗ для МСП мають право застосовувати підприємства, які відрізняються обсягами річного доходу і чисельністю працюючих. Однак в Україні на законодавчому рівні у сфері застосування МСФЗ для МСП є певні протиріччя.

Так, основним законодавчим актом, яким впроваджено застосування МСФЗ в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Так, згідно ст. 12-1 цього закону міжнародні стандарти застосовуються для складання фінансової звітності, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

На сайті Міністерства фінансів України опубліковано МСФЗ для МСП в редакції від 01.01.2013 року. Тобто МСФЗ

для МСП в Україні має законодавчу силу і може бути застосований українськими суб'єктами господарювання.

Коло суб'єктів господарювання, які зобов'язані використовувати МСФЗ для підготовки та подання фінансової звітності окреслено в п. 2 ст. 12-1 Закону про бухгалтерський облік. До таких підприємств віднесено публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом міністрів України.

Постановою Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» № 419 від 28.02.2000 р. встановлено, що фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності:

- публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 р.,
- кредитними спілками – з 1 січня 2015 р.,
- підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010), за винятком діяльності з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 1 січня 2013 року; допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 1 січня 2014 р., а діяльність з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 1 січня 2015 року.

Крім того, п. 3 ст. 12-1 Закону про бухгалтерський облік встановлено, що підприємства, крім тих, що зазначені вище, можуть самостійно визначати доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

У розділі IV «Розкриття інформації у фінансовій звітності» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р., зазначено, що фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності складають підприємства, які відповідно до законодавства

зобов'язані їх застосовувати, а також ті, які прийняли таке рішення (закріплене в обліковій політиці) самостійно.

Отже, в Україні МСФЗ для МСП можуть застосовувати підприємства, які зобов'язані застосовувати МСФЗ відповідно до законодавства, а також ті підприємства, які прийняли таке рішення самостійно. Застосовування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств не допускається підприємствами, на які не поширюється сфера його застосування.

Таким чином, можна зробити висновок, що за **національним законодавством МСФЗ для МСП можуть використовувати підприємства, які увійшли до переліку обов'язкового застосування МСФЗ**. При цьому чітко зазначено, що МСФЗ для МСП не можуть використовувати підприємства, на які не поширюється сфера дії МСФЗ для МСП.

Порівняємо коло суб'єктів, що мають право застосовувати МСФЗ для МСП згідно вимог самого стандарту. **У МСФЗ для МСП зазначено, що малими та середніми підприємствами, тобто такі, на які поширюється МСФЗ для МСП, є суб'єкти господарювання, що оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів і які не є підзвітними громадськості.** Підприємство є підзвітним громадськості, якщо:

а) його боргові інструменти чи інструменти капіталу перебувають в обігу на публічному ринку або воно знаходиться в процесі випуску таких інструментів для обігу на публічному ринку (вітчизняна чи іноземна фондова біржа або позабіржовий ринок, включаючи місцевий та регіональний ринки), або

б) на відповідальному зберіганні у нього знаходяться активи великої групи сторонніх осіб, і таке зберігання є одним з основних видів його діяльності.

Це характерно для банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів/дилерів цінних паперів, взаємних фондів та інвестиційних банків.

На думку Харламовової О., суб'єкти господарювання, що є підзвітними громадськості, підпадають під визначення фідуціарів. Фідуціар (від латин. fiducia – довіра) – це юридична

чи фізична особа, яка управляє майном і несе відповідальність за нього в інтересах іншої особи, або їй доручено управління інвестиціями, майном іншої особи [4].

Співставлення переліку суб'єктів господарювання, які зобов'язані за українським законодавством застосовувати МСФЗ в обов'язковому порядку, та ознак їх підзвітності у відповідності з МСФЗ для МСП представлено у табл. 1.9.

Отже, дані табл. 1.7 свідчать, що всі суб'єкти господарювання, які в Україні зобов'язані в обов'язковому порядку використовувати МСФЗ для складання і подання звітності, є фідуціарами і, одночасно, є підзвітними громадськості. А це означає, що вони не можуть використовувати МСФЗ для МСП, оскільки не підпадають під сферу його застосування.

Таблиця 1.9 – Підзвітність громадськості підприємств, які зобов'язані застосовувати МСФЗ в обов'язковому порядку

Вид підприємства	Ознака підзвітності громадськості
Публічні акціонерні товариства	а
Страховики	а,б
Банки	а,б
Кредитні спілки	б
Підприємства, які надають фінансові послуги (грошове посередництво, діяльність холдингових компаній, надання інших фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення), за винятком діяльності з управління активами (трасти, фонди та подібні фінансові суб'єкти)	б
Підприємства, які надають послуги недержавного пенсійного забезпечення	б
Підприємства, які здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування	б
Діяльність з управління активами (трасти, фонди та подібні фінансові суб'єкти)	б

Джерело: [4]

Враховуючи вищевикладене, суб'єкти господарювання, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової

звітності відповідно до українського законодавства не можуть використати МСФЗ для МСП.

Таким чином, **в Україні можливість застосовувати МСФЗ для МСП мають виключно ті суб'єкти господарювання, які прийняли рішення про добровільне застосування МСФЗ і вони підпадають під сферу його дії** [4].

Суб'єкти господарювання, які прийняли рішення про добровільне застосування МСФЗ, у відповідності до чинного законодавства України підпадають під дію П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Для з'ясування доцільності застосування такими суб'єктами МСФЗ для МСП доцільно здійснити порівняльний аналіз вимог міжнародного стандарту та П(С)БО 25.

П(С)БО 25 містить в собі 12 сторінок, а також включає типові форми фінансової звітності для суб'єктів малого підприємництва. Містить в собі інформацію про загальні положення, де розкривається сфера дії даного стандарту, постатейно розкривається зміст фінансових звітів малого підприємництва. У додатку наводяться типові форми фінансової звітності для малих підприємств.

МСФЗ для МСП є значно розширеним та деталізованим і, як вже зазначалось, містить 230 сторінок, на яких викладені опис малих та середніх підприємств, наводяться концепції та основоположні принципи складання фінансової звітності, постатейно розкривається інформація про кожну з форм фінансової звітності, розкривається інформація відносно облікової політики, питання стосовно фінансових інструментів, розкриваються питання стосовно інвестицій, детально розписана інформація по оцінці, переоцінці та визнанні активів і зобов'язань підприємства, розкривається інформація стосовно пов'язаних сторін, надається інформація про перше застосування МСФЗ для МСП, розкриваються інші питання стосовно діяльності малих та середніх підприємств а також відображення її в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Таким чином, **МСФЗ для МСП є більш детальним та конкретизованим ніж національний П(С)БО 25**. Міжнародний стандарт стосується не тільки складання та

подання фінансової звітності, а й детально роз'яснює важливі аспекти ведення бухгалтерського обліку саме для малих та середніх підприємств.

Іншою важливою відмінністю є те, що дія П(С)БО 25 поширюється не на малі та середні підприємства, а на суб'єктів малого підприємництва. При цьому П(С)БО не дає власного визначення суб'єкта малого підприємництва, для визначення приналежності підприємства до суб'єкта малого підприємництва необхідно керуватися іншими нормативними документами.

Відповідно ст. 55 II розділу Господарського кодексу України суб'єкти господарювання в залежності від кількості працюючих і доходів можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, в тому числі до суб'єктів мікро-підприємництва, середнього або великого підприємництва.

Згідно Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» суб'єктами малого підприємництва виступають суб'єкти господарювання, які відповідають критеріям наведеним у ст. 55 II розділу Господарського кодексу України.

Така класифікація має низку подібних рис до підходів, що застосовуються у країнах Євросоюзу (табл. 1.10).

Таблиця 1.10 - Класифікація суб'єктів підприємництва за рекомендаціями ЄС та в Україні

Суб'єкти підприємництва	Критерії				
	Класифікація підприємств згідно з рекомендаціями ЄС				
	Кількість працівників (річна)	та	Річний оборот	або	Річна сукупна вартість активів
Мікро	< 10		≤ 2 млн. євро		≤ 2 млн. євро
Мале	< 50		≤ 10 млн. євро		≤ 10 млн. євро
Середнє	< 250		≤ 50 млн. євро		≤ 43 млн. євро
Суб'єкти підприємництва	Чинна класифікація підприємств в Україні				
	Кількість працівників (річна)	та	Річний дохід	-	-
Мікро:					
фіз. особи	< 10		≤ 2 млн. євро	-	-
юр. особи	< 10		≤ 2 млн. євро		

Мале: фіз. особи юр. особи	 < 50 < 50		 ≤ 10 млн. євро ≤ 10 млн. євро	-	-
Середнє	50 - 250		10 - 50 млн. євро	-	-
Велике	> 250		> 50 млн. євро	-	-

Джерело: [12]

У тексті ж МСФЗ для МСП надано чіткий опис малих та середніх підприємств, однак без наведення кількісних критеріїв.

Наступною відмінність є структура та склад фінансової звітності.

Згідно П(С)БО 25 існують встановлені законодавством чіткі форми фінансової звітності. Окрім цього підприємство може складати та подавати фінансову звітність використовуючи спрощену форму, яка також чітко визначена законодавством.

Відповідно до МСФЗ для МСП чітко встановлених типових форм фінансової звітності не існує. Проте існують вимоги відносно інформації, яка обов'язково має розкриватися в кожній звітній формі [13].

Отже відмітимо, що П(С)БО 25 є більш зручним для бухгалтерів, оскільки не існує необхідності самостійно складати форму для фінансової звітності.

Порівняльну характеристику вимог П(С)БО 25 та МСФЗ для МСП наведено у табл. 1.11.

Таблиця 1.11 - Порівняльна характеристика П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» та МСФЗ для МСП

Критерій порівняння	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств
Сфера дії	Установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва та порядок заповнення його статей	Визначає мету подання фінансових звітів малих та середніх підприємств та ознаки, завдяки яким інформація у фінансових звітах є корисною. Також визначаються концепції

		та базові принципи, на яких ґрунтуються фінансові звіти МСП
Суб'єкти, які належать до малих та середніх підприємств	1)юридичні особи, які визнані законодавством суб'єктами малого підприємництва; 2)представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності; 3) юридичні особи, що відповідають критеріям мікропідприємництва	1) не є підзвітними громадськості; 2) оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів
Якісні характеристики звітності	Не визначаються	Визначаються
Глосарій термінів	Не наводиться	Наводиться
Оцінка статей	Визначається в розрізі кожної статті фінансового звіту	Двома поширеними базами оцінки є історична вартість та справедлива вартість
Принципи визнання статей	Не визначаються	Принципи визнання, при первісній оцінці, подальша оцінка
Порядок згортання статей	Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім окремих випадків	Підприємство не може проводити згортання активів та зобов'язань або доходу та витрат, якщо це не вимагається
Вимоги до достовірного подання	Не визначаються	Наводяться
Склад фінансової звітності	1) Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва: 1.1. Баланс; 1.2. Звіт про фінансові результати; 2) Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва:	1) звіт про фінансовий стан на дату звітності; 2) одне з двох: 2.1) єдиний звіт про сукупний дохід за звітний період, або 2.2.) окремий звіт про прибутки та збитки і окремий звіт про

	1.1. Баланс; 1.2. Звіт про фінансові результати	сукупний дохід; 3) звіт про зміни у власному капіталі за звітний період; 4) звіт про рух грошових коштів за звітний період; 5) примітки, що містять стисле викладення значної облікової політики та іншу пояснювальну інформацію
Інші критерії	Не визначаються	Особливості складання окремих звітів, облікова політика, облік різних об'єктів обліку, спільної та специфічних видів діяльності, облік в умовах гіперінфляції

Джерело: [14]

Для відповіді на питання, чи доцільно вітчизняним суб'єктам господарювання приймати рішення про застосування МСФЗ для МСП, необхідно розглянути позитивні та негативні риси їх застосування в Україні.

Серед **позитивних моментів** доцільно виділити:

- фінансова звітність стане зрозумілою для іноземних користувачів;
- ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на малих та середніх підприємствах значно спроститься через застосування єдиного, деталізованого та зрозумілого стандарту;
- рівень професіоналізму облікових робітників значно зросте;
- у малих та середніх підприємств з'явиться можливість брати участь у міжнародних тендерах на одержання замовлень.

Проте, разом із перевагами існують і певні **труднощі**:

- наявні певні проблеми при впровадженні МСФЗ для МСП, зокрема для малих підприємств витрати на перекваліфікацію працівників буде досить дорого коштувати;

- не все малі та середні підприємства мають намір працювати на міжнародному ринку, тому перехід на міжнародні стандарти буде лише зайвими витратами [13].

Питання застосування МСФЗ для МСП також пов'язане з фінансовим чинником, оскільки загальна ситуація в Україні зумовлює і незадовільний фінансовий стан підприємств малого бізнесу.

Так, на думку експертів [15], до **основних проблем здійснення діяльності вітчизняними підприємствами малого та середнього бізнесу** можна віднести:

– недоступність грошей і висока вартість кредитних ресурсів;

– низька купівельна спроможність населення, зміна пріоритетів / стратегій поведінки споживачів і, як наслідок, зниження обсягів продажів;

– криза ліквідності і криза неплатежів;

– велика кількість видів діяльності, яка підлягає ліцензуванню.

Відповідно до даних порталу «Аграрний сектор України» [16] до вищезазначених проблем можна віднести: тяжкий тягар оподаткування, відсутність належного нормативно-правового забезпечення розвитку малого бізнесу, обмеженість або повна відсутність матеріально-фінансових ресурсів, недосконаліть системи обліку та статистичної звітності малого підприємництва, обмеженість інформаційного та консультативного забезпечення, недосконаліть системи навчання та перепідготовки кадрів тощо.

В Україні надзвичайно важливе питання щодо оптимізації витрат МСП в частині підготовки фінансової звітності відповідно до положень МСФЗ для МСП залишається поза фокусом уваги держави, що обумовлює тенденцію щодо ігнорування цими суб'єктами економічної діяльності зазначеного спеціального стандарту. Закономірним наслідком такої тенденції є збереження зайвого фінансового адміністративного навантаження на малі та середні

підприємства, що ускладнює реалізацію ними місії рушія економічного, інноваційно-технологічного розвитку України [11].

Таким чином, апріорі **суб'єкти малого підприємництва в Україні (які зобов'язані застосовувати П(С)БО 25) не є суб'єктами застосування МСФЗ для МСП. Оскільки аналіз вимог чинного законодавства засвідчив, що з кола осіб, які обов'язково мають застосовувати МСФЗ в нашій країні, жодна категорія не може застосовувати МСФЗ для МСП з огляду на вимоги самого міжнародного стандарту**, а також ознаки поділу суб'єктів господарювання на мікропідприємства, підприємства малого, середнього та великого бізнесу відповідно до Господарського кодексу.

Застосовуватись МСФЗ для МСП може лише за рішенням самого суб'єкта господарювання, якщо він задовольняє вимогам до визначення малих та середніх підприємств за згаданим міжнародним стандартом. Тобто підприємства малого бізнесу повинні самостійно приймати рішення щодо застосування МСФЗ для МСП з урахуванням принципу доцільності та принципу «витрати-вигоди», коли фінансові вигоди від складання фінансової звітності за міжнародними стандартами перевищують понесені витрати на її складання.

Неспівпадіння користувачів П(С)БО 25 та МСФЗ для МСП зумовлює необхідність прийняття на законодавчому рівні рішення щодо сфери застосування МСФЗ для МСП в Україні.

При цьому слід враховувати:

- той факт, що об'єктивно необхідний певний час на приведення у відповідність П(С)БО 25 до МСФЗ для МСП;
- необхідність розробки норм, методик та рекомендацій із застосування МСФЗ як загалом, так і МСФЗ для МСП;
- забезпечення розширення міжнародного співробітництва та поглиблення використання зарубіжного досвіду впровадження МСФЗ;
- необхідність вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності на самих підприємствах малого бізнесу.

Однак, якщо суб'єкт господарювання у сфері малого бізнесу прийняв рішення про необхідність та доцільність застосування МСФЗ з метою виходу на міжнародні ринки, то можливість застосування МСФЗ для МСП забезпечує значне зменшення витрат на організацію обліку, оскільки МСФЗ для МСП у порівнянні з повним комплектом стандартів місить достатньо великий перелік спрощень.

Список використаної літератури

1. Гордієнко М. І. Роздуми про доцільність міжнародних стандартів фінансової звітності для малих підприємств України / М. І. Гордієнко // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи : матеріали міжнар. наук.-прак. конф., (23 жовтня 2014 р.) / . - Кам'янець-Подільський - Тернопіль : Крок, 2014. - С. 39-43.
2. Грачова О. Співвідношення вимог П(С)БО і МСФЗ щодо подання та складання фінансової звітності [Електронний ресурс] / О. Грачова // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". – 30, Вересень, 2015. - Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/spivvidnoshennya-vimog-psbo-i-msfz-shhodo-podannya-ta-skladannya-finansovo%d1%97-zvitnosti/
3. Радченко О.В. Історія впровадження у дію міжнародних стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств [Електронний ресурс] / О. Харламова // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". – 11, Серпень, 2015. - Режим доступу : http://konf.amsfo.com.ua/istoriya-vprovadzhennya-u-diyu-mizhnarodnix-standartiv-finansovo%d1%97-zvitnosti-dlya-malix-ta-serednix-pidpriyemstv/
4. Харламова О. Перспективи впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності для малих і середніх підприємств [Електронний ресурс] / О. Харламова // Агентство по Международным стандартам финансовой отчетности. – 2011. — Режим доступу : http://vylex.uaprom.net/a63318-perspektivi-vprovadzhennya-mzhnarodnih.html.

5. Тимощенко Ю.М. Облік на малих підприємствах в умовах глобалізації Світової економіки / Ю.М. Тимощенко // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок України: стабілізація та євроінтеграція. (Збірник наукових Праць). – 2010. − №1 (81). – С. 532-541

6. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. − 294 с.

7. Мельник О. Стандарти для малого і середнього бізнесу: переваги в порівнянні з повною версією МСФЗ [Електронний ресурс] / О. Мельник // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". – 22, Грудень, 2014. - Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/standarti-dlya-malogo-i-serednogo-biznesu-perevagi-v-porivnyanni-z-povnoyu-versiyeyu-msfz/

8. Бондар К.М., Козлюк О.О. Облік на підприємствах малого та середнього бізнесу: порівняльна характеристика міжнародної та вітчизняної практики [Електронний ресурс] / К.М. Бондар, О.О. Козлюк. - Режим доступу: http : //www.sworld.com.ua/index.php/ru/conference/the-content-of-conferences/archives-of-individual-conferences/december-2012

9. Голобородько Т.В. Облік та оподаткування суб'єктів малого бізнесу у зарубіжних країнах в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / Т.В. Голобородько // Бухгалтсерький облік, аналіз та аудит. - 2016. - Випуск 12-2. – с. 149-153.

10. Давидюк Т.В., Мельник О.І. Стандарти для малого т середнього бізнесу: переваги у порівнянні з повною версією МСФЗ / Т.В. Давидюк, О.І. Мельник // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2014. - № 3 (43). – с. 26-41.

11. Небильцова О.В. Особливості застосування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств у Європейському Союзі та Україні [Текст] / Оксана Володимирівна Небильцова, Володимир Іванович Король // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр

Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. – Том 21. – № 2. – С. 292-297.

12. Долбнєва Д.В. Фінансова звітність за МСФЗ: переваги та недоліки для вітчизняних малих та середніх підприємств / Д.В. Долбнєва // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. - 2014. - Випуск II (54). – с. 219-228.

13. Ищенко В.В. Порівняльна характеристика міжнародних стандартів фінансової звітності та національних стандартів бухгалтерського обліку для малих та середніх підприємств / В.В. Ищенко [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=73723

14. Кучер С.В. Особливості діяльності вітчизняних суб’єктів малого та середнього бізнесу: обліково-аналітичний аспект / С.В. Кучер // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. - 2014. - Випуск 9-1. Частина 1. – с. 208-211.

15. Проблеми малого бізнесу в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://yasno-group.com/ua

16. Рыбак Т.Н. Новый стандарт для малых и средних предприятий // Финансы, учет, аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.by/upload/jurnal/2010/2010_6_20-23.pdf

17. Безверхий К. Застосування МСФЗ для малих і середніх підприємств: реалії сьогодення та вимоги часу / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №5. – С. 8–12.

18. Васильєва В.Г. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: проблеми та перспективи / В.Г. Васильєва, К.С. Костюченко // Економічний простір. – 2012. – №60. – С.29–37.

19. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua /laws/show/ 436-15.

20. Гоголь Т. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних вимог : наслідки для підприємств малого бізнесу / Т. Гоголь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 7. – С. 3-12.

21. Голов С. Нормативні обмеження застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 2. – С. 2–11.

22. Діділовський О.М. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні // Діділовський О.М. // Міжнародний збірник наукових праць. - 2011. − № 1(19). − С. 142-146.

23. Зикунова Г. Впровадження МСФЗ для малих і середніх компаній [Електронний ресурс] / Г. Зикунова // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". – 30, Вересень, 2015. - Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/vprovadzhennya-msfz-dlya-malix-i-serednix-kompanij/

24. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 7. – С. 3–17.

25. Касич А.О. Проблеми впровадження МСФЗ в Україні та шляхи їх вирішення / Касич А.О., Яковенко Я.Ю. // Облік і фінанси. – 2013. − № 1 (59). − С. 22-27.

26. Кузина Р. П(С)БУ и МСФО: анализ конвергенции / Р. Кузина // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 6. – С. 10–20.

27. Малишкін О. Щодо адаптації положень з обліку і звітності в умовах угоди про асоціацію України та ЄС / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 2. – С. 12–18.

28. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [Електронний ресурс] /GAAP in UA. – Режим доступу: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf.

29. Озеран А. Директива 2013/34/ЄС щодо річної фінансової звітності: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 5. – С. 2–10.

30. Пасько О. В. Глобальна конвергенція стандартів фінансової звітності: стан та перспективи / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК. - 2010. - № 2. - С. 45 - 50.

31. Пелькова С.В. МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса: цели создания и основные упрощения / Пуреськина А.Е., Титова И.А. // Заочные электронные конференции [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.econf.rae.ru/article/5125

32. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Мінфіну України від 07.02.2013 р. №73. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336−13 – Законодавство України.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242-13) від 27.06.2013/ [Електронний ресурс]– Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00.Законодавство України.

35. Проблеми становлення та особливості розвитку малого бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://agroua.net/ economics/documents/category-92/doc-85/.

36. Харламова О. Законодавчі невідповідності застосування МСФЗ для МСП В Україні [Електронний ресурс] / О. Харламова // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". – 3, Грудень, 2014. - Режим доступу : http://konf.amsfo.com.ua/zakonodavchi-nevidpovidnosti-zastosuvannya-msfz-dlya-msp-v-ukra%d1%97ni/

37. Шапар К. МСФЗ для МСП: переваги та недоліки для вітчизняних малих та середніх підприємств [Електронний ресурс] / К. Шапар // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика,

імплементація". - 21 Листопад 2015. - Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/msfzdlya-msp-perevagi-ta-nedoliki-dlya-vitchiznyanix-malix-ta-serednix-pidpriyemstv/

38. Яцунська О.С. Процес упровадження МСФЗ в Україні / О.С. Яцунська // БІЗНЕСІНФОРМ. - № 3'2016. - с. 173-182.

1.6. Аналіз та оцінка стану застосування МСФЗ підприємствами Кіровоградської області

Україна прямує до вступу в європейський економічний простір, що неможливо без відповідної системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. То ж питання впровадження МСФЗ є необхідною умовою для євроінтеграції. Перехід на МСФЗ надасть українським підприємствам можливість залучення до ринку міжнародних капіталів, а сформована звітність відрізнятиметься високою інформативністю та корисністю для користувачів.

Перші кроки до переходу на МСФЗ Україна зробила ще у 1998 році, коли постановою КМУ від 28.10.1998 р. № 1706 була затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [1], де зазначено, що **головне завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягає у прискоренні процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.** Отже, процес реформування вітчизняного бухгалтерського обліку триває майже двадцять років.

Наступним важливим кроком було схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [2], яка передбачає удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу. Відповідно до зазначеної вище Стратегії удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів

господарювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів сприяє:

– гармонізації фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання зі звітністю підприємств держав - членів Європейського Союзу, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти;

– підвищенню прозорості та забезпеченню достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання і належного рівня довіри до неї вітчизняних та іноземних інвесторів;

– посиленню захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності;

– спрощенню порядку складення фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва;

– удосконаленню інформаційного забезпечення корпоративного та державного управління;

– урахуванню кращого міжнародного досвіду формування якісної звітності;

– зміцненню кадрового потенціалу сфери бухгалтерського обліку;

– створенню ефективних механізмів координації діяльності органів виконавчої влади, професійних організацій, вищих навчальних закладів та інших заінтересованих осіб із забезпечення застосування міжнародних стандартів та професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів.

Практичне застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності запроваджено в Україні з 2012 року. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти фінансової звітності, якщо вони не суперечать Закону про бухгалтерський облік та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Відповідно до ч. 4 ст. 8, ч. 3 ст. 12-1 Закону про бухгалтерський облік підприємство самостійно визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

Положення ч. 2 ст. 12-1 зазначеного закону встановлює обов'язковість складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами для публічних акціонерних товариств, банків, страховиків (страхових компаній), а також підприємств, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабміном.

Кабміном відповідний перелік видів діяльності передбачено в п. 2 Порядку № 419 [4]. Порядок № 419 передбачає складання фінансової звітності за міжнародними стандартами публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, починаючи з 1 січня 2012 р., кредитними спілками – з 1 січня 2015 р., а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД), за винятком діяльності з управління активами (група 64.3 КВЕД), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД) – починаючи з 1 січня 2013 року, допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД) – починаючи з 1 січня 2014 р., а діяльність з управління активами (група 64.3 КВЕД) – з 1 січня 2015 року.

У випадках, **коли підприємство не зобов'язане подавати фінансову звітність за міжнародними стандартами згідно із законодавством, воно вправі прийняти самостійне рішення про складання звітності за МСФЗ.**

Становить певний інтерес дослідження застосування МСФЗ підприємствами, які не зобов'язані цього робити. Звичайно, в такому випадку власники такого підприємства порівнюють користь від застосування МСФЗ та витрати на їх впровадження. Позитивним, наприклад, є те, що платники податку на прибуток відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Податкового кодексу України [5] мають право визначати фінансовий результат як відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку так і відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Зазначимо, що здійснення статистичного аналізу рівня застосування МСФЗ підприємствами України пов'язане з

певними ускладненнями, оскільки така інформація не оприлюднюється. Так, у дослідженнях Б. Засадного [6] зазначено, що аналіз здійснено на основі запиту до Державної служби статистики України.

В нашому випадку, дослідження рівня застосування МСФЗ підприємствами Кіровоградської області здійснювалось на основі інформації, отриманої на запит до Головного управління статистики у Кіровоградській області. Дані про кількість підприємств регіону, що застосовують МСФЗ наведено в табл. 1.12.

Дані, наведені в таблиці, дозволяють зробити наступні висновки:

– по-перше, 95,2 % підприємств Кіровоградської області належать до малих підприємств, більшість з яких не зобов'язані застосовувати МСФЗ;

– по-друге, середній відсоток підприємств Кіровоградської області, що застосовують МСФЗ (1,2%) є таким, як в цілому по Україні.

За даними досліджень Б. Засадного [5], від початку застосування МСФЗ для складання фінансової звітності (2012 рік) спостерігається позитивна тенденція щодо кількості суб'єктів господарювання, які формують свою звітність відповідно до МСФЗ. Проте, частка таких суб'єктів господарювання у загальній кількості підприємств становила 0,67% у 2012 р., 1,00% у 2013 р., 1,08% у 2014 р. та 1,27% у 2015 р., що свідчить про низький рівень зацікавленості у формування фінансової звітності відповідно до МСФЗ, перш за все, серед підприємств, які не зобов'язані відповідно до законодавства застосовувати міжнародні стандарти при складанні фінансової звітності. Слід наголосити, що наведені дані та дані табл. 1.12 не враховують кількість банків, які зобов'язані формувати фінансову звітність відповідно до МСФЗ.

Досліджуючи частку малих підприємств, в числі підприємств Кіровоградської області, які подають звітність за МСФЗ, спостерігаємо по фінансовій діяльності та операціям з нерухомим майном значення 100%, по деяким видам 0% і середнє значення по області 69,9%. Таке середнє значення є ненадійним і нетиповим для даної сукупності.

Таблиця 1.12 - Кількість підприємств Кіровоградської області, які подали фінансову звітність за міжнародними стандартами за видами економічної діяльності у 2016 році

Види економічної діяльності	Зареєстровані підприємства		Підприємства, що подають звітність за МСФЗ		
	усього, одиниць	у тому числі малі підприємства, одиниць	усього, одиниць	у % до зареєстрованих підприємств	у тому числі малі підприємства, одиниць
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	3104	2971	12	0,4	7
Промисловість	780	673	26	3,3	11
Будівництво	373	367	3	0,8	3
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	1414	1374	5	0,4	4
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	221	197	6	2,7	3
Тимчасове розміщування й організація харчування	76	75	-	-	-
Інформація та телекомунікації	141	139	-	-	-
Фінансова та страхова діяльність	31	31	19	61,3	19
Операції з нерухомим майном	496	489	10	2,0	10
Професійна, наукова та технічна діяльність	234	229	1	0,4	-

Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	211	196	-	-	-
Освіта	19	19	1	5,3	1
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	36	33	-	-	-
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	14	12	-	-	-
Надання інших видів послуг	55	54	-	-	-
Разом	**7205**	**6859**	**83**	**1,2**	**58**

У цілому, **рівень застосування МСФЗ для подання фінансової звітності по Кіровоградській області є дуже низьким, як і по Україні загалом.**

Серед **чинників, що впливають на застосування МСФЗ**, можна виділити наступні. **Перевагами** використання фінансових звітів, складених за МСФЗ, є:

– об'єктивність, порівняльність та відповідність потребам користувачів фінансової звітності, складеної за МСБО;

– полегшення процесу гармонізації стандартів і, таким чином, підвищення порівняльності і «прозорості» незалежно від країни або галузі;

– підвищення довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів;

– доступ до міжнародних ринків капіталу.

Чинників, що уповільнюють зростання рівня застосування МСФЗ, значно більше. Серед них такі, що потребують удосконалення чинного законодавства та категорійного апарату зокрема. На думку бухгалтерів, **основними перешкодами є**:

– відсутність фінансування. Запровадження використання МСФЗ потребує витрат на навчання персоналу, витрат на залучення сторонніх фахівців;

– невідповідність деяких норм податкового та фінансового законодавства з положеннями МСФЗ.

– відсутність знань, досвіду та навичок у бухгалтерів.

– відсутність програмного забезпечення. Застосування МСФЗ потребує удосконалення (заміни) програмних засобів для ведення бухгалтерського обліку.

Об'єктивно, **кількість підприємств, що використовують МСФЗ для складання і подання фінансової звітності, має тенденцію до збільшення, оскільки МСФЗ розцінюються як інструмент неминучої глобалізації економіки і світових господарських зав'язків.** МСФЗ виступають ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для відображення доходів і витрат, оцінює активи і зобов'язання, яка надає можливість об'єктивно розкривати і відображати наявні фінансові ризики у суб'єктів звітування, а також порівнювати результати діяльності з метою забезпечення адекватного оцінювання потенціалу та прийняття відповідних управлінських рішень.

Незважаючи на позитивну оцінку застосування МСФЗ як основи формування фінансової звітності в Україні, є необхідним зазначити, що існує і протилежна точка зору. Так, критика з боку антиглобалістів ґрунтується на необхідності реалізації не лише інтересів власників крупних корпорацій, зокрема ТНК, але й врахуванні інформаційних запитів забезпечення сталого розвитку з врахуванням як соціальної, так і екологічної складової. У цьому зв'язку орієнтація на реалізацію Директив ЄС при складанні фінансової звітності в Україні є об'єктивно необхідною.

З 2018 року всі українські підприємства повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність з урахуванням європейських правил. А саме: подавати так званий «звіт про управління» – документ, що містить не тільки фінансову інформацію, а й інші дані, що характеризують поточний стан і перспективи розвитку компанії, щоб показати основні ризики і невизначеності в діяльності підприємства. Цієї долі зможуть уникнути тільки мікро- і малі підприємства.

Відповідні зміни в закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» були прийняті Верховною Радою

5 жовтня 2017 року. Документ спрямований на зближення українського національного законодавства до законодавства ЄС, включаючи правила ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Ці зобов'язання є наслідком Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, яка в повному обсязі вступила в силу з 1 вересня 2017 року.

Фактично буде розширено перелік підприємств, які зобов'язані публічно розкривати свою фінансову звітність. Крім того, Уряд України має затвердити перелік видів діяльності, при здійсненні яких підприємства повинні будуть розкривати свою звітність. Зокрема, встановлюється обов'язок застосування МСФЗ для підприємств, що «становлять суспільний інтерес». Це компанії-емітенти, цінні папери яких котуються на біржі, банки, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім мікро- і малих підприємств), а також великі підприємства.

Крім публічних акціонерних товариств (ПАТ), які і зараз повинні використовувати МСФЗ, міжнародні стандарти повинні будуть застосовувати компанії, які здійснюють видобуток корисних копалин загальнодержавного значення.

Таким чином, процес переходу до використання МСФЗ є одним з основних факторів продовження та активізації реформи бухгалтерського обліку в країні.

Список використаної літератури

1.Постанова Кабінету міністрів України від 28 жовтня 1998 р. №1706 «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF

2.Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80

3.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. №996 – XIV (зі змінами та

доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14

4. Постанова Кабінету міністрів України від 28 лютого 2000 р. N 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF

5.Податковий кодекс України : прийнятий Верховною Радою України 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

6.Засадний Б. Сучасний стан застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Текст] / Б. Засадний // Економіка. – Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка – 2016. – № 9(186). – С. 22-30.

РОЗДІЛ 2.
ТРАНСФОРМАЦІЯ БАЗОВИХ КАТЕГОРІЙ ТА РОЗВИТОК ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

2.1. Розширення об'єктів обліку активів у світлі становлення та розвитку сучасної парадигми

Світові глобалізаційні процеси характеризуються трансформуванням **«індустріальної економіки» у «економіку знань»**. При цьому характерною рисою стає домінування інформаційного ресурсу. Відповідно, успішне функціонування і розвиток підприємств у сучасних економічних умовах потребує створення ефективних механізмів, алгоритмів і підходів до інформаційного забезпечення, які зможуть охоплювати усі рівні і напрями його діяльності. При цьому бухгалтерський облік, як одна з основних інформаційних підсистем підприємства, яка забезпечує отримання, накопичення, обробку, передачу та зберігання інформації про господарську діяльність підприємства, стає одним з пріоритетних об'єктів удосконалення як на рівні окремого підприємства так і на рівні держави у цілому.

У наукових колах активно дискутується як об'єктивна необхідність становлення сучасної облікової парадигми так і її змістовність. У цьому зв'язку нам імпонує позиція Н. М. Малюги, яка нову парадигму бухгалтерського обліку називає подвійною інформаційною динамікою та розглядає її сутність з точки зору зміни способів виробництва, техніки обліку внаслідок використання нових інформаційних технологій та появи нових облікових об'єктів (зокрема, нематеріальних активів) [1]. Ми вважаємо, що одним з відносно нових нематеріальних активів є інтелектуальний капітал.

Нематеріальні активи як облікова категорія є відносно новою, незважаючи на те, що у економіці це поняття існує вже протягом тривалого часу [2]. У сучасних економічних умовах використання нематеріальних активів економічними суб'єктами є необхідною умовою їх життєздатності, реалізації стратегії інноваційного розвитку, формування інвестиційної привабливості тощо. Нематеріальні активи у сучасному

економічному середовищі відіграють надзвичайно важливу роль насамперед при характеристиці фінансово – майнового стану підприємства. Саме це обумовлює необхідність відображення у системі бухгалтерського обліку всіх складових нематеріальних ресурсів. Проте, в Україні суб'єкти господарювання хоча і використовують нематеріальні активи у фінансово - господарській діяльності, не відображають ці активи в системі бухгалтерського обліку, як у інших країнах світу [3], що пов'язано як зі складнощами при визначенні сутності нематеріального активу як об'єкта обліку так і відсутністю об'єктивної методики для їх оцінювання [4]. Так, М.А.Мещерякова зазначає, що "жодна з існуючих моделей виміру інтелектуального капіталу і компонентів, які входять до нього, не підходить до використання на практиці" [5], а І.Ф. Радіонова акцентує увагу на 223 обмеженостях у застосуванні методик оцінювання об'єктів нематеріальних активів як сумарного вираження інтелектуального капіталу, які "пов'язані з недостатністю статистичної інформації для використання показників оцінювання окремих його структурних елементів" [6].

Питанням обліку нематеріальних активів присвячена увага у працях таких вітчизняних та зарубіжних вчених як: Голов С. Ф, Сопко В. В. Бутинець Ф. Ф., Завгородній В. П., Соколов Я. В., Ткаченко Н. М., Святоцький А. Д., Ольховський В., Павлюк І. М., Кемпбелл Р., та ін. Проте залишається дискусійним питання щодо розширення об'єктів обліку активів у світлі становлення та розвитку сучасної парадигми у глобальному економічному середовищі.

Визначення (визнання) активу, яке сформульоване у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [7], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8], Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [9] та у Податковому кодексі України [10] характеризується неоднозначністю. Отже, вже **на стадії ідентифікації нематеріального активу виникають суттєві проблеми**. Крім того, загальновизнано, що у обліку актив капіталізується на основі оцінки, яка ґрунтується на собівартості. Тобто проблема об'єктивної оцінки нематеріальних активів, що виступає основою визнання їх

об’єктом обліку, є першочерговою. Європейські стандарти оцінки нематеріальних активів передбачають зарахування до нематеріального виду економічних ресурсів достатньо об’ємних груп: гудвіл бізнесу (нерозподілювані нематеріальні активи); персональний гудвіл; нематеріальні активи, що ідентифікуються; інші нематеріальні активи, склад яких є надзвичайно різнорідним. Отже, сучасні науковці дійшли висновку щодо “відсутності єдиного методу, який доцільно було б застосовувати до всіх об’єктів… до кожного окремого виду нематеріального активу повинен застосовуватися свій метод, залежно від походження, сфери та умов використання об’єкта” [11].

Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» **нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам**.

Нематеріальні активи - це об'єкти промислової й інтелектуальної власності та інші аналогічні об'єкти права власності конкретного підприємства, які приносять дохід. Всі нематеріальні активи поділяють на 3 групи:

- об'єкти права інтелектуальної власності;
- об'єкти права на користування природними ресурсами;
- об'єкти права на використання економічних, організаційних і інших переваг.

До нематеріальних активів - об'єктів права інтелектуальної власності відносяться:

- право власності на винахід. Об'єктом винаходу можуть бути: продукт (пристосування, речовина, мікроорганізм, культура клітин рослин і тварин), спосіб. Право власності на винахід підтверджується патентом;

- право власності на корисну модель. Об'єктом корисної моделі може бути конструктивне виготовлення пристосування. Право власності на корисну модель підтверджується патентом;

- право власності на промисловий зразок. Об'єктом промислового зразка може бути форма, рисунок, забарвлення чи їх поєднання, які визначають зовнішній вигляд промислового виробу і призначені для задоволення естетичних, ергономічних потреб. Право власності на промисловий зразок підтверджується патентом;

- право власності на знаки для товарів і послуг. Об'єктом права власності на знак можуть бути словесні, зображувальні, об'ємні й інші позначення чи їх комбінації, виконані в будь-якому кольорі. Право власності на знаки для товарів і послуг підтверджується свідоцтвом;

- право власності на сорти рослин - це право власності на сорти, яку підтверджується патентом. Перелік родів і видів рослин, на сорти яких видаються патенти, визначається кабінетом міністрів України;

- право власності на фірмове найменування - це права й обов'язки юридичної особини, пов'язані з використанням фірмового найменування. Права й обов'язки визначаються діючим законодавством. Фірмове найменування підприємства фіксується в його установчих документах;

- право власності на програми для ПЕОМ - сукупних даних і команд, які призначені для функціонування ПЕОМ і інших комп'ютерних пристосувань з метою одержання певного результату;

- право власності на базу даних - це право на опублікування, розмноження, розповсюдження й інші дії по введенню в господарський обіг сукупності даних (статей, розрахунків), систематизованих для пошуку й обробки інформації;

- право власності на науково-технічну інформацію. Об'єктом науково-технічної інформації можуть бути результати науково-технічних, виробничих робіт і іншої науково-технічної діяльності, які зафіксовані у формі, здатній забезпечити їх розмноження, використання й розповсюдження.

До нематеріальних активів - об'єктів права на користування природними ресурсами відносяться:

- право на використання земельної ділянки - може бути закріплене у відповідному договорі чи підтверджується патентом на право оренди земельної ділянки;

- право користування надрами — це право на розробку корисних копалин (може підтверджуватись відповідною ліцензією);

- право на користування геологічною і іншою інформацією про природне середовище — це право користування геологічною, геоморфологічною і іншою інформацією про стан і можливості господарського застосування елементів природного середовища. Така інформація є у звітах, картах і інших матеріалах;

- право на використання інших ресурсів природного середовища це право на використання водних, біологічних і інших ресурсів, яку будь яким чином впливає на рівень екологічної безпеки життєдіяльності підприємства, населеного пункту, регіону і т.д.

До нематеріальних активів - об'єктів права на використання економічних, організаційних і інших переваг відносяться:

- економічні переваги від використання монопольного положення на ринку. Факт монопольного панування на ринку виробництва товарів і здійснення послуг визначається Антимонопольним комітетом України;

- право на використання економічних та інших привілеїв — це право на податкові, господарські та інші привілеї. Визначається на підставі документів, які підтверджують дане право. Право на користування податковими привілеями визначається на підставі інформації, представленої податковою інспекцією.

Використання нематеріальних активів без отримання на таке використання відповідних прав тягне за собою відповідальність згідно з Законами України.

Однією з суттєвих **проблем обліку нематеріальних активів, є слабкість комерційної та капіталізованої складової** таких активів.

Винаходи, корисні моделі, на які отримані патенти, як засвідчує практика, не використовуються підприємствами задля отримання прибутку. А відтак, визнання їх активом втрачає економічне й правове підґрунтя. За вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності та П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" лише той об'єкт може бути визнаний нематеріальним активом, який утримується підприємством для виробництва, торгівлі, франчайзингу, в адміністративних цілях чи надання в оренду (паушальні доходи та роялті) іншим особам.

Звідси, державна мотивація постановки на баланс всіх наукових розробок, навіть слабокапіталізованих, має негативну сторону у вигляді недостовірної фінансової звітності, викривлення наукового потенціалу тощо.

Отже, бездієвість існуючих механізмів оцінки та обліку нематеріальних активів пов'язана з проблемами цінності цих активів (продукції) саме у їх подальшому комерційному використанні. Немає сенсу суттєвого завищення валюти балансу за рахунок постановки на баланс, витрат на науково-дослідні роботи, коли їх результати не використовуються підприємствами та установами у господарській діяльності, у випадку відсутності товарність такого науково-технічного доробку.

Крім того, суттєвою проблемою є те, що первинна інформація про наявність, стан та рух нематеріальних активів (як і будь яких інших об'єктів бухгалтерського обліку) повинна відображатись у спеціалізованих регістрах бухгалтерського обліку, які є юридичним доказом здійснення операцій та використовуються для проведення економічного аналізу і прийняття управлінських рішень. Тільки та інформація, що міститься в первинних документах, знаходить відображення в облікових регістрах та систематизується на рахунках бухгалтерського обліку. Саме тому правильне та своєчасне складання цих документів є необхідною умовою для впевненості бухгалтера в тому, що ті, хто перевірятиме, не зможуть висунути претензії до його роботи. Проте, більшість існуючих бланків форм первинних документів не пристосовані для обліку нематеріальних активів. Наказом Мінфіну України від 22.11.2004 р. № 732 затверджено типові форми первинного обліку об'єктів

права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (акт введення в господарський оборот, інвентарна картка обліку, акт вибуття (ліквідації), інвентаризаційний опис), але зазначені об'єкти є лише частиною прав, які становлять нематеріальні активи, тому цей наказ не вирішив питання бухгалтерського обліку нематеріальних цінностей у цілому.

Відсутність типових форм первинних документів, які розроблені для нематеріальних активів, як облікової групи активів підприємства, не відповідає вимогам сучасності, бо сьогодні вони все ширше залучаються в господарський обіг, і ця тенденція спостерігається у країнах з розвиненою ринковою економікою, де зазвичай вартість різних прав та привілеїв перевищує вартість матеріальних цінностей.

Проблема документального оформлення операцій з нематеріальними активами розглядалася в роботах учених-економістів: І. Бігдан, А. Гринько, Л. Крятової, І. Лазарішиної, В. Пастушкової, В. Рудницького, С. Сажинця, М. Сови, Л. Янчевої та С. Яремчука. Проте, погляди зазначених науковців щодо цього питання суттєво різняться. Так, значна група економістів акцентує увагу на доцільності використання для документального оформлення руху нематеріальних активів форм первинного обліку основних засобів, затверджених наказом Мінстату України від 29.12.95 р. № 352. При цьому ці автори зазначають, що форми цих документів максимально пристосовані для обліку нематеріальних активів. Інша група акцентує увагу на тому, що нематеріальні активи мають специфічні ознаки і тому пропонують використовувати для документування господарських операцій з нематеріальними активами самостійно розроблені бланки.

Аналіз рекомендацій вищезазначених авторів дозволяє зробити висновок, що кількість типових форм первинного обліку основних засобів є достатньо великою. На нашу думку, використання такої їх кількості для обліку нематеріальних активів є нераціональним, тому що:

- застосування типових форм з обліку основних засобів для нематеріальних активів робить неможливим усебічне відображення господарських операцій та не дозволяє повною мірою охарактеризувати даний об'єкт обліку;

- первинна інформація в численних запропонованих документах дублюється, що не на користь їх інформаційності та аналітичності.

Отже, **є необхідним розробити рекомендації щодо вдосконалення документального оформлення операцій з нематеріальними активами в умовах становлення та розвитку сучасної облікової парадигми.**

У «Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності» вказано на необхідність застосування акту оцінки для підтвердження вартості об'єктів, але форма цього документа на сьогодні не розроблена. У літературі окремі автори пропонують проекти форм акту оцінки, картки обліку переоцінки нематеріальних активів, відомості визначення первинної вартості нематеріальних активів та акту їх переоцінки. На думку окремих авторів, доцільнішим є використання «Комплексного документу оцінки та переоцінки нематеріальних активів», який призначений для обробки даних щодо визначення первісної та ліквідаційної вартості об'єктів, обґрунтування їхньої справедливої вартості, встановлення терміну використання, оформлення переоцінок первісної, залишкової вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Зазначений комплексний документ складається у двох примірниках на кожний об'єкт нематеріальних активів та зберігається в бухгалтерії разом із документацією, що відноситься до визначення справедливої вартості об'єкта.

Ми також приєднуємось до позиції науковців згідно з якою з метою підвищення інформативності та аналітичності первинних документів з обліку нематеріальних активів є доцільним використання форми «Комплексний документ обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів». Цей документ містить оптимальну кількість показників та є універсальним джерелом інформації про окремі об'єкти нематеріальних активів, тому що охоплює операції оприбуткування нематеріального активу до його вибуття з підприємства.

Комплексний документ обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів замінить типові форми НА-1, НА-2, НА-3, акт приймання-здачі удосконалених об'єктів

нематеріальних активів та опис за місцем їхнього використання. Документ складається у трьох примірниках на кожен обліковий об'єкт, підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за збереження нематеріальних активів, затверджується керівником підприємства чи уповноваженою на це особою.

Перший примірник «Комплексного документа обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів» передається до бухгалтерії, другий - залишається у підрозділі, який відповідає за використання коштів на капітальні інвестиції, а третій передається особі, що відповідає за збереження об'єкта.

Під час оформлення комплексного документа у графі «Документ, що підтверджує майнові права на об'єкт» зазначається номер патенту на винахід, свідоцтва на знак для товарів та послуг, авторського свідоцтва тощо, а в графі «Дата виникнення права» фіксується дата підписання договору, дата пріоритету, дата створення твору.

Графа «Документація, що є підставою для введення об'єкта в оборот» містить номер договору на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійного договору тощо.

У графі «Обліковий номер об'єкта нематеріальних активів» відображається інформація про облікову групу активів підприємства, номер субрахунку бухгалтерського обліку, номер відповідного класу нематеріальних активів та порядковий номер певного об'єкта в середині класу.

За наказом Мінфіну України № 732 аналітичний облік об'єктів права інтелектуальної власності потрібно вести за інвентарними картками (форма № НА-2). Окремі автори також рекомендують застосовувати інвентарні картки обліку нематеріальних активів, у яких об'єкти фіксуються за інвентарним номером. Показник «номер інвентарної одиниці» також присутній у регістрах аналітичного обліку (форма № ВНА-1, Відомість 4.3). На нашу думку, розглядати нематеріальні активи як інвентарні об'єкти не є коректним, бо, по-перше, латинське слово «інвентар» вживається стосовно предметів господарського побуту та речей, а нематеріальні активи не мають матеріально-речовинного змісту: по-друге,

інвентарна картка, як типова форма первинного обліку призначалась для пооб'єктного обліку основних засобів та, оскільки нематеріальні активи тривалий час розглядали лише, як частину необоротних, то, за відсутності повного комплекту спеціально розробленої документації з урахуванням специфіки даних об'єктів обліку, на них автоматично переносили характеристики матеріальних цінностей.

У графу «Документ, який підтверджує вартість об'єкта» вписують номер та дату складання «Комплексного документа оцінки та переоцінки нематеріальних активів», на основі даних якого фіксують первісну та ліквідаційну вартість, строк корисного використання об'єкта. Показник «Норма амортизації» доцільно також передбачити у типовій формі № НА-2, бо він застосовується під час розрахунку річної суми амортизації.

Під час тривалого використання деяких видів нематеріальних активів може виникнути необхідність їх удосконалення (розширення бази даних, запровадження додаткових комп'ютерних підпрограм, зміна дизайну товарних знаків). У цьому випадку є доцільним зазначати дату та суму удосконалення та вартість об'єкта після удосконалення.

У графах «Вибуття об'єкта» зазначають причини вибуття нематеріальних активів (завершення терміну дії майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійного договору, припинення виробництва продукції із використанням нематеріальних активів, моральне за старіння об'єктів та ін.).

У випадку вибуття об'єкта внаслідок реалізації у графі «Сума виручки від реалізації об'єкта» фіксується сума доходу від цієї операції, а у відповідних графах вказується розрахунок результатів списання об'єкта (витрати чи доходи) з проведенням відповідних сум на рахунках бухгалтерського обліку.

Інформація графи «Залишкова (переоцінена) вартість» визначається за даними бухгалтерського обліку на останнє число місяця вибуття такого об'єкта, як різниця між первісною (переоціненою) вартістю та переоціненою сумою амортизації, що накопичена за період корисного використання.

Ми вважаємо, що **з метою контролю необхідно вести журнал реєстрації розроблених та оформлених комплексних документів** за визначений період часу. За ним буде здійснюватися звірення підсумкових даних про кількість та вартість об'єктів обліку, що наявні на рахунку № 12 «Нематеріальні активи». Для кожної групи нематеріальних активів у журналі повинна відводитись необхідна кількість сторінок. Застосування цього документа виключає необхідність ведення опису реєстраційних карток обліку нематеріальних активів.

У результаті обстеження облікової практики підприємств регіону в частині обліку нематеріальних активів з'ясовано, що 99% обстежених не відображують в обліку та звітності нематеріальні активи навіть за умови використання прикладних програмних продуктів. Це стосується не лише виробничої та комерційної сфери але й суб'єктів господарювання що здійснюють діяльність у науковій сфері.

Список використаної літератури

1. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи : наук. доповідь / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 84 с.

2. Шляхетко В. В. Облік нематеріальних активів: від минулого до сьогодення (міжнародний аспект) [Електронний ресурс] / В. В. Шляхетко // Наукові записки [Української академії друкарства]. - 2010. - № 1. - С. 97-106. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ Nz_2010_1_13

3. Бескоста Г. М. Обґрунтування сутності нематеріальних а ктивів в обліку [Електронний ресурс] / Г. М. Бескоста // Бізнес Інформ. - 2013. - № 10. - С. 306-310. - Режим доступу : http:// nbuv.gov.ua/ UJRN/ binf_ 2013 _10_56

4. Плекан М. В. Нематеріальні активи як об'єкт обліку і звітності [Електронний ресурс] / М. В. Плекан // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 794. - С. 221-225. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/ UJRN/ VNULPM_ 2014_794_32

5. Мещерякова М.А. Измерение интеллектуального капитала в современной экономике / М.А. Мещерякова // Вестник Московского университета. Серия 6. Экономика. – 2010. – № 1. – С. 3–14.

6. Радіонова І.Ф. Інтелектуальний капітал та потенціал економіки : розмежування понять і явищ / І.Ф. Радіонова, В.І. Ісик // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 10(124). – С.56–66.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). – К. : ФПБАУ, 2004.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 // Бізнес «Бухгалтерія». – 2012. – № 1.

9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.11.2009 № 1327. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http//zakon.rada.gov.ua

10. Податковий кодекс України, від 02.12.2010 № 2755-VI[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks.html

11. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. канд. екон. наук / Т.М. Банасько. – Житомирський державний технологічний університет, 2010. – 18 с

2.2. Розвиток функцій бухгалтерського обліку

В умовах існування бізнесу в ринковому середовищі, одним з найважливіших факторів ефективного господарювання є перебудова управління. Бухгалтерський облік є однією з функцій управління. Неоднозначними є погляди науковців на місце, роль і функції бухгалтерського обліку в системі управління. Традиційно бухгалтерський облік розглядається, як функція, що інформаційно забезпечує реалізацію інших (планування, регулювання, контроль, аналіз). На нашу думку, цей підхід ґрунтується на розумінні сутності обліку, як “вторинної” , “допоміжної” функції “забезпечення”, що суттєво

знецінює значення обліку і зводить коло його завдань, а відповідно і функцій до пасивно-спостережницьких.

Функції обліку є центральною категорією науки рахунковедення. Функціонування облікової системи як складової системи більш високого порядку – системи управління, потребує наукового обґрунтування напрямків розвитку функцій. Тенденції розвитку функцій обліку є невід'ємними від тенденцій еволюції фундаментальних категорій: сутності обліку та його задач. Ґрунтовне дослідження функцій обліку в механізмі управління аграрного виробництва проведено Г.Г. Кірейцевим на початку перебудови [1]. Є необхідним продовжити даний напрямок досліджень, визначити тенденції розвитку функцій бухгалтерського обліку та обґрунтувати організаційно-методологічні передумови ефективної їх реалізації в сучасних умовах існування агробізнесу, що і є метою даної публікації.

Під **функцією** ми розуміємо **дію, що забезпечує досягнення мети, тобто функція є обумовленою, "похідною" від змісту, предмету та цільових завдань обліку.** В цьому зв'язку, окреслення функцій бухгалтерського обліку ґрунтується перед усім на усвідомленні ролі, сутності та задач бухгалтерського обліку.

Існування різних підходів до тлумачення сутності бухгалтерського обліку об'єктивно зумовлено його багатоаспектністю. Я.В. Соколов відокремив три групи дефініцій натуралістичної концепції бухгалтерського обліку, що базуються на різних підходах, а саме: методичному, змістовному та цільовому. За методичним (процедурним) підходом сутність бухгалтерського обліку пов'язується із процедурою реєстрації фактів господарського життя. За змістовним підходом, бухгалтерський облік зводиться до обчислення вартості власного капіталу підприємства. І лише цільовий підхід пов'язує сутність обліку з управлінськими цілями. [2] Ми вважаємо аргументованим критичне ставлення Я.В. Соколова до натуралістичної концепції. За реалістичною концепцією, що відповідає сучасним уявленням, бухгалтерський облік як теоретична наука (рахунковедення) має розкривати сутність фактів господарського життя. Його основним

завданням є забезпечення можливості пізнання господарської діяльності з метою її оптимізації. Сутність рахівництва, як облікової практики – це організація процесу інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Активну, а не спостережницьку роль бухгалтерського обліку, а також невід'ємний зв'язок облікової теорії та практики підкреслював А.П. Рудановський. Так він зазначав, що завдання обліку, як і будь-якого іншого обчислення полягає у визначенні на підставі відомих в результаті спостереження даних, всього невідомого, пов'язаного з відомим рахунковим рівнянням – балансом. Облік як обчислення не обмежується обліковим спостереженням – реєстрацією. Саме теорія обліку, або рахунковедення, основним завданням має знаходження найбільш прийнятного рівняння. [3]

В силу як об'єктивних так і суб'єктивних чинників в нашій країні з 30-х років XX сторіччя спостерігається негативна тенденція – поглиблення невідповідності розвитку облікової теорії та практики. На думку Я.В. Соколова (з чим ми погоджуємось) серед іншого, певною мірою це пов'язано з тим, що теоретиками обліку ігнорується таке фундаментальне поняття як облікова задача, що порушує цілісність сприйняття об'єктів обліку.

На різних етапах послідовно виникають та паралельно існують облікові задачі, що пов'язано із тенденціями еволюції обліку, зростанням його ролі та розширенням його цільових функцій відповідно розвитку суспільно-економічних відносин. (рис. 2.1)

Цікавим є те, що існує протилежна концепція (отримала поширення як так звана теза Зомбарта): не еволюція обліку обумовлена розвитком суспільно-виробничих відносин, а саме бухгалтерський облік є фактором формування суспільства [4]. Незважаючи на абсолютну ідеалістичність цієї концепції, ми вважаємо, що в ній є раціональне зерно. Так, в умовах соціалізму, виокремлення виховної функції обліку та розробка відповідних механізмів її реалізації певною мірою їй не суперечать. В умовах корпоратизації економіки і функціонування вторинного фондового ринку облікова задача, що виникла останньою також не суперечить цій радикальній концепції.

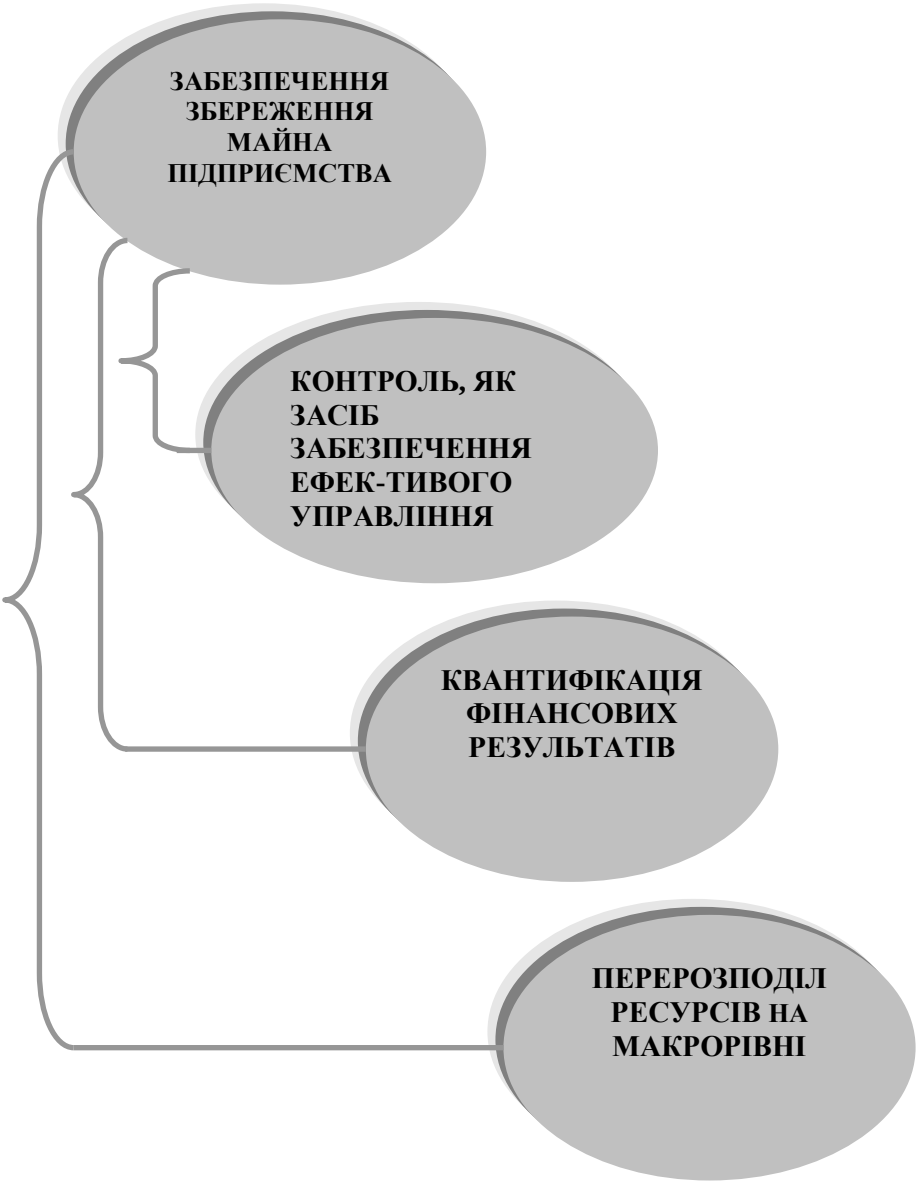


Рисунок 2.1 - Задачі бухгалтерського обліку

Облікова система, наукові засади розробки якої є предметом рахунковедення, а побудова – функцією практичного рахівництва має враховувати необхідність постановки та комплексного розв'язання цих задач.

В умовах адміністративно-командної економіки внаслідок невиправданого критичного ставлення до "зайвої" теоретизації обліку **нівелюється різниця рахівництва та рахунковедення**. В цьому зв'язку, характерним є визначення надане бухгалтерії (цей термін охоплює як рахівництво, так і рахунковедення) М.А. Блатовим. За М.А. Блатовим бухгалтерія – це економічна наука, що вивчає методи раціонального обліку господарської діяльності окремого господарства з метою якнайкращої реалізації принципів госпрозрахунку, з одного боку, і періодичне отримання відображення майнового стану господарства, з іншого. М.А. Блатов визначає бухгалтерію як науку, що досліджує методи раціонального обліку статики та динаміки окремого господарства [5].

В подальшому, **більшість визначень бухгалтерського обліку** у вітчизняній навчальній та науковій фаховій літературі **тяжіють до процедурного підходу та не розмежовують облікові теорію і практику**. Виключенням є позиція Я.В. Соколова та В.Ф. Палія, згідно з якою зміст бухгалтерського обліку – інформація про факти господарської діяльності, становить предмет його теорії, а робоча функція (спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення та передача інформації) обслуговує його практику [6]. Ми вважаємо, що є необхідним досліджувати функції обліку як відносно рахунковедення так і рахівництва. Пізнавальна функція теорії бухгалтерського обліку має поглиблюватись в двох аспектах. Так методологію досліджень облікової науки (її понятійний апарат та інструментарій) може бути використано до всіх економічних об'єктів та процесів (майнові відносини, процеси створення та розподілу вартості та т. і.). Основні сутності категорії економіки визначаються існуванням в суспільстві економічних відносин, що реалізуються як інтереси різних суб'єктів. І лише бухгалтерський облік всебічно визначає ці поняття, вимірює і спостерігає.

Але в тенденції розвитку облікової функції пізнання є певна суперечливість. Так вважалось, що наслідком цього пізнання є надання визначеності тим економічним категоріям, які фігурують в економічній теорії без вимірювання, а в практичній національній економіці їх узагальнена вартісна оцінка виводилась саме із сукупності показників бухгалтерського обліку. Так економічні об'єкти, що отримали визначеність в обліку (прибуток, доходи), узагальнюються в системній сукупності національної економіки (валовий продукт, національний доход) і в подальшому трансформуються в категорії економічної науки: вартість, споживання і т.д. Але відповідно до сучасного розуміння сутності рахівництва і реалізації принципу автономності не є можливим інтегрувати облікові дані макро- і мікрорівня. Відповідно, розвиток пізнавальної функції обліку на макрорівні пов'язано з необхідністю розкриття та забезпечення багаторівневого характеру облікової інформації.

Основною функцією теорії бухгалтерського обліку є надання обліковій практиці пояснення щодо того, які облікові моделі є можливим використовувати в управлінні.

Існують, в науковій літературі з проблем обліку, різні підходи до виокремлення функцій бухгалтерського обліку та їх класифікації. Але всі підходи є можливим звести до двох: **за першим – цільовим, виокремлюються такі як інформаційна, контрольна, виховна, науково-пізнавальна, правового захисту** та ін.; **за другим – функції бухгалтерського обліку ототожнюються з функціями облікового апарату**, що ми вважаємо методологічно невиваженим. Сучасна концепція бухгалтерського обліку ґрунтується на системно-цільовому підході. Для бухгалтерського обліку, як складної соціально-обумовленої системи, мета завдається ззовні і змінюється і розвивається відповідно з тенденціями розвитку системи вищого порядку (системи управління). Тенденції розвитку системи управління, ускладнення його механізмів, виникнення якісно нових суб'єктів і об'єктів в умовах ринку, зумовлюють необхідність розширення кола облікових задач і відповідно еволюцію його функцій в напрямку задоволення цільових запитів управління на різних рівнях. Під розвитком функцій ми

розуміємо динаміку в їх ієрархії, посилення окремих, становлення нових.

Неоднозначним є трактування сучасними науковцями функціонального навантаження бухгалтерського обліку, особливо стосовно зв'язку обліку та контролю, що негативно позначається на обліковій практиці. Так, окремі науковці вважають, що бухгалтерський облік не реалізує контрольної функції.

Інформаційна функція уособлює формування повної достовірної корисної дискретної інформації щодо майнового стану та всебічного висвітлення господарської діяльності підприємства, що є основою для здійснення аналітичних і контрольних процедур. Контрольна функція обліку забезпечує виявлення в процесі оперативного управління бізнесом на підприємстві потенційні порушення законодавства та інтересів власників.

Суперечливість підходів щодо наявності або відсутності контрольної функції обліку спостерігається в фаховій літературі та наукових працях достатньо давно, що потребує дослідження даної проблематики з позиції історизму. Неоднозначні підходи щодо взаємозв'язку контролю як функції управління і контрольної функції обліку спостерігаються в працях науковцях представлених різними науковими школами. Італійська національна облікова школа традиційно ототожнювала функції обліку та контролю і визнавала саме бухгалтерію незалежним контрольним органом. Французька національна облікова школа визначала бухгалтерську науку як спосіб встановлення зв'язків в економічних подіях і їх використання в цілях контролю. Німецькою обліковою школою, функція контролю ототожнювалась з обліковою в теоретичних аспектах, а в практичній площині бухгалтерська служба визнавалась одним з найважливіших підрозділів, що реалізує функції внутрішньогосподарського контролю за використанням ресурсів. Російська облікова школа розвивалась під впливом ідей німецької школи.

Теоретичне питання про взаємозв'язок функцій обліку та контролю безпосередньо пов'язано з проблемою виокремлення функцій обліку і розробки організаційного механізму їх дієвої

реалізації. Дана проблематика активно досліджується вітчизняними науковцями в сфері управління і обліку в періоди активних економічних перетворень.

Серед вчених колишнього СРСР сформувалось дві точки зору стосовно взаємозв'язку обліку та контролю як функцій управління. Одна з них – це ототожнення функції обліку та контролю. Друга – (сформувалась в 50 рр. минулого ст.) визначала необхідність розмежування цих функцій. В цьому зв'язку визначальною є дискусія, яку започаткував професор О.А. Шпиг та його послідовники, які вважали принциповим для досліджень у галузі контролю ототожнення обох функцій. Г.Г. Кірейцев в процесі дослідження функцій бухгалтерського обліку узагальнив результати цієї дискусії і достатньо аргументовано надав критиці концепцію повного заперечення виконання обліком функцій контролю та пасивно-спостережницької ролі первинного бухгалтерського відображення, як системи отримання інформації про факти господарської діяльності. Ототожнення обліку з господарським контролем мало місце в соціалістичному обліку і певною мірою відповідало діючому механізму управління. Проте, в період становлення та розвитку ринкової економіки такий підхід знецінює суттєвість обліку і в цілому суперечить потребам розвитку бізнесу.

Значний внесок щодо розуміння сутності контролю і місця контрольної функції серед функцій бухгалтерського обліку здійснив А.А. Додонов, який вважав що заперечення контрольної функції обліку дорівнює ліквідації саме обліку. В.В. Сопко на підставі узагальнення підходів до трактування контрольної функції бухгалтерського обліку визначає що, контрольна функція – це можливість виконувати за даними бухгалтерського обліку перевірку ефективності прийнятих управлінських рішень господарського характеру та їх виконання. Найбільш глибоко і змістовно розкрита сутність контролю як функції бухгалтерського обліку М.В. Кужельним. На його думку більшість методичних прийомів бухгалтерського обліку реалізується саме завдяки його контрольній функції. Сухаревою Л.О. та Сухаревим П.М. ґрунтовно досліджена еволюція функції контролю в системі управління. Ми приєднуємось до цих науковців, з точки зору яких іманентність

контролю самій системі бухгалтерського обліку в деякому ступені властива в силу сутності самих рахунків, як частини логічно завданої системи рахунковедення, яка необхідна для відображення кількісних змін об'єктів, що обліковуються. Але, якщо виходити з того, що на рахунках обліковуються не самі факти господарського життя, а інформація про них, то саме це і припускає момент розбіжностей, що і викликає до життя необхідність додаткової реалізації контролю як функції управління.

Розвиток методологічної та методичної основ бухгалтерського обліку передбачає поглиблену інтеграцію між функціями обліку, зокрема між **інформаційною і контрольною**. Функції бухгалтерського обліку конкретизують його внутрішню змістовну сутність і є теоретичною основою для визначення мети, предмету і методу бухгалтерського обліку як системного утворення. Для ефективної реалізації цільової основи системи бухгалтерського обліку потрібно забезпечити оптимальний взаємозв'язок його функцій, зокрема таких як інформаційна та контрольна, що має конкретизуватись в межах облікової політики суб'єктів господарювання.

Тенденції розвитку функцій обліку безпосередньо обумовлені тенденціями еволюції облікової системи. Щодо цього, у вітчизняній науковій літературі із облікової проблематики (як і на теренах пострадянського простору) в кінці XX сторіччя сформувалося два діаметрально протилежних підходи: перший зводиться до того, що напрямком еволюції обліку є його інтеграція з точки зору реалізації запитів різних споживачів інформації, а другий – диференціація. Нам імпонує концепція, яка заперечує формування бухгалтерської інформаційної системи, як механічного сумування її складових, але і не абсолютизує цілісність системи в контексті виокремлення її підсистем: фінансової та управлінської. На нашу думку є необхідним визначити цільову функцію кожної з підсистем обліку (в залежності від потреб з часом вона може і змінюватися), а також робочі, які дають можливість реалізувати цільову. Розвиток функцій, в цьому зв'язку, ми пов'язуємо з обґрунтуванням механізмів їх забезпечення та реалізації. На нашу думку це не потребує організаційного відокремлення

управлінської та фінансової бухгалтерії (за будь-яким варіантом організації обліково-економічних служб вирішальним є забезпечення оптимальних умов реалізації функцій обліку в системі управління). Саме в цьому ми вбачаємо діалектичний зв'язок проблем диференціації та інтеграції.

При дослідженні функцій обліку в умовах адміністративно-командної системи більшістю науковців відповідно до соціального запиту абсолютизувалась контрольна функція. В умовах ринкового середовища центр ваги переміщується і посилюється інформаційна функція. Існують різні концепції фінансового обліку. Так, в умовах адміністративно-командної системи превалювала концепція пасивно-спостережницької ролі обліку, що не виправдано методологічно і суперечить вимогам ринку. На нашу думку, концепція побудови інтерактивної системи обліку заслуговує на увагу, але потребує відповідного обґрунтування, а її реалізація відповідного методологічного забезпечення.

В підсистемі фінансового обліку вважаємо доцільним визначити інформаційне забезпечення реалізації правомочностей власників як цільову функцію бухгалтерського обліку. Традиційно в юридичній та економічній літературі право на захист та механізм його реалізації пов'язується з моментом порушення прав власника. Проте, ми вважаємо, що спрямування організації фінансового обліку на забезпечення інтересів власника є превентивним механізмом реалізації права на захист прав власників, що безпосередньо пов'язано з цільовою функцією фінансового обліку і спрямовано на розвиток бізнесу.

Проблеми відображення в обліку обсягу прав власника зумовлено наявністю різних форм господарювання. В науковій літературі та працях останніх років існує твердження про необхідність використання для різних форм господарювання різних облікових теорій. Так, відповідно до особливостей регулювання майнових відносин в фермерському господарстві та приватному підприємстві більш адекватним є застосування теорії власності, а для великих підприємств більш доцільно при організації обліку базуватись на теорії господарюючої одиниці. В великих агро-формуваннях, де присутній плюралізм організаційно-правових форм є відмінності в обліку та структурі

капіталу. Відповідно механізм реалізації функцій обліку повинен мати варіативний характер, як по відношенню до прав власників так і щодо організаційно-правових форм.

Бухгалтерська інформаційна система є відкритою і має прямі та зворотні зв'язки із системою управління господарюючого суб'єкта та зовнішнім економічним середовищем. Тому розвиток функцій обліку як системи, має бути спрямованим саме на забезпечення цих зв'язків в оперативному режимі. Для потреб управління доходами, інвестиціями, прибутком своєчасність і якісність отриманої інформації в режимі "реального часу" є вирішальними, саме це зумовлює посилення та новий зміст таких функцій обліку, як функція розподільча та перерозподільча. Цю функцію ми розглядаємо як з точки зору перерозподілу доходів між суб'єктом господарювання та державою в системі розрахунків з податків і платежів, так і в частині перерозподілу доходів між учасниками виробництва та власниками (встановлення пропорцій на споживання, на розвиток, нарахування дивідендів тощо).

Традиційно в системі обліку відбивались розподільчі "пропорції" через застосування "фондових" рахунків. Саме спрямування фінансового обліку на задоволення потреб "зовнішніх" по відношенню до підприємства інвесторів у відповідності з вимогами міжнародних стандартів спонукало відмову від "фондового" принципу побудови плану рахунків. На практиці це привело (в умовах відсутності належного фінансового планування) до негативних наслідків. В цьому зв'язку є доцільним розглянути можливість поєднання системи фінансового обліку з процесом фінансового планування шляхом використання "резервних" рахунків та використання в обліку прийому "реверсування", що посилює функціональне навантаження обліку.

Є необхідним забезпечити спрямування обліково-інформаційної системи на реалізацію таких функцій як мотивація, стимулювання, розвиток бізнесу, що відповідає принципам концепції активно-адаптивної системи.

Розвиток функцій обліку у фінансовій підсистемі безпосередньо пов'язаний з оцінкою. Так, довгий час панувала

позиція за якою оцінка не формувалась в системі обліку, а була задана ззовні. Як елемент методу бухгалтерського обліку її розглядали лише як спосіб переведення натуральних показників до вартісних. Оцінка з технічного прийому в сучасному обліку перетворюється на його важливу функцію.

Розвиток бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язується з його орієнтацією на забезпечення потреб управління. В обліковій практиці країн з ринковою економікою відбулось трансформування внутрішньої системи обліку в систему внутрішньогосподарського управління, і управлінський облік в цьому зв'язку розглядається, як складова частина процесу управління. Функції системи управлінського обліку виходять за межі суто облікових систем і охоплюють планування, організацію, безпосередньо облік та контроль, заохочення та компенсацію, оцінку ефективності діяльності менеджерів та персоналу, координацію та обмін інформацією. **В Україні сьогодні не існує єдиної концепції управлінського обліку**, що негативно позначається на орієнтації обліку на задоволення внутрішніх потреб управління. Є необхідним відпрацювати концепцію управлінського обліку пов'язану з його функціями та потенціалом розвитку функцій.

Ми розглядаємо **управлінський облік не як самостійний вид обліку, а як підсистему загальної облікової системи, що поглиблює і конкретизує бухгалтерський облік на аналітичному рівні для більш ефективної реалізації його функцій.**

Таким чином, дослідження тенденцій розвитку функцій необхідно проводити з розмежуванням облікової теорії та облікової практики, врахуванням галузевого та організаційного аспектів. Розвиток функцій бухгалтерського обліку передбачає визначення цільових функцій та комплексу робочих, що їх забезпечують, а також організаційного механізму їх реалізації.

Список використаної літератури

1.Кирейцев Г.Г. Функции учёта в механизме управления сельскохозяйственным производством. [Текст] / Григорий Кирейцев.- Киев : Изд-во УСХА, 1992.

2.Соколов Я.В. Принципы и концепции бухгалтерского учёта. [Текст] / Я.В. Соколов. – Уфа : Изд-во Регионального отделения ИПБ России, 2003.

3.Рудановский А.П. Теория балансового учёта. [Текст] / А.П. Рудановский. – Москва : МАКИЗ, 1928.

4.Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учёта. [Текст] : Учебник / пер. с англ. ред. Я.В, Соколова, И.А. Смирновой – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.

5.Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии. [Текст] / Н.А. Блатов М.Х. Перера. – Л.: Изд-во Экономическое образование, 1926.

6.Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта. [Текст] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981.

7.Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. [Текст] / Я.В. Соколов. - М. : Финансы и статистика, 1991 г.

8.Нипп А. О сельскохозяйственном счетоводстве. [Текст] /А. Нипп. - Курск. : Оттиски из журнала СХ и Л, 1908 апр. № 4.

2.3. Трансформація функцій та завдань фінансового менеджменту в умовах глобалізаційних процесів

Швидкі зміни та виклики, що останнім часом мають місце в економіці, розширюють роль фінансового менеджменту в сучасному бізнесі. Якщо його основні завдання були пов'язані, головним чином, із фінансовою звітністю, фінансовим плануванням, капіталовкладеннями, структурою капіталу, то сьогодні роль фінансових менеджерів все більше визначає стратегічний вимір.

У передмові до повного курсу «Фінансового менеджменту» Ю. Брігхема і Л. Гапенскі йдеться, що «прикладна дисципліна фінансовий менеджмент як наука присвячена методології та техніці управління фінансами корпорацій [1] і носить «нормативний характер», тобто диктує фінансовим менеджерам, що їм слід робити». Функції фінансового менеджменту у фаховій літературі розглядаються як функції підсистеми, що управляється, і як підсистеми

управління підприємством. У найбільш загальному плані **основними функціями фінансового менеджменту** є:

- дослідження зовнішнього економічного середовища;
- розробка фінансової стратегії підприємства;
- аналіз і планування фінансової діяльності;
- прийняття рішень з питань оперативної фінансової діяльності;
- прийняття інвестиційних рішень;
- взаємодія з іншими контрагентами з питань фінансової діяльності (державними органами, фінансово-кредитними установами, суб'єктами фінансового ринку, іншими підприємствами, фізичними особами) [2].

Зміни в макроекономічному середовищі впливають на те, як компанії працюють і, як наслідок, змінюються їх стратегії й пріоритети, яким шляхом вони повинні адаптуватися до середовища, що постійно змінюється. Чим складніше економічна система, тим більш складні бізнес-процеси, тим складніше взаємодія між економічними гравцями у глобальній економіці, і тим з більшою невизначеністю доводиться стикатися в ці неспокійні часи і тим складнішою стає роль фінансових менеджерів.

У сучасній науці існує зацікавленість у розумінні того, як адаптувалася фінансова функція до цих складнощів і невизначеності і як керівництво компаній і фінансові директори наблизилися до вирішення проблем шляхом адаптації структури фінансових відділів і поєднання навичок, які вони вибрали для своїх команд. Під **фінансовою функцією розуміють** сукупність дій, що сприяють отриманню прибутку на всіх стадіях виробництва за допомогою відповідного аналізу; дозволяють відстежувати всі витрати (включаючи інвестиції), а також рух грошових коштів та дотримання взятих зобов'язань; спрямовані на пошук оптимальних джерел і умов коротко- й довгострокового фінансування підприємства; допомагають оцінити проекти на всіх етапах проходження; виконують роботу зі складання бюджету, планування та прогнозування; сприяють розподілу заробленого між співробітниками, акціонерами й інвесторами.

Сучасні світові ринки ставлять нові вимоги до фінансової

функції. Фінанси повинні підтримувати гнучкість і чутливість до множинності глобальних можливостей та викликів.

Економічний спад змусив компанії підвищити ефективність праці, зробити скорочення всюди, де це було можливо, навчитися бути більш продуктивними, але тепер єдиною альтернативою для рентабельності є зростання – вихід на нові ринки в умовах невизначеності економічного середовища. Щоб вирішувати такі завдання, є величезна потреба мати відповідні навички, нові навички, особливо для тих, хто управляє фінансами в компаніях. Життєво важливе значення для компаній у ці бурхливі часи має впевнене керування фінансовими операціями.

За останні 10 років було здійснено багато досліджень трансформації функцій фінансового менеджменту міжнародними професійними організаціями, більшість з них засновано на інтерв'ю з відомими фінансовими директорами, що ділилися своїм досвідом трансформації фінансових відділів для того, щоб краще реагувати на потреби компаній у вирішенні сучасних задач.

ACCA (Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів) та IMA (Інститут управлінського обліку) ініціювали серію дискусій про майбутнє фінансової функції і майбутньої ролі фінансових директорів [3]. У їх доповіді про зміни ролі фінансових директорів у 2012 році були синтезовані **проблеми, з якими фінансова функція зіткнеться в майбутньому**:

- **Регулювання**: чим більше складність і невизначеність економічного середовища, тим вище швидкість регуляторних змін, тим вище необхідність гармонізації міжнародного регулювання. Це дає додаткові ролі фінансовим директорам й потребу мати в фінансовому відділі професіоналів, які можуть впоратися з регуляторними змінами і дотримуватись усіх правил. Вони також повинні мати можливість впливати на політику та регуляторний процес від імені свого бізнесу.

- **Глобалізація**: якщо підприємства стають глобальними, фінансові директори повинні мати глобальну перспективу і досвід. Вони повинні розуміти, як їх бізнес може працювати в різних культурах, регіонах, в різному нормативно-правовому

контексті для того, щоб забезпечити цінний внесок фінансової функції в загальний бізнес під час виходу на нові ринки.

- **Технологія**: фінансова функція має бути в центрі революції даних. З одного боку, зростає обсяг інформації, яка повинна бути зібрана й оброблена, з іншого боку, стає доступним більш складне програмне забезпечення для обробки даних. Більш ефективний бізнес може існувати, коли фінансова функція правильно використовує існуючі технології для збору, організації та стандартизації даних. Технологія дозволить скоротити час, що витрачається на пошук даних, і дасть більше часу при інтегруванні інформації, зробить цінний внесок у процес прийняття рішень. Використання великих обсягів даних й інструментів для їх обробки дають величезну можливість отримати уявлення про шляхи подальшого розвитку бізнесу в часи постійних змін.

- **Ризик**: роль фінансового директора не зводиться до економії коштів. Одним із викликів для фінансового директора є ризик-менеджмент. У вкрай нестабільному середовищі фінансові директори повинні бути в змозі підійти проактивно до різноманітних ризиків з метою захисту бізнес-активів, запобігти явищам, що зменшують вартість бізнес-активів, забезпечити правильну політику в тому, що стосується інвестицій, грошових коштів і виплати дивідендів акціонерам. Класичний баланс ризик-прибутковість має вирішальне значення в цьому швидко мінливому середовищі.

- **Трансформація**: на різних рівнях відбувається трансформація фінансової функції. Перш за все, це пов’язано з аутсорсингом, беручи до уваги більш складне середовище та потребу в диверсифікованих навичках. Це спричиняє більше ризику для бізнесу, який повинен ретельно контролюватися.

- **Управління** зацікавлених сторін: до фінансового менеджера повинні дослухатися не лише фінансове керівництво та адміністрація, він має бути стратегічним партнером генерального директора. Вищі керівники фінансів є частиною команди вищого керівництва, і вони повинні зробити свій внесок у розробку кращих стратегічних рішень. Фінансовий директор повинен мати гарні комунікативні навички, оскільки він має спілкуватися не лише з інвесторами, банками або

фінансовими експертами, але й доступною для розуміння мовою повинен давати необхідну інформацію для клієнтів, засобів масової інформації та членів правління.

- **Стратегія**: фінансовий менеджер повинен привести у відповідність фінансування конкретних заходів та результати аналізу до реалій бізнесу, допомагаючи в процесі розробки та реалізації стратегії. Фінансовий менеджер повинен зробити крок вперед від аналізу минулої діяльності і прогнозування на короткий термін до довгострокової перспективи розвитку бізнесу.

- **Звітність**: фінансовий менеджмент – це не тільки досягнення фінансових цілей поза параметрами сталого розвитку. До традиційних економічних показників діяльності бізнесу сьогодні додаються соціальні та екологічні складові. Міняються способи прийняття рішень і вимірювання продуктивності. Вже зараз існує потрійний підхід до звітності: у соціальних, екологічних та фінансових показниках.

- **Талант і здібності**: глобальний контекст дає багато викликів для фінансового директора. Для того, щоб виконувати більш складну фінансову функцію, проводити міжнародні операції, взаємодіяти з представниками різних культур, працювати у корпоративних віртуальних командах у контексті передових технологій – необхідні різні навички. У цих умовах профіль фінансового директора змінюється – від фахівця до людини з широким світоглядом та різноплановими вміннями.

Аналітичними агенціями CFO Research Services та KPMG International було проведено кілька досліджень щодо трансформації фінансової функції. Для цього було опитано керівників вищої ланки фінансів глобальних компаній, аби зрозуміти, як фінансові функції було трансформовано і що відбуватиметься надалі. Роль фінансового директора дати фінансову пораду для формування крупного бізнесу в складних умовах змістилася – з переосмислення минулого, на погляд у майбутнє, адже більш складні підприємства мають потребу в більш якісній і повній інформації про ринок, зростає необхідність більшого контролю ризиків, врахування швидко змінюваних правил та умов. Фінансовий департамент повинен стати джерелом створення вартості, а не лише спостерігачем

впливу управлінських рішень. На думку опитаних професіоналів, фінансовий директор, поряд з традиційним плануванням та фінансовою звітністю, повинен надати корисну демографічну, ринкову або іншу інформацію для того, щоб запропонувати стратегічні рекомендації для ради директорів.

Згідно з зазначеними дослідженнями, фінансовий директор робить свій внесок у загальну продуктивність організації, що складається з трьох основних атрибутів:

- можливість будувати відносини із зацікавленими сторонами, заснованими на довірі: можливості для інвестицій, можливості для залучення коштів, здатність управляти ризиками, формування довіри інвесторів;
- можливість спрощення фінансової інформації незалежно від її складності: надійна інформація, достовірна звітність, стандартизація та автоматизація процесів, усунення дублювання, економічність;
- можливість надати релевантні ідеї для вирішення завдань в режимі реального часу, точні прогнози, кількісний і якісний аналіз, комплексне планування, реалізація стратегії.

Узагальнюючи наведене вище, можна зробити два основних висновки:

- У тому, що **стосується перетворення фінансової функції,** можна виділити два ключових компоненти: технології і люди. Перетворення фінансової функції може бути більш ефективним за рахунок використання нових технологій. Але для того, щоб використовувати ці технології, відділ фінансів повинен мати персонал із відповідними здібностями, знаннями і навичками.
- Що **стосується нової ролі фінансового директора** – це важливий крок від традиційної транзакційної ролі (звітність про минуле) до трансформаційної, стратегічної ролі.

Досліджені зміни фінансової функції та завдань фінансового менеджменту викликані зміною так званого бізнес-ландшафту під впливом багатьох факторів, таких як глобалізація, технологічний розвиток та поширення нових технологій. Трансформаційні процеси в епоху глобальних змін, які переживає людство у новому тисячолітті, обумовлені становленням та розвитком постіндустріальної економіки,

кардинальними якісними зрушеннями в атрибутах та ціннісних засадах господарювання й суспільного буття під впливом великомасштабних, довгострокових процесів світового розвитку.

Такі процеси отримали назву мегатрендів – на відміну від короткострокових тенденцій локальної дії, вони мають довгостроковий характер, глобальні наслідки та суттєвий вплив на формування нових траєкторій еволюції значного кола економічних відносин, в тому числі і в парадигмі фінансового менеджменту нового тисячоліття [4].

Вивченням мегатрендів займаються як вітчизняні, так і закордонні вчені. Ремньова Л. М. та Ніколаєнко Ю. В. досліджують у своїх працях вплив основних мегатрендів економічного розвитку на фінансову систему як об’єкт управління [4]. В таблиці 2.1 наведено класифікацію сучасних мегатрендів економічного розвитку, запропоновану В. Д. Базилевичем [5].

Таблиця 2.1 – Вплив основних мегатрендів економічного розвитку на фінансову систему як об’єкт управління

Основні мегатренди	Сутнісні ознаки	Вплив на фінансову систему як об'єкт управління
1	2	3
Глобалізація	Становлення нового геоекономічного простору, контрольованого транснаціональним капіталом	Трансформація фінансової сфери у світову під впливом комунікаційних та обчислювальних технологій, поява якісно нових послуг, фінансових продуктів та фінансо-вих інструментів, актуалізація загально-світової координації фінансових політик різних держав як умови стабільності світової фінансової системи
Фінансіалізація	Кардинальні зрушення у структурі сучасної світової економіки, пов'язані з гіпертрофованим домінуванням фінансового	Видозміна механізмів та обсягів надання фінансових послуг, підвищення фінансових ризиків, посилення

	сектору	нестабільності та циклічності розвитку фінансових ринків, загроза світових фінансових криз, складність у досягненні рівноважного стану фінансової системи через розбалансованість грошових потоків і відриву грошової маси від реального за без-печення
Інформатизація	Широкомасштабне використання інформаційно-комп'ютерних технологій у всіх сферах життя	Ущільнення простору та зменшення витрат часу на проведення між-народних фінансових операцій,«віртуалізація» фінансових інструментів та об’єктивне підвищення потреби у захисті від кіберзагроз
Інтелектуалізація	Кардинальне підвищення ролі людського капіталу як рушійної сили соціально-економічного розвитку завдяки реалізації його креативного потенціалу	Висока якість менеджменту в цілому та фінансового менедж-менту, зокрема, виступає запорукою ефективності відтворювальних процесів, впровадження нових ідей та інновацій
Соціалізація	Підпорядкування економічних процесів інтересам розвитку людини та суспільства в цілому	Актуалізація пошуку нових критеріїв ефективності інвестиційної та фінансової діяльності економічних суб’єктів в системі «природа-виробництво-суспільство» в умовах обмеженості усіх видів ресурсів з урахуванням необхідності поєднання економічної, гуманіс-тичної та екологічної складової

Дослідження фахової літератури свідчить про наявність різних підходів до класифікації мегатрендів, що впливають на світову господарську систему. Розглянемо дослідження та прогнози компанії EY.

Компанія EY, що є міжнародним лідером із аудиту, оподаткування, супроводу угод і консультування, нещодавно визначила шість ключових тем, які будуть формувати наступне десятиліття [6], й різко впливатимуть на те, як компанії в цілому та фінансові директори зокрема, будуть працювати в майбутньому. Деякі з цих змін будуть непомітні і можуть трапитися лише з часом. Інші будуть більш драматичними та спричинять сейсмічні потрясіння в різних організаціях.

Наступні шість ключових **мегатрендів мають найбільший вплив на бізнес, політичні перспективи та перспективи нормативно-правового регулювання** в найближче десятиліття:

- цифрове майбутнє.
- зростання підприємництва.
- глобальний ринок.
- проблеми урбанізації.
- забезпечення економічного зростання.
- нові технології охорони здоров'я.

Розуміння того, як зазначені вище шість мегатрендів вплинуть на компанії взагалі (і на фінансування зокрема), стане викликом для фінансових директорів у всьому світі. Аналізуючи вплив цих тенденцій на фінансову функцію, компанія EY робить прогноз на 2020 рік:

1. У все більш глобалізованому світі фінанси мають стати більш інтегрованими. Продовження глобалізація бізнесу веде безперестанні зміни, і фінансові директори тепер будуть змушені йти в ногу, щоб управляти цим. Це означає посилення контролю над тим, як їхні фінансові системи взаємодіють з іншими складовими бізнесу, а також забезпечують правильне розуміння та аналіз ризиків, прискорюючи трансформацію.

2. Зростання ефективності вимагатиме більшого від фінансових директорів та їхніх команд. Технологія зробила значний прогрес щодо оновлення інформації в режимі реального

часу, дозволяючи фінансовим директорам використовувати обробку в оперативній пам'яті і нові інструменти інтеграції.

3. Регулювання тільки збільшуватиметься, вимагатиме своєї власної функції, окремо від фінансів. Більше регулювання торкнеться всіх частин бізнесу. Поряд з цим, увага буде сфокусована на тому, як регулювання змінить ціноутворення та моделі ціноутворення; наприклад, як ця модель ціноутворення буде застосовуватися всередині організації та за її межами.

Економічна стійкість стає бізнес-пріоритетом – і на це буде зроблено великий акцент в регулюванні звітності. Цілком ймовірно, що інтегрована звітність і управління стане майбутнім корпоративної звітності, оскільки це забезпечить цілісне та більш довгострокове висвітлення продуктивності, управління і стратегії організації.

4. Фінансові директори повинні бути чемпіонами з інновацій.

Інновації більше не будуть явищем, яке «приємно мати», вони посядуть вагоме місце в бізнесі, як маркетинг, фінанси та IT. До 2020 р., інновація буде вимірюватися, розроблятися і поставлятися, як й інші послуги. Для фінансового директора завдання полягає в тому, щоб підтримувати і заохочувати це, даючи іншим частинам бізнесу правильні інструменти до новаторства.

5. Гнучкі фінанси та IT: конвергенція приходить - й інформація це ключ. Розвиток усіх цих розмитих, підривних та інтуїтивних технологій буде двигуном зміни у фінансовій функції на всіх рівнях. Дані будуть знаходитися в центрі цієї зміни. IT-директор буде тісно співпрацювати з бізнесом для управління даними та розгортання великих даних і аналітики, в той же час, використовуючи всі ці інструменти, щоб зробити дані корисними для бізнесу. Асиміляція та інтерпретація IT показників для бізнесу призведе до переходу фінансування в нову еру, де інформація є просто каналом для розуміння, і де фінансовий директор стає головним офіцером знань.

6. Фінансового персоналу буде менше, але він буде кращим і більш спеціалізованим. Завдання глобального бізнесу в 2020 році буде узгодити необхідність сильного

внутрішнього контролю, одночасно стимулюючи розвиток більш автономної, стратегічної фінансової функції. Завдяки стандартизованому навчанню на початку своєї кар'єри, фінансові працівники зможуть використовувати інструменти візуалізації даних, розробляти алгоритми для відстеження ефективності, створення нових систем у хмарі, а також оцінювати та контролювати нові бізнес-партнерства.

7. Бізнес партнерство – це лише початок. Оскільки найближче десятиліття компанії змушені бути більш економними, спритними, швидшими, розумнішими та інтегрованішими – важливість талантів стає все більш вираженою. Існує реальна нестача людей з високими фінансовими навичками, здатних впоратися з цими змінами: можливість використовувати дані, забезпечити розуміння і мати справу з бізнесом – досвід, який виходить далеко за рамки технічної облікової кваліфікації.

Все частіше буде необхідним звертатися до консультантів з бізнес-процесів і бізнес-аналітиків, а також технічних фахівців. Очікується, що вони будуть об'єктивними, активними та аналітичними, та будуть розуміти свою функцію у тому, аби бачити велику цілісну картину.

Додамо, що зміна ролі фінансового директора також має глибокі наслідки для глобальної бухгалтерської професії та навичок, які будуть потрібні в майбутньому. Ми можемо очікувати, що традиційні кар'єрні шляхи фінансового директора будуть розвиватися в нових напрямках. Змінювана структура глобальних фінансових операцій та зміна вимог до ролі просто вимагатимуть різних типів досвіду і навичок.

Список використаної літератури

1. Финансовый менеджмент. Полный курс. В 2-х т. Бригхем Ю., Гапенски Л. СПб.: Экономическая школа, 1997. – Т.1. – 497с.; Т.2. – 669с.

2. Фінансовий менеджмент Г.Г. Кірейцев, Житомир: ЖІТІ, 2001. – 440 с.

3. Challenges for Financial Managers in a Changing Economic Environment. Procedia Economics and Finance 27 (2015) 726 – 730.

4. Л.М. Ремньова, Ю.В. Ніколаєнко. Концептуалізація парадигмальних зрушень у системі фінансового менеджменту під впливом лобальних мегатрендів економічного розвитку // Науковий вісник Полісся, № 2, 2015 р.

5. Базилевич В. Д. Концептуалізація мегатрендів економічного розвитку в контексті глобальних викликів сучасності / В. Д. Базилевич // Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст.: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – К.: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2012. – С. 11-15.

6. Megatrends 2015: making sense of a world in motion, EY, 2015,www.ey.com/GL/en/Issues/Business-environment/ey-megatrends-that-willshape-our-future, accessed September 2015.

2.4. Розвиток форм бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних систем обліку

Етимологія терміну «форма» походить від латинського forma - «форма, вид, образ». Це поняття є багатоаспектним і передбачає серед іншого таке [1]:

- стосовно форми предмету — взаємне розташування меж (контурів) предмета, об'єкта, а також взаємне розташування точок лінії;
- як філософська категорія – визначається відносно до понять «зміст» та «матерія»;
- як уніфікований за стилем, кроєм, кольором та тканиною спеціальний службовий одяг, що створює єдиний облік;
- як встановлений зразок, шаблон оформлення документації.

Усвідомлення сутності категорії «форма» відносно бухгалтерського обліку, на нашу думку, є неможливим без з’ясування змістовності бухгалтерського обліку та проведення аналізу співвідношення змісту та форми. Відповідно за мету у даному параграфі поставлено дослідження генезису категорії бухгалтерський облік, з’ясування сутності категорії «форма бухгалтерського обліку» та проведення аналізу їх відповідності

у історичному аспекті розвитку методології бухгалтерського обліку.

Сутність бухгалтерського обліку та його функціональне навантаження є постійним об'єктом наукових досліджень. Перманентно на всіх етапах розвитку бухгалтерського обліку як сфери діяльності та наукової сфери тривають дискусії щодо цієї проблеми. На сучасному етапі така дискусія на сторінках фахової преси та у працях науковців має місце, спостерігаються підходи що мають діаметрально протилежну спрямованість. Так, ця проблематика активно досліджується такими науковцями як С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М. Кутер, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, М.Ю. Медведев, О.М. Петрук, М.С Пушкар., П.Я. Хомин та іншими. У своїх дослідженнях більшість з авторів апелюють до результатів наукових досліджень стосовно історії розвитку обліку та відповідно позиції В.Я. Соколова [2]. Для з'ясування сутності форми бухгалтерського обліку є необхідним дослідити підходи до трактування змісту бухгалтерського обліку та визначити власну позицію. Протягом становлення та розвитку бухгалтерського обліку як науки мали місце різні концепції трактування його сутності, найбільш поширеними з яких є натуралістична та реалістична.

Саме у Єгипті зародилась **дзеркальна натуралістична концепція обліку**, метою якого за нею є найбільш точний опис руху цінностей у господарстві. Ця концепція історично трансформувалась у розуміння обліку як віддзеркалення фактів господарського життя, що спрощує функціональне навантаження обліку та на практиці не реалізує саме точного «істинного» відображення. **Диграфічний облік** прийшов на зміну натуральному та саме концепція облікового реалізму стала противагою концепції натуралізму. Саме за цією концепцією факти господарського життя знайшли відображення через впорядковану систему понять.

Існування різних підходів до тлумачення сутності бухгалтерського обліку об'єктивно зумовлено його багатоаспектністю. Я.В. Соколов відокремив **три групи дефініцій натуралістичної концепції бухгалтерського обліку,** що базуються на різних підходах, а саме: методичному,

змістовному та цільовому. За методичним (процедурним) підходом сутність бухгалтерського обліку пов'язується із процедурою реєстрації фактів господарського життя. За змістовним підходом, бухгалтерський облік зводиться до обчислення вартості власного капіталу підприємства. І лише цільовий підхід пов'язує сутність обліку з управлінськими цілями. Ми вважаємо аргументованим критичне ставлення Я.В. Соколова до натуралістичної концепції.

Відповідно до розширення функцій бухгалтерського обліку що можуть бути реалізовані з використанням нових інформаційних технологій сучасні науковці відповідно до тенденції диференціації обліку та виокремлення його складових у відповідності з різними запитами ставлять як проблему необхідність зміни назви бухгалтерського обліку, виокремлення та ідентифікації таких його складових як стратегічний, управлінський тощо. З боку ряду авторів це викликає обурення, як наприклад, за поглядом П.Я. Хомина це не що інше як «терміни-покручі на кшталт «креативного обліку» «контролінгу» «стратегічного обліку» навіть «інформології»» [3]. Саме ця теза є протиставленням позиції М.С. Пушкаря щодо доцільності зміни назви «бухгалтерський облік» на «інформалогія». Ми погоджуємось з позицією М.С. Пушкаря щодо суттєвих відмінностей сучасного обліку та запереченням його меж лише віддзеркаленням фактів господарського життя. У цьому зв'язку нам імпонує позиція Жука В.М., який наполягає на необхідності поглиблення тлумачення сутності бухгалтерського обліку та його розгляді у якості значущого соціально-економічного інституту. Ним зазначено, що в історії вітчизняних визначень - бухгалтерський облік завжди сприймався вузько:

- за В.І. Далем, бухгалтерія (синонімом значення слова «бухгалтерія» є поняття «бухгалтерський облік») визначається як особливе вміння вести облікові книги в порядку [4];

- згідно з сучасним економічним словником, бухгалтерський облік – система обліку ресурсів та результатів господарської діяльності підприємств, фірм, яка проводиться за прийнятими правилами з використанням встановлених форм

документів; однією з основних задач обліку є створення бухгалтерських звітів [5].

В.М. Жук розглядає сутність сучасного бухгалтерського обліку у світлі інституційної економічної теорії та критикує традиційні визначення на предмет того, що ними приймається до уваги лише «техніка» бухгалтерського обліку [6]. За авторським підходом В.М. Жука у вузькому розумінні, бухгалтерський облік – інститут трансформації за допомогою специфічних методів, підходів (формальна складова інституту) і професійних суджень (неформальна складова інституту) фактів господарського життя підприємства на мову цифр і стандартів, для порозуміння та керованості в соціально-економічних середовищах. В широкому розумінні і образно Інститут бухгалтерського обліку є мовою бізнесу національних та світових соціально-економічних середовищ. Цей підхід висвітлює, на нашу думку, лише цільову спрямованість, що не дає однозначного розуміння бухгалтерського обліку як науки та сфери праце діяльності. За Соколовим Я.В. бухгалтерський облік – це процес трансформації фактів господарського життя через знаки-символи в інформацію, що забезпечує при цьому комунікацію (взаємодію) між особами, зайнятими в господарських процесах.

За **реалістичною концепцією,** що відповідає сучасним уявленням, бухгалтерський облік як теоретична наука (рахунковедення) має розкривати сутність фактів господарського життя. Його основним завданням є забезпечення можливості пізнання господарської діяльності з метою її оптимізації. Сутність рахівництва, як облікової практики – це організація процесу інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Активну, а не спостережницьку роль бухгалтерського обліку, а також невід'ємний зв'язок облікової теорії та практики підкреслював А.П. Рудановський. Так він зазначав, що завдання обліку, як і будь-якого іншого обчислення полягає у визначенні на підставі відомих в результаті спостереження даних, всього невідомого, пов'язаного з відомим рахунковим рівнянням – балансом. Облік як обчислення не обмежується обліковим спостереженням – реєстрацією. Саме

теорія обліку, або рахунковедення, основним завданням має знаходження найбільш прийнятного рівняння.

Характерним є визначення надане бухгалтерії (цей термін охоплює як рахівництво, так і рахунковедення) М.А. Блатовим. За М.А. Блатовим бухгалтерія – це економічна наука, що вивчає методи раціонального обліку господарської діяльності окремого господарства з метою якнайкращої реалізації принципів госпрозрахунку, з одного боку, і періодичне отримання відображення майнового стану господарства, з іншого. М.А. Блатов визначає бухгалтерію як науку, що досліджує методи раціонального обліку статики та динаміки окремого господарства [7].

В подальшому, більшість визначень бухгалтерського обліку у вітчизняній навчальній та науковій фаховій літературі тяжіють до процедурного підходу та не розмежовують облікові теорію і практику. Виключенням є позиція Я.В. Соколова та В.Ф. Палія, згідно з якою зміст бухгалтерського обліку – інформація про факти господарської діяльності, становить предмет його теорії, а робоча функція (спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення та передача інформації) обслуговує його практику [8].

Відповідно з еволюцією категорії бухгалтерський облік та революцією технічних засобів здійснення процедури обліку трансформується і категорія «форма бухгалтерського обліку», яка з одного боку є об’єктом наукових досліджень (рахунковедення), а з іншого – предметом організації облікової практики (рахівництва). Філософським постулатом є необхідність забезпечення єдності (відповідності) змісту та форми, що є справедливим і відносно бухгалтерських категорій. У разі їх невідповідності розвиток припиняється до подолання суперечностей.

Щоб облік став більш корисним, треба мати таку його систему, організаційну структуру або форму, яка поряд з адекватним відображенням господарських явищ надавала інформацію на запит всього управлінського персоналу і системи управління в цілому. Але, на жаль, традиційна структура бухгалтерій, форми традиційних облікових регістрів, системи показників і способи їх узагальнення, строки і форми їх

представлення не повністю відповідають цим вимогам (що є справедливим і при застосуванні прикладних програмних продуктів які побудовані на засадах журнально – ордерної форми). Тому потрібно вдосконалювати облік в напряму перетворення його в активний елемент управління. **Перспективним шляхом** тут, на нашу думку, є розвиток систем фінансового і **управлінського (виробничого, внутрігосподарського) видів обліку, що обумовлює необхідність адекватного розвитку організаційних аспектів обліку, зокрема його форми.**

У сучасній науковій літературі відсутнє однозначне трактування форми бухгалтерського обліку. Традиційним у сучасній вітчизняній літературі є підхід за яким різновид форми бухгалтерського обліку визначається системою регістрів. Так, традиційним визначенням форми бухгалтерського обліку у підручниках з основ бухгалтерського обліку є таке «форма бухгалтерського обліку – це система регістрів порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад ведення обліку» [9]. Відповідно основними **особливостями різних форм бухгалтерського обліку** вважають:

- структуру регістрів синтетичного і аналітичного обліку, їх зовнішню форму;
- послідовність і техніку облікових записів, ступінь використання обчислювальних машин для облікової реєстрації;
- варіанти організації облікової процедури.

Відповідно, **ознаками, які відрізняють форми бухгалтерського обліку одна від іншої**, є:

- зовнішній вид;
- призначення;
- зміст облікових регістрів;
- взаємозв’язок і поєднання хронологічних і систематичних записів;
- взаємозв’язок і поєднання регістрів синтетичного і аналітичного обліку, їх кількість, послідовність облікових записів;
- рівень застосування обчислювальної техніки;
- алгоритми побудови облікової процедури.

Спостерігається суттєва відмінність побудови облікової системи в комп'ютерному середовище за умови застосування різних прикладних програм. У вітчизняних підручниках з теорії бухгалтерського обліку більш поширеним є розуміння форми бухгалтерського обліку як сукупності облікових регістрів.

Сучасна концепція бухгалтерського обліку ґрунтується на системно-цільовому підході. Для бухгалтерського обліку, як складної соціально-обумовленої системи, мета завдається ззовні і змінюється і розвивається відповідно з тенденціями розвитку системи вищого порядку (системи управління). Тенденції розвитку системи управління, ускладнення його механізмів, виникнення якісно нових суб'єктів і об'єктів в умовах ринку, зумовлюють необхідність розширення кола облікових задач і відповідно еволюцію його функцій в напрямку задоволення цільових запитів управління на різних рівнях, що обумовлює необхідність оптимізації форм бухгалтерського обліку як елементу його організації.

Існує декілька підходів до розуміння сутності форми обліку: у першому випадку вона розглядається лише як сукупність регістрів, у другому, який є найбільш виваженим, її зміст доповнюється також обліковими процедурами, способами та методами, що дозволяють ці регістри складати, а у третьому – форма ототожнюється з бухгалтерськими записами або бухгалтерською процедурою. В умовах використання комп'ютерної техніки форми бухгалтерського обліку отримали значний розвиток, що вплинуло на наявність підходів за якими взагалі заперечується існування форми бухгалтерського обліку. Такий підхід ми вважаємо неправомірним.

Згідно з класичною теорією розвитку у перспективі повинні відбутися еволюційні зміни не тільки в технології ведення бухгалтерського обліку, а і в процедурах та способах оформлення результатів узагальнення облікового спостереження, тобто напрямом оптимізації у результаті розвитку є адаптація форми обліку до інформаційних запитів внутрішнього управління та потреб складання та подання зовнішньої звітності. Відповідно розвиток форм бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки здійснюється шляхом впровадження результатів

наукових досліджень в практику розробки та представлення на ринку програмних продуктів (на рівні суб'єктів підприємницької діяльності, що спеціалізуються на розробці та впровадженні інформаційних технологій в сфері обліку) та на рівні суб'єктів підприємницької діяльності користувачів інформаційних технологій шляхом оптимального вибору з наявних на ринку програмних продуктів та адаптації організаційних аспектів до умов господарювання.

Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку нерозривно пов'язаний з процесами глобалізації в економіці та запровадженням міжнародних стандартів обліку та звітності.

У сучасній науковій літературі модернізація системи бухгалтерського обліку пов'язується із формуванням теоретико-методологічних засад розвитку форм бухгалтерського обліку із запровадженням новітніх клоуд-комп'ютерних технологій («хмарових»).

Концепція використання «хмарових» обчислювальних ресурсів була запропонована в 1960-і роки Джоном Маккарті.

Система «хмарових» обчислень (англ. *cloud computing*) з 2000-х років набула широкого розповсюдження закордоном. Західні фахівці давно оцінили переваги цих технологій та впровадили їх в інформаційні системи компаній. Виникнення англомовного терміну «Cloud Computing» почало активно обговорюватися в 2008 році в одній з тематичних Інтернет-конференцій [10] і набув поширення в засобах масової інформації. Термін «хмара» використовується як метафора, заснована на зображенні Інтернету на діаграмі комп'ютерної мережі, або як образ складної інфраструктури, за якою ховаються всі технічні деталі.

Завдяки технологіям «хмарових» обчислень відкриваються нові можливості для скорочення витрат і підвищення ефективності роботи. «Хмарові» обчислення – це нова платформа для ділових операцій, що об'єднує в собі ключові аспекти Інтернет-програмування, управління взаємодією людей, бізнес-процесами та інтелектуальними ресурсами підприємства. В основі бізнес-моделі XXI століття лежить нова інформаційна парадигма спільної роботи і

управління, яка створює умови для розвитку інновацій і значного підвищення продуктивності.

«Хмарові» обчислення - це платформа, за допомогою якої окремі люди і компанії використовують Інтернет, для отримання доступу до необмежених апаратних та програмних ресурсів та інформації для задоволення більшості обчислювальних потреб, залишивши технічне обслуговування провайдерам хмарових послуг (CSP). Це наступний крок в еволюції Інтернету як джерела послуг відповідно до якого вся інформація знаходиться в окремих дата-центрах, і її використання відбувається за допомогою віддаленого доступу – через Інтернет.

«Хмарові» обчислення забезпечують зручну платформу для проведення спільних робіт, сумісний доступ до програм, та доступ до баз даних мережі Інтернет. В концепції «хмарових» обчислень глобальна мережа розглядається як невід'ємна частина власних локальних мереж.

З появою «хмарових обчислень» тенденції віртуалізації бізнесу нерозривно пов'язані з системою інформації в управлінні підприємством, у зв'язку з цим, бухгалтерський облік, як головне джерело фінансової інформації потребує суттєвої модернізації в цьому напрямку.

На підставі аналізу існуючих форм бухгалтерського обліку М.П. Павлюковець дійшов висновку, що жодна з них у повній мірі не відповідає вимогам та принципам інформаційного забезпечення у системі «хмарових обчислень». Проте ним запропоновано доповнити існуючий перелік форм бухгалтерського обліку – клоуд-комп'ютерною.

Дана форма обліку базується на повному переході до віртуального ведення обліку через мережу Інтернет.

Застосування «хмарових» технологій в бухгалтерському обліку передбачає формування та використання облікової інформації за вимогою бухгалтера з будь-якого місця, з будь-якого комп'ютера чи навіть мобільного телефону. Це дозволяє не купувати додаткове апаратне та програмне забезпечення такі як пакет офісних програм, клієнт електронної пошти, бізнес-програми.

Формування та використання облікових даних за клоуд-комп’ютерною формою можна порівняти з доступом до електронної пошти який можна здійснити з будь-якого комп'ютера, навіть з мобільного телефону. Аналогічним чином може бути зорганізована робота з обліковою інформацією та документообіг. Дані бухгалтерського обліку доступні певному обмеженому колу осіб будь-де, при цьому вона максимально захищена від несанкціонованого доступу. «Хмарові» технології на даному етапі розвитку повністю задовольняють зазначеним вимогам. «Хмарові» обчислення вже частково впроваджені в облікові системи. Зокрема існує інтеграція додатків 1С:Підприємство в «хмару».

При впровадженні клоуд-комп’ютерною форми обліку та її належного технічного забезпечення оптимізується не лише процес управління підприємством, а також може бути забезпечене значне удосконалення інформаційного забезпечення управління на рівні галузі. Адже клоуд-комп’ютерна форма обліку на відміну від паперових та простої комп’ютерної форм не має жодних обмежень ані в просторовому розумінні, ані в кількості користувачів інформацією.

Доцільно на підприємствах впровадження мережевої версії 1С: «Підприємство» що дозволяє об'єднати дані, що вводяться співробітниками бухгалтерії і менеджерами у єдиній базі облікових даних, що підвищить оперативність обліку і одночасно висуває високі вимоги до якості технічних засобів, що обслуговують мережу. Комп'ютерна система, що обслуговує мережу підприємства, включає три частини: серверна, клієнтська і мережне програмне забезпечення для зв'язку робочих місць з сервером. Клієнтська частина комп'ютерної мережі має складатися з трьох комп'ютерів, що будуть знаходитися на складі, в офісі та у бухгалтера підприємства.

Відокремлені підрозділи підприємства, що знаходяться на значній відстані від інформаційної бази підприємства, для зв'язку з сервером можуть використовувати систему передачі інформації через телефонні лінії зв'язку.

Таким чином, вважаємо обґрунтованим доповнення традиційного переліку форм бухгалтерського обліку – клоуд-

комп'ютерною, що базується на повному переході до віртуального ведення обліку через мережу Інтернет.

Список використаної літератури

1.[Вікіпедія// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ru.wiktionary.org]

2.Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

3.Хомин П.Я. Алоніми в обліковій теорії як елемент алокуцій / П. Хомин // Облік і фінанси АПК, наука, бухгалтерський портал // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: magazine.faaf.org.ua

4.Толковый словарь живого великорусского языка В.И. Даля // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vidahl.agava.ru/

5.Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг,
Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 495 с.

6.Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту [Електронний ресурс]. / В. Жук // Облік і фінанси АПК, наука, бухгалтерський портал //– Режим доступу: magazine.faaf.org.ua

7.Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии. [Текст] / Н. Блатов. – Л. : Изд-во Экономическое образование, 1926.

8.Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта. [Текст] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981.

9.Прохар Н.В. Використання інформаційних технологій в обліку фінансових результатів сільськогосподарських формувань [Текст] / Н. Прохар // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 20, ч.II. – Кіровоград : КНТУ, 2011.– с.206.

10. Леонид Черняк Интеграция – основа облака [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.osp.ru/os/2011/07/13010473/.

РОЗДІЛ 3.
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ

3.1. Теоретичні аспекти розвитку обліку та облікової політики в контексті функцій управління

Метою постійних досліджень питань технології та організації роботи бухгалтерської служби безпосередньо є формування ефективної моделі облікової роботи. Цій самій меті підпорядкована і дана спроба з'ясування співвідношення і взаємодії бухгалтерського обліку та облікової політики з функціями управління підприємством.

Господарський облік виконує в ньому життєво важливу інформаційну функцію, котра є базовою практично для всіх інших функцій управління. Тому цілеспрямована його організація, що засновується на поєднанні централізованого та децентралізованого підходів, визначає можливість інтегрування функцій в структурах, де безпосередньо проходять господарські процеси, а це дає змогу більш ефективно, ніж в умовах жорстокої централізації обліку, використовувати персонал, методи та технічні засоби управління.

Традиційно в дослідженнях формулювалась проблема, яка в її загальному значенні полягає в тому, щоб поглибити взаємозв'язок функцій планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання в циклічному процесі управління підприємством.

Вирішенню цієї проблеми за такою логікою має бути підпорядкована й облікова політика підприємства, що визначає сукупність способів, методів, процедур ведення обліку з метою складання фінансової звітності [7]. Але упор в її формуванні робиться переважно на звітність, і практично залишається в стороні проблема взаємозв'язку обліку з іншими функціями управління. Облікова політика не має, таким чином, чіткої управлінської орієнтації, і це потребує проведення ряду спеціальних наукових досліджень саме в даному напрямку.

Управлінський погляд на облікову політику виходить з міркувань, що така політика має засновуватись на розумінні того, що самі по собі облік і політика його ведення не потрібні в

принципі. **Облік як одна з функцій управління має за мету створення інформаційних передумов та реальних можливостей для цілеспрямованого здійснення інших функцій управління – планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання**. Саме в цьому його початковий смисл, його значущість і його політика – стратегія, тактика та все інше.

Тому загальний, концептуальний підхід до вироблення облікової політики має також засновуватися на розумінні цієї простої істини. Логіка його полягає в тім, що підпорядкованість функції обліку інтересам цілісної системи управління робить підпорядкованою цим загальним інтересам і його облікову політику, так би мовити, – за визначенням.

За дослідженнями Я.В. Соколова, нині широко відомий вислів «облік – це функція управління», вперше виник у Франції, авторство такого підходу приписують Жаку Саварі (1622—1690). До речі, Я.В. Соколов визначає цей вислів терміном «афоризм», чим ставить під сумнів його наукове підґрунтя [16]. Можливо, це пов'язано з тим, що у часи видання головної праці Жака Саварі «Про досконалого купця», у другій половині XVII століття, мова йшла лише про зародження науки про облік, і першим, хто почав говорити вголос про нього як складову частину науки про управління, при чому не тільки у Франції, а й у світі, був Жак Саварі [16].

Про те саме зазначав й засновник школи фізіократів Франсуа Кене (1694-1774): облік «є однією з галузей управління, яка відрізняється значною складністю та схильністю до невлаштованості» [16].

Очевидно, що найважливішою умовою правильного розроблення проблематики даного напрямку є адекватне уявлення про сучасний зміст функцій управління, або, точніше, елементів діяльності з управління підприємством.

Ми не ставимо перед собою завдання глибоко опрацювати все коло питань, які складають зміст системи управління. Вони достатньо повно досліджені в літературі, і немає сенсу знову повторювати шлях, який пройдено попередниками для накопичення знань про систему управління. Тому скористаємося тими їхніми результатами, котрі будуть

нами оцінені як обґрунтовані і достатні для вирішення безпосередніх завдань встановлення взаємозв'язку бухгалтерського обліку та облікової політики з функціями та іншими елементами системи управління підприємством, який визначає підхід до вироблення методики формування управлінської облікової політики, і зосередимо увагу на питаннях, з яких можуть виникнути власні міркування.

У принципі не викликає заперечень підхід, згідно якого автор праці [19], наслідуючи його попередників, виділяє в системі управління такі складові:

- закони управління, тобто найбільш суттєві взаємозв'язки між елементами системи управління, котрі забезпечують її цілісність і дієвість;
- функції і методи управління, тобто конкретні форми і прийоми цілеспрямованого впливу органів управління на інтереси й умови життєдіяльності учасників колективної праці;
- інформацію як сукупність даних про соціальні і виробничі процеси;
- інструментарій і важелі такого впливу як плани, рішення, державні замовлення, норми і нормативи, форми матеріального стимулювання;
- організаційну структуру, тобто внутрішню побудову системи управління, що відображає особливості суспільного розподілу праці та її кооперації, специфіку виконання конкретних функцій і методів управлінської діяльності;
- технічні засоби збирання, обробки і зберігання інформації, що суттєво підвищують продуктивність управлінської праці;
- кадри управління – керівників, фахівців, допоміжний персонал [19].

Погодимося з авторами, які виключили із цих складників: закони управління, котрими система управління тільки користується; інструментарій і важелі впливу, що складають зміст функцій планування і стимулювання [20].

Отже, у складі системи залишилися організаційна структура, функції, кадри управління, технічні засоби управління [15, 20].

Організаційна структура – це фіксовані взаємозв'язки,

котрі існують між підрозділами і працівниками організації. Її можна розглянути як установлену схему взаємодії та координації технологічних елементів і персоналу [14].

Прийнятий в промисловості підхід передбачає, що одна група відділів призначена здійснювати управління конкретними видами діяльності, такими, як маркетинг, капітальні та фінансові інвестиції, поточне фінансове забезпечення, матеріальне забезпечення, конструювання, технологічне забезпечення, технічне обслуговування, виробництво продукції, збут. Структура цієї групи відділів адекватна структурі об'єкта управління і чітко орієнтована на його цілі.

Друга група підрозділів має чітко виражену функціональну орієнтацію, їхня діяльність пов'язана з плануванням, обліком, контролем, економічним аналізом і охоплює практично всі об'єкти на усіх рівнях управління.

У поєднанні обидві групи представляють собою складну організаційну структуру з розгалуженими зовнішніми та внутрішніми зв'язками і системними властивостями, які інтегрують властивості та можливості усіх її частин [20].

У світовій науці про менеджмент традиційно представлена концепція функцій управління, відповідно до якої (за ознакою стадії процесу управління) в управлінні виділяють планування, організацію, мотивацію та контроль [13].

Саме з такого набору функцій управління виходить більшість сучасних вчених у своїх спробах встановити співвідношення і зв’язок бухгалтерського обліку з іншими елементами діяльності з управління підприємством. Сьогодні набір функцій, що розглядається, піддається у дослідженнях значний критиці як за складом, так і за трактуванням окремих складових. Наприклад, автор праці [2] основною проблемою загальноприйнятих функцій управління, перелічених вище, вважає «неадекватну загальноприйняту трактовку цих функцій, яка значною мірою сформувалася під впливом системного підходу Л. Барталанфі» [2]. Дійсно, розроблений на початку 1920-х рр. молодим біологом Людвігом фон Берталанфі підхід до вивчення організмів як певних систем, узагальнений в книзі «Сучасна теорія розвитку» (1929) поклав початок розробці системного підходу. У книзі «Роботи, люди і свідомість» (1967),

вчений переніс загальну теорію систем на аналіз процесів і явищ суспільного життя. Із середини 1950-х років системний підхід став офіційною методологією науки про управління підприємством – менеджменту.

Згодом дослідник перетворив свою теорію систем у загальнодисциплінарну науку. Призначення цієї науки він бачив у пошуку структурної подібності законів, встановлених в різних дисциплінах, виходячи з яких можна вивести загальносистемні закономірності.

На сьогодні **системний підхід** (англ. Systems thinking — системне мислення) — **напрям методології досліджень, який полягає в дослідженні об'єкта як цілісної множини елементів в сукупності відношень і зв'язків між ними, тобто розгляд об'єкта як модель системи.**

Практично всі сучасні науки побудовані за системним принципом. Можна зустріти двояке розуміння системного підходу: з одного боку, це розгляд, аналіз існуючих систем, з іншого – створення, конструювання, синтез систем для досягнення цілей.

Стосовно управління підприємством під системним підходом найчастіше розуміють комплексне вивчення об'єкта як єдиного цілого з позицій системного аналізу, тобто уточнення складної проблеми та її структуризація в серію завдань, розв'язуваних з допомогою економіко-математичних методів, знаходження критеріїв їх вирішення, деталізації цілей, конструювання ефективної організаційної структури для досягнення цілей.

Дійсно, проблема визначення змісту обліку та контролю як функцій управління в умовах тривалого домінування системного підходу наочно ілюструється на прикладі визначення функцій, наведених у популярній праці американських фахівців з менеджменту М.Х Мескона, М. Альберта та Ф. Хедоурі «Основи менеджменту» (2004) [13]. В даній праці, наприклад, визначається, що «контроль (controlling) – це процес, який забезпечує досягнення підприємством поставлених цілей» [13], а функція обліку взагалі не виділяється як окрема складова. Критичний погляд на наведені визначення, з нашої точки зору, є справедливим,

зокрема, згідно поглядів авторів, наприклад, до контролю входять частково функція планування і функція мотивації. Зазначені обставини ускладнюють процес визначення співвідношення і взаємозв'язку бухгалтерського обліку з функціями управління, навіть в такому їх узагальненому складі.

Бухгалтерія підприємства приймає участь у прийнятті стратегічних рішень і здійснює стратегічні впливи, пов'язані не тільки з управлінською діяльністю підприємства, яка відбувається в бухгалтерській службі, але й у економічних процесах підприємства, які відбуваються у бухгалтері її, наприклад, бере участь у поверненні значних безнадійних боргів. А через впливи на процеси формування та виконання облікової політики щодо всіх об'єктів обліку бухгалтерія безпосередньо приймає участь якщо не в самих процесах, то у набагато важливішому етапі – формуванні економічної інформації про ці процеси.

Ми не можемо розділити точку зору авторів, які вважають економічний аналіз частиною бухгалтерського обліку. Зокрема, на такому трактуванні наполягав Я.В. Соколов у праці «Основи теорії бухгалтерського обліку» (2003), який зазначив, що «аналіз – невід'ємна складова і центральна частина рахівництва. Тільки в результаті аналізу можна приймати зважені управлінські рішення, він же дозволяє зробити ці рішення оптимальними, тобто, найменш поганими» [17]. З нашої точки зору аналіз – спеціалізована діяльність, вона притаманні управлінню, але складає цілком самостійну його функцію. Ми припускаємо, що в невеликих підприємствах, де структурно не відокремлено економічний, планово-економічний або аналітичний підрозділи, функціями аналітика може додатково наділятися бухгалтер, але це не відбувається автоматично, а є свідомим рішенням управлінського топ-менеджменту, є додатковим навантаженням.

Розбіжності між знаннями, притаманними обліку та аналізу, виділив ще Р.Я. Вейцман у роботі «Курс рахівництва. Подвійна бухгалтерія та її застосування у різних видах господарств». Автор у цій праці, виданій у 1927 році, доклав зусиль, щоб довести: бухгалтерський облік можна вважати аналізом, тобто роз'ясненням характеру і причин господарських

явищ, лише через форму облікових записів, котрі їх відображають. Всебічний же аналіз, йде далі: він не є обліком, тобто фіксуванням у систематичному порядку фактів, які спостерігаються, але сам аналіз використовує дані обліку як матеріал для дослідження [5].

У підтримку такої критики автор праці [2] зазначає, що «при включенні до бухгалтерського обліку економічного аналізу до обов'язків бухгалтерії додалися б також і прийняття рішень, і виконання управлінських впливів, перш за все, стратегічних, пов'язаних управлінням виробничою та управлінською діяльністю, яка відбувається за межами бухгалтерії».

Відносно новою концепцією у дослідженні зв'язків бухгалтерського обліку з функціями управління є концепція функцій управління та їхніх інформаційних потреб, представлена у працях М.І. Кутера «Теорія бухгалтерського обліку» [9] та «Введення у бухгалтерський облік» [10]. Автор, з посиланням на відомих світових вчених у галузі бухгалтерського обліку Б. Нідлза, Х Андерсона та Д. Колдуела, у якості вихідного моменту свого дослідження декларує такі функції управління, як планування, контроль та оцінка [9, 10]. При цьому при детальному розгляді окремих трьох функція автор конкретизує «контроль як процес відстеження фактичного виконання планів або визначення того, наскільки дії відповідають плану, тобто, зіставлення даних фактичної поведінки об'єкта управління з плановими на предмет виявлення відхилень» [10]. Усунення виявлених в ході контролю відхилень, наприклад, здійснюється шляхом оперативного регулювання. Отже, при конкретизації трьох означених функцій управління в ході свого дослідження автор [9] формулює наступні функції управління: планування, контроль та регулювання, оцінка (аналіз) виробничо-господарської діяльності, оперативний облік (який включає складання управлінської звітності), бухгалтерський облік.

На нашу думку, такий варіант концепції функцій управління та їхніх інформаційних потреб, запропонований М.І. Кутером, не є всеохоплюючим і достатньо повним. Наприклад, взагалі не розглядаються функції управління, що виокремлюються за ознаками підрозділів. Облік, наприклад,

виключено зі складу функцій управління, натомість автор наполягає, що дані управлінського обліку використовуються виключно для оперативного контролю, а інформаційною базою для реалізації функції оцінки (аналізу) є дані виключно фінансової звітності [10].

Запропонована автором схема управління та його інформаційних потреб передбачає, що функції управління, зокрема, планування, оцінка (аналіз) та контроль (оперативне регулювання), базуються виключно на обліковій інформації про фактичний стан діяльності підприємства [10]. Безперечно, управління базується на значно ширшому колі даних, зокрема, із зовнішніх джерел про функціонування середовища діяльності підприємства, постійно розглядає альтернативні підходи, дані незалежних зовнішніх досліджень, вивчає проблемні ситуації, різноманітні стратегії, прогнози, теорії тощо). Інформація для управління, як кількісна так і якісна, отримана поза даними бухгалтерського обліку, взагалі на входить до інформаційної бази управління, запропонованої автором [9, 10].

Дослідження різних поглядів на склад функцій управління дозволяє узагальнити, що існують два принципово різні підходи щодо їх складу. Перший, котрий широко використовується в літературі, полягає в тому, що в один ряд ставляться дві групи функцій.

Група основних функцій містить у собі ті, **які беруть участь у будь-яких управлінських процесах** – це планування, організація, мотивація й контроль [8], аналіз, прогнозування, постановка цілей і завдань управління, вироблення рішень (планування), здійснення управлінського впливу, координація, контроль, регулювання [12].

Група спеціальних функцій управління поєднує управління основним виробництвом, допоміжним виробництвом, технічною підготовкою, матеріально-технічним забезпеченням, патентно-ліцензійною діяльністю, капітальним будівництвом та ін. [8], маркетинг, планування, контроль [6], управління основним і допоміжним виробництвом, підготовкою виробництва, працею й оплатою праці, збутом продукції, матеріально-технічним забезпеченням виробництва, капітальним будівництвом, науково-технічним розвитком,

кадрами, обліком й аналізом діяльності, цінними паперами, фінансами, маркетингом і т.д. [19].

Один з прихильників першого підходу, А.В. Шегда, вказує, що кожна конкретна, тобто спеціальна функція управління є комплексною по змісту й включає у свій склад загальні функції: планування, організацію, регулювання, контроль, аналіз, стимулювання [19].

Він підкреслює, що загальні функції визначають лише вид управлінської діяльності незалежно від місця її прояву [19]. Із цього випливає, що пріоритет в управлінні належить функціям другої групи – спеціальним, конкретним.

У рамках другого підходу виділяється тільки одна, єдина група функцій управління. Як відзначають М. Мескон, М. Альберт і Ф. Хедоури, більшість експертів в області управління приймають наступне визначення: управління – це процес планування, організації, мотивації й контролю, необхідний для того, щоб сформулювати й досягти цілей організації. Їхній власний перелік містить у собі ті ж самі функції [13].

Ми вважаємо за доречне висловити з цього приводу наступні міркування. По-перше, зовсім різними по спрямованості й змісту є функції двох груп, виділених у рамках першого підходу. Функції першої групи становлять процес управління, другої – відносно відокремлені в просторі сфери, області діяльності підприємства, на які спрямований спектр функцій першої групи.

Іншими словами, інвестиції, матеріальне, технічне, фінансове забезпечення, власне виробництво, збут, маркетинг – все це підсистеми загальної системи, що підлягають управлінню, і вплив на них здійснюється за допомогою функцій, що становлять динаміку системи, яка управляється.

Управління ними не є функцією – функцією управління постачанням, інвестуванням, виробництвом, збутом, як це вважають окремі автори [6,19], воно пов'язане з виконанням декількох функцій, і в цьому змісті А.В. Шегда правий. Але ми вважаємо, що не конкретна функція складається з декількох функцій, а сума цих декількох функцій складає вид діяльності, у даному випадку – управлінської.

По-друге, прийняття рішень у стратегічному й

поточному управлінні навряд чи можна розглядати як функцію управління в її звичайному, загальноприйнятому змісті. Йому передують конкретні дії, пов'язані з вивченням зовнішнього середовища й стану справ у відповідних областях діяльності підприємства. Це завдання вирішується за допомогою функції аналізу, що завершується виробленням прогнозу, визначенням резервів розвитку. Ухвалені рішення реалізуються по-різному: переглядаються відносини з контрагентами, вносяться зміни в плани роботи тих або інших структур, здійснюються кадрові зміни й т.д.

В оперативному управлінні рішення приймаються переважно за результатами превентивного контролю, що має завданням припинити недоцільні й незаконні господарські операції на стадії їх зародження, а також за даними наступного оперативного контролю відхилень, які відбуваються в об'єкті. Але у всіх випадках прийняття й реалізація управлінського рішення є результатом здійснення конкретних функцій управління.

По-третє, у значенні самостійних розглядаються функції управлінського впливу, планування, координації, контролю, регулювання. Але процес управління – це і є сума зазначених слідом за ним функцій, і надалі ми будемо звертатися саме до них, бо вони становлять конкретний зміст процесу управління.

По-четверте, функцію мотивації вірніше розглядати в значенні стимулювання, і якщо мотивацію розглядати не з боку людини, що бажає задовольнити свої потреби, а з боку підприємства, що їх задовольняє, то сам процес задоволення реалізується за допомогою функції стимулювання.

Нарешті, функція обліку в роботах [6, 8, 12, 13, 19] навіть не згадується, хоча без нього планування, контроль, аналіз здійснювати неможливо за визначенням. В облікових моделях міститься інформація про фактичний стан економічних об'єктів, і саме вона здебільшого лежить в основі цілісного управлінського циклу.

Отже, обґрунтованим вважаємо виділення таких **функцій управління: організація, планування, контроль, регулювання, стимулювання, облік, аналіз** [15, 20].

В такому своєму складі і взаємозв'язку функції планування, обліку, контролю, аналізу складають основу управлінського циклу, що доцільно створювати для цілей інтегрування функцій в підрозділах окремих сфер діяльності нижнього рівня багаторівневої організаційної структури управління. На рис. 3.1 наведена просторово-часова модель складу та зв’язків функцій управління економічними процесами підприємства.

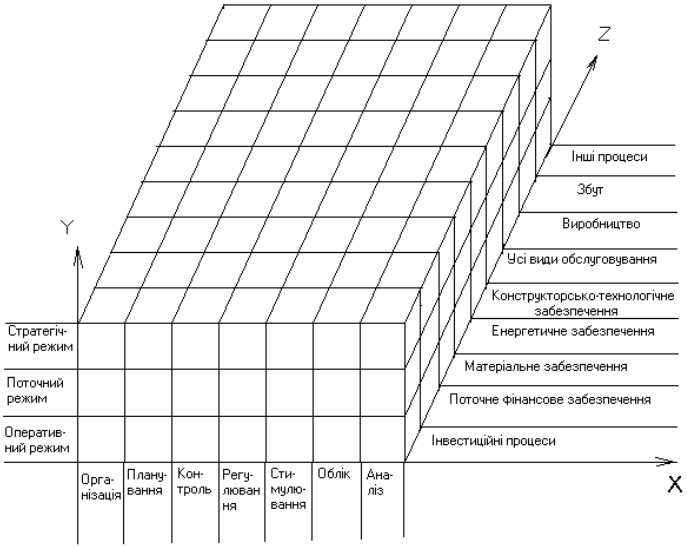


Рисунок 3.1 – Просторово-часова модель складу та взаємодії функцій управління економічними процесами підприємства

Модель переконливо свідчить про те, що в будь-якому разі процес управління здійснюється не взагалі, що сукупний процес складається з конкретних функцій управління конкретними групами процесів, нарешті, управління в цілому здійснюється в часі, тобто, в стратегічному, поточному і оперативному режимах.

Що стосується системи управління, то вона є цілісним утворенням і має параметри, змінні в просторі і в часі. На осі «x» представлено функції управління, на осі «y» – процес управління в часі, на осі «z» – об'єкти управління в просторі.

Ми поділяємо думку про те, що **система управління підприємством – цілісне утворення і має за мету реалізувати сукупність взаємопов'язаних у просторі і часі стратегічних, тактичних і оперативних цілей і програм в інтересах економічної безпеки підприємства**. При тому підкреслюється: реалізувати не окремі види управління з різними цілями, завданнями, ресурсами, як це мислять собі прихильники стратегічного управління [14], а сукупність загальних, актуальних для підприємства та його системи управління завдань.

У такому своєму значенні система управління повинна:

- виробити генеральну лінію поведінки підприємства в зовнішньому оточенні з таким розрахунком, щоб забезпечити, з однієї сторони, інтереси зовнішніх контрагентів, із другої, – сприятливі умови для діяльності його внутрішніх структур, які безпосередньо здійснюють господарські процеси і створюють ефективність діяльності;
- змістовно сформулювати і кількісно виразити стратегічні цілі ключових сфер діяльності та організаційних структур, які забезпечують одержання достатньої ефективності в теперішньому і нарощування потенціалу для розвитку в майбутньому;
- перевести стратегічні цілі в площину тактичних, поточних цілей і конкретних показників діяльності внутрішніх структур, а потім – у режим оперативної діяльності;
- здійснити необхідні і достатні організаційні, методичні й інші рішення в галузі техніки, економіки, соціальної сфери, котрі забезпечують запобігання зовнішніх і внутрішніх загроз усіх видів безпеки, зберігання стійкості, досягнення в кінцевому результаті цілей життєдіяльності [3].

Виходячи з таких принципово нових міркувань ми отримаємо додаткові можливості для того, щоб в подальшому виробляти рішення, які спрямовані наприклад, на формування облікової політики з чіткою управлінською орієнтацією.

Функції управління органічно між собою пов'язані, тому відокремлений їхній розгляд припустимий виключно на стадії теоретичного аналізу. Вони виконуються в певній логічній послідовності, що обумовлено змістом і стадійністю сукупного

управлінського процесу, його технологією.

На першій, початковій стадії змістовно сформульовані економічні цілі підприємства трансформуються в систему показників, які визначають спрямованість конкретної економічної діяльності. Дві функції здійснюються на цій стадії: економічний аналіз як комплекс робіт, пов'язаних з оцінкою одержаних результатів і виявленням резервів розвитку, та планування, що реалізує комплекс робіт із розробки кількісної економічної моделі бажаного стану економічних об'єктів. При тому функція аналізу починає та завершує управлінський цикл.

Функції контролю та обліку складають зміст другої стадії управлінського процесу. Створюється облікова інформація про процеси, котрі відбулися в об'єктах, порівнюються планові та фактичні показники, встановлюються відхилення, що знижують можливості або, навпаки, сприяють реалізації економічних цілей підприємства. З їх допомогою підтримується зворотній зв'язок між об'єктом і системою. На третій, заключній, стадії здійснюються функції регулювання та стимулювання [3].

Функції аналізу, планування, обліку, контролю, регулювання, стимулювання так чи інакше, у більшій чи меншій мірі, але обов'язково інтегруються й складають циклічний процес управління, який ілюструє рис. 3.2.

Але в дійсності не існує окремо функцій, що не пов'язані з об'єктом управління. Ланки управлінської діяльності є водночас результатом декількох процесів розподілу праці. Наприклад, функція планування процесу постачання – це результат взаємодії трьох принципів розподілу праці в управлінні промисловим виробництвом: за вертикаллю (підприємство, об'єднання), за часом (планування), за стадіями відтворення (постачання).

Саме функції управління, що показані на рис. 3.2, «накладаються» на кожну сферу діяльності підприємства – інвестиційну, постачальницьку, виробничу та інші, тобто на кожну підсистему сукупного об'єкту управління.

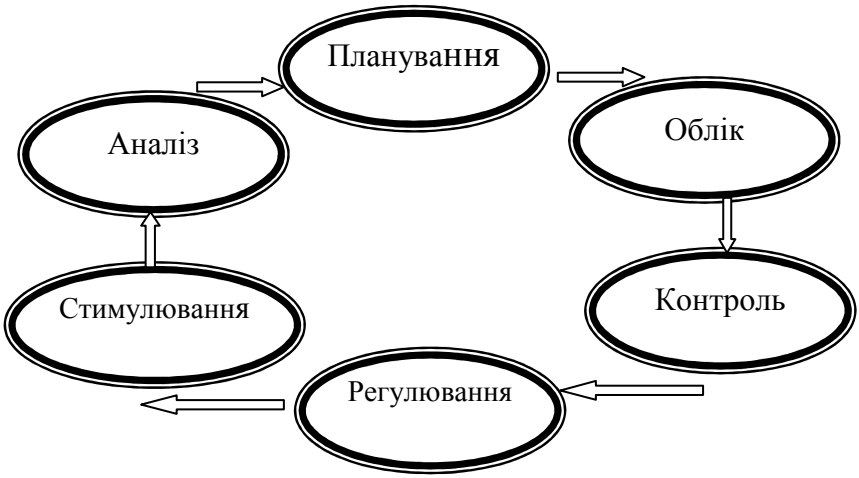


Рисунок 3.2 – Логіка взаємозв'язку функцій в управлінському циклі

Навіть поверхневий погляд дає підставу зробити такий висновок: **в управлінні економікою підприємства не існує взаємодії функцій взагалі, є взаємодія конкретних функцій планування, обліку, контролю, регулювання, стимулювання в сферах маркетингу та збуту, формування капіталу, постачання тощо, тобто немає управлінського циклу самого по собі, є цикл управління конкретними об'єктами, що здійснюється для досягнення ними певних конкретних цілей**.

Але багато десятиріч логіка взаємозв'язку функцій в циклічному процесі управління порушується, бо на великих і середніх підприємствах функції планування й обліку виконуються в окремих управлінських підрозділах, а це послаблює інформаційні зв'язки між двома основними функціями – плануванням та обліком – з усіма негативними наслідками для функцій контролю, регулювання, стимулювання, аналізу.

Саме тому у межах адміністративно-командної економіки колишнього СРСР склалася парадоксальна практика управління, коли, на думку групи авторів, не об'єкти та їх цілі визначали організацію планування, обліку, контролю, а навпаки, сама організаційна структура апарату, склад кадрів і інші в

принципі похідні від об'єктів і цілей фактори все більш впливали на вибір цілей, на їх інтерпретацію. Чітко проявляється, таким чином, небезпека не тільки самостійного «життя» окремих підрозділів управляючої системи («управління заради управління»), але й не менша небезпека підпорядкування цілей управління інтересам системи управління, небезпека, котру Н. Стефанов, К. Сімеонов, К. Костов і С. Качаунов визначають як «ігнорування об'єкту управління» [18].

Ми свідомо звертаємось до досліджень часів адміністративно-командної економіки, оскільки і тепер функції управління, зокрема, планування й обліку, організаційно часто розосереджені, а спроба покласти цьому шляхом, наприклад, впровадження управлінського обліку, так і не призвела до переконливих успіхів в даній сфері.

Так, традиційне організаційне розділення планування й обліку визначило наявність такої проблеми, як «самостійна» облікова політика, зміст і спрямованість якої нічого спільного не мають із завданням інтегрування функцій управління на окремих стадіях цілісного господарського процесу підприємства.

Отже, в силу власного розуміння місця в управлінні, у складі його функцій обліку взагалі та облікової політики зокрема, ми, як і наші попередники, бачимо **мету господарського обліку в створенні інформаційних можливостей для здійснення інших функцій управління та його взаємодії з ними.** З нашої точки зору два головних **завдання** постають перед обліком відповідно до цієї мети.

Перше – це створення інформаційних умов для здійснення функцій планування, контролю, аналізу. Вирішення даного завдання пов’язане з розвитком методології обліку і, на цій основі, розширенням складу і поглибленням змісту як його власної інформаційної моделі економічних об’єктів, так і моделей, що розробляються з її допомогою для планування, контролю, аналізу.

Друге завдання передбачає раціональне поєднання централізованого та децентралізованого підходів до розміщення облікового персоналу та створення на цій основі організаційних умов і можливостей для здійснення управлінського циклу в

центрах, де безпосередньо відбуваються господарські процеси та приймається пов'язані з ними рішення в оперативному та поточному режимах часу [4].

Облікова політика підприємства стосовно обрання організаційних форм обліку та вирішення інших важливих для підприємства питань, таких, як методика оцінювання активів та зобов'язань, нарахування амортизації, визначення строків корисного використання необоротних матеріальних активів тощо – всі ці та інші її складові не є прерогативою лише бухгалтерського обліку, вони мають, перш за все, загальноекономічне значення.

Виникає цілком логічне запитання: якщо підприємство в обов'язковому порядку формує облікова політика, то чи може його система управління цілеспрямовано функціонувати в умовах, коли не вироблено політику стосовно функцій планування, контролю, регулювання, стимулювання, аналізу коли серед усіх функцій управління переважне, навіть виключне місце надається в цьому функції обліку? Відповідь на нього, як нам здається, може бути тільки такою: ні, не може.

Із цього виникає друге, не менш логічне питання: чи існує об'єктивна необхідність виробляти для кожної з наведених функцій управління індивідуальну політику, стратегічну лінію поведінки? І в даному разі відповідь може бути теж тільки такою: ні, не існує.

Ні, тому що питання, котрі мають бути закладені в стратегію і тактику, тобто в політику, здійснення кожної функції управління, в більшій чи менший мірі, але неминуче будуть для них спільними, взаємопов'язаними. Як і варіанти, за допомогою котрих можна одержати бажані результати.

На підприємстві повинна бути вироблена загальна політика функціонування та розвитку системи управління, котру можна назвати плановою, обліковою, контрольною, стратегічною – без різниці, тому що справа не в назві, а в сутності, яка полягає в тім, щоб посилити динамізм і покращити якість функціонування всієї системи управління на основі взаємопроникнення функцій та доцільного інтегрування персоналу різної виробничо-функціональної спеціалізації, щоб посилити синергійний ефект системи.

Від того, як підприємство зорієнтує власну систему управління в складній економічній ситуації, котра багато в чому, а інколи в головному, визначається структурами зовнішнього середовища, яку лінію її поведінки воно обере, будуть залежати реальні економічні результати.

Термін «облікова політика» затвердився в нашій економічній практиці, тим паче, що управлінська політика так чи інакше, але в організаційному та інформаційному смислі буде обов'язково пов'язана з функцією обліку. Більш того, в невеликих підприємствах, де немає планово-економічного, фінансового, праці та заробітної плати та інших відділів, всі функції планування, обліку, контролю, аналізу, хоча і в обмеженому обсязі, але виконуються виключно бухгалтерією.

Тому доцільно зберегти для функції обліку термін саме в цьому звичному для всіх вигляді, проте, розглядати облікову політику як складову частину програми розвитку системи управління в її загальному, широкому значенні.

Стратегія системи управління розуміється нами як довгостроковий, якісний напрямок розвитку, можливо, навіть ідеологія здійснення суттєвих змін в усіх її підсистемах – організаційній структурі, функціях, кадрах, технічних засобах з метою досягнення нею бажаного стану.

На відміну від неї **обрана облікова політика для цілей управління являє собою програму дій, сукупність вироблених рішень, які конкретизують цей напрямок з точки зору змісту та спрямованості передбачених змін і заходів, котрі треба вжити для того, щоб зміни відбулися.**

Виходячи з такого розуміння відмінності програми від стратегії, всі розробки в напрямку створення управлінської облікової політики підприємства мають лежати у площині формування саме такої програми, що сприяє реалізації цілей та розвитку всієї системи управління.

Облікова політика підприємства, що охоплює питання переважно нормативного характеру, ніяк не визначає дійсні проблеми розвитку господарського обліку. Більш того, вона зовсім не пов'язана з інтересами системи управління і проблемами, які в ній існують. У такому вигляді облікова

політика виробляється сама для себе, а тому не є актуальною в широкому її значенні.

Проблема і мета її розв'язання полягають, таким чином, в тому, щоб переосмислити ідеологію облікової політики і підпорядкувати її цілям розвитку всієї системи управління та обліку, в тому числі.

Її частину складає підхід до формування політики, що являє собою «кінцевий продукт» осмислення та опрацювання попередніх, так би мовити, «базових» положень політики. Він передбачає вироблення принципів, на котрих програма має засновуватися, класифікацію і визначення проблемних питань як її складників, обґрунтування критеріїв, які доцільно використовувати для оцінювання можливих варіантів розв'язання проблем виходячи з їх відповідності цілям та принципам функціонування системи управління.

У виробленні підходу і полягає мета, ми робимо спробу відпрацювати питання, що його складають, принаймні, наблизитися до вирішення цього завдання.

Складність поставленого завдання у тому, що в сучасній літературі підхід до управлінської орієнтації облікової політики в її широкому значенні не тільки не розглядався, але навіть і не ставився. Щоправда, в публікаціях з проблем облікової політики окремі питання, пов'язані з її формуванням, розглянуто, проте в них йдеться, переважно, про облікові питання, більш того, виключно регламентовані на державному рівні. Тому все треба починати з системного підходу до вирішення проблеми.

На першому кроці вироблення підходу постає завдання обґрунтування принципів, яке має бути покладене в основу формування програми облікової політики.

У науковій літературі практично немає ніяких напрацювань стосовно принципів облікової політики, а деякі окремі погляди, що з нею пов'язані, розкривають вимоги, котрі перед нею ставляться. Зокрема, в роботі [1] автор вважає, що до облікової політики пред'являються вимоги:

- законності: обрані або розроблені методичні прийоми, способи та процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не повинні суперечити чинному законодавству;
- адекватності: облікова політика підприємства повинна

відповідати особливостям умов та специфіки його діяльності;

- ефективності: витрати на впровадження або розробку певного елементу облікової політики підприємства не повинні перевищувати ефекту від їх впровадження;

- єдності: облікова політика суб'єкта господарювання повинна бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій або підприємств. Це забезпечить можливості порівнювати та аналізувати її в межах корпорацій, холдингів, асоціацій;

- гласності: облікова політика повинна доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних.

Дотримання вимог законності та адекватності забезпечить достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; відсутність викривлень, пов'язаних з порушенням чинного законодавства; відповідність інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, конкретним умовам господарювання підприємства.

Дотримання вимог ефективності та адекватності визначає раціональність облікової політики підприємства. Єдність облікової політики підприємства для всіх його структурних підрозділів є основною умовою здійснення аналізу [1].

Неважко помітити, що ці вимоги аж ніяк не відповідають інтересам системи управління, вони з ними просто не пов'язані. В них йдеться про достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, запобігання викривленням інформації виключно внаслідок порушення чинного законодавства тощо.

Але, у нашому розумінні **облікова політика – це сукупність довготривалих заходів переважно стратегічного значення, що мають за мету суттєвий розвиток системи управління та забезпечення динамічного функціонування всіх її частин, у тому числі, обліку відповідно до чинного законодавства та змін, які відбуваються у зовнішньому середовищі.**

Програма такої облікової політики бачиться нам обов'язковою складовою частиною загальної програми реструктуризації, що може проводитися не тільки в економічно

нестабільних підприємствах, особливо тих, які знаходяться в стані банкрутства, але і у звичайних, стабільних умовах їх господарювання виходячи із превентивних намірів економічної безпеки.

Вважаємо, що розробці конкретної програми облікової політики повинно передувати вироблення принципів її формування, що мають визначити спрямованість політики, стратегічне бачення проблем і шляхів їх розв'язання.

Перш за все, в ній повинні знайти відображення дійсно актуальні, проблемні питання, існування яких гальмує процеси функціонування та розвитку системи і, за оцінками власників і найманих керівників підприємства, потребує розв'язання. Вони можуть бути різними за змістом, відношенням до окремих сфер діяльності та складових системи управління, тривалістю, широтою охоплення тощо. Вони також можуть ставитися та розв'язуватися у зв'язку з виробленням загальної програми реструктуризації підприємства в цілому, визначенням системи заходів, які треба здійснити для вдосконалення управлінської діяльності в стабільному режимі.

Отже, підхід до формування системи обліку та облікової політики, що націлений виключно на зовнішніх користувачів та формування фінансової звітності є обмеженим. Він не тільки не охоплює облік у цілому, але ніяк не передбачає посилення його зв’язку з функціями управління – планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання.

Облікова політика повинна розумітися в широкому дійсно політичному смислі в контексті загальних проблем і альтернативних можливостей систем управління виходячи з інтересів підприємства в цілому. Саме в такому напрямі знаходяться можливості вироблення та здійснення облікової політики в широкому, управлінському її розумінні.

Подальші дослідження проблеми пов’язані з визначенням принципів, на яких має формуватися облікова політика для цілей управління, обґрунтуванням загальної методики її вироблення, виділенням і обґрунтуванням актуальних питань варіантного характеру, опрацюванням складників методики формування політики. Надалі дослідження передбачають проведення теоретичного аналізу варіантів за

визначеними критеріями ефективності, з допомогою яких можна розв'язати певну проблему функціонування та розвитку системи управління підприємством.

Список використаної літератури

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 [Текст] / Тетяна Василівна Барановська. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 278 с.
2. Будович Ю.И. Экономическая теория и счетоведение о функциях управления, соотношении и взаимосвязи бухгалтерского учета с функциями управления [Текст] / Ю. И. Будович // Международный бухгалтерский учет . – 2015. – т. 18, вып.41(383). – С. 2–16.
3. Валуев Б. О некоторых концепциях, составляющих альтернативу целостной системе управления предприятием [Текст] / Б. Валуев // Экономист . – 2004. – №10. – С. 30-33.
4. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев . – М. : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
5. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств / Р. Я. Вейцман . – Одесса : Типография «Порядок» С. К. Цессарского, 1909. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.twirpx.com/file/2333000/
6. Герчикова И. Н. Менеджмент : Учебник для вузов / И. Н. Герчикова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://znanium.com/catalog.php
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/
8. Кузьмін О. Є. Основи менеджменту: Підручник. [Текст] / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник – К. : Академвидав, 2007. – 464 с.
9. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. [Текст] / М. И. Кутер – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы

и статистика, 2007. – 592 с.

10. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: Учебник. [Текст] / М. И. Кутер – Краснодар : Просвещение-ЮГ, 2012. – 512 с.

11. Лебедев К.Н. Децентрализация учетного процесса бухгалтерии как радикальный путь совершенствования учета на предприятии [Текст] / К. Н. Лебедев // Международный бухгалтерский учет . – 2015. – № 33. – С. 24 - 36.

12. Максимцов М.М. Менеджмент : Учебник для вузов [Текст] / М.М. Максимцов, А.В. Игнатьева, М.А. Комаров. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 2005. – 343 с.

13. Мескон М.Х., Альберт М, Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. [Текст] – М. : Дело, 1992. – 702 с.

14. Мильнер Б.З. Теория организации [Учебник] / Б.З Мильнер – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФА, 2002. – 480 с.

15. Синицына Т.А. Оценка эффективности системы управления промышленным предприятием – целевой подход : дис. ... канд. экон. наук : 08.06.01 [Текст] / Татьяна Арнольдовна Синицына. – Одесса, 2004. – 211 с.

16. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [Учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

17. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета : Монография [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

18. Стефанов Н. Программно-целевой подход в управлении. Теория и практика [пер. с болг.] [Текст] / Н. Стефанов, К. Симеонова, К. Костов, С. Качаунов. – М. : Прогресс, 1975. – 200 с.

19. Шегда А. В. Менеджмент : Підручник [Текст] / А.В. Шегда. – Київ : Знання, 2004. – 687 с.

20. Шурупов Г.В. Механизм управления материальным обеспечением деятельности промышленных предприятий : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 [Текст] / Георгий Викторович Шурупов. – Одесский гос. экономический ун-т, 2004. – 203 с.

3.2. Стан та перспективи розвитку інформаційного забезпечення управління на різних рівнях

Історії становлення та розвитку бухгалтерського обліку відомо багато концепцій. Враховуючи значну кількість напрямів і концепцій розвитку бухгалтерського обліку, що представлені у наукових працях, появу його нових видів і способів реалізації у практичній діяльності суб'єктів господарювання є можливим стверджувати, що відбувається процес становлення нових концепцій, що визначає розвиток бухгалтерського обліку як науки.

Досліджуючи розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку, як окремого економічного інституту, можна зробити висновок про їх відповідність розвитку суспільних соціально-економічних відносин та господарюючих суб'єктів як окремої інституційної одиниці. Дослідження тенденцій розвитку бухгалтерського обліку на кожному етапі дозволяє з'ясувати існуючі проблеми та недоліки у функціонуванні облікових систем (фінансової, стратегічної, управлінської) та сформулювати подальші напрями і перспективи їх розвитку, що забезпечить відповідність облікової теорії сучасним вимогам бухгалтерської та управлінської практики.

На різних етапах розвитку суспільства бухгалтерський облік мав враховувати його особливості та відповідати управлінським запитам, що формувало його мету, завдання. Наприклад, за адміністративно-командної економіки метою обліку було відображення виконання плану [1]. Основним завданням функціонування системи бухгалтерського обліку при цьому - реалізація контрольної функції (контроль за збереженням державної власності, виконанням плану, цільовим використанням бюджетних коштів) [2].

При розбудові економіки на ринкових засадах домінуючою функцією стає інформаційна та відбувається зміна внутрішнього її змісту (державні органи контролюють не виконання планів, а дотримання податкового законодавства), а метою ведення бухгалтерського обліку – надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої

інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Глобалізація економічних відносин, що характеризує економічне і соціальне середовище сьогодення, зумовлює зростання потреби в належному інформаційному забезпеченні для планування, контролю і прийняття ефективних управлінських рішень як на мікро так і на макрорівнях.

На кінець XX століття базовою стала **концепція трактування бухгалтерського обліку як складової** системи більш високого порядку – **системи управління**. На підтвердження цього висуваються такі аргументи: облік є засобом відображення процесів виробничої, господарської та фінансової діяльності різних ланок економіки; облік є самостійним видом діяльності; облік слугує основою для здійснення управління в цілому, що витікає із його взаємозв'язку з іншими функціями (планування, контролю, аналізу); мета обліку співпадає із загальною метою управління [2].

При цьому облік можна розглядати як окрему систему із своїми завданнями та функціями. Як самостійна, окремо функціонуюча система, бухгалтерський облік здійснює виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [3]. Для бухгалтерського обліку, як складної соціально - обумовленої системи, мета завдається зовні і змінюється і розвивається відповідно з тенденціями розвитку системи вищого порядку (системи управління). Тенденції розвитку системи управління, ускладнення його механізмів, виникнення якісно нових суб'єктів і об'єктів в умовах ринку, зумовили необхідність розширення кола завдань обліку і відповідно еволюцію його функцій в напрямку задоволення цільових запитів управління на різних рівнях [4].

Облік, як складова системи управління та одночасно окремо функціонуюча система повинен органічно співіснувати з іншою системою – окремим суб'єктом господарювання. Якщо розглядати підприємство як кібернетичну систему (а саме такі підходи зустрічаються останнім часом серед науковців), то у

межах підприємства розрізняють керуючу та керовану системи (підсистеми). У такому випадку управління в найбільш загальній формі трактується як цілеспрямований вплив керуючої системи на керовану з метою досягнення встановлених завдань. **Роль бухгалтерського обліку** у цій системі – **інформаційне забезпечення керуючої підсистеми для прийняття управлінських рішень щодо впливу на керовану підсистему**.

Система управління реалізується через функції. Французький науковець Анрі Файоль першим виокремив функції управління. За А. Файолем їх є п'ять: передбачення, організація, розпорядження, координація, контроль. [5].

Серед інших, на сьогодні домінуючим є процесний підхід до трактування управління. Відповідно до нього, управління розглядається крізь призму реалізації сукупності функцій (процесів), спрямованих на формування та досягнення цілей господарюючих структур. До таких функцій відносять планування, організацію, мотивацію та контроль. При цьому реалізація всіх функцій управління неможлива без обміну інформацією та прийняття рішень. Одним з основних джерел інформації на підприємствах є бухгалтерський облік, а отже, і такий підхід до визначення управління визнає бухгалтерський облік як інформаційну базу системи управління та її складову. У системі управління підприємством бухгалтерський облік реалізуючи свої функції, що дозволяє усувати інформаційні бар'єри між керуючою та керованою система, а головне раціоналізувати процес прийняття управлінських рішень. Проведений аналіз існуючих концепцій управління дозволив зробити висновок про відведення абсолютно всіма наріжного місця обліку у системі управління. Проте, мають місце **альтернативні підходи**:

- трактування обліку, як підсистеми нижчого порядку, що лише інформаційно забезпечує систему управління;

- відведення обліку активної ролі та його розгляд як самостійної однопланової системи.

Таким чином, загально відомо, що існування і розвиток суб'єктів господарювання неможливі без інформації, необхідної для виконання функцій управління. З метою забезпечення обміну інформацією між елементами системи управління, а

також між самою системою управління та зовнішнім середовищем створюється інформаційна система, основу якої складає інформаційна підсистема обліку. При цьому проектування інформаційної системи має відбуватися з огляду на забезпечення потреб користувачів, що приймають рішення на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях управління.

Значну увагу проблематиці формування облікової інформаційної системи приділяли такі вчені як Алборов Р.А. [6], Голов С.Ф. [7], Кірейцев Г.Г. [8], В. Литвиненко, [9], Палій В.Ф. [10], Пушкар М. С. [11], Соколов Я.В. [12], Широбоков В.Г. [2]. Місце та роль підсистеми бухгалтерського обліку як складової системи управління розглядали Савченко В.М, Кононенко Л.В., Крячко В.Г. [13]. Глобалізаційні процеси у соціумі поставили нові задачі перед управлінням процесами економічного відтворення і обумовили потреби більш повного використання можливостей всіх галузей економічної науки, у тому числі й обліку, який використовується в управлінні недостатньо.

У процесі управління циркулює інформація різного типу: економічна, технічна, технологічна, соціально-економічна, науково-технічна. Інформаційна система підприємства об'єднує всю сукупність такої інформації. Найбільш важливою складовою частиною всієї інформаційної сукупності підприємства є економічна інформація, оскільки саме вона характеризує факти господарського життя підприємства, що відбуваються як усередині нього, так і в зовнішньому середовищі, дозволяючи здійснювати процес управління.

Економічна інформаційна система представлена підсистемами (планування, обліку, аналізу та контролю), що обумовлено можливістю виділити сукупність взаємопов'язаних елементів, які виконують відносно незалежні функції, але спрямовані на досягнення загальних цілей першої. Система через підсистеми покликана забезпечувати своєчасною, прогнозною, достовірною, доступною, доречною, комплексною та порівняною інформацію. У свою чергу, у структурі економічної інформації важливе місце належить інформації бухгалтерського обліку, яка займає переважаючу частку всієї економічної інформації.

Маючи власні цілі функціонування, проблеми та характеристики, облік може бути відокремлений від інших інформаційних підсистем, проте у межах загальної інформаційної системи управління облік є органічною складовою. У науковій літературі із облікової проблематики сформувалось два діаметрально протилежних підходи щодо тенденції еволюції бухгалтерського обліку: перший зводиться до того, що напрямок еволюції обліку – це є інтеграція; другий – диференціація. Більш вдалою, на думку В.М. Савченко є концепція, яка заперечує формування бухгалтерської інформаційної системи, як механічного сумування її складових, але і не абсолютизує цілісність системи в контексті виокремлення її підсистем: фінансової та управлінської [4].

Розподілення бухгалтерського обліку на дві відносно самостійні підсистеми: фінансову та управлінську бухгалтерію є об'єктивним. Фінансовий облік повинен забезпечити потреби в обліковій інформації більш широкого кола користувачів, при цьому не допустити розголошення комерційної таємниці організації. Управлінський облік використовується тільки в системі менеджменту організації і носить конфіденційний характер. Його завдання – задоволення інформаційних потреб керівництва при прийнятті управлінських рішень та контролі за його виконанням [2].

За своєю суттю бухгалтерський облік є сумісно-розділеною високоінтелектуальною управлінською працею, спрямованою на пізнання відображуваних умов, процесів та результатів діяльності з метою досягнення запроектованого рівня управління ними [9].

Характеризуючи облік як складову інформаційної системи необхідно розглядати його синтаксис, семантику та прагматику. В. Ф. Палій та Я. В. Соколов зіставляють бухгалтерський облік як науку з синтаксисом та семантикою фактів господарського життя, а бухгалтерський облік як практичну діяльність – як прагматику [14]. Синтаксис, семантику та прагматику бухгалтерського обліку необхідно враховувати для досягнення ефективності комунікацій між керуючою та керованою системами у процесі управління.

Щодо облікової інформації, існує поняття релевантності,

яка для облікової інформації проявляється у:

- цільовій релевантності;
- семантичній релевантності;
- релевантності рішень.

Цільова релевантність відображає зв'язок між інформацією та досягненням цілей користувача, семантична релевантність відображає розуміння користувачем змісту отримуваної інформації, релевантність рішень відображає корисність інформації при прийнятті рішень. Зарубіжні фахівці релевантність пов'язують із реалізацією функцій передбачуваності, зворотного зв'язку та своєчасності. Передбачуваність облікової інформації проявляється у забезпеченні:

1) здійснення управлінських прогнозів (пряме прогнозування);

2) минулими даними (опосередковане прогнозування);

3) даними, зміни яких передують змінам прогнозних подій (ключові показники);

4) даними, що можуть використовуватися для прогнозу інших даних (підтверджуючі дані).

Система управління має дві підсистеми: об'єкт – підприємство та суб'єкт – різні рівні управління. Ці підсистеми мають різний зміст відносно рівнів управління, а саме управління на рівні внутрішніх підрозділів підприємств; управління на рівні підприємства; управління на рівні регіону, управління на рівні галузі [13]. У сучасних умовах формування системи бухгалтерського обліку як функції управління необхідно вирішити такі основні проблеми на різних рівнях управління (рис. 3.3).

В межах інформаційної системи управління бухгалтерським обліком продукується інформація, що дозволяє приймати різні управлінські рішення. Найбільш поширеним є розуміння управлінського рішення як результат творчого цілеспрямованого аналізу проблемної ситуації, вибору шляхів, методів і засобів її вирішення у відповідності з ціллю системи менеджменту або як результат вибору суб'єктом управління способу дій, спрямованих на вирішення поставленого завдання в існуючій чи спроектованій ситуації.

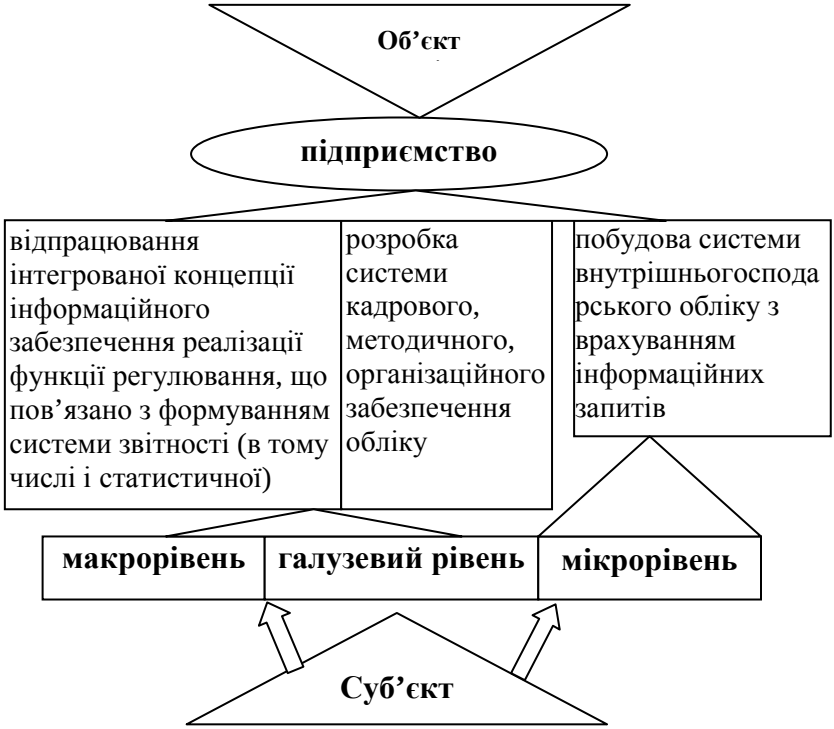


Рисунок 3.3 – Структура системи управління підприємством та завдання організації обліку на різних рівнях управління

Джерело: побудовано за матеріалами [13]

Управлінські рішення класифікують за різними ознаками, зокрема, за функціональним призначенням (планові, організаційні, регулюючі, активізуючи, контрольні), характером дій (директивні, нормативні, методичні, рекомендаційні, дозволяючі, орієнтуючі), часом дії (стратегічні, тактичні, оперативні), напрямом впливу (внутрішні, зовнішні), широтою охоплення (загальні, спеціальні), суб'єктом управління (рішення державних, господарських, підприємницьких органів і громадських організацій) та інші. [15].

Бухгалтерський облік, як система, що здійснює

інформаційне забезпечення управління, найбільш тісно пов'язана з прийняттям стратегічних, тактичних та оперативних рішень.

Стратегічні рішення визначають основні напрями розвитку підприємства, вони приймаються вищою ланкою управління, а тактичні – способи їх виконання. Оперативні рішення забезпечують вирішення проблем сьогодення.

Різні типи рішень мають різну ступінь невизначеності середовища, в умовах якого вони приймаються:

- оперативні - незначний ступінь;
- тактичні – середній ступінь;
- стратегічні – високий ступінь.

Відповідно ці рішення потребують різної інформації, що формується у системі бухгалтерського обліку. Основним завданням бухгалтерського обліку у цьому зв'язку, як частини інформаційної системи підприємства, є зниження рівня невизначеності для кожного типу управлінських рішень:

- від невизначеності до максимально можливого її зниження для стратегічних рішень (зменшення рівня невизначеності);
- від більшого до меншого ступеня невизначеності для тактичних рішень (зменшення рівня ризику);
- мінімізація для оперативних рішень (нівелювання ризику) [16].

Система бухгалтерського обліку здатна забезпечити процес управління інформацією не тільки оперативного і тактичного характеру, а й стратегічного. Забезпечуючи різні ієрархічні рівні управління відповідною інформацією, бухгалтерський облік сприяє раціоналізації процесу управління взагалі. Сьогодні система бухгалтерського обліку недостатньою мірою продукує інформацію для стратегічного менеджменту. Існує необхідність вдосконалення системи бухгалтерського обліку в напрямку забезпечення інформацією всіх рівнів управління для прийняття відповідних рішень.

Факти господарського життя, що призводять до зміни у структурі господарських засобів та джерелах їх утворення ідентифікуються в систему бухгалтерського обліку як господарські операції, в якій вони реєструються,

систематизуються, групуються та узагальнюються. Таким чином, формується масив обліково-економічної інформації, яка використовується керованою системою як інформаційне джерело при прийнятті управлінських рішень.

Ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку (ефективність організації та ведення бухгалтерського обліку) забезпечується шляхом налагодження інформаційних зв'язків між підсистемами та рівнями управління та виражається у задоволенні інформаційних запитів управлінського персоналу (керуючої системи).

Зважаючи на різні інформаційні запити, зокрема, зовнішніх та внутрішніх користувачів, у системі бухгалтерського обліку виділяються дві складові: система фінансового обліку та система управлінського обліку. Формування та надання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень є пріоритетом управлінського обліку. Для оцінки стану організації управлінського обліку та реалізації управлінської функції обліку методом анкетування було досліджено ряд підприємств Кіровоградської області, що функціонують у різних галузях економіки. За результатами дослідження виявлено, що переважаюча інтегрована система бухгалтерського обліку, яка є на сьогодні доцільною. Ведення управлінського обліку як відокремленої системи у досліджених підприємствах не спостерігається, а функція інформаційного забезпечення управління реалізується безпосередньо в системі фінансового обліку з необхідністю поглибленої аналітики за умови не організації виокремленого управлінського обліку, а функціонування єдиних обліково-аналітичних служб.

Таким чином, **система бухгалтерського обліку в системі управління підприємством виконує функцію забезпечення управлінського персоналу усіх рівнів управління, сформованою відповідно до єдиних методологічних засад, аналітичною та узагальненою інформацією, необхідною для поточного та стратегічного планування, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень з метою досягнення визначених цілей господарської діяльності підприємства.**

В сучасних умовах все більшої актуальності набирають проблеми соціальної та екологічної безпеки, які мають

вирішуватися на всіх рівнях: від загальнодержавного до кожного окремого суб'єкта господарювання. З боку держави передбачається нормотворча, контрольна діяльність та фінансування бюджетного і стратегічного секторів. На рівні підприємств вирішення проблем екологічної та соціальної безпеки проявляється у витрачанні ресурсів (тобто понесенні витрат) на відновлення і охорону довкілля, соціальне забезпечення, що передбачає необхідність відображення їх в бухгалтерському обліку. Тобто, в умовах глобалізації економіки значно розширилися об'єкти управління, з'явилися нові, зокрема, екологічні та соціальні витрати, які потребують належного рівня інформаційного забезпечення, що в свою чергу ставить нові завдання та обумовлює появу і розвиток нової концепції бухгалтерського обліку – концепції бухгалтерського обліку сталого розвитку, яка не заперечує провідну роль обліку в інформаційному забезпеченні управління, а навпаки, підкреслює її в сучасних умовах глобалізації економіки та суспільства.

Посилення уваги до екологічних і соціальних проблем спричиняє зростання попиту на інформацію, що характеризує стан природного довкілля і дію на неї людського суспільства. Інформація, що є основою наукового пізнання і практичної діяльності, відіграє важливу роль у вирішенні суспільством різноманітних екологічних і соціальних проблем [17, с. 85].

Система управління має відповідати концепції перспектив та цілей розвитку 21 століття в умовах глобалізації, які визначені у прийнятій на міжнародному рівні концепції сталого розвитку, що має позначитися і на обліку. **Бухгалтерський облік сталого розвитку** визначають як **різновид бухгалтерського обліку, в якому розглядається діяльність та її варіації; реєстрація, аналіз операцій та звітність; екологічно обумовлені фінансові наслідки та екологічні наслідки певної економічної системи** [18].

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) визначає бухгалтерський облік сталого розвитку як «...управління екологічними та економічними показниками за допомогою розроблення та впровадження відповідних систем і методів бухгалтерського обліку, пов'язаних з навколишнім

середовищем. Це може включати звітність і аудит в деяких компаніях, а облік управління природокористуванням зазвичай включає калькуляцію життєвого циклу, повний облік витрат, оцінку переваг і стратегічне планування для управління навколишнім середовищем» [19].

Бухгалтерський облік сталого розвитку є поєднанням вартісного і натурального обліку, а за необхідністю результатом інтеграції екологічних, соціальних та фінансових складових діяльності. О.Г. Сокіл пропонує дефініцію бухгалтерського обліку сталого розвитку як загальної категорії, що включає в себе як монетарний бухгалтерський облік сталого розвитку (МБОСР), так і натуральний бухгалтерський облік сталого розвитку (НБОСР) [17, с. 90].

Монетарний бухгалтерський облік сталого розвитку включає в себе стандартизовану систему фінансового та управлінського обліку, що вартісно вимірює взаємодію екологічного середовища, соціуму та підприємства. Монетарний бухгалтерський облік сталого розвитку – це система обліку результатів господарської діяльності у грошовому виразі, пов'язаної з навколишнім і соціальним середовищем. Він є інструментом стратегічного й оперативного планування, забезпечення основи для прийняття рішень, є засобом досягнення бажаних цілей або задач, і виступає в якості засобом контролю та звітності.

Натуральний бухгалтерський облік сталого розвитку теж виступає інформаційним інструментом для прийняття внутрішніх управлінських рішень, але основна увага тут приділяється екологічному та соціальному впливу компанії на навколишнє середовище, вираженого в фізичних одиницях.

Інструменти натурального бухгалтерського обліку сталого розвитку призначені для збору інформації про екологічні та соціальні наслідки в фізичних одиницях в основному для внутрішнього використання керівництвом [17].

Характеристика натурального бухгалтерського обліку сталого розвитку, як складової системи управління та його функції наведені на рис. 3.4.

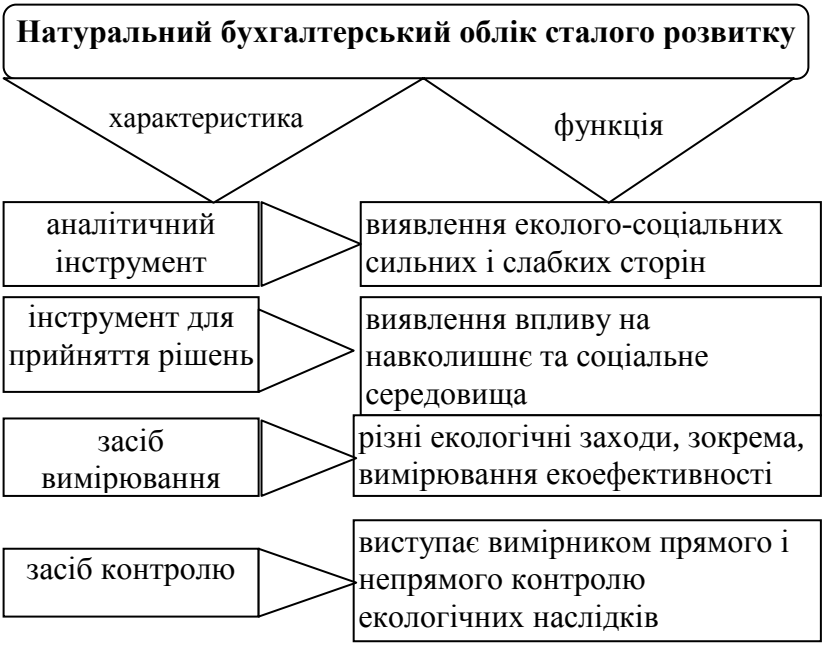


Рисунок 3.4 - Натуральний бухгалтерський облік сталого розвитку у системі управління

Джерело: побудовано за матеріалами [17]

Крім наведених на рис. 1 характеристик, натуральний бухгалтерський облік сталого розвитку являється каталізатором, що забезпечує активну позицію для внутрішньої і зовнішньої комунікації та засобом досягнення та сприяння сталому розвитку суспільства в цілому [17].

О.Г. Сокіл зазначає, що традиційний облік відрізняється від соціально-екологічного, перш за все, об'єктами обліку та колом користувачів. Об'єктом обліку сталого розвитку є екологічні та соціальні наслідки, тоді як традиційного обліку – грошові, а екологічна інформація потрібна для різних цілей ширшого кола зацікавлених сторін, ніж грошова інформація [17].

Певний час у колах вчених економістів панувала думка, що бухгалтерський облік лише постачає інформацією управління, тобто йому надавалась пасивна роль у цій системі.

На думку Широбокова В.Г., з якою ми цілком погоджуємося, такий підхід не повною мірою відображає роль обліку в системі управління, облік досить активно впливає на зовнішнє середовище (рис.3.5).

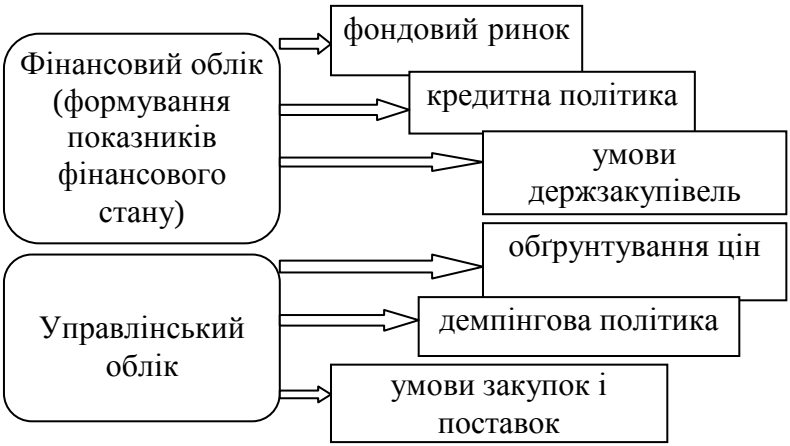


Рисунок 3.5 – Активний вплив обліку на зовнішнє середовище

Джерело: побудовано за матеріалами [2]

Як аргументи щодо **активної ролі обліку в системі управління** Широбоков В.Г. наводить наступне:

- на окремих стадіях управлінського циклу суб'єкт управління впливає на об'єкт управління. При цьому облікова система прямо впливає на об'єкт управління через комунікаційно-інформаційні зв'язки з функціями планування, регулювання і організації;

- прямий вплив на об'єкт управління облік здійснює шляхом формування командної інформації в розпорядчих та комбінованих документах;

- факт ведення облікового спостереження є одним із видів соціально-психологічного впливу на конкретних виконавців та колективи людей [2].

Враховуючи складну та нестабільну ситуацію в економіці країни, вважаємо, що на сьогодні надважливо створювати гнучку систему обліку, яка б задовольняла запити

управління суб'єктів різних організаційно-правових форм господарювання, розмірів, галузей та могла реагувати на зміни податкового законодавства, розвитку інформаційних технологій, зміни стратегій і тактики прийняття управлінських рішень.

Дослідження регіонального аспекту стану інформаційного забезпечення управління по Кіровоградській області привело до висновку про необхідність активізації базових функцій та спрямування обліку на реалізацію цільової функції – інформаційне забезпечення управління розвитку бізнесу та регіону.

Список використаної літератури

1. Турищева Т.Б. Теория бухгалтерского учета : учебник для бакалавров / Т. Б. Турищева. – М. : Юрайт, 2015. – 307 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://stud.com.ua/23803/audit_ta_buhoblik/oblik_sotsializmi_1930_1990

2. Широбоков В.Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве: концептуальные подходы, теория и практика: дис. … доктора экон. наук : 08.00.12 / Широбоков Владимир Григорьевич. – Воронеж -2002. – 499 с.

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. №3614-VI). [Електронний ресурс] — режим доступу.: http://zakon2.rada.gov.ua /laws/show/996-14

4. Савченко В.М. Функції бухгалтерського обліку / Віра Савченко // Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: Тези доповідей на міжнародній науково-практичній конференції 19 травня 2006 р., м. Київ – К. : КНЕУ, 2006. – С. 55-56.

5. Файоль А. Управление – это наука и искусство / А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд. – М. : Республика, 1992. – 352 с.

6. Алборов Р.А. Развитие учета и контроля в системе управления сельскохозяйственным производством: автореф.

дис… д.э.н.: 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика, Казань 2004.

7. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.

8. Кірейцев Г.Г., Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України // «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» II Міжнародна науково-практична конференція (Київ, 19-20 жовт. 2006 р.) / ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН С. 9-18

9. Кірейцев Г.Г. Вплив глобалізації економіки на розвиток системи обліку в Україні / Григорій Кірейцев, Володимир Литвиненко, Ніна Мавріна // Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку. – 2014. - № 4. – С. 47-53.

10. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации : монография [Текст] / В. Ф. Палий. – М. : Финансы, 1975. – 160 с.

11. Пушкар М. С. Фінансовий облік: Підручник. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. - 628 с.

12. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета : Монография [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

13. Савченко В.М. Система бухгалтерського обліку як складова системи управління / Віра Савченко, Леся Кононенко, Валентина Крячко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. Вип. 18.ч. II – Кіровоград: КНТУ, 2010. – С. 27-33.

14. Палий В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета : монография [Текст] / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.

15. Финансовый менеджмент. Полный курс. В 2-х т. / Бригхем Ю., Гапенски Л. СПб. : Экономическая школа, 1997. – Т.1. – 497с. ; Т.2. – 669с.

16. Кушніренко Д.І. Місце бухгалтерського обліку в інформаційній системі підприємства / Дмитро Кушніренко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2012. [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: http://economic-vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=1280

17. Сокіл О.Г. Концепція бухгалтерського обліку сталого розвитку [Текст] / О. Сокіл // Облік і фінанси. – 2017. - №1 (75). – С. 85-92.

18. Schaltegger, S. & Burritt, R. Contemporary Environmental Accounting [Text]. – London : Greenleaf, 2000. – 63 p., c. 25.

19. Environmental Management in Organizations. The Role of Management Accounting, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants [Текст], 1998, Study #6, New York : March. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ifac.org/publications-resources/international-guidance-document-environmental-management-accounting

3.3. Сучасні проблеми та перспективи застосування П(С)БО 26 «Виплати працівникам»

За умов, коли діюча тарифна система оплати праці втрачає своє значення, система соціального партнерства не набула відповідного поширення, а механізм узгодження попиту і пропозиції на ринку праці практично відсутній, зростає роль держави у регулюванні оплати праці і доходів населення. Забезпечення якості регулювання та управління оплатою праці на пряму залежить від якості організації обліку і повноти облікової моделі. Організація обліку праці та її оплати забезпечує інформацію про використання робочого часу, продуктивність праці, виплати працівникам та інші показники для управління. Вона дає можливість здійснювати контроль та аналіз такого складного об’єкта управління як соціально-трудові відносини на підприємстві.

У фінансовому обліку розкриття інформації щодо виплат працівникам підприємства за міжнародними стандартами регулюється МСБО 19 «Виплати працівникам» [1], а за національними стандартами однойменним П(С)БО 26 [2]. Ці стандарти є дуже близькими за змістом, що сприяє уніфікації обліку розрахунків з оплати праці. Не дивлячись на те, що національне положення введено в дію ще у 2004 році на практиці існують суттєві проблеми з його освоєнням, що

показало обстеження облікової практики підприємств Кіровоградського регіону. У П(С)БО 26 «Виплати працівникам» інформація представлена у більш стислому вигляді. Якщо міжнародний стандарт містить 161 пункт, то національний лише 34. Таке скорочення, на думку фахівців, не завжди полегшує роботу бухгалтерів, адже все, що не описано в стандарті можна тлумачити по-різному, що може в подальшому призвести до неоднозначності обліку та виникнення помилок [3].

Практичне застосування П(С)БО 26 «Виплати працівникам» гальмує те, що стандарт поряд із звичними витратами на оплату праці для українських підприємств включає такі як виплати після закінчення трудової діяльності за програмами з визначеною виплатою, а також виплати, що здійснюються в порядку використання прибутку та трансформації відносин власності. Останні у вітчизняному обліку становлять окремий обліковий об'єкт відмінний від обліку праці та її оплати.

Не сприяє застосуванню П(С)БО 26 «Виплати працівникам» у обліковій практиці і неузгодженість термінології, яка використовується при трактуванні окремих видів виплат у П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та інших нормативних документах, що регламентують працю та її оплату в Україні [4, 5, 6].

З огляду вищезазначеного **важливого значення для побудови обліку виплат працівникам набуває ідентифікація виплат з врахуванням їх класифікації**, що визначена діючим законодавством. На рисунку 3.6 наведено класифікацію виплат працівникам згідно П(С)БО 26, їх склад та облікове визнання. Як видно з рисунку лише перша група «поточні виплати» ідентифікується з витратами на оплату праці згідно з іншими чинними нормативними актами в сфері оплати праці, зокрема з законом України «Про оплату праці».

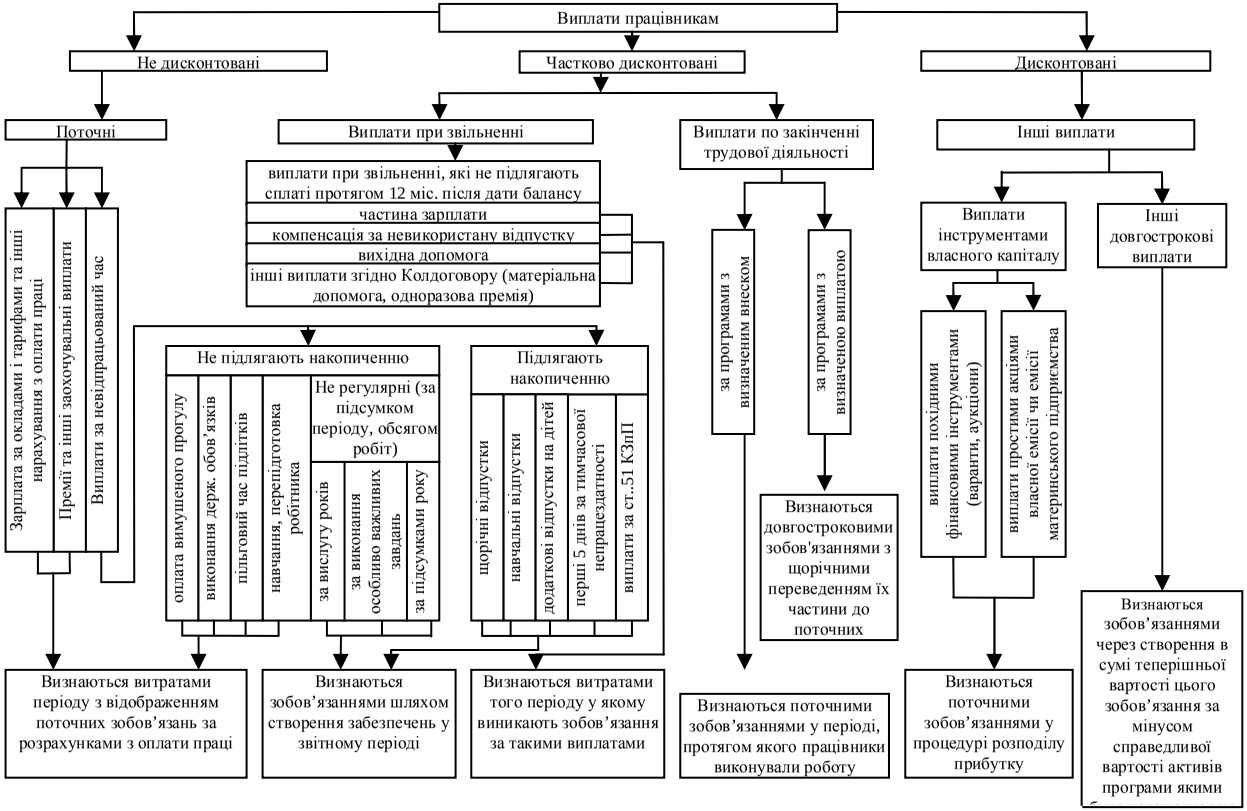


Рисунок 3 .6 – Класифікація виплат працівникам та їх облікове визнання за П(С)БО 26 «Виплати працівникам»

Джерело: складено за [15]

Наведена схема має принципове значення для побудови обліку відповідних видів виплат, оскільки є передумовою побудови системи рахунків та оцінки виплат при відображенні їх в поточному обліку. Так, оцінка виплат працівникам може проводитися із застосуванням поточної собівартості, що визначається сумою недисконтованих грошових коштів або їх еквівалентів, які були б необхідні для погашення зобов'язання щодо виплат працівникам в процесі звичайної господарської діяльності. За такою оцінкою відображаються в обліку поточні виплати працівникам.

Для довгострокових виплат застосовується оцінка за теперішньою вартістю, що визначається як дисконтована вартість майбутніх чистих грошових платежів, які, як очікується, необхідні для погашення зобов'язання щодо виплат працівникам в ході звичайної господарської діяльності. Доведення початкової вартості виплат до рівня теперішньої вартості здійснюється шляхом проведення актуарних розрахунків. Так оцінюються виплати по закінченні трудової діяльності, зокрема за програмами пенсійного забезпечення.

Поряд з цим питання оцінки виплат вимагає достовірного визначення моменту її проведення. Оскільки зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу трактуються як забезпечення, виплати, що підлягають накопиченню, розкриватимуться в обліку у складі забезпечень, а інші – у складі зобов'язань.

Оцінка інших довгострокових виплат працівникам, як правило, не має такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. Тому за цими виплатами застосовується простіший метод обліку.

Виплати при звільненні виділено в окрему групу, хоча вони, як правило, не значні. Таке відокремлення виправдано тим, що вони суттєво відрізняються від інших виплат, оскільки подія, що приводить до виникнення зобов'язання - це звільнення працівника, а не надання ним послуг як за іншими видами виплат.

З огляду різного підходу до оцінки та визнання важливо правильно ідентифікувати виплати працівникам. При цьому необхідно враховувати:

- ступінь невизначеності та можливості накопичення витрат (накопичувані та не накопичувані виплати);
- термін виникнення зобов'язань по виплатам та їх погашення (довгострокові та поточні виплати, дисконтовані та недисконтовані виплати);
- події, що призводять до виникнення виплат (надання послуг та звільнення в процесі трудових відносин, виплат в процесі трансформації власності).

Внутрішні регламенти, що регулюють трудові відносини на підприємстві повинні чітко визначати перелік, склад та умови виплат працівникам з врахуванням їх ідентифікації, що подана у національних стандартах та інших нормативних документах. Проведені обстеження показали, що **сьогодні на більшості підприємств відсутні положення про оплату праці, матеріальне стимулювання, розподіл прибутку.** Як справедливо зазначає А. Колот, неефективною є і колективно-договірна система регулювання оплати праці. Положення колективних угод та договорів нагадують більше протоколи про наміри, аніж конкретні зобов'язання сторін [7].

При всій їх схожості міжнародний та національний стандарти, що регламентують виплати працівникам мають відмінності. Так міжнародний стандарт стосується виплат, які реалізують виключно трудові відносини. В той час національний стандарт включає окрім останніх ще й виплати, що здійснюються в порядку трансформування власності. Зокрема, **національний стандарт на відміну від міжнародного у складі виплат працівникам передбачає таку позицію, як виплати інструментами власного капіталу.**

МСБО 19 «Виплати працівникам» передбачає (рис. 3.7), що наряду з такими виплатами як заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, короткострокові виплати працівникам включають участь у прибутку [1, п.8]. При цьому якщо такі виплати, пов'язані з участю в прибутку та преміюванням, не підлягають оплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати є іншими довгостроковими виплатами працівникам [1, п.22].

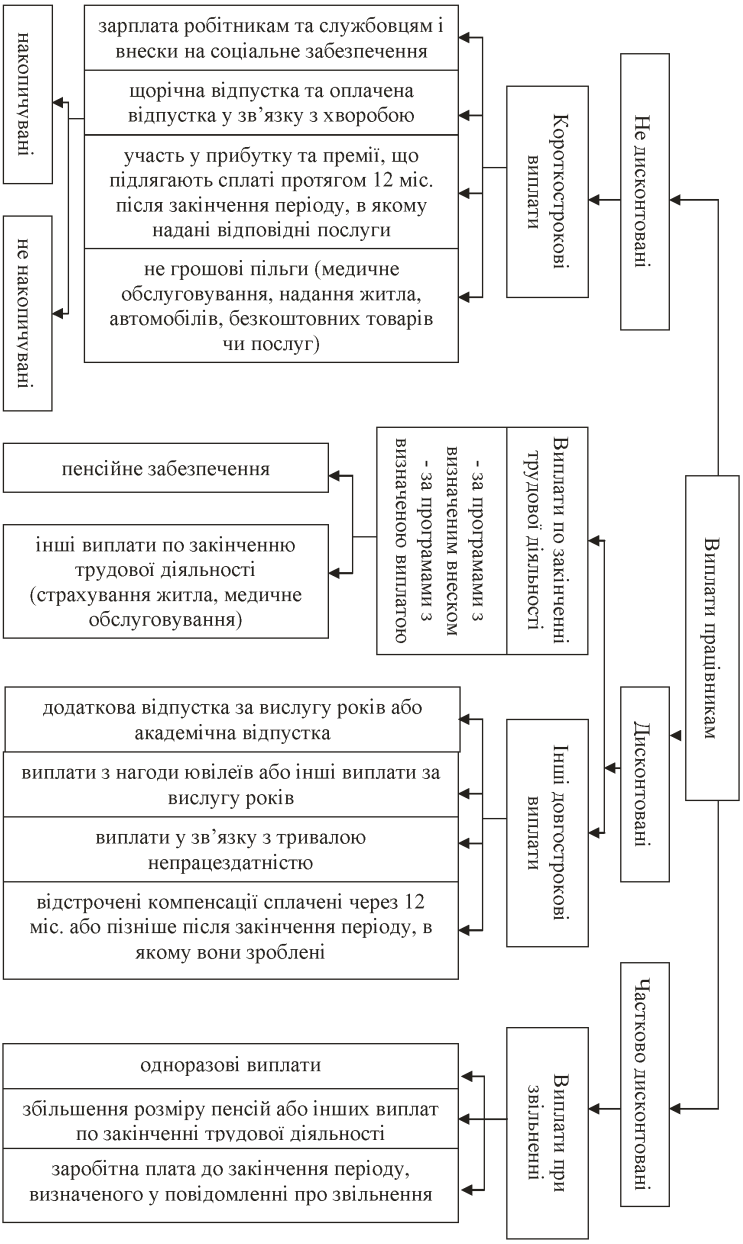


Рисунок 3.7 – Класифікація виплат працівникам відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам»

Джерело: складено за [14]

Участь у прибутку дозволяє стимулювати персонал через прибуток та полягає в розподілі певної частини доходів між

працівниками. Такий розподіл може бути поточним (регулярні виплати) або відкладеним. Він може набирати форми грошових виплат або передачі працівникам акцій. Оскільки важко визначити зв'язок між прибутком та внеском працівників участь у прибутку на вітчизняних підприємствах часто трансформується в участь у результатах.

Таким чином, **слід розрізняти виплати пов'язані з участю у прибутку та виплати пов'язані з участю у власності.** Обидві групи виплат є надзвичайно важливими для забезпечення стимулюючої функції оплати праці, а останні ще й реалізують соціальні аспекти.

Виплати, пов'язані з участю у прибутку, здійснюються в порядку розподілу прибутку та преміювання і є результатом послуг, що їх надає працівник, а не операцій з власниками суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання визнає такі виплати як витрати [1, п.21], що можуть бути відповідно поточними та довгостроковими. Такі виплати є важливим об'єктом фінансового планування, а також управлінського обліку. А тому в межах облікової політики підприємства повинна бути передбачена модель відображення зазначених виплат у внутрішньогосподарському обліку.

Виплати, пов'язані з участю у власності, здійснюються у порядку трансформації власності. Виплати працівникам інструментами власного капіталу є важливим засобом подолання суперечностей між працею та власністю. Про що свідчить досвід розвинутих країни з соціально-орієнтованою економікою де працівники у процесі придбання акцій та привласнення дивідендів стають до певної міри співвласниками. Така практика є одним з найвагоміших факторів зростання вартості їхньої робочої сили та відповідно оплати праці. Так, у Швеції існує закон, за яким частина акцій приватних компаній переходить у власність робітників або до їх фондів за рахунок спеціального податку та додаткових відрахувань з фонду заробітної плати, а також існують спеціальні програми, за якими працівник надає позику підприємству, взамін якої одержує акції за пільговими умовами. У кампанії IBM у США працівники мають право витрачати до 10 % заробітної плати на придбання акцій за цінами на 15% нижче ринкової вартості. В Україні така

практика не набула поширення [8, с.98]. Доля доходів від власності у складі доходів населення за даними офіційної статистики становить лише 6%.

Отже, виплати інструментами власного капіталу мають специфічну природу, що пов'язано з відносинами власності. Разом з тим поняття виплат працівникам у П(С)БО 26 відсутнє. МСБО 19 визначає останні як компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, або при звільненні [1, п.7]. Якщо виплати працівникам трактуються як компенсації працівникам за послуги або при звільненні, то неправомірним є включення виплат інструментами власного капіталу до П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Будь-які зміни, що стосуються оплати праці, прямо чи опосередковано впливають на доходи всіх членів суспільства, а також на найважливіші макроекономічні показники. Тому в усіх країнах світу при регулюванні оплати праці не залишені лише на розсуд ринкових сил, а застосовується державне втручання у ці процеси, яке потребує відповідного інформаційного забезпечення. Фінансова звітність, що формується за даними бухгалтерського обліку, є найбільш достовірним джерелом управлінської інформації оскільки базується на юридичному обґрунтуванні записів, що є основою обліку та застосуванні єдиних правил ведення обліку та формування звітності. Відповідно до НП(С)БО 1 розділ ІІІ «Елементи операційних» форми 2 «Звіт про фінансові результат (Звіт про сукупний дохід)» містить показники, що стосуються оплати праці: витрати на оплату праці, витрати на соціальне страхування. Проте з фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва вилучено інформацію про витрати на оплату праці. Це призводить до того, що неможливо на макрорівні якісно проаналізувати структуру виплат.

Крім фінансової, за даними бухгалтерського обліку формується і статистична звітність. Статистична звітність з праці включає п'ять форм: форма № 1ПВ (місячна) «Звіт з праці», форма № 1ПВ (квартальна) «Звіт з праці», форма № 6ПВ (річна) «Звіт про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання», форма №7ТРВ (річна) «Звіт про

травматизм на виробництві», форма № 1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили». Підприємства малого бізнесу з чисельністю від 10 до 49 осіб складають лише форму № 1ПВ за умови їх включення органами статистики в обстежуване коло вибіркових спостережень. Тобто інформація по малому бізнесу практично не попадає до офіційної статистики. Таким чином, офіційні статистичні дані не враховують не лише заборгованості підприємств по зарплаті та тіньового обороту, а також заробітних плат по статистично малих підприємствах. Разом з тим малий бізнес є базою існування середнього класу, який, як свідчить досвід розвинених країн, є основою суспільства.

У зв'язку з зазначеним вважаємо за доцільне внесення відповідних змін до фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва. Заслуговують на увагу пропозиції авторів по впровадженню розділу, що відображає виплати працівникам у Примітки до річної фінансової звітності [9, с.318].

Вивчення фахової літератури та облікової практики з даного питання дозволяє зробити наступні висновки.

Проблеми практичного застосування П(С)БО 26 зумовлені в значній мірі неузгодженістю термінології з іншими нормативними документами, а також тим, що він включає виплати, які є новими для вітчизняного бізнесу та не набули поширення на практиці. Для побудови обліку виплат працівникам з дотриманням вимог П(С)БО 26 необхідною є їх ідентифікація за: ступенем невизначеності, терміном виникнення зобов'язань, подіями, що призводять до виплат. Склад, перелік та умови витрат повинні регулюватися внутрішніми регламентами підприємства.

МСФЗ, які є базою для національних стандартів ведення фінансового обліку, відбивають глобалізаційні процеси в економіці та враховують, в першу чергу, інтереси власників капіталу. Тому для облікового супроводження реалізації функцій оплати праці та формування якісного інформаційного забезпечення процесу управління недостатнім є використання даних фінансового обліку. Необхідним є відпрацювання облікової моделі в частині використання прибутку на виплати працівникам в рамках управлінського обліку та її узгодження з інструментами фінансового планування.

Для підвищення достовірності даних фінансової та статистичної звітності стосовно праці та її оплати доцільно відображати показники з оплати праці у звітності суб'єктів малого підприємництва, а також подавати інформацію про виплати працівникам окремим розділом Приміток до річної фінансової звітності.

З метою відпрацювання облікового супроводження процесу управління працею та її оплатою адекватного сучасній економічній ситуації та вимогам діючого законодавства перспективним є дослідження проблем формування та оптимізації організаційних та методичних аспектів облікової політики підприємства в частині обліку праці та її оплати.

Список використаної літератури

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19). Виплати працівникам IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_011

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року N 601 (із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну N 1591 від 09.12.2011) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO26.aspx

3. Овсюк Н. В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н. В. Овсюк, О. Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – 3 (24). –С. 360 – 368.

4. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.2004р., №5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04.

5. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971р., № 322-VIII; за станом на 27 березня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08.

6. Про оплату праці: Закон України від 24 березня 1995 р., № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80

7. Колот А. М. Організаційно-економічний механізм регулювання заробітної плати і шляхи його вдосконалення (на матеріалах промислових підприємств України): автореф. дис… д.е.н.: 08.06.01. [Електронний ресурс] А. М. Колот. – Режим доступу:
http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=3997&start=14.

8. Колос Н.М. Бухгалтерський облік та забезпечення реалізації правомочностей власників у сільському господарстві: дис. … канд. екон. наук : 08.00.03 / Колос Наталія Миколаївна. – Київ, 2007. – 199 с.

9. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку : [Моногр.] / І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.

10. Тибінка Г.І. Організаційно – економічний механізм регулювання оплати праці в господарській системі України: дис. … канд. екон. наук : 08.00.03 / Тибінка Галина Ігорівна. – Львів, 2014. – 218 с.

3.5. Облік соціальних витрат

Науково-технічна революція середини 50х років XX століття висунула якісно нові вимоги до робочої сили, її освіти, кваліфікації, культурного рівня. У зв'язку з чим процес виробництва став вимагати відтворення все більш складної робочої сили, що об'єктивно обумовило необхідність понесення відповідних витрат. Ці витрати в економічній літературі отримали назву **соціальні.**

Соціальні витрати вплинули до зростання вартості товару робоча сила і збільшення реальної заробітної плати. В той же час зростання реальної заробітної плати відставало від зростання вартості робочої сили. Відповідно відтворення робочої сили сукупного працівника за рахунок лише реальної заробітної плати стало неможливим, що у свою чергу зумовило подальше поглиблення суперечності між потребами у відтворенні складної робочої сили і вузькими рамками корпоративної власності.

Необхідність подолання суперечності спричинило підвищення впливу держави на формування вартості робочої сили, появу якісно нової перетвореної форми вартості товару робоча сила – **«соціальних витрат»** держави. Ці витрати тимчасово розв'язували протиріччя між потребами розвитку основної продуктивної сили, необхідністю її суспільного відтворення і відсутністю прямої зацікавленості власників у розвитку освіти, охорони здоров'я, навколишнього середовища, тощо. Держава, здійснюючи відтворення робочої сили, надавала цьому процесові характеру колективного відтворення робочої сили.

За думкою провідних зарубіжних економістів динаміка соціальних витрат держави у країнах Заходу тісно пов'язана з динамікою заробітної плати. Зі зниженням реальної заробітної плати обсяг соціальних витрат держави зростав. Так, з 1950 по 1969 рік витрати на соціальні цілі зросли у США з 22,9 млрд. до 159 млрд. дол. На початку та в середині 70-х років, коли темпи зростання реальної заробітної плати уповільнилися, а потім відбулося її зниження, спостерігалося значне зростання соціальних витрат держави. З 1970 по 1979 рік вони зросли приблизно на 160 млрд. дол., а у 1979-1990 рр. збільшилися за рахунок федерального бюджету з 298 до 550 млрд. дол. Крім того, витрати корпорацій і фірм на соціальні цілі зросли із 125 млрд. дол. у 1975 р. до понад 500 млрд. дол. у 1990 р. Лише так можна було привести рівень і характер розвитку основної продуктивної сили до основної відповідності з прогресом техніки, вимогами процесу виробництва прибутку на підприємствах сучасного типу. У другій половині XX століття «соціальні витрати» ототожнювались з витратами на робочу силу.[1]

Сучасне трактування категорії соціальних витрат має певну відмінність та є розширеним і охоплює різні витрати. На сьогоднішній день спостерігається неоднозначність в трактуванні категорії «соціальні витрати». В економічній літературі та на законодавчому рівні відсутнє чітке визначення категорії «соціальні витрати», їх складу, класифікації та джерел фінансування, методики їх обліку та контролю з метою урахування інтересів власника, обґрунтування доцільності та

ефективності їх здійснення. Чітке визначення термінів, розуміння мети та завдань бізнесу, щодо соціальних витрат, дозволить сформувати набір показників, необхідних для управління соціальними витратами, їх вимірювання та визначення основних інструментів їх контролю.

Визначення «соціальні витрати» достатньо часто зустрічається в економічній літературі, але при цьому науковці далеко не однозначні у трактуванні сутності цього терміну. У ході проведення дослідження було виявлено, що у фаховій літературі має місце трактування соціальних витрат, вони трактуються, як у широкому так і вузькому розумінні. **Соціальні витрати у широкому розумінні** відповідають макроекономічному трактуванню. При цьому соціальні витрати визначаються як витрати всього суспільства. Багато авторів їх визначають таким поняттям, як «издержки», що трактуються, як «затраты, которые несет общество в целом от того или иного производственного процесса или бизнес – решения». Таблицею 3.1 представлено підходи до трактування соціальних витрат науковцями що досліджують дану проблематику на макроекономічному рівні.

Таблиця 3.1 - Трактування макроекономічної сутності «соціальних витрат»

	Автор	Джерело	Визначення
№	1	2	3
1	А. Пігу	Экономическая теория благосостояния: В 2т. М., 1984. с.195	Соціальні витрати – це витрати всього суспільства
2	В.Патон	Пушкар М.С., Історія обліку та контролю господарської діяльності. Навч. посібник.– ернопіль:Карт-бланш, 2003. – 223 с.	Соціальні витрати – витрати на використання людського фактору, очищення води, повітря, компенсацію безробітним і ін.
3	Дж. Кендрік	Кендрик Дж. Совокупный капитал США и его	Соціальні витрати – всі витрати, необхідні для фізичного формування,

		формирование. – М.: Прогресс, 1978. – 362 с.	розвитку і забезпечення стабільного рівня життя, а саме витрати на підтримання здоров'я, на отримання загальної і спеціальної освіти, витрати на пенсійне забезпечення, на дотримання умов та охорони праці тощо.
4	Р.Коуз	Ronald H. Coase is Professor of Economics at the (October 1960).	Соціальні витрати – витрати функціонування ринкової економічної системи. (СВ = приватні витрати + зовнішні ефекти)
5	Російська національна бібліотека	www.nlr.ru	Социальные издержки – затраты, которые несет общество в целом от того или иного производственного процесса или бизнес – решения. Социальные издержки = внутренние издержки предприятия + внешние издержки.
6	А.А. Мілютіна	Милютина А. Бюджетирование HR-подразделения: общее и частное / А. Милютина // Справочник по управлению персоналом. – 2009.	«Соціальні витрати – економічні ресурси, які спрямовані на забезпечення державних соціальних гарантій, передбачених чинним законодавством, задоволення потреб персоналу підприємства, запобігання несприятливого впливу на нього зовнішнього і внутрішнього середовища, фінансування системи державного соціального захисту та благодійність»
7	Дж. Грейсон	Грейсон Дж.К., О'Делл К. Американ менеджмент на пороге XXI века.– М.: Экономика, 1991. – 208 с.	«Саме людський капітал, а не заводи, обладнання і виробничі запаси є наріжним каменем конкурент-ноздатності, економічного зростання і ефективності, і тому необхідно навчитися вимірювати вартість цього

			багатства … сам факт його оцінки буде сприяти зміні поглядів керівників, їх підхід до людського капіталу не просто як до витрат, а як до активів компанії. Головною компонентою соціального прогресу є підвищення продуктивності самої людини. Звідси, необхідно розвивати такі сфери як науку, освіту, охорону здоров'я, відпочинок»

Джерело: складено автором

Відповідно до змісту визначень наведеною таблицею 3.1 соціальні витрати на макроекономічному рівні ототожнюються з витратами на формування робочої сили та забезпечення державних соціальних гарантій. Так, більшість визначень соціальних витрат трактують їх виключно як витрати на робочу силу. На нашу думку витрати на робочу силу є одним з найбільш вагомих елементів соціальних витрат але не є єдиним. Ототожнення соціальних витрат лише з витратами на робочу силу є занадто вузьким, та потребує в сучасних умовах розширення.

Для управління соціальними витратами в частині витрат на робочу силу є необхідним мати інформацію щодо їх рівня, структури, тенденцій динаміки. Управління має здійснюватись як на макрорівні так і на мікрорівні, що потребує відповідного інформаційного забезпечення джерелом якого є облік та звітність.

Побудову макроекономічних показників, які відображають узагальнену характеристику стану та рівня розвитку економіки в цілому, окремих її галузей і видів економічної діяльності забезпечує статистична звітність. Статистична звітність - форма статистичного спостереження, за якою статистичні органи у визначені строки одержують від підприємств, установ і організацій потрібні їм статистичні дані у вигляді звітних документів.

На макрорівні інформаційне забезпечення соціальними витратами ґрунтується лише за їх елементом «витрати на робочу

силу». За результатами спостереження на державному рівні в статистичному бюлетені «Витрати на робочу силу» [2], формується інформація про ці витрати. Цей статистичний бюлетень складається на підставі вибіркового обстеження статистичної звітності форми №1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили», затвердженої наказом Держстату України від 07.08.2014 р № 227, яка подається усіма підприємствами раз на 4 роки. Підставою для складання звіту за формою N 1-РС є первинні облікові документи підприємства, зокрема:

- № П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;
- № П-2 «Особова картка працівника»;
- № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;
- № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»;
- № П-5 «Табель обліку використання робочого часу»;
- № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника»;
- № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)»;
- інші документи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачені чинним законодавством.

Необхідність щодо збору країнами зазначеної інформації не рідше ніж раз на чотири роки закріплено Конвенцією про статистику праці № 160, прийнятою Генеральною конференцією Міжнародної організації праці (МОП) у 1985р. У 1991р. Верховна Рада України ратифікувала зазначену Конвенцію і доручила уряду виконання взятих зобов'язань.

Відповідно до цієї резолюції всі витрати структурують за видами що представлені за даними 2014 року (статистичний бюлетень) [2]:

- пряма оплата праці;
- оплата за невідпрацьований час;
- премії та винагороди;
- харчування, напої, паливо та інші видатки у натуральній формі;

- витрати на оплату житла працівників, які бере на себе роботодавець;
- витрати роботодавців на соціальне забезпечення;
- витрати на професійне навчання;
- витрати на культурно-побутове обслуговування;
- інші витрати на утримання робочої сили;
- податки та відрахування, що відносяться до витрат на утримання робочої сили.

Недоліком цієї форми звітності є те, що, по-перше вона подається один раз на чотири роки, а по-друге до неї не включені екологічні витрати, які займають вагому частку в складі соціальних витрат. Також, відповідно до міжнародної методики обстеження витрат на утримання робочої сили наведена в звіті інформація охоплює суб'єктів господарювання з кількістю працівників 10 осіб і більше та всі види економічної діяльності, за винятком сільського, лісового і рибного господарства. На нашу думку це є суттєвим недоліком та звужує інформативність результатів обстеження. Так, сільське господарство для України є провідним видом економічної діяльності а також значний сегмент бізнесу займають саме малі підприємства з чисельністю до 10 осіб, які не включені навіть до вибіркового обстеження. Ми підтримуємо підхід науковців щодо включення до складу соціальних витрат в аграрній сфері витрати пов’язані з розвитком сільських територій.

Слід зазначити, що українські органи статистики розпочали здійснювати та оприлюднювати повномасштабне обстеження витрат на робочу силу, починаючи з 2010 року, а періодичність його проведення - раз на чотири роки, натомість у Євросоюзі ці дослідження здійснюються щорічно. Проблема регулювання вартості робочої сили в Україні є більш вагомою і потребує більшої уваги і дослідження.

За даними статистичного бюлетеня «Витрати на робочу силу за 2014 рік» [2] та аналітичного аналізу, проведеного Економічним дискусійним клубом, можна зробити такі висновки щодо рівня та структури витрат на робочу силу в Україні та країнах ЄС.

В Україні у 2014 році розмір погодинних витрат підприємства на одного штатного працівника становив 34,6

гривні, або зріс на 42% порівняно з 2010 роком. Натомість, за вказаний період, у еквіваленті євровалюти цей показник зменшився з 2,32 до 2,20 євро.

У розрізі видів економічної активності найвищі витрати на робочу силу здійснювалися підприємствами, що займалися фінансовою та страховою діяльністю – 61,4 гривні (3,9 євро) на годину на одного штатного працівника. Найменше – 21,2 гривні (1,4 євро) – витрачалося на працівника у сфері охорони здоров'я та надання соціальної допомоги.

Базовою складовою вартості витрат на робочу силу є заробітна плата. В Україні питома вага прямої оплати праці у вартості робочої сили становить 61%. Друга за розміром складова у структурі вартості – витрати на соціальне забезпечення (майже 27%), які, зокрема, включають ЄСВ, виплату матеріальних допомог, оплату за перші 5 днів тимчасової непрацездатності тощо. Майже 6% у структурі вартості робочої сили займає оплата за невідпрацьований час (відпустки, навчання з відривом від роботи тощо). Питома вага інших складових вартості робочої сили є незначною.

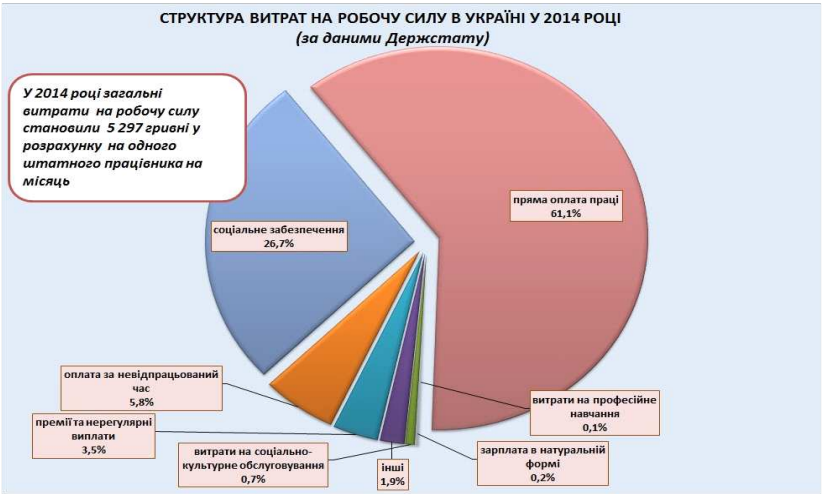


Рисунок 3.8 – Структура витрат на робочу силу в Україні

У 2015 році погодинна вартість робочої сили у середньому у ЄС становила 25 євро. При цьому існує значний

розрив у рівнях цього показника у розрізі країн - членів Євросоюзу. Найнижчі показники зафіксовані у Болгарії (4,10 євро), Румунії (5,00 євро), Литві (6,80 євро), Латвії (7,10 євро), Угорщині (7,50 євро), а найвищі – у Данії (41,3 євро), Бельгії (39,1 євро), Швеції (37,4 євро), Люксембурзі (36,2 євро) та Франції (35,1 євро). Слід зазначити, що показник погодинної вартості робочої сили в Україні, майже у 2 рази відстає від найнижчого аналогічного показника у країнах ЄС.

У 2015 році порівняно з 2014 роком витрати на робочу силу в ЄС зросли на 2%. Збільшення вартості робочої сили відбулося практично у всіх країнах ЄС (від 0,1% у Бельгії та Швеції до 15,2% у Великобританії). Винятком були Італія та Кіпр, де цей показник знизився на 0,5% та 1,0% відповідно.

Як і в Україні, у країнах Євросоюзу основу вартості робочої сили становить заробітна плата. Так, у 2014 році частка витрат на оплату праці у середньому по ЄС становила 76% (від 66,8% у Франції до 93,4% на Мальті). Відповідно витрати, не пов'язані із заробітною платою в цілому по економіці ЄС становили 24%.

У розрізі видів економічної діяльності, найвищою у 2015 році була вартість робочої сили у промисловості: в середньому у Євросоюзі − 25,9 євро на годину. Хоч така тенденція не є характерною для всіх без винятку країн Євросоюзу. Наприклад, у Болгарії, Хорватії, Люксембурзі, Португалії та Кіпрі найвища вартість робочої сили зафіксована у сфері послуг.

Отже, в останні роки тенденція падіння вартості робочої сили в Україні посилюється. Низький рівень оплати праці обумовлюється низьким рівнем витрат і відповідно дешевою робочою силою, що не забезпечує навіть її простого відтворення. Наслідком такої ситуації є нерозвиненість трудового потенціалу, низька продуктивність ресурсів, що негативно впливає на відтворення і конкурентоспроможність робочої сили. Рівень ціни української робочої сили невиправдано занижений, а робоча сила стала найдешевшим товаром. Причому, чим більше відхиляється ціна робочої сили в бік зниження від її вартості на ринку праці, тим слабшою стає мотивація праці, інтерес працівника до підвищення своєї кваліфікації і зростання професійної майстерності.

В таких кризових умовах особливої важливості набуває соціальна політика, що дозволяє до певної міри компенсувати низький рівень оплати праці. Вона зумовлює необхідність здійснення соціальних витрат, як на рівні держави, так і на рівні суб'єктів підприємницької діяльності. Держава на рівні законодавства відпрацьовує механізми, щодо соціального забезпечення, але для його реалізації необхідні відповідні ресурси, яких у зв'язку з дефіцитом бюджету в державі не вистачає. Тому важливим є відпрацювання механізмів, які б стимулювали суб'єктів підприємницької діяльності до посилення соціальної активності та здійснення відповідних соціальних заходів. Ці механізми можуть передбачати державне стимулювання до здійснення таких витрат у вигляді державних дотацій, податкових пільг та державного відшкодування витрат для тих, хто здійснює соціальну політику на підприємстві. Вищезазначене зумовлює необхідність дослідження ефективності соціальних витрат на рівні суб'єктів підприємницької діяльності (мікроекономічному рівні) та формування відповідного інформаційного забезпечення для управлінських цілей.

Трактування соціальних витрат на мікроекономічному рівні більшістю авторів також тяжіє до їх ототожнення з витратами, пов'язаними з робочою силою, людським фактором. Соціальні витрати в цьому випадку розглядаються через інвестиції у розвиток людського капіталу, який є вартісною оцінкою робочої сили, інтелектуальних зусиль працівників. Таблицею 3.2 наведено трактування соціальних витрат як економічної категорії науковцями економістами.

Таблиця 3.2 - Трактування соціальних витрат науковцями економістами

№	Автор	Джерело	Визначення
№	1	2	3
1	К. Маркс «Закон трудовой деятельности»	Майбурд Е.М. Введение в историю экономической мысли. – М.: Дело, Вита – Пресс. 1996. – 544с.	«Рабочий продает капиталисту не труд свой, а свою рабочую силу. Ценность рабочей силы, как и всякого товара, определяется затратами труда на ее «производство». А что же

			такое производство рабочей силы? Это обеспечение жизненными средствами, необходимыми для того, чтобы рабочий мог питаться, одеваться, иметь жилье и пр
2	Г. Беккер	Колот А. Інноваційна праця та інтелектуальний капітал у системі факторів формування економіки знань [Текст] / А. Колот // Україна: аспекти праці. – 2007. – № 4. – С. 4-9.	До складу інвестування у людину відносить «витрати на освіту, підготовку робочої сили на виробництві, на охорону здоров'я, інші складові»
3		Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / Відп. ред. Г.Н. Клишко. – 4-те видання., перер. і доп. – К.: Знання – Прес, 2002. – 615с.	Витрати праці в галузях нематеріального виробництва – вкладання в людський капітал, які сприяють підвищенню результативності праці в матеріальному виробництві через всебічний розвиток особи, підвищення рівня знань і культури, зміцнення здоров я, зростання вільного часу, поліпшення житлових умов, витрати на освіту.
4	К.Макконнел, С. Брю	Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. Т.2, М.: Республика, 1992. – 548с	Виділяють витрати на людський капітал і поділяють їх на три види: витрати на освіту, включаючи і підготовку за місцем роботи; витрати на охорону здоров'я, що складаються з витрат на профілактику захворювань, медичне обслуговування, дієтичне харчування, покращення житлових умов; витрати на мобільність, тобто витрати на переміщення робочої сили

5		Економічна теорія: Підручник / За ред. В.М. Тарасевича. – Київ: Центр навчальної літератури, 2006 – 784 с.	Інвестиції в людський капітал – це будь яка дія, що підвищує кваліфікацію і здібності, або, іншими словами, продуктивність праці робітників. Ці витрати здійснюються з тим розрахунком, щоб у май бутньому забезпечити відповідні доходи. Тому їх варто розглядати як інвестиції: витрати на освіту, витрати на охорону здоров я, витрати на мобільність.
6		Економічна теорія: Політекономія: Підручник / За ред. В.Д. Базилевича. – К.: Знання, 2006. – 631 с.	Інвестиції в людський капітал – витрати на здобуття освіти, кваліфікації, підготовку та перепідготовку працівників, підтримку здоров я, інформаційне забезпечення тощо.
7	О.С. Соколова	Соколова О. С. Джерела інвестицій у людський капітал//Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наук. праць. Вип 174: В2т.Т.1.– Дніпро: ДНУ, 2003. – С. 269-274.	Крім освіти, охорони здоров'я та пошуку інформації відзначає також такі види інвестицій, як «підготовка на виробництві», «наукові розробки та розвиток інтелекту», «міграція», «мотивація», а також «екологія та здоровий спосіб життя»
8	Л.Ш Сулейманова	Сулейманова Л. Ш. Человеческий капитал как фактор европейской экономической интеграции [Текст] / Л.Ш.Сулейманова // Вестник ТИСБИ. – 2005. – № 1. – С. 69-73.	До складу інвестицій у людський капітал входить - освіта, охорона здоров'я, пошук інформації, підготовка на виробництві, наукові розробки та розвиток інтелекту, міграція, мотивація, екологія та здоровий спосіб життя, витрати на культуру та дозвілля
9		Предборський В.А., Гарін Б.Б., Кухаренко В.Д.	Інвестиції в людський капітал – вкладання, спрямовані на здобуття

		Економічна теорія / Під. ред. Предборського В.А.- К.: кондор, 2007. – 492 с.	працівниками освіти, кваліфікації, інформації, на підтримання здоров я, виховання дітей, тощо.
10		Основи економічної теорії: Навч. Посібник / За ред.П.В. Круша,– К.: Каравела, 2007.- 448с.	Вартість товару робоча сила визначається вартістю набору життєвих засобів, які необхідні для відтворення (відновлення, відшкодування) робочої сили.
11	Я.Певзнер, С.Брагінський	Мочерний С.В. Економічна теорія:– К.: Видавничий центр «Академія», 1999. – 592с.	Вартість робочої сили – це вартість яку виплачують робітникові, т.б. ця величина визначається не тим, як оцінює підприємець потреби робітника для підтримання його життє – і працез-датності, а результатами праці, т.б. плідністю праці кожного власника робочої сили зокрема.

Джерело: складено автором

Відмінності у підходах авторів до трактування сутності соціальних витрат полягають лише у їх складі. Традиційним підходом при визначенні складу соціальних витрат є запропоновані С.Л.Брю та К.Р. Макконелом три основні види інвестицій в людський капітал: витрати на освіту, витрати на охорону здоров'я та витрати на мобільність.[3] Цей підхід поділяють більш авторів. На нашу думку витрати на мобільність робочої сили є актуальними на макроекономічному рівні. З точки зору суб'єктів підприємницької діяльності вони становлять незначну питому вагу та не потребують окремого виділення.

Заслуговує на увагу точка зору авторів, які включають до складу таких витрат екологічні, що є особливо актуальним з огляду сучасного стану навколишнього середовища. Більшість авторів є однозначними при включенні до складу соціальних, витрат на забезпечення умов праці та охорону праці.

При дослідженні соціальних витрат багато авторів подає їх детальний перелік, включаючи до їх складу велику кількість різних витрат. Так вони окрім вищезазначених включають витрати на містобудування, комунальні податки, витрати спрямовані на захист прав споживачів та ін. До певної міри це є прийнятним з огляду на те, що ці витрати поєднані з людським фактором, проте для побудови раціональної системи інформаційного забезпечення управління цими витратами, в рамках бухгалтерського обліку, необхідне більш чітке їх визначення,та угрупування. На нашу думку, витрати на містобудування та комунальні податки включати до складу соціальних витрат недоцільно.

Для більш чіткого та однозначного розуміння сутності соціальних витрат є необхідним їх подальше дослідження та систематизація.

Трактування соціальних витрат як об'єкту облікового спостереження узагальнено таблицею 3.3.

Таблиця 3.3 – Трактування соціальних витрат науковцями - обліковцями

№	Автор	Джерело	Трактування
№	1	2	3
1	Чижевська Л.В.	Режим доступу: http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.php	Соціальні витрати – витрати, спрямовані на захист прав споживачів, екологічні витрати, витрати на містобуду-вання, комунальні податки, поліпшення умов та охорону праці, на покращення соціальних умов проживання працівника і його сім ї, утримання їдальні, ясел, літніх таборів, пралень.
2	Пацула О.Б.	Пацула О. Соціальні витрати підприємства та їхня класифікація // Вісник КНТЕУ. – 2006. - №3	Соціальні витрати підприємства - вибуття різних видів економічних ресурсів, відповідно до законодавчих, соціально-економічних і морально-психологічних гарантій та спрямованих на

			задоволення соціальних потреб фізичних чи юридичних осіб.
3	Стрибулевич Т.О.	Стрибулевич Т.О. Зарубіжний та вітчизняний досвід ідентифікації соціальних витрат в обліково-аналітичних системах / Т.О. Стрибулевич // Економічний аналіз. – 2010. – № 5. – С. 186–188.	Соціальні витрати – виражені у грошовій формі економічні ресурси, які спрямовані на забезпечення державних соціальних гарантій, передбачених чинним законодавством, задоволення потреб персоналу підприємства, запобігання несприятливого впливу на нього внутрішнього і зовнішнього середовища та фінансування системи державного соціального забезпечення. До таких витрат належать компенсації, додаткові виплати, грошові винагороди на забезпечення потреб персоналу, що здійснюються відповідно до чинного законодавства і тарифних угод. На їхню думку, «соціальні витрати» доцільно розглядати як категорію, що включає витрати, пов'язані з розрахунками з персоналом, а також витрати на надання додаткових соціальних гарантій.
4	Крот Ю.В.	Соціальні витрати: продуктивність та ефективність / Ю.В. Крот // Вісник Чернігівського державного технологічного університету.	До соціальних витрат підприємства відносить: витрати на корпоративну культуру; навчання персоналу; благодійні (разові витрати на певний захід, акцію); екологічні витрати – «зелені

		–2013.–No1 (64).–С. 314-321.	витрати», спрямовані на мінімізацію або усунення шкідливого впливу виробництва на зовнішнє середовище; утримання або підтримка об'єктів соціальної сфери (підтримка місцевої спільноти)
5	Омецінська І.Я.	Омецінська І.Я. Соціальні витрати підприємства, їх значення та структура / І.Я. Омецінська // Стан і перспективи розвитку обліково -інформаційної системи в Україні: мат. IVміжн. наук. -практ. конф.- Тернопіль:ТНЕУ,2016. –С.168-70.	Соціальні витрати необхідно структурувати в розрізі чотирьох напрямів таких витрат, а саме: для потреб персоналу, покупців, держави і суспільства та для збереження навколишнього середовища). До них відносяться: екологічні платежі, витрати на охорону навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів; соціальні витрати зі забезпечення якості продукції, на гарантійне обслуговування; податки, благодійну допомогу, участь у регіональних програмах розвитку, підтримку спортивного, культурного життя суспільства регульований законодавством соціальний пакет, розвиток персоналу, охорона праці та техніка безпеки, мотивація, утримання власних об'єктів соціальної сфери
6	Фоменко Г.Г.	Формування соціальних витрат підприємств у процесі реалізації соціального	Соціальні витрати підприємства - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій,

		захисту працівників / Г.Г. Фоменко // Економіка промисловості. – 2012. – №3-4 – С. 356-360	матеріальній або нематеріальній формах, пов'язаних з утриманням персоналу, забезпеченням його соціального захисту працівників та стимулюванням праці, а також будь-які витрати, направлені на соціально-економічний розвиток суспільства, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу.

Джерело: складено автором

Відповідно до наведеної в таблиці 3.3 інформації підходи до трактування соціальних витрат можливо виділити за трьома базовими напрямами:

1 напрям - ототожнення соціальних витрат виключно з витратами на утримання персоналу та соціальними гарантіями, пов'язаними з цими витратами (Пацула О.Б., Стрибулевич Т.О., Нападовська Л.В, Головай Н.М.).

2 напрям - альтернативний підхід – ототожнення соціальних витрат з витратами на соціальний розвиток колективу, і витрати на охорону праці та інші витрати пов'язані з поліпшенням умов праці.

3 напрям - до соціальних витрат відносяться перші, другі та також екологічні витрати (Чижевська Л.В., Крот Ю.В., Омецінська І.Я.)

Нам імпонує третій напрям за яким при виокремленні соціальних витрат акцентується увага на необхідності розширення їх. У зв'язку з тим, що в аграрній сфері, соціальні витрати не обмежені лише соціальним захистом працівників та до їх складу доцільно включати і заходи, спрямовані на соціальний розвиток сільської території. На аграрних

підприємствах України найпоширенішими напрямами соціальних витрат є соціальні виплати працівникам, витрати на соціальне страхування, зокрема відрахування на соціальні заходи та удосконалення умов і охорони праці. На другому місці знаходяться витрати на фінансування соціальних проектів. Третє місце посідають витрати на організацію харчування на підприємстві. Найменш поширеними є витрати на оплату дитячого садка для дітей працівників підприємства, витрати на навчання працівників та їхніх дітей, витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури підприємства та інші напрями здійснення соціальних витрат.

Заслуговує на увагу запропонована Ю.Чебан класифікація соціальних витрат аграрних підприємств, за якою використовуються такі критерії поділу: [4]

- за обов'язковістю здійснення (обов'язкові, регулюючі, заохочувальні, профспілкові, добровільні);
- за ступенем державного регулювання (регламентовані, не регламентовані);
- залежно від соціально – відповідальної діяльності підприємства (партнерські, екологічні, кадрові, податкові, соціально-орієнтовані, інноваційні, інформаційні, науково-освітні, мотиваційні).

На нашу думку цей підхід є більш виваженим та відповідає сучасним потребам, але потребує подальшого розвитку з точки зору узгодження з діючою системою обліку.

Таким чином, більшість авторів пов'язують соціальні витрати із забезпеченням соціальних потреб персоналу, їх соціальним захистом, екологічними витратами. Тому є необхідним, відповідно до різноспрямованості цих витрат виокремити їх напрями. За І. Я. Омецінською ці напрями можуть бути такі: [5]

- для потреб персоналу;
- покупців;
- держави і суспільства;
- для збереження навколишнього середовища.

Окремі автори виділяють такі основні напрями здійснення соціальних витрат підприємства:[6]

- мотивація, або витрати на корпоративну культуру;

- навчання персоналу;
- благодійні (разові витрати на певний захід, акцію);
- екологічні витрати – «зелені витрати», спрямовані на мінімізацію або усунення шкідливого впливу виробництва на зовнішнє середовище;
- утримання або підтримка об'єктів соціальної сфери (підтримка місцевої спільноти).

При побудові облікової системи є необхідним в межах облікової політики прийняти рішення про такі напрями відповідно до особливості соціального розвитку та можливості фінансування та планів соціального розвитку конкретного підприємства.

Для ефективного інформаційного забезпечення управління соціальними витратами на мікрорівні необхідна інформація про них. Фінансова звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». В існуючий фінансовій звітності соціальні витрати знаходять своє відображення тільки у частині витрат на оплату праці і відрахувань на соціальні заходи (Форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», №3 «Звіт про рух грошових коштів», а додаткові соціальні витрати відображають у складі інших операційних витрат у формі фінансової звітності №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та у примітках до фінансової звітності без деталізації.

Отже, у фінансовій звітності, як джерела інформації про соціальні витрати, присутні відокремлені показники, що відображають лише соціальні витрати пов'язані з оплатою праці та відрахування підприємств на забезпечення регульованих на рівні держави соціальних гарантій. Соціальні витрати, що здійснюються з ініціативи суб'єктів підприємницької діяльності у фінансовій звітності не відокремлені. Вони відображаються у складі інших показників. Розмір чистого прибутку, представленого у звітності, дає інформацію про потенційні можливі фінансові джерела здійснення соціальних витрат.

Фактичне використання ресурсів на соціальні цілі у фінансовій звітності не відображається. Також анкетне

обстеження процедури розподілу прибутку підприємств Кіровоградської області виявило відсутність фінансового планування соціальних витрат та відсутність відповідних внутрішніх регламентів (крім констатації напряму використання прибутку у 70% статутів підприємств).

Діюча система відображення в обліку розподілу прибутку також унеможливлює поєднання процесу планування та обліку. Інформація про них відображається лише в облікових регістрах, що вкрай ускладнює планування соціальних витрат. Спробою усунути цей недолік є введення рядків 480 «Охорона навколишнього природнього середовища», 500 «Охорона здоров'я», 510 «Духовний та фізичний розвиток», 530 «Соціальний захист та соціальне забезпечення» у Консолідованому звіті про фінансові результати (Форма N 2-кдс) підприємствами державного, комунального секторів економіки, згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 року № 1629. Для підприємств що складають фінансову звітність за Н(П)СБО 1і П(С)БО 25 така інформація взагалі у звітності не наводиться.

У рамках статистичного спостереження суб'єкти підприємницької діяльності України обов'язково подають до органів статистики наступні форми звітності, в яких зазначається інформація про елементи соціальних витрат (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 - Діючі форми статистичної звітності України в яких наведені елементи соціальних витрат підприємств

№	№ форми	Назва	Що зазначається
1	1-ПВ (місячна)	Звіт з праці	-фонд оплати праці усіх працівників; - сума податку, що відрахована з ФОП; -заборгованість із заробітної плати та виплатах із ЄСВ.
2	1-ПВ (квартальна)	Звіт з праці	-кількість працівників, осіб; -використання робочого часу штатних працівників, люд/год; -склад ФОП та інші виплати, тис.грн.(фонд основної

			заробітної плати, фонд додаткової заробітної плати, надбавки, доплати, премії, винагороди, матеріальна допомого, соціальні пільги, оплата за невідпрацьований час, витрати у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності); - інформація про укладання колективних договорів; - витрати на утримання робочої сили, що не входять до складу ФОП, тис. грн.(витрати на соціальне забезпечення працівників, на культурно – побутове обслуговування, на забезпечення працівників житлом, на професійне навчання, інші витрати на робочу силу.
4	№7-ТНВ (річна)	Звіт про травматизм на виробництві	-чисельність працюючих, осіб; -потерпілі та нещасні випадки на виробництві, осіб; -витрати на відшкодування потерпілим від нещасних випадків.
5	№ 1-підприємництво (квартальна, річна)	Звіт про основні показники діяльності підпр.	-витрати на оплату праці,; -відрахування на ЄСВ; -інші операційні витрати.
7	№1-РС (один раз на чотири роки	Звіт про витрати на утримання робочої сили	-кількість працівників і оплачений робочий час; -витрати на оплату праці (в т.ч. надбавки, доплати, премії, винагороди, матеріальна допомога; -витрати на пільги, послуги, допомоги у натуральній і грошовій формах; -витрати на забезпечення працівників житлом; -витрати на соціальне забезпечення; -витрати на професійне навчання; -витрати на культурно-побутове обслуговування;

			-інші витрати на робочу силу; -податки, що відносяться до витрат на робочу силу.
8	№2-ТП (повітря) (річна)	Звіт про охорону атмосферного повітря	-викиди забруднювальних речовин, тонн; -витрати на заходи спрямовані на зменшення викидів забруднювальних речовин.
9	№1-екологічні витрати (річна)	Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі	-охорону атмосферного повітря і клімату; -очищення зворотних вод; -поводження з відходами; -захист і реабілітація грунту, підземних і поверхневих вод; -зниження шумового і вібраційного впливу; -збереження біорізноманіття і середовища проживання; -радіаційну безпеку; -науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування; -інші

Джерело: складено автором

В якості джерел інформації для заповнення відповідних форм використовуються найчастіше дані бухгалтерського обліку.

Таким чином, відсутня форма звітності що забезпечує представлення і узагальнення інформації про соціальні витрати за їх напрямами і джерелами. В окремих формах статистичної звітності надається інформація про окремі складові а у фінанси звітності така інформація має місце лише по суб'єктах складання консолідованої фінанси звітності.

У більшості статистичних звітів наводиться інформація про загальну кількість працюючих на підприємствах, їх заробітну плату, кількісний і якісний склад. Практично відсутня інформація, яка дозволяє оцінювати параметри соціальних витрат, джерела їх фінансування та ефективність. Існуючі форми звітності відображають окремі сторони діяльності підприємства, що частково впливають на соціальні витрати. Така звітність не дає можливості узагальнювати інформацію та приймати ефективні рішення стосовно регулювання соціальних

витрат як на рівні суб'єкта підприємницької діяльності так і на рівні держави. Відповідно на рівні суб'єктів господарської діяльності відсутня система рахунків для обліку соціальних витрат та їх узагальнення, що унеможливлює їх планування та управління ними.

Основною передумовою раціональної організації обліку соціальних витрат є їх обґрунтована класифікація та визначення цільової спрямованості обліку таких витрат та завдань, що її реалізують.

Відповідно до законодавчих актів, які регламентують бухгалтерський облік, зокрема П(С)БО 16 «Витрати», класифікація витрат підприємства є така, що формує виробничу собівартість та витрати періоду (витрати операційної діяльності). Стандарт не визначає соціальні витрати як окрему категорію витрат підприємства та не наводить їхньої класифікації. Так, стосовно соціальних витрат зазначено п. 15.8. лише їх віднесення до загальновиробничих в частині витрат на охорону праці та техніку безпеки. За цією статтею П(С)БО 16 передбачено обліковувати і витрати на охорону навколишнього природного середовища.[7] П(С)БО 26 «Виплати працівникам» теж не визначає соціальні витрати як окрему категорію, в ньому зазначаються поточні виплати працівникам, які включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо, виплати при звільненні та виплати при закінченні трудової діяльності.[8]

Відповідно до діючого правового поля з огляду на важливість виокремлення об'єкту облікового спостереження соціальних витрат в межах облікової політики, на рівні суб'єкта господарювання є можливим прийняти рішення щодо накопичення соціальних витрат. При цьому можливими є варіанти:

- застосування транзитного рахунку;
- позасистемного нагромадження з використанням аналітичного регістру.

Частина соціальних витрат відповідно з вимогами чинного законодавства відображається у складі різних витрат але є розпорошеними. Так , витрати підприємств на підвищення кваліфікації та навчання персоналу, на нашу думку, є необхідним обліковувати відповідно до їх типу, а саме витрати пов'язані з обов'язковим підвищенням кваліфікації або проходженням перепідготовки працівників робітничих кваліфікацій, що обумовлені необхідністю отримання відповідних «дозвільних документів» та витрати пов'язані з підвищенням кваліфікації або навчанням за рішенням менеджменту та засновників. Витрати першого типу відповідно до П(С)БО 16 обліковуються у складі загальновиробничих витрат, натомість витрати другого типу є іншими витратами операційної діяльності та мають знайти відображення за дебетом рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Соціальні витрати, цільова спрямованість яких є поліпшення якості робочої сили та створення сприятливого психологічного мікроклімату також відповідно з чинним законодавством мають бути відображені по рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Є доцільним при цьому виокремити субрахунок другого порядку 949.1 «Соціальні витрати» та субрахунки третього порядку 949.1.1 «Соціальні витрати на підвищення кваліфікації першого типу», 949.1.2 «Соціальні витрати на підвищення кваліфікації другого типу», 949.1.3 «Соціальні витрати на створення сприятливого психологічного клімату».

Для обліку витрат на охорону праці, які відповідно до вимог П(С)БО 16 є виробничими та обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на нашу думку, є необхідним відкрити відповідний субрахунок 2 порядку.

Для накопичення витрат з охорони праці, що не входять до складу собівартості, та обліковуються на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» пропонуємо відкрити субрахунок 949.2 з виокремленням за напрямами витрат на заходи з охорони праці та поліпшення умов праці за видами а саме:

- витрати на реалізацію системи організаційних та технічних заходів;

- витрати на реалізацію системи санітарно гігієнічних та інших заходів;

- витрати на створення безпечних умов праці та реалізації нагляду та контролю за рівнем витрат та їх ефективністю.

Для узагальнення всіх витрат на охорону праці незалежно від джерела покриття на нашу думку доцільно застосовувати транзитні рахунки.

Аналогічний підхід при цьому застосовується і для екологічних витрат. Відповідно на рахунку 949.3 екологічні витрати за аналогічними підходами з виокремленням за видами витрат.

На нашу думку з точки зору забезпечення потреб формування оборотів до оподаткування та складання податкової звітності є необхідним виокремити на аналітичних рахунках соціальні витрати що відповідають поняттю «додаткове благо» та ідентифікуються з фізичними особами. Так, наприклад, витрати підприємства на придбання абонементів до басейну або фітнес центрів. При цьому є можливим накопичувати таку інформацію з використанням транзитних рахунків.

В межах облікової політики в частині соціальних витрат також є необхідним прийняти рішення щодо застосування або не застосування рахунків 8 класу. При розробці облікової політики щодо соціальних витрат є доцільним розробити «Положення про облік соціальних витрат».

У подальшому, розвиток інформаційного забезпечення управління соціальними витратами, що спрямовані на підвищення якості робочої сили пов’язуються сучасними науковцями з формуванням інтелектуального капіталу та його обліком. У діючому правовому полі капіталізація соціальних витрат також є можливою (але проблематичною), що відповідає сучасній концепції вартісного маркетингу. Так, наприклад витрати пов’язані із навчанням персоналу, забезпеченням доступу провідних фахівців до вивчення інноваційного досвіду, персональне навчання користувачів програмних продуктів за рішенням підприємства є можливим капіталізувати з відображенням у складі іншим нематеріальних активів.

Список використаної літератури

1.Грейсон Дж.К., О'Делл К. Американский менеджмент на пороге XXI века. – М.: Экономика, 1991. – 208 с.

2.Статистичний бюлетень «Витрати на робочу силу за 2014 р» [Електронний ресурс]. – Режим доступу:: www.ukrstat.gov.ua

3.Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. Т.2, М.: Республика, 1992. – 548с

4.Чебан Ю.Ю. Соціальні витрати аграрних підприємств: особливості формування, обліку, відображення у фінансовій звітності // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4009

5.Омецінська І.Я. Соціальні витрати підприємства, їх значення та структура / І.Я. Омецінська // Стан і перспективи розвитку обліковоінформаційної системи в Україні: мат. IV міжн. наук.-практ. конф. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – С. 168-170.

6.Крот Ю.В. Соціальні витрати: продуктивність та ефективність / Ю.В. Крот // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 1 (64). – С. 314-321.

7.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 № 318 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Алборов Р.А. Развитие учета и контроля в системе управления сельскохозяйственным производством: автореф. дис. … доктора экон. наук : 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика, Казань 2004.
2. Ахмятов М. К. Концепция интеллектуального обеспечения инновационного развития предпринимательства [Текст] : автореф. дис. … доктора экон. наук : 08.00.05 / Мавлит Калимович Ахмятов. – СПб., 2010. – 44 с.
3. Базилевич В. Д. Концептуалізація мегатрендів економічного розвитку в контексті глобальних викликів сучасності / В. Д. Базилевич // Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст.: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – К. : Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2012. – С. 11-15.
4. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. канд. екон. наук / Т.М. Банасько. – Житомирський державний технологічний університет, 2010. – 18 с
5. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 [Текст] / Тетяна Василівна Барановська. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 278 с.
6. Безверхий К. Застосування МСФЗ для малих і середніх підприємств: реалії сьогодення та вимоги часу / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №5. – С. 8–12.
7. Бескоста Г. М. Обґрунтування сутності не матеріальних активів в обліку [Електронний ресурс] / Г. М. Бескоста // Бізнес Інформ. - 2013. - № 10. - С. 306-310. - Режим доступу:http: //nbuv.gov.ua/UJRN/ binf_ 2013 _10_56
8. Биков В.Ю. Моделі організаційних систем відкритої освіти [Текст] / Ю.В.Биков. – К. : Атіка, 2009. – 684 с.
9. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии. [Текст] / Н.А. Блатов М.Х. Перера. – Л.: Изд-во Экономическое образование, 1926.
10. Бондар К.М., Козлюк О.О. Облік на підприємствах малого та середнього бізнесу: порівняльна характеристика

міжнародної та вітчизняної практики [Електронний ресурс] / К.М. Бондар, О.О. Козлюк. - Режим доступу: http : //www.sworld.com.ua/index.php/ru/conference/the-content-of-conferences/archives-of-individual-conferences/december-2012

11. Будович Ю.И. Экономическая теория и счетоведение о функциях управления, соотношении и взаимосвязи бухгалтерского учета с функциями управления [Текст] / Ю. И. Будович // Международный бухгалтерский учет . – 2015. – т. 18, вып.41(383). – С. 2–16.

12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2 / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2003. –524 с.

13. Бутинець Ф.Ф. Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. –2003. –№ 2 (24). – С. 3-11.

14. Валуев Б. О некоторых концепциях, составляющих альтернативу целостной системе управления предприятием [Текст] / Б. Валуев // Экономист . – 2004. – №10. – С. 30-33.

15. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев – М. : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

16. Васильєва В.Г. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: проблеми та перспективи / В.Г. Васильєва, К.С. Костюченко // Економічний простір. – 2012. – №60. – С.29–37.

17. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств / Р. Я. Вейцман . – Одесса : Типография «Порядок» С. К. Цессарского, 1909. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.twirpx.com/file/2333000/

18. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [Текст] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

19. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: Краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://nabu.ua/upload/file/msfo.pdf.

20. Герчикова И. Н. Менеджмент : Учебник для вузов / И.

Н. Герчикова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://znanium.com/catalog.php

21. Гоголь Т. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних вимог : наслідки для підприємств малого бізнесу / Т. Гоголь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 7. – С. 3-12.

22. Голобородько Т.В. Облік та оподаткування суб'єктів малого бізнесу у зарубіжних країнах в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / Т.В. Голобородько // Бухгалтсерький облік, аналіз та аудит. - 2016. - Випуск 12-2. – с. 149-153.

23. Голобородько Т. В. Використання міжнародних стандартів фінансової звітності у зарубіжних країнах / Т. В. Голобородько [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5293.

24. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.

25. Голов С. Нормативні обмеження застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 2. – С. 2–11.

26. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: Зміни та поширення / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - №8-9. – с.43-52.

27. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: удосконалення та застосування / С. Голов // Бухгалтерський облік та аудит. – 2007. – № 11. – С. 43–58.

28. Гордієнко М. І. Роздуми про доцільність міжнародних стандартів фінансової звітності для малих підприємств України / М. І. Гордієнко // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи: матеріали міжнар. наук.-прак. конф., (23 жовтня 2014 р.) / - Кам'янець - Подільський - Тернопіль : Крок, 2014.- С.39-43.

29. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна

Рада України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/ 436-15.

30. Грачова О. Співвідношення вимог П(С)БО і МСФЗ щодо подання та складання фінансової звітності [Електронний ресурс] / О. Грачова // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". – 30, Вересень, 2015. - Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/spivvidnoshennya-vimog-psbo-i-msfz-shhodo-podannya-ta-skladannya-finansovo%d1%97-zvitnosti/

31. Грейсон Дж.К., О'Делл К. Американский менеджмент на пороге XXI века. – М.: Экономика, 1991. – 208 с.

32. Давидюк Т.В., Мельник О.І. Стандарти для малого та середнього бізнесу: переваги у порівнянні з повною версією МСФЗ / Т.В. Давидюк, О.І. Мельник // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2014. - № 3 (43). – с. 26-41.

33. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [Текст] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.

34. Діділовський О.М. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні // Діділовський О.М. // Міжнародний збірник наукових праць. - 2011. − № 1(19). − С. 142-146.

35. Долбнєва Д.В. Фінансова звітність за МСФЗ: переваги та недоліки для вітчизняних малих та середніх підприємств / Д.В. Долбнєва // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. - 2014. - Випуск II (54). – с. 219-228.

36. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку / І.В. Жиглей. –Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.

37. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту [Електронний ресурс]. / В. Жук // Облік і фінанси АПК, наука, бухгалтерський портал //– Режим доступу: magazine.faaf.org.ua

38. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/

39. Закон України «Про основні засади створення інформаційного суспільства в Україні» від 9.01.2007 р. №537-V [Електронний ресурс]. – Точка доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/537-16

40. Засадний Б. Сучасний стан застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Текст] / Б. Засадний // Економіка. – Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка – 2016. – № 9(186). – С. 22-30.

41. Зикунова Г. Впровадження МСФЗ для малих і середніх компаній [Електронний ресурс] / Г. Зикунова // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". – 30, Вересень, 2015. - Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/vprovadzhennya-msfz-dlya-malix-i-serednix-kompanij/

42. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 7. – С. 3–17.

43. Ищенко В.В. Порівняльна характеристика міжнародних стандартів фінансової звітності та національних стандартів бухгалтерського обліку для малих та середніх підприємств / В.В. Ищенко [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=73723

44. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.2004р., №5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04.

45. Картузова Т.В. Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності / Т.В. Картузова // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – № 20.9. – С.176–179.

46. Касич А.О. Проблеми впровадження МСФЗ в Україні та шляхи їх вирішення / Касич А.О., Яковенко Я.Ю. // Облік і фінанси. – 2013. − № 1 (59). − С. 22-27.

47. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета [Текст] / Г.Г. Кірейцев // Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления

дальнейшего развития», Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.

48. Кирейцев Г.Г. Функции учёта в механизме управления сельскохозяйственным производством. [Текст] / Григорий Кирейцев.- Киев : Изд-во УСХА, 1992.

49. Кірейцев Г.Г., Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України //«Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» ІІ Міжнародна науково-практична конференція (Київ, 19-20 жовт. 2006 р.) / ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН С. 9-18

50. Кірейцев Г.Г. Вплив глобалізації економіки на розвиток системи обліку в Україні / Григорій Кірейцев, Володимир Литвиненко, Ніна Мавріна // Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку. – 2014. - № 4. – С. 47-53.

51. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971р., № 322-VIII; за станом на 27 березня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08.

52. Колос Н.М. Бухгалтерський облік та забезпечення реалізації правомочностей власників у сільському господарстві: дис. … канд. екон. наук : 08.00.03 / Колос Наталія Миколаївна. – Київ, 2007. – 199 с.

53. Колот А. М. Організаційно-економічний механізм регулювання заробітної плати і шляхи його вдосконалення (на матеріалах промислових підприємств України): автореф. дис. … доктора экон. наук : 08.06.01. [Електронний ресурс] А. М. Колот. – Режим доступу: http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic _science&id=3997&start=14.

54. Корінько М.Д. Реструктуризація транснаціональних корпорацій: обліково-аналітичний аспект [Текст] / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко, О.І. Пилипенко. – К. : Клякса, 2009. – 520 с.

55. Корчак В.С. Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами / В.С. Корчак [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/ perevagi-skladannya-finansovoї-zvitnosti-zamizhnarodnimi-standartami/.

56. Костюченко В. Гармонізація національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку / В. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №4. – с.17-22.

57. Кропивко М.Ф. Основи архівно-комп'ютерної форми обліку [Текст] / Кропивко М. Ф., Козак М.І., Похіленко Е.П., Романова Е.П.; ред. Саблука П.Т. – К.: ІАЕ УААН, 2004. – 131 с

58. Крот Ю.В. Соціальні витрати: продуктивність та ефективність / Ю.В. Крот // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 1 (64). – С. 314-321.

59. Кузина Р. П(С)БУ и МСФО: анализ конвергенции / Р. Кузина // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 6. – С. 10–20.

60. Кузьмін О. Є. Основи менеджменту: Підручник. [Текст] / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник – К. : Академвидав, 2007. – 464 с.

61. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. [Текст] / М. И. Кутер – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 592 с.

62. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: Учебник. [Текст] / М. И. Кутер – Краснодар : Просвещение-ЮГ, 2012. – 512 с.

63. Кучер С.В. Особливості діяльності вітчизняних суб'єктів малого та середнього бізнесу: обліково-аналітичний аспект / С.В. Кучер // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. - 2014. - Випуск 9-1. Частина 1. – с. 208-211.

64. Кушніренко Д.І. Місце бухгалтерського обліку в інформаційній системі підприємства / Дмитро Кушніренко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://economic-vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=1280

65. Лебедев К.Н. Децентрализация учетного процесса бухгалтерии как радикальный путь совершенствования учета на предприятии [Текст] / К. Н. Лебедев // Международный бухгалтерский учет . – 2015. – № 33. – С. 24 - 36.

66. Леонид Черняк Интеграция – основа облака [Электронный ресурс].- Режим доступа: http://www.osp.ru/os/2011/07/13010473/.

67. Лісничий К.М. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності: сутність та шляхи досягнення / К.М. Лісничий // Вісник ЖДТУ. - № 2 (40). – с. 108-117.

68. Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. Т.2, М.: Республика, 1992. – 548с

69. Чебан Ю.Ю. Соціальні витрати аграрних підприємств: особливості формування, обліку, відображення у фінансовій звітності // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4009

70. Максимцов М.М. Менеджмент : Учебник для вузов [Текст] / М.М. Максимцов, А.В. Игнатьева, М.А. Комаров. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 2005. – 343 с.

71. Малишкін О. Щодо адаптації положень з обліку і звітності в умовах угоди про асоціацію України та ЄС / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 2. – С. 12–18.

72. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні теоретико-методологічні основи : наук. доповідь / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 84 с.

73. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы [Текст] / М. Ю. Медведев. – Москва : Издательство «Дело и сервис», 2001. – 752 с.

74. Мельник О. Стандарти для малого і середнього бізнесу: переваги в порівнянні з повною версією МСФЗ [Електронний ресурс] / О. Мельник // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". – 22, Грудень, 2014. - Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/standarti-dlya-malogo-i-serednogo-biznesu-perevagi-v-porivnyanni-z-povnoyu-versiyeyu-msfz/

75. Мескон М.Х., Альберт М, Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. [Текст] – М. : Дело, 1992. – 702 с.

76. Метелиця В.М. Розвиток бухгалтерської професії в умовах глобалізації світової економіки [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : http://magazine.faaf.org.ua/rozvitok-buhgalterskoi-profesii-v-umovah-globalizacii-svitovoi-ekonomiki.html

77. Методика підготовки і проведення занять з навчального модуля «Відкрита освіта та дистанційне навчання»: метод. посіб. / В.В. Олійник, Л.Л. Ляхоцька, В.О. Гравіт : НАПН України, Ун-т менедж. освіти. - К., 2010. - 280 с.

78. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.11.2009 № 1327. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http//zakon.rada.gov.ua

79. Мещерякова М.А. Измерение интеллектуального капитала в современной экономике / М.А. Мещерякова // Вестник Московского университета. Серия 6. Экономика. – 2010. – № 1. – С. 3–14.

80. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учёта. [Текст] : Учебник / пер. с англ. ред. Я.В, Соколова, И.А. Смирновой – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.

81. Мильнер Б.З. Теория организации [Учебник] / Б.З Мильнер – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФА, 2002. – 480 с.

82. Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів [Текст] / Перекл. з англ. за ред. Н. Непийводи. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 78 с.

83. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buchuchet.uabs.sumdu.edu.ua/ua/component/zoo/item/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-international-financial-reporting-standards.

84. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [Електронний ресурс] /GAAP in UA. – Режим доступу: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf.

85. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19). Виплати працівникам IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_011

86. Нападовська Л.В. Особливості розвитку системи обліку в умовах глобальної економіки [Текст] / Л.В. Нападовська // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (21-22 листопад 2007 р.). – Тернопіль, 2007. – 523 с. - С.56-59.

87. Небильцова О.В. Особливості застосування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств у Європейському Союзі та Україні [Текст] / Оксана Володимирівна Небильцова, Володимир Іванович Король // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2015. – Том 21. – № 2. – С. 292-297.

88. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Кардуэлл ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

89. Нипп А. О сельскохозяйственном счетоводстве. [Текст] /А. Нипп. - Курск. : Оттиски из журнала СХ и Л 1908 апр. № 4.

90. Нішенко Л. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами / Л.Нішенко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. – № 9. – С. 6–9.

91. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. − 294 с.

92. Овсюк Н. В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н. В. Овсюк, О.Ю.Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.–2012. – 3 (24). –С. 360 – 368.

93. Озеран А. Директива 2013/34/ЄС щодо річної фінансової звітності: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 5. – С. 2–10.

94. Омецінська І.Я. Соціальні витрати підприємства, їх значення та структура / І.Я. Омецінська // Стан і перспективи

розвитку обліковоінформаційної системи в Україні: мат. IV міжн. наук.-практ. конф. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – С. 168-170.

95. Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

96. Палий В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета : монография [Текст] / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.

97. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учёта. [Текст] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981.

98. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации : монография [Текст] / В. Ф. Палий. – М. : Финансы, 1975. – 160 с.

99. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие по спец. «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности» [Текст] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1984. - 279 с.

100. Панков Д.О. Методи удосконалення звітності умовах глобалізації і інфляції [Текст] / Д.О. Панков, Л.В. Пашковська // Вісник ЖДТУ. – 2003. – Вип. 2 (24). – С. 67-89. – (Серія «Економічні науки»).

101. Пасько О. В. Глобальна конвергенція стандартів фінансової звітності: стан та перспективи / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК. - 2010. - № 2. - С. 45 - 50.

102. Пасько О.В. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб'єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності / О.В. Пасько [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/rada-z-mizhnarodnih-standartiv-buhgalterskogo-obliku-yak-klyuchoviy-sub-ekt-globalnogo-upravlinnya-v-sferi-obliku-problema-legitimnosti.html

103. Перехід українських компаній на МСФЗ без труднощів // EBS. Ulreasing corporate dunamism. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http: // www. ebskiev.com.

104. Пелькова С.В. МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса: цели создания и основные упрощения /

Пуреськина А.Е., Титова И.А. // Заочные электронные конференции [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.econf.rae.ru/article/5125

105. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [Текст] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

106. Піддубна К.С., Тимчина Л.І. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / К.С. Піддубна, Л.І. Тимчина [Електронний ресурс]. − Режим доступу:http://www.rusnauka.com/36_PWMN_2010/Economics/76294.doc.htm.

107. Плекан М. В. Нематеріальні активи як об'єкт обліку і звітності [Електронний ресурс] / М. В. Плекан // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 794. - С. 221-225. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/ UJRN/ VNULPM_ 2014_794_32

108. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

109. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Мінфіну України від 07.02.2013 р. №73. [Електронний ресурс] / Верховна Рада Україн – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336−13 Законодавство України.

110. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 // Бізнес «Бухгалтерія». – 2012. – № 1.

111. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 № 318 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua

112. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 627 (z1242-13) від 27.06.2013 / [Електронний ресурс] – Режим доступу:http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00. Законодавство України.

113. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року N 601 (із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну N 1591 від 09.12.2011) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO26.aspx http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z

114.Постанова Кабінету міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98%D0%BF

115.Постанова Кабінету міністрів України від 28 лютого 2000 р. N 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF

116. Про оплату праці: Закон України від 24 березня 1995 р., № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80

117.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. №3614-VI). [Електронний ресурс] — режим доступу.: http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/996-14

118. Проблеми малого бізнесу в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://yasno-group.com/ua

119. Проблеми становлення та особливості розвитку малого бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://agroua.net/ economics/documents/category-92/doc-85/.

120. Прохар Н.В. Використання інформаційних технологій в обліку фінансових результатів сільськогосподарських формувань [Текст] / Н. Прохар // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 20, ч.ІІ. – Кіровоград : КНТУ, 2011.– с.206.

121. Пушкар М. С. Фінансовий облік: Підручник. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. - 628 с.

122. Пушкар М.С. Наука про облік та можливість подолання її стереотипів [Текст] / М.С. Пушкар // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – № 17, т. ІІ. – С. 47-50.

123. Радіонова І.Ф. Інтелектуальний капітал та потенціал економіки : розмежування понять і явищ / І.Ф. Радіонова, В.І. Ісик // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 10(124). – С.56–66.

124. Радченко О.В. Історія впровадження у дію міжнародних стандартів фінансової звітності для малих та середніх підприємств [Електронний ресурс] / О. Харламова // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". – 11, Серпень, 2015. - Режим доступу : http://konf.amsfo.com.ua/istoriya-vprovadzhennya-u-diyu-mizhnarodnix-standartiv-finansovo%d1%97-zvitnosti-dlya-malix-ta-serednix-pidpriyemstv/

125. Ремньова Л.М. , Ніколаєнко Ю.В. Концептуалізація парадигмальних зрушень у системі фінансового менеджменту під впливом лобальних мегатрендів економічного розвитку // Науковий вісник Полісся, № 2, 2015 р.

126. Розпорядження КМУ «Про перехід акціонерних товариств на МСФЗ в 2004-2005 р.» від 18.01.2003 № 25-Р // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3. – С.100–105.

127. Рыбак Т.Н. Новый стандарт для малых и средних предприятий // Финансы, уч□т, аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.by/upload/jurnal/2010/2010_6_20-23.pdf

128. Рудановский А.П. Теория балансового учёта. [Текст] / А.П. Рудановский. – Москва : МАКИЗ, 1928.

129. Савченко В.М. Функції бухгалтерського обліку / Віра Савченко // Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: Тези доповідей на міжнародній науково-практичній конференції 19 травня 2006 р., м. Київ – К. : КНЕУ, 2006. – С. 55-56.

130. Савченко В.М. Система бухгалтерського обліку як складова системи управління / Віра Савченко, Леся Кононенко,

Валентина Крячко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. Вип. 18.ч. II – Кіровоград: КНТУ, 2010. – С. 27-33.

131. Савченко В.М. Тенденції розвитку функцій бухгалтерського обліку в аграрній сфері. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету [Текст] : Економічні науки, вип 7, ч. І.– Кіровоград : КНТУ, 2005. С.209-214

132. Синицына Т.А. Оценка эффективности системы управления промышленным предприятием – целевой подход : дис. ... канд. экон. наук : 08.06.01 [Текст] / Татьяна Арнольдовна Синицына. – Одесса, 2004. – 211 с.

133. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг,Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 495 с.

134. Сокіл О.Г. Концепція бухгалтерського обліку сталого розвитку [Текст] / О. Сокіл // Облік і фінанси. – 2017. - №1 (75). – С. 85-92.

135. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [Учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

136. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета : Монография [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с

137. Соколов Я.В. Принципы и концепции бухгалтерского учёта. [Текст] / Я.В. Соколов. – Уфа : Изд-во Регионального отделения ИПБ России, 2003.

138. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. [Текст]/Я.В. Соколов. - М. : Финансы и статистика,1991 г.

139. Соколов Я. В. Зачем бухгалтеру теория бухгалтерского учета? [Текст] / Я. В. Соколов. // Бухгалтерский учет. – 2005. – №2.

140. Статистичний бюлетень «Витрати на робочу силу за 2014 р» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

141. Стефанов Н. Программно-целевой подход в управлении. Теория и практика [пер. с болг.] [Текст] / Н. Стефанов, К. Симеонова, К. Костов, С. Качаунов. – М. :

Прогресс, 1975. – 200 с.

142. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80

143. Тибінка Г.І. Організаційно – економічний механізм регулювання оплати праці в господарській системі України: дис. … канд. екон. наук : 08.00.03 / Тибінка Галина Ігорівна. – Львів, 2014. – 218 с.

144. Тимощенко Ю.М. Облік на малих підприємствах в умовах глобалізації Світової економіки / Ю.М. Тимощенко // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок України: стабілізація та євроінтеграція. (Збірник наукових Праць). – 2010. − №1 (81). – С. 532-541

145. Толковый словарь живого великорусского языка В.И. Даля // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vidahl.agava.ru/

146. Трачова Д.М. Перехід на міжнародні стандарти обліку та звітності: проблеми на перспективи. / Д.М. Трачова, Л.А. Сахно // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – Мелітополь : «Люкс», 2012. – № 2 (18), том 6. – С. 270–276.

147. Турищева Т.Б. Теория бухгалтерского учета : учебник для бакалавров / Т. Б. Турищева. – М. : Юрайт, 2015. – 307 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://stud.com.ua/23803/audit_ta_buhoblik/oblik_sotsializmi_1930_1990

148. Файоль А. Управление – это наука и искусство / А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд. – М. : Республика, 1992. – 352 с.

149. Финансовый менеджмент. Полный курс. В 2-х т. Бригхем Ю., Гапенски Л. СПб.: Экономическая школа, 1997. – Т.1. – 497с.; Т.2. – 669с.

150. Фінансовий менеджмент Г.Г. Кірейцев, Житомир: ЖІТІ, 2001. – 440 с.

151. Харламова О. Законодавчі невідповідності застосування МСФЗ для МСП В Україні [Електронний ресурс] /

О. Харламова // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". – 3, Грудень, 2014. - Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/zakonodavchi-nevidpovidnosti-zastosuvannya-msfz-dlya-msp-v-ukra%d1%97ni/

152. Харламова О. Перспективи впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності для малих і середніх підприємств [Електронний ресурс] / О. Харламова // Агентство по Международным стандартам финансовой отчетности. – 2011. — Режим доступу : http://vylex.uaprom.net/a63318-perspektivi-vprovadzhennya-mzhnarodnih.html.

153. Хомин П.Я. Алоніми в обліковій теорії як елемент алокуцій / П. Хомин // Облік і фінанси АПК, наука, бухгалтерський портал // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: magazine.faaf.org.ua

154. Христофорова І.В., Марініна А.Ю. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) В Україні: проблеми та шляхи їх вирішення / І.В.Христофорова, А.Ю. Марініна // Науковий вісник Херсонського державного університету. - Випуск 5. Частина 4. 2014. – с. 217-219.

155. Циган Р.М. Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Р.М. Циган // Вісник ЖДТУ, 2012. – № 1(47) – С. 145–147

156. Ціцька Н.Є. Етапи впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс] / Н.Є. Ціцька // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. - 2014. - Вип. 46. - С. 182-185. - Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2014_46_37.

157. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку [Текст] / Л. В. Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

158. Шапар К. МСФЗ для МСП: переваги та недоліки для вітчизняних малих та середніх підприємств [Електронний ресурс] / К. Шапар // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація". - 21 Листопад 2015. - Режим доступу:

http://konf.amsfo.com.ua/msfzdlya-msp-perevagi-ta-nedoliki-dlya-vitchiznyanix-malix-ta-serednix-pidpriyemstv/

159. Шегда А. В. Менеджмент : Підручник [Текст] / А.В. Шегда. – Київ : Знання, 2004. – 687 с.

160. Шипіна С.Б. Зарубіжний досвід розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за МСФЗ [Електронний ресурс] / С. Б. Шипіна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 17(4). - С.147-150. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_17(4)_38

161. Широбоков В.Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в сельськом хозяйстве: концептуальные подходы, теория и практика: дис. … доктора экон. наук : 08.00.12 / Широбоков Владимир Григорьевич. – Воронеж -2002. – 499 с.

162. Шляхетко В. В.Облік нематеріальних активів: від минулого до сьогодення (міжнародний аспект) [Електронний ресурс] / В. В. Шляхетко // Наукові записки [Української академії друкарства]. - 2010. - № 1. - С. 97-106. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ Nz_2010_1_13

163. Шурупов Г.В. Механизм управления материальным обеспечением деятельности промышленных предприятий: дис. канд. екон. наук : 08.06.01 [Текст] / Георгий Викторович Шурупов. – Одесский гос. экономический ун-т, 2004. – 203 с.

164. Яцунська О.С. Процес упровадження МСФЗ в Україні / О.С. Яцунська // БІЗНЕСІНФОРМ. - № 3’2016. - с. 173-182.

165. Blair M.M., Wallman S.M.H. Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://books.google.com.ua/books?id=jpbFnUPi7L8C&printsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false.

166. Challenges for Financial Managers in a Changing Economic Procedia Economics and Finance 27 (2015) 726 – 730. Environment

167. Megatrends 2015: making sense of a world in motion, EY, 2015, www.ey.com/GL/en/Issues/Business-environment/ey-megatrends-that-willshape-our-future, accessed September 2015.

168. Вікіпедія// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ru.wiktionary.org]

169. Schaltegger, S. & Burritt, R. Contemporary Environmental Accounting [Text]. – London : Greenleaf, 2000. – 63 p., c. 25.

170. Environmental Management in Organizations. The Role of Management Accounting, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants [Текст], 1998, Study #6, New York : March. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ifac.org/publications-resources/international-guidance-document-environmental-management-accounting

171. The Global Competitiveness Report 2011-2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf.