

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

К.В. Романчук

**Розвиток бухгалтерського
обліку активів
в умовах трансформації
інституту права власності**

Монографія

ЖИТОМИР
2012

ББК 65.052:67.404.1
УДК 657.1:347.2
Р69

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного технологічного університету
(протокол № 11 від 25.06.2012 р.)*

Рецензенти:

д.е.н., професор Г.Г. Кірейцев
*завідувач кафедри обліку і аудиту Київського університету туризму,
економіки і права*

д.е.н., доцент С.Л. Коротасв
*професор кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в галузях народного
господарства Білоруського державного економічного університету*

д.е.н., професор М.М. Шигун
*професор кафедри фундаментальних економічних дисциплін Житомирського
державного технологічного університету*

Р69

Романчук К.В.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності : монографія / К.В. Романчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 528 с.

ISBN 978-966-683-358-0

Монографію присвячено розробці теорії та методології бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності для вирішення проблеми повноти облікової інформації про майно, що знаходиться у підприємства в різних правових режимах. Окрему увагу приділено питанням відповідності теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку активів сучасному рівню розвитку економіко-правових відносин. Розроблено методологію бухгалтерського обліку активів з урахуванням альтернативних концепцій їх визнання – концепції власності та концепції контролю. Удосконалено методику обліку операцій з завдатком, орендою, майновими правами, одержаними як внесок до статутного капіталу.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі.

**ББК 65.052:67.404.1
УДК 657.1:347.2**

Наукове видання

РОМАНЧУК Катерина Василівна

**Розвиток бухгалтерського
обліку активів
в умовах трансформації
інституту права власності**

МОНОГРАФІЯ

Науковий редактор *д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець*

Технічний редактор *С.В. Корбут*

Коректор *О.І. Гулевич*

Художник обкладинки *В.В. Свіцельська*

Підп. до друку 27.07.2012 р. Папір офс. Формат 60x84 1/16
Гарнітура “Таймс”. Друк офс. Ум. др. арк. 30,69.
Наклад 300 пр. Зам. № 43.

Видавець і виготовлювач
Житомирський державний технологічний університет
вул. Черняхівського, 103, м. Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів
Видавничої справи ЖТ № 08 від 26.03.2004 р.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ТРАНСФОРМАЦІЯ ІНСТИТУТУ ПРАВА ВЛАСНОСТІ В УКРАЇНІ ЯК ПЕРЕДУМОВА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ	11
1.1. Обмеженість економічних ресурсів як базис формування економіко-правових відносин.....	12
1.2. Економіко-теоретичні аспекти впливу права власності на систему бухгалтерського обліку.....	45
1.3. Модифікація завдань бухгалтерського обліку в контексті трансформації інституту права власності.....	90
Висновки до 1-го розділу	124
РОЗДІЛ 2. ЕКОНОМІЧНІ РЕСУРСИ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИХ КАТЕГОРІЙ	127
2.1. Поняття “економічні ресурси”: онтологічний підхід.....	128
2.2. Актуальні проблеми розвитку бухгалтерського обліку ресурсів в умовах трансформації інституту права власності.....	146
Висновки до 2-го розділу	195
РОЗДІЛ 3. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІЙНО-ПРАВОВИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ В УКРАЇНІ	199
3.1. Термінологічна підсистема бухгалтерського обліку: вплив трансформації інституту права власності.....	200
3.2. Концепції визнання активів: національні особливості та міжнародний досвід.....	227
Висновки до 3-го розділу	254

РОЗДІЛ 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ІНСТИТУТУ ПРАВА ВЛАСНОСТІ В УКРАЇНІ: ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА	257
4.1. Облікова політика як інструмент збереження ресурсів, що знаходяться в різних правових режимах підприємства	258
4.2. Вплив альтернативних концепцій визнання активів на методику обліку операцій завдатку: управлінський аспект	269
4.3. Методика бухгалтерського обліку операцій оренди: особливості врахування впливу альтернативних концепцій визнання активів	284
4.4. Облікове відображення внесених майнових прав до статутного капіталу: вплив альтернативних концепцій визнання активів	302
Висновки до 4-го розділу	314
ДОДАТКИ	317
<hr/>	
ВИДАННЯ ЖИТОМИРСЬКОЇ НАУКОВОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ШКОЛИ	517
ПРО АВТОРА	527

ПЕРЕДМОВА

Розвиток бухгалтерського обліку обумовлений необхідністю підпорядкування бухгалтерських процедур законодавчим нормам. Ускладнення економічних відносин та правових інститутів, що їх регулюють, вже не вписується в традиційну для України концепцію розуміння права власності як неподільного триелементного моноліту. Відповідно, в управлінні якісно новими економічними процесами та господарськими відносинами використовується облікова інформація, що не у повній мірі відображає економічний зміст та юридичну сутність господарських операцій. Одним із яскравих прикладів описаної ситуації є неспроможність національної системи бухгалтерського обліку надати інформацію про стан та обсяг ресурсів, якими володіє підприємство на праві власності або на інших майнових правах.

Доводиться констатувати, що методологія бухгалтерського обліку увійшла в суперечність з економіко-правовими реаліями господарського життя. Бухгалтерський облік одержаних (переданих) ресурсів за операціями завдатку, притримання, застави, комісії, операцій з давальницькою сировиною, операційної і фінансової оренди (лізингу), довірчого управління, операцій з сервітутами та іншими майновими правами, операцій факторингу, франчайзингу – і це далеко неповний перелік – так і не отримав належного методологічного забезпечення і суперечить задекларованому в Україні принципу превалювання сутності над формою, а в ряді випадків – концепції контролю.

Вітчизняна практика господарювання доводить, що проблематика “власності” відіграє особливу роль в процесах формування та використання ресурсів підприємства. У свою чергу, концептуальний зміст і господарсько-правова наповненість форм, прав і відносин власності визначають напрями розвитку бухгалтерського обліку. Існуючі розбіжності між формальними та неформальними нормами щодо прав власності унеможливають контроль над власністю у частині її реальної специфікації та не сприяють збереженню майна, що знаходиться у

Передмова

власності підприємства, навіть за раціональної організації та ведення бухгалтерського обліку. Це визначає актуальність та практичну цінність викладених у монографії результатів дослідження.

Мета цієї монографії – надати читачам можливість усвідомити і оцінити той факт, що головною рушійною силою прогресу у сфері надання облікової інформації сьогодні є бухгалтер, а її користувачем – споживач. Нам здається важливим представити максимально наочну картину застосування сучасних методів обліку для одержання достовірної інформації. Оцінка динаміки розвитку обліку активів і сьогоднішніх завдань в області його застосування в бізнесі, освіті, державному управлінні та сфері споживання інформації дається з погляду безперервного ланцюжка: облік → право власності. Такий підхід дозволяє виявити й спрогнозувати безліч специфічних проблем, яким належить визначати стан і структуру розвитку обліку активів до кінця нинішнього десятиліття. Метою є не стільки детальне вивчення кожної з проблем окремо, скільки з'ясування того, які з широкого кола невирішених питань, що існують на сьогодні, насправді стануть складовою моделі розвитку обліку активів, що формується на перспективу.

За великим рахунком, в основу цієї монографії закладена єдина ідея, яка дозволяє багато в чому по-новому поглянути на розвиток сучасного обліку активів, еволюція якого все більше пов'язана з правом. Щоб читач отримав уявлення про цю ідею, дозвольте почати з обставин її появи на світ.

Попит на нові ідеї з'явився після 2000 р., коли “бухгалтерський соціалістичний пузир” почав лопати й усім довелося задуматися про причини такої драматичної, хоча і не несподіваної зміни у веденні обліку. Озираючись назад, можна з упевненістю сказати, що першопричиною “мільного облікового пузира” стали помилкові очікування глобальних змін як в бізнесі, так і в суспільстві: і учасники ринку, й інвестори вирішили, що почалося стрімке перетворення всієї економіки держави, а коли стало зрозуміло, що це не так, “пузир лопнув”.

Автора завжди дивувала періодичність змін в обліку активів. Впродовж багатьох років дисертант регулярно звертався до написаних і захищених дисертацій з цієї проблематики на стиках двох наук: обліку та права. Однак, незважаючи на значний науковий доробок з вказаного питання,

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

бухгалтерський облік активів залишився справою напрочуд складною, трудомісткою і до того ж такою, що вимагає значних базових знань. Нинішні реформатори традиційного обліку проявили високий ступінь скептицизму по відношенню до бізнесу та інших форм комерційної співпраці – впровадимо “заморську” систему обліку.

У результаті на державному рівні постає питання: “Скільки у вартісному вираженні є майна в державі, регіоні, конкретній галузі, підприємстві чи установі?”. Так, за даними Державної служби статистики України, в 2000 р. підприємства Житомирщини мали необоротних активів 74,3 %, оборотних – 25,5 %, а у 2011 р. відповідно: 51,0 % і 47,7 %. Чи можливе таке співвідношення? За даними фінансової звітності відповісти на це питання неможливо.

Наслідком такої ситуації є те, що ніхто достеменно не знає, якими правами власника і на які об’єкти він володіє, яку, за що і перед ким несе відповідальність, хто ще має якісь права на його власність. Як бачимо, питань багато, однак, відповісти на них нині неможливо. Причина відсутності відповіді криється в методологічній неузгодженості бухгалтерського обліку активів та використання в національних регулятивах бухгалтерського обліку положень міжнародних стандартів без урахування багаторічного досвіду роботи бухгалтерів, менталітету та правових традицій. Це призводить до неефективного управління ресурсами, зниження продуктивності праці, породжує закриття підприємств, а отже, безробіття та зростання бідності.

Нині в балансах підприємств у складі активів відображаються основні засоби, нематеріальні активи, грошові кошти, на які підприємство не має права власності (наприклад в операціях фінансової оренди, завдатку), та майнові права. Разом з тим, непослідовність проявляється у тому, що частина об’єктів, зокрема, давальницька сировина, товари на комісії, на які у підприємства відсутнє право власності, не відображаються в балансі їх отримувача. Це призводить до викривлення даних про реальну суму майна, завуальовує його справжнє походження, не дає можливості провести економічний аналіз з реальними висновками для прийняття ефективних рішень, ухвалювати оперативні управлінські рішення щодо його використання та збереження. Отже, теперішній баланс підприємства не

Передмова

виступає в ролі фінансової звітності, яку можуть реально використовувати користувачі, він не дає реальної картини про наявне майно підприємства. Все це не дозволяє адміністрації підприємств оцінити обсяг і вартість майна, що використовується в господарській діяльності.

За радянських часів діяла чітка методологія бухгалтерського обліку активів. До них відносили та відображали в балансі лише ті ресурси, які були власністю даного підприємства. Така методологія обліку активів була зрозумілою і давала можливість аналізувати й оперативно контролювати їх рух, своєчасно приймати ефективні управлінські рішення. Існуюча методологія бухгалтерського обліку активів, побудована на Міжнародних стандартах та частково закріплена в національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, в основу визнання активів закладає контроль, а не право власності на них, розмежовуючи їх. Однак чіткий перелік критеріїв, за якими може бути встановлено факт контролю підприємством активів, сьогодні відсутній як в МСФЗ, так і в П(С)БО. Негативною тут є не зміна критеріїв визнання активів (оскільки в умовах розвитку економічних відносин вона є об'єктивною реальністю), а непослідовність реформаторів бухгалтерського обліку в запровадженні вказаного критерію до вітчизняної системи бухгалтерського обліку, що є причиною непорівнянності облікової інформації, сформованої на основі професійного судження бухгалтерів, а також призводить до значної кількості проблем щодо інтерпретації облікової інформації користувачами звітності, у викладанні облікових та суміжних з ними навчальних дисциплін і т.д.

Зі сказаного випливає очевидний висновок: в основі оцінки перспектив застосування альтернативних концепцій визнання активів – концепції власності чи концепції контролю – повинен лежати обґрунтований прогноз характеру й темпів економічного, правового та соціального розвитку, а на їх підставі – організації нової системи обліку. Тягар лідерства в галузі організації обліку раніше несла лише держава. Тепер провідна роль у формуванні інформаційних запитів перейшла від держави до бізнесу, і вже на нього лягла історична відповідальність за те, щоб бухгалтерські технології і методології ставали все більш корисними й привабливими для цілей управління бізнес-процесами. У довгостроковій перспективі

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

сьогоднішню зосередженість обліку на споживачах інформації слід розглядати як індикатор зміни пріоритетів всієї галузі наших знань, в минулі часи сконцентрованих майже повністю на технічних аспектах розвитку для надання інформації одному споживачеві – державі.

Одним із стимулів до написання цієї монографії стала переконаність автора в тому, що сьогодні настала черга споживачів облікової інформації продемонструвати високий рівень рішучості й компетентності для того, щоб повністю розкрити потенціал бухгалтерських технологій. Історія розвитку обліку, яка зазнала немало злетів і падінь, демонструє, що в ще недалекому минулому основною рушійною силою прогресу в обліку були самі підприємства, особливо деякі їх лідери, які брали на себе тягар облікових змін і пов'язані з цим чималі ризики. Споживач же, хоча в деяких випадках і міг узяти ініціативу в свої руки, в основному виступав в ролі спостерігача за еволюцією ринку бухгалтерської інформації, пасивно чекаючи, ЩО цей ринок запропонує йому завтра. Ця монографія повинна роз'яснити, що така позиція не має перспективи і що так далі удосконалення обліку продовжуватися не може.

Виражаю щирю вдячність своєму Науковому Консультанту – Францу Францовичу Бутинцю – доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету, Заслуженому діячу науки і техніки України, творцю та лідеру Житомирської наукової бухгалтерської школи. М'яка наполегливість Франца Францовича в залученні мене до: *науки бухгалтерського обліку* шляхом ініціювання написання кандидатської дисертації, а згодом і даної праці; *викладацької діяльності* – шляхом довіри викладання ряду навчальних дисциплін та участі у підготовці навчальних посібників та підручників, у тому числі з грифом МОН України; *практичної діяльності* – шляхом надання можливості проведення аудиторських перевірок, *управлінської діяльності* – шляхом доручення обов'язків заступника завідувача кафедри у період 2006-2007 рр., відіграла домінуючу роль у формуванні мене як людини, науковця, викладача.

За слушні поради та зауваження, врахування яких дало можливість покращити наукову працю, дякую рецензентам – представникам наукової спільноти України: доктору економічних наук, професору, Заслуженому працівнику освіти і науки України Григорію Герасимовичу Кірейцеву,

Передмова

доктору економічних наук, професору Марії Михайлівні Шигун; та Республіки Білорусь: доктору економічних наук, доценту Сергію Леонідовичу Коротаєву.

Дякую людям, чий вклад у становлення та видання даної праці залишається ззовні непомітним, однак, досягнутими результатами я завдячую їм: колегам – за їх коректне ставлення до мене в процесі роботи над монографією; д.е.н., проф. С.Ф. Легенчуку, к.е.н., доц. В.В. Травіну за гострі наукові дискусії щодо ідей, покладених в основу даної монографії; д.е.н., проф. Т.В. Давидюк, к.е.н, доц. О.П. Войналович, к.е.н, доц. І.А. Панченко, к.е.н, доц. К.В. Шиманській – за їх цінні поради та коментарі до чорнових матеріалів рукопису та ідей щодо впровадження результатів дослідження у навчальний процес; магістрантам, чия реакція і коментарі часто мали неоціненне значення. Дякую також всьому видавничому колективу за роботу над текстом монографії і Світлані Корбут, яка зробила все, щоб проект був реалізований відповідно до плану.

Особливу вдячність за підтримку, слушні поради та пропозиції, виражаю д.е.н., доц. Наталії Антоліївні Остап'юк.

Моя найгарячіша вдячність – моїм дорогим батькам Василю Кузьмичу та Людмилі Аркадіївні, чоловікові Сергію, сину Іллі за натхнення, допомогу, розуміння та створення умов для наукової роботи. Без їх мудрості, терпіння та ентузіазму, що надихали мене, поява цієї монографії не відбулася б.

*К.В. Романчук, к.е.н, доцент,
м. Житомир, червень 2012 р.*

РОЗДІЛ 1

ТРАНСФОРМАЦІЯ ІНСТИТУТУ ПРАВА ВЛАСНОСТІ В УКРАЇНІ ЯК ПЕРЕДУМОВА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ

1.1. Обмеженість економічних ресурсів як базис формування економіко-правових відносин

1.2. Економіко-теоретичні аспекти впливу права власності на систему бухгалтерського обліку

1.3. Модифікація завдань бухгалтерського обліку в контексті трансформації інституту права власності

1.1. Обмеженість економічних ресурсів як базис формування економіко-правових відносин

Економіка і право виникають на базі обмеженості ресурсів

В.Н. Михеев¹

*Економіка – це мистецтво задовольняти безмежні потреби за
допомогою обмежених ресурсів*

Лоренс Пітер²

Обмеженість ресурсів – явище, яке є аксіомою для економічної науки. В умовах обмеженості ресурсів гостро постає необхідність раціонального та ефективного використання економічних ресурсів як перед державою, так і перед кожним суб'єктом господарювання. Обмеженість ресурсів є рушійною силою, що спонукає до формування та розвитку політики раціонального господарювання окремого підприємства як найдрібнішого утворення економічного механізму, так і в масштабі планети, а також до формування економіко-правових відносини держави, регіону, світу. Це дозволяє диференціювати права конкретних суб'єктів щодо обмежених ресурсів, встановлювати “правила гри” щодо обміну такими правами та визначати присвоєння доходів від користування останніми. Якщо процесуальна сторона вказаного питання реалізується, в першу чергу, через формування та застосування системи права в конкретній країні, то технічна сторона щодо визначення обсягу прав та зобов'язань у грошовому вираженні, моментів їх визнання та припинення, обсягу ресурсів (у натуральному та грошовому вимірнику), які наявні у суб'єкта господарювання на різних майнових та інших правах, може бути успішно реалізована для цілей управління шляхом застосування системи бухгалтерського обліку.

¹ Михеев В.Н. Философские основы теории прав собственности [Електронний ресурс] / В.Н. Михеев // Проблемы современной экономики. – 2007. – № 4(24). – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=2577>.

² Сводная энциклопедия афоризмов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/aphorism/612/%D0%AD%D0%A%D0%9E%D0%9D%D0%9E%D0%9C%D0%98%D0%A%D0%90>.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

Нестача ресурсів є однією з причин війн – як світових, так і воєн на ринку між суб'єктами господарювання. Це підтверджується оприлюдненими дослідженнями, здійсненими колективом авторів у складі Д. Асемоглу (Acemoglu), М. Голосова (Golosov), А. Цивінського (А. Tsyvinski), П. Яреда (P. Yared)³, які розглядали теорію війни за ресурси. Автори встановили залежність між нестачею ресурсів та стимулами до війни; розробили альтернативні варіанти запобігання війнам; виявили зв'язок війн за ресурси з еластичністю попиту; виявили закономірності, що регулювання цін і обсягів ресурсів в багатих на них країнах можуть запобігати війнам; довели, що в конкурентному середовищі можливість виникнення війни значно нижча. Автори зазначають, що фірми, які встановлюють ціни на ресурси на ринку, не розуміють впливу їх дій на стимулювання війни. Якщо в цій ситуації попит на ресурс є нееластичним, з часом війна стає неминучою. Вищевикладене формує актуальність даного дослідження.

Поняття обмеженості та науки, які його визначають

У загальному розумінні поняття “обмеження” визначають як встановлені будь-які межі, рамки^{4, 5, 6}. Однак, існують і більш деталізовані визначення залежно від галузі науки, яка оперує вказаним поняттям (Додаток А, табл. А.1). Так, в юриспруденції^{7, 8} обмеження визначають як межі, границі, що впливають із законів та інших нормативних актів, з рішень державних органів, за які не повинна виходити діяльність суб'єктів. В економіко-математичному моделюванні^{9, 10, 11} обмеження трактують як максимально або мінімально можливі обсяги (ліміти) ресурсів.

³ Dynamic A Theory of Resource War [Електронний ресурс] / [D. Acemoglu, M. Golosov, A. Tsyvinski, P. Yared]. – Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1737990.

⁴ Большой бухгалтерский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_bigbuhslov/ogranichenija-26780.html.

⁵ Экономический словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_eco/ogranichenija-4134.html.

⁶ Бухгалтерский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_buhslov/ogranichenija-95759.html.

⁷ Юридический словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_yur/ogranichenija-17569.html.

⁸ Энциклопедический словарь экономики и права [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_ekonomyslov/ogranichenija-34678.html.

⁹ Большой бухгалтерский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_bigbuhslov/ogranichenija-26780.html.

¹⁰ Экономический словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_eco/ogranichenija-4134.html.

¹¹ Энциклопедический словарь экономики и права [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_ekonomyslov/ogranichenija-34678.html.

Види обмежень, що виділяються в спеціальній літературі, характеризуються багатоманітністю та різноплановістю (Додаток А, табл. А.2). Розрізняють валютні обмеження; бюджетні обмеження; обмеження у зовнішній торгівлі; життєві обмеження; обмеження ділової практики; обмеження на максимізацію прибутку; обмеження права перепродажу; обмеження дієздатності громадянина; обмеження конкуренції; обмеження на виплату дивідендів акціонерного товариства; обмеження на випуск цінних паперів в акціонерному товаристві; нетарифні та тарифні обмеження; обмеження спекулятивної позиції; обмеження входження у галузь; кредитне обмеження; обмеження свободи; обмеження батьківських прав; обмеження про військову службу; обмеження конституційних прав і свобод; обмеження життєдіяльності; обмеження дозвілля та встановлення особливих вимог до поведінки неповнолітнього.

Окрему групу складають обмеження, що стосуються ресурсів. Більш поширеним варіантом вживання є термін “обмеженість ресурсів”, “обмежені ресурси”. Словосполучення “обмеженість ресурсів”, “обмежені ресурси” сьогодні в економічних науках сприймається як аксіома. Однак, виникає ряд питань: відносно чого і які саме ресурси визначають як обмежені? Які критерії такої обмеженості?

В довідковій економічній літературі^{12, 13, 14, 15, 16, 17} загальнопоширеним (загальноприйнятим) поясненням поняття “обмеженість ресурсів” є його пояснення через необмеженість потреб людини та суспільства. Причиною поширеності такого підходу є те, що економіка (від грецького “oikos” – дім, родина, “nomos” – вчення, закон) зародилася як наука про домашнє господарство. Відповідно, на ранніх етапах її розвитку дослідження вчених були спрямовані на вивчення домашніх господарств, їх потреб та можливостей задоволення останніх на основі потреб індивідів.

¹² Большой бухгалтерский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_bigbuhslov/ogranichennost-resursov-29593.html.

¹³ Экономический словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_eco/ogranichennost-resursov-4137.html

¹⁴ Юридический словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_yur/ogranichennost-resursov-17576.html

¹⁵ Энциклопедический словарь экономики и права [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_ekonomslov/ogranichennost-resursov-33771.html

¹⁶ Бухгалтерский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_buhslov/ogranichennost-resursov-36164.html

¹⁷ Словарь терминов антикризисного управления [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslivarej.com/content_anticrises/ogranichennost-resursov-50730.html

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

На основі узагальнення результатів вивчення потреб індивідів та сукупних потреб суспільства, обґрунтовано закон зростання потреб та закон відносної рідкості ресурсів.

У витoku вказаних законів стояв Томас Мальтус (1766-1834 рр.), автор закону народонаселення (графічне зображення закону представлено на рис. 1.1), який відстоював наступні положення: “1) суспільство перебуває у рівноважному стані, коли виробляє достатню кількість продовольства для споживання відповідною чисельністю населення; 2) у разі порушення цієї рівноваги в суспільстві виникають сили, які повертають його до рівноважного стану; 3) ціни на всі товари визначаються співвідношенням попиту і пропозиції; 4) існує закон народонаселення, за яким і населення, і продовольство за відсутності перешкод безмежно зростають, але швидкість зростання населення вища, ніж швидкість зростання продуктів харчування. Зокрема, за сприятливих обставин населення буде зростати у геометричній прогресії (1, 2, 4, 8, 16, 32, 64 і т.д.), а виробництво продовольства – в арифметичній (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 і т.д.). З цього випливає, що кількість населення подвоюється кожних 20-25 років, а виробництво продуктів харчування за цей самий період зростає значно меншими темпами (тільки на 20-25 %) ¹⁸.

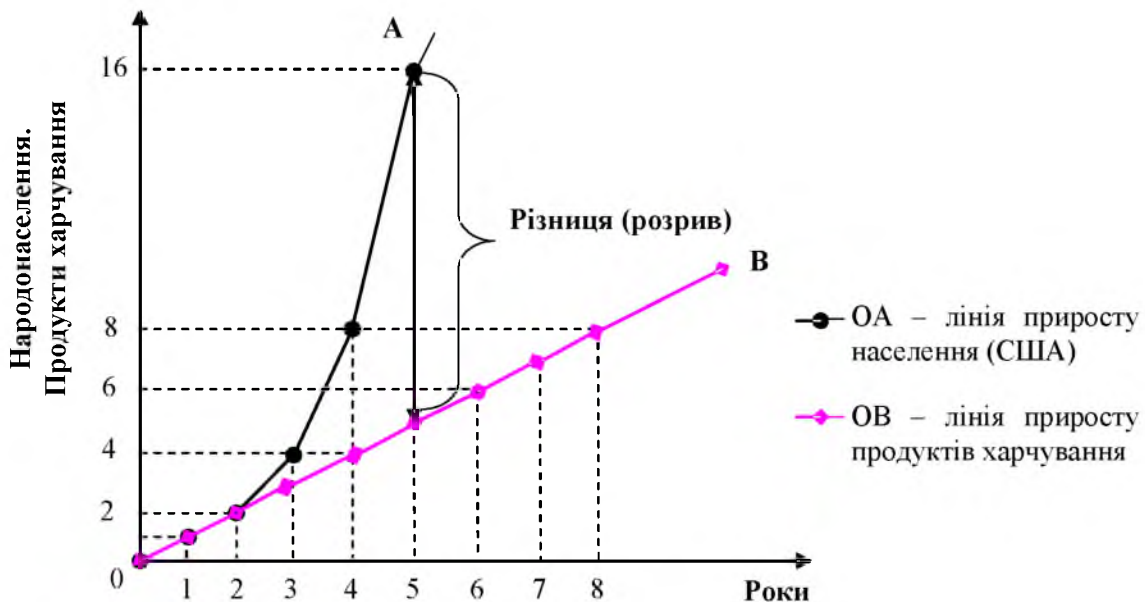


Рис. 1.1. Графічне відображення теорії народонаселення Т. Мальтуса¹⁹

¹⁸ Ковальчук В.М. Історія економіки та економічної думки: навч. посіб. / В.М. Ковальчук, М.В. Лазарович, М.І. Сарай. – К.: Знання, 2008. – 647 с. – С. 355.

¹⁹ Кириленко В.В. Історія економічних вчень [Електронний ресурс] / В.В. Кириленко. – Режим доступу: <http://www.textbooks.net.ua/content/view/1319/19>.

За розрахунками Т. Мальтуса, якщо населення буде зростати кожні 25 років у 2 рази (в геометричній прогресії, а виробництво продовольства – в арифметичній, то в результаті через два століття кількість населення буде співвідноситися до засобів існування як 256 до 9, через три століття – як 4096 до 13, а по завершенню 2000 років це відношення буде безмежним і незліченим²⁰.

Продовжуючи теорію Т. Мальтуса, Л. Брічгер (L. Bretschger)²¹ розглядав проблему зростання кількості населення та недостатності ресурсів. Позиція автора полягає в тому, що зростання кількості населення не настільки небезпечне, важливо при цьому лише раціонально використовувати наявні ресурси, економно їх споживати, залучати вторинну сировину. Автор також зазначає переваги використання обмежених ресурсів в умовах вільної ринкової економіки.

На наступних етапах розвитку економічної думки вагомий внесок у розвиток вчення щодо потреб індивіда, яке прийнято вважати класичним і на якому ґрунтуються значна кількість навчальних посібників та підручників з економічних дисциплін, зробив у 1954 р. американський вчений А. Маслоу²². Він систематизував потреби людини у 5 базових груп та дотримувався позиції, що потреби, які належать до кожної вищої групи, будуть виникати лише після задоволення потреб нижчої групи. Серед економістів існують і відмінні від А. Маслоу погляди щодо черговості задоволення потреб (Клейтон Альдерфер, Фредерік Герцберг, Девід МакКлеланд), однак, в переважній більшості автори відстоюють позицію щодо безмежності таких потреб і появи нових в міру задоволення попередніх.

Засобом задоволення потреб є ресурси, необхідні для: а) задоволення потреб першого рівня відповідно до класифікації А. Маслоу; б) виробництва благ, за допомогою яких можуть бути задоволені потреби вищих рівнів.

Причини, що зумовлюють обмеженість ресурсів можуть аналізуватися з позиції макро- та мікрорівня. Ситуація обмеженості ресурсів розглядається як безвідносно до підприємства, так і в контексті підприємства та його середовища (рис. 1.2).

²⁰ Кириленко В.В. Історія економічних вчень [Електронний ресурс] / В.В. Кириленко. – Режим доступу: <http://www.textbooks.net.ua/content/view/1319/19>.

²¹ Bretschger L. Population Growth and Natural Resource Scarcity: Long-Run Development Under Seemingly Unfavourable Conditions [Електронний ресурс] / L. Bretschger. – Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1150710.

²² Maslow A.H. Motivation and Personality / A.H. Maslow. – New York: Harper & Row, 1954.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

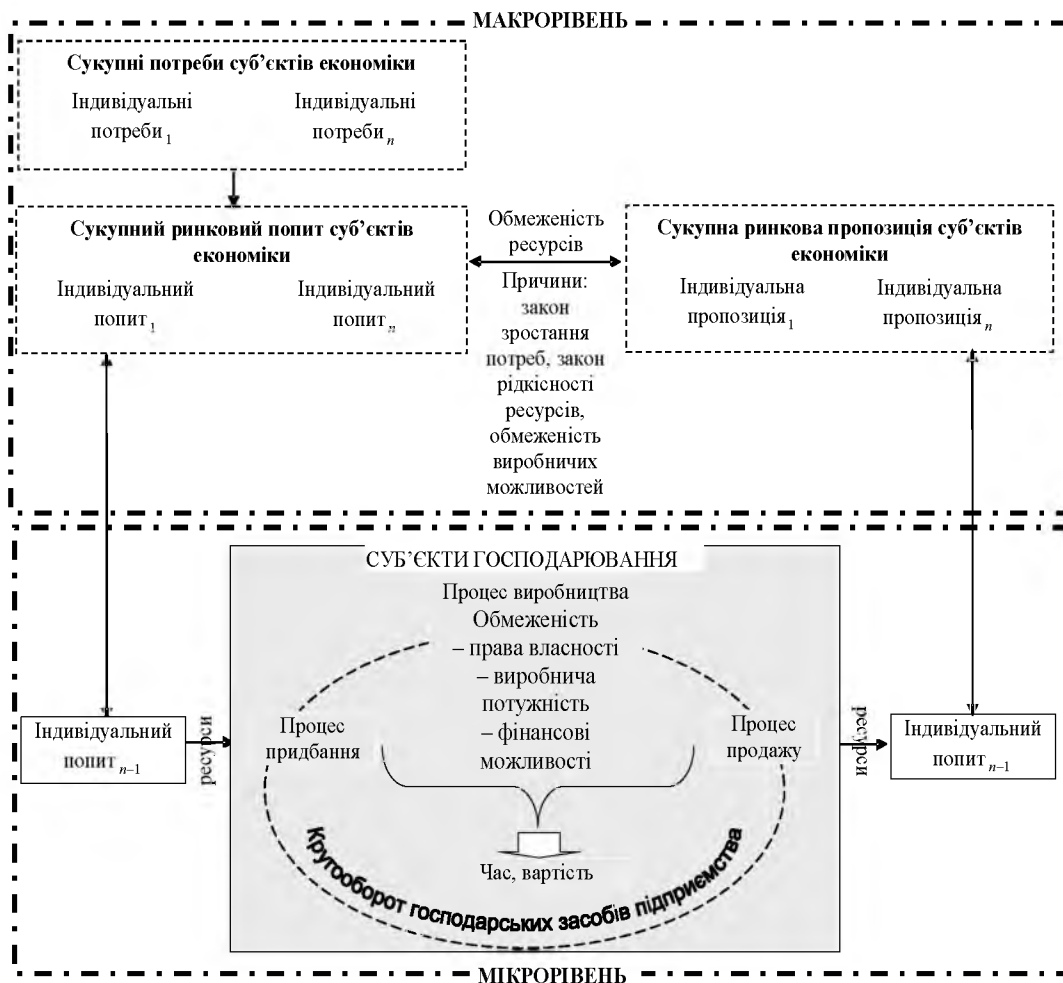


Рис. 1.2. Обмеженість ресурсів на макро- та макрорівні

На макрорівні однією з причин обмеженості є *природна їх обмеженість*, зокрема вичерпність ресурсів, яку вивчають як екологія, так і соціологія, а також економіка екології.

Так, за твердженням К.В. Корсак та О.В. Плахотнік²³, “закон обмеженості (вичерпності) природних ресурсів (перший закон синекології) вартий серйозного обговорення з огляду на поширену думку, що всі ресурси поділяються на “вичерпні” і “невичерпні”. Як стверджують К.В. Корсак та О.В. Плахотнік²⁴, “уявлення про наявність на Землі “невичерпних” ресурсів помилкове і надзвичайно шкідливе щодо його практичного використання як вихідного положення для планування майбутнього і стратегічних цілей”. Так, наприклад, обмеженими є ресурси

²³ Корсак К.В. Основи сучасної екології – Закон обмеженості (вичерпності) природних ресурсів [Електронний ресурс] / К.В. Корсак, О.В. Плахотнік. – Режим доступу: http://eduknigi.com/ekol_view.php?id=420.

²⁴ Там само.

сонячного проміння через неможливість використання людьми всього (чи значної частини) потоку проміння, яке досягає поверхні Землі. Це пов'язано з тим, що, як свідчать теоретичні дослідження енергетичного балансу біосфери і Землі, без порушення існуючої рівноваги у докільлі не можна вилучати чи долучати більше 1 % всієї енергії, що входить в енергетичний потік біосфери²⁵.

Стрімке зростання чисельності населення у світі призводить до збільшення обсягів споживання ресурсів, тоді як розміри останніх не зростають, а навпаки – зменшуються. Ще на початку 70-х років ХХ ст. Д. Медоуз досить песимістично оцінив запаси ресурсів, вивівши динамічний індекс для кам'яного вугілля в 110 років, хрому – 96, залізної руди – 86, марганцю – 62, алюмінію – 60, нікелю – 55, нафти – 36, міді – 26, природного газу – 24 роки²⁶.

Крім Римського клубу, за завданням якого і працював Медоуз, аналогічні підрахунки зробили в 1976 р. і відповідні установи ЮНЕСКО, висновки яких виявилися більш негативними. Взявши до уваги статистичний індекс, тобто припустивши, що величина споживання збережеться на рівні 1976 р., вони розрахували, що лише на декілька десятиліть вистачить таких речовин, як мідь, олово, кобальт, нікель, тантал, вольфрам, цинк, вісмут, ртуть, срібло та ін. Саме тоді, тобто у 70-х роках, розвинуті країни активно “викачували” з інших країн природні ресурси, насамперед стратегічні²⁷. Дані прогнози виявилися досить песимістичними, однак такими, що не відповідають реальності. Як зазначає Дж. Л. Сміт (Smith)²⁸, економісти, вивчаючи обмеженість ресурсів, ігнорували поняття “піку” їх виснаженості, зокрема через більш фізичну суть даної проблеми. Даний автор все ж розглянув її з економічної точки зору. Застосовуючи економічні показники, що використовуються для вимірювання обмежених ресурсів, такі як ціна, вартість, рента, він довів невідповідність змін дефіциту ресурсів та руху цих показників. Це

²⁵ Корсак К.В. Основи сучасної екології – Закон обмеженості (вичерпності) природних ресурсів [Електронний ресурс] / К.В. Корсак, О.В. Плахотнік. – Режим доступу: http://eduknigi.com/eko1_view.php?id=420.

²⁶ Крисаченко В.С. Екологічна культура – Корисні копалини [Електронний ресурс] / В.С. Крисаченко. – Режим доступу: http://geoknigi.com/book_view.php?id=1159.

²⁷ Там само.

²⁸ Smith J.L. On the Portents of Peak Oil (and Other Indicators of Resource Scarcity) [Електронний ресурс] / J.L. Smith. – Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1852923.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

доводить неправильність попередніх досліджень і пояснює невиконання здійснених прогнозів щодо строку закінчення обмежених ресурсів (таких як нафта).

Для порівняння, за даними досліджень 2001 р. міжнародного аналітичного центру “Римського клубу”²⁹, поклади алюмінієвих руд будуть вичерпані за наступні 55 років, хрому – за 154, вугілля – за 150, міді – за 49, заліза – за 173, свинцю – за 64, нафти – за 50, природного газу – за 49 років. Причому термін вичерпання ресурсів обчислений виходячи з припущення, що протягом наступних десятиліть кількість розвіданих ресурсів збільшиться у 5 разів порівняно з сучасними даними (тобто будуть розвідані нові поклади, відкриті нові родовища). Такі дані свідчать про необхідність підвищення ефективності використання ресурсів для їх максимального збереження.

Відповідно до доповіді, підготовленої IHS Cambridge Energy Research Associates і Всесвітнім економічним форумом, світових запасів природного газу вистачить на 250 років видобутку нинішніми темпами: “нові досягнення у виробництві газу нетрадиційних джерел: сланцевого газу, газу важкодоступних колекторів і вугільного метану – в поєднанні зі зростанням потужностей виробництва ЗПГ змінили усталені погляди на ринки природного газу по всьому світу”³⁰.

За даними ООН, ресурси 18-ти економічно найважливіших мінералів опинилися на межі цілковитого вичерпання, навіть за умови введення рециклічності й відновлення. Серед них – золото, срібло, ртуть, свинець, сірка, олово, цинк, вольфрам³¹.

Однією з проблем наявності природних ресурсів та їх обмеженості є нерівномірність забезпечення ними. Наприклад, Російська Федерація має у своєму розпорядженні величезні запаси природних багатств. У розрахунку на душу населення її ресурсний потенціал перевищує такий же потенціал США в 2-2,5 рази, Німеччини – у 6 разів, Японії – 18-20 разів³².

²⁹ Дані міжнародного аналітичного центру “Римського клубу” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Проблема_вичерпання_природних_ресурсів.

³⁰ Через 250 років світ залишиться без природного газу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gazeta.ua/articles/business/374565>.

³¹ Літосфера. – Екологія життя [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ecolive.com.ua/content/book/34-litosfera?page=0,3>.

³² Борисов Е.Ф. Экономическая теория: учебник / Е.Ф. Борисов. – М.: Юрист, 1997. – 568 с., С. 21.

Відповідність, невідповідність і необхідність відповідності міжнародного законодавства глобальним проблемам людства (в тому числі конфліктам) пов'язаним з браком таких ресурсів, як вода, продовольство та енергія розглянуто Б. Саулом (Saul)³³. Автор наполягає на необхідності та важливості справедливого розподілу обмежених ресурсів на планеті, стверджуючи, що в основі такого розподілу лежить – етичний принцип, який має існувати в основі міжнародного правового порядку й базуватися на політичній солідарності. Як стверджує Б. Саул, справедливий розподіл може допомогти у вирішенні проблем бідності та послаблення конфлікту щодо ресурсів. Впровадження принципу справедливості у розподілі благ може підвищити легітимність міжнародного правового порядку, який, в кінцевому рахунку, сприятиме створенню умов для людської гідності, спільного процвітання і миру в усьому світі. Хоча думка автора і є слушною, проте очевидно, що цілком справедливий та рівномірний розподіл обмежених ресурсів є неможливим через ряд причин, зокрема обмежувальним фактором є права власності на ресурси (якщо на території Російської Федерації є значні поклади нафти, то доступ до них для інших країна обмежений).

Наступною причиною обмеженості ресурсів є виробнича обмеженість, яка полягає в тому, що темп формування потреб відстає від виробництва конкретних благ для їх задоволення. Причому така обмеженість розглядається як на макро-, так і на макрорівні. Сьогодні основне завдання економіки полягає в знаходженні оптимуму між безмежно зростаючими потребами та ресурсами, які ці потреби можуть задовольнити, шляхом аналізу альтернативних варіантів, що візуалізується у кривій виробничих можливостей (рис. 1.3).

³³ Saul B. Climate Change, Resource Scarcity and Distributive Justice in International Law [Електронний ресурс] / B. Saul. – Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1484340.

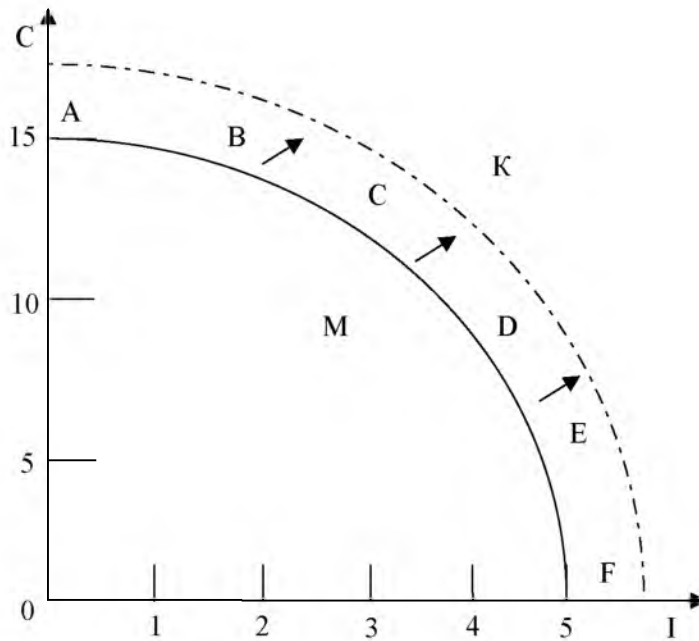


Рис. 1.3. Крива виробничих можливостей

У даному випадку точка F ілюструє граничну можливість, коли виробляється лише продукція першого виду (I), а точка A – навпаки, коли виробляється тільки продукція іншого виду (C). Кожна точка на кривій представляє певний максимальний обсяг виробництва двох типів продукції. Щоб реалізувати різні комбінації виробництва двох видів продукції, зображених на кривій, має бути забезпечена повна зайнятість виробничих ресурсів і повний обсяг виробництва. Усі комбінації ресурсів на кривій відображають максимальний їх обсяг, що можуть бути одержані лише в результаті найбільш ефективного використання всіх наявних ресурсів³⁴.

Точка M, яка знаходиться всередині області, обмеженої кривою, вказує на те, що окремі ресурси не використовуються або використовуються неефективно. Точка K, яка знаходиться за межами кривої, недосяжна за даної кількості ресурсів і за даної технології виробництва, але, поліпшуючи їх інноваційним шляхом, можна досягти точки K. Це зумовить перехід на вищий рівень, позначений наступною кривою виробничих можливостей³⁵.

Графік межі виробничих можливостей ілюструє той факт, що національна економіка, повністю використовуючи наявний потенціал, у короткостроковому періоді, не може збільшити виробництво будь-якого

³⁴ Шевлюга О.Г. Дослідження впливу технологічних інновацій на ринок технологій і розвиток підприємства / О.Г. Шевлюга, О.М. Олефіренко // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – № 4. – С. 38-44.

³⁵ Там само.

блага, не зменшивши при цьому виробництво іншого. Функціонування економіки на межі виробничих можливостей свідчить про її ефективність. Ефективною вважається така комбінація ресурсів, при якій неможливо збільшити виробництво одного товару без скорочення виробництва іншого³⁶.

Цей класичний підхід, на думку О.Г. Шевлюга та О.М. Олефіренка³⁷, ґрунтується на забезпеченні розвитку як окремого економічного суб'єкта, так і національного господарства в цілому, він є ефективним в обох випадках.

На наявність існування проблеми обмежених ресурсів на мікрорівні вказують наступні дані:

– за результатами досліджень, проведених НДІ статистики Держкомстату України з використання Європейської гармонізованої методики, на 1634 підприємствах виробничої сфери у всіх регіонах України впродовж 1997-2005 рр. 42 % підприємств констатують брак фінансових ресурсів для розширення виробництва. При цьому, 26 % керівників підприємств вказують на брак фінансових ресурсів для придбання сировини, матеріалів і енергоносіїв, а 31 % – для модернізації устаткування³⁸;

– у результаті дефіциту фінансових ресурсів ступінь задоволення підприємств в техніко-технологічному розвитку знаходиться на низькому рівні: заміна застарілого устаткування серед тих підприємств, які визначили цю необхідність, проведена лише на 11,4 % підприємствах – шляхом повного оновлення, на 9,6 % – шляхом ремонту сторонніми організаціями, на 3,4 % – шляхом збільшення парку діючого устаткування, на 3,4 % – шляхом автоматизації виробничих процесів. Таким чином, ступінь задоволення техніко-технологічного розвитку за рахунок додаткових капіталовкладень склав всього 27,8 %, що, в свою чергу, суттєво гальмує впровадження ресурсозбережних процесів;

– рівень запровадження нових технологій для підвищення попиту на продукцію, мінімізації дефіцитності сировини і матеріалів за рахунок додаткового інвестування дозволив задовольнити потреби підприємств лише

³⁶ Шевлюга О.Г. Дослідження впливу технологічних інновацій на ринок технологій і розвиток підприємства / О.Г. Шевлюга, О.М. Олефіренко // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – № 4. – С. 38-44.

³⁷ Там само.

³⁸ Клияненко Б. Сущность, роль и место инновационной деятельности в системе общественного производства: концептуальные положения / Б. Клияненко, А. Осыка // Вісник Академії економічних наук України. – 2006. – № 2. – С. 24-31.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

на 15,8 % (в т.ч., придбання та впровадження ресурсозберігаючих технологій – лише на 11,6 %) ³⁹.

У результаті досліджень бізнес-середовища в Україні, проведених Міжнародною Фінансовою Корпорацією “IFC” (за сприяння Міністерства закордонних справ Королівства Норвегії), у 2005 р. на 2014 підприємствах України виявлено перешкоди, що заважають розвитку ресурсозбереження: відсутність можливості залучення додаткових фінансових ресурсів для модернізації устаткування (виділили 38 % керівників малих підприємств; 47 % – середніх і 49 % – великих) ⁴⁰.

Проблему обмеженості ресурсів на мікрорівні частково можна пояснити законодавчо врегульованими мінімально допустимими розмірами статутного капіталу для різних суб’єктів господарювання (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Мінімальні розміри статутного капіталу господарських товариств

<i>Вид господарського товариства</i>	<i>Мінімальний розмір статутного капіталу</i>	<i>Нормативний документ, що регулює</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Акціонерне товариство	1250 мінімальних заробітних плат, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, діючої на момент створення акціонерного товариства	Ч. 1 ст. 24 Закону України “Про господарські товариства” від 19.09.1991 № 1576-XII ⁴¹
Приватне підприємство	Не встановлено	Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва Щодо формування приватним підприємством статутного фонду №1858, від 26.03.2004 ⁴²
Товариство з обмеженою відповідальністю	Не встановлено	Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури започаткування підприємництва” від 21.04.2011 № 3263-VI ⁴³

³⁹ Таран В.А. Ресурсозбереження – новий символ соціально-економічного і науково-технічного прогреса / В.А. Таран, А.В. Богатырев // Машиностроитель. – 2003. – № 12. – С. 8-19.

⁴⁰ Бізнес-середовище в Україні : проект Міжнародної фінансової корпорації IFC. – К.: 2005. – 110 с.

⁴¹ Про господарські товариства Закон України від 19.09.1991 № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12/print1350623992927488>

⁴² Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва щодо формування приватним підприємством статутного фонду № 1858, від 26.03.2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1158.973.0>

⁴³ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури започаткування підприємництва Закон України від 21.04.2011 № 3263-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3263-17>

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

Продовження табл. 1.1

1	2	3
Товариство з повною відповідальністю	Не встановлено	Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури започаткування підприємництва” від 21.04.2011 № 3263-VI ⁴⁴
Командитне товариство	Не встановлено	Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури започаткування підприємництва” від 21.04.2011 № 3263-VI ⁴⁵
Комерційний банк	Мінімальний розмір статутного капіталу на момент державної реєстрації юридичної особи, яка має намір здійснювати банківську діяльність, не може бути меншим 120 мільйонів гривень	Ст. 31 Закону України “Про банки і банківську діяльність” від 07.12.2000 № 2121-III ⁴⁶
Страхова компанія	Мінімальний розмір статутного капіталу страховика, який займається видами страхування іншими, ніж страхування життя, встановлюється в сумі, еквівалентній 1 млн. євро, а страховика, який займається страхуванням життя, – 1,5 млн. євро за валютним обмінним курсом валюти України	Ст. 30 Закону України “Про страхування” від 07.03.1996 № 85/96-ВР ⁴⁷

Таким чином, суб’єкт господарювання з мінімальним зареєстрованим розміром статутного капіталу має обмежені ресурси для здійснення господарської діяльності, обсяг яких визначається обсягом статутного капіталу. Для можливості здійснення діяльності суб’єкт господарювання поставлений в умови, коли він повинен знайти альтернативні ефективні джерела залучення ресурсів. Щороку активність підприємств всіх галузей економічної діяльності в частині залучення позикового капіталу зростає, про що свідчать дані Національного банку України, узагальнені на рис. 1.4. та в Додатку Б.

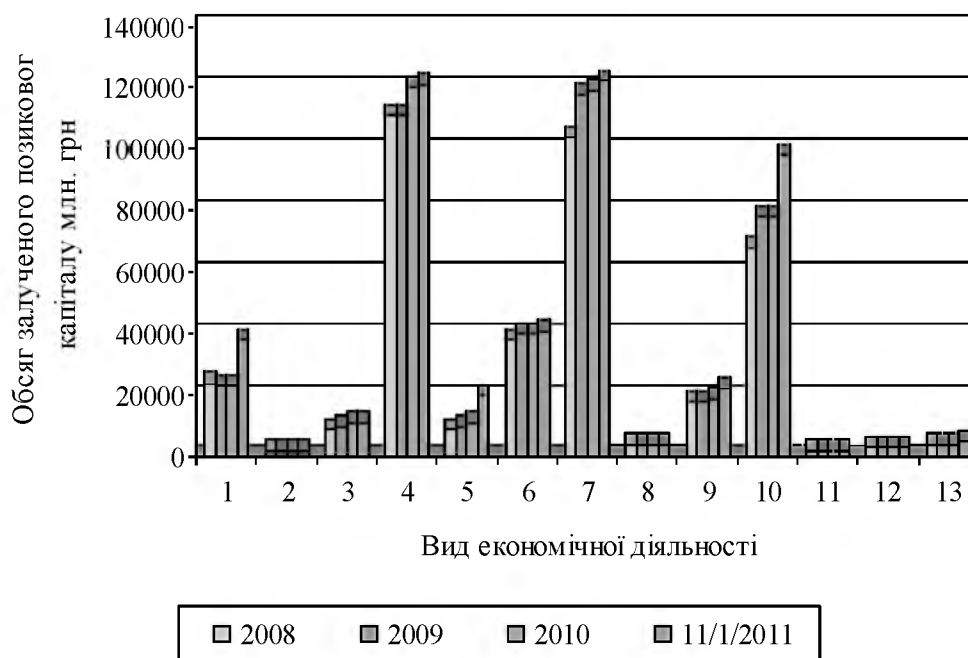
⁴⁴ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури започаткування підприємництва Закон України від 21.04.2011 № 3263-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3263-17>

⁴⁵ Там само.

⁴⁶ Про банки і банківську діяльність Закон України від 07.12.2000 № 2121-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14/print1350623992927488>

⁴⁷ Про страхування Закон України від 07.03.1996 № 85/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/85/96-вр/print1350626385346380>

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**



Примітки:

- 1. Сільське господарство, мисливство та лісове господарство
- 2. Рибальство, рибництво
- 3. Добувна промисловість
- 4. Переробна промисловість
- 5. Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води
- 6. Будівництво

- 7. Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку
- 8. Діяльність готелів та ресторанів
- 9. Діяльність транспорту та зв'язку
- 10. Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям
- 11. Освіта
- 12. Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги
- 13. Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту

Рис. 1.4. Обсяги залучення позикового капіталу підприємствами України за видами економічної діяльності станом на 01.11.11 р.⁴⁸

Як бачимо, динаміка залучення позикового капіталу позитивна, навіть не зважаючи на кризовий період. Це означає, що підприємства потребують залучення позикового капіталу в свою діяльність, що вимагає виважених управлінських рішень, забезпечити які може система бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Серед підприємств, що залучають найбільший обсяг позикового капіталу, представлені підприємства переробної промисловості, підприємства торгівлі, підприємства з ремонту автомобілів, побутових виробів та предметів

⁴⁸ Зеленіна О.О. Бухгалтерський облік і аналіз формування та використання позикового капіталу: дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, 08.00.09. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 295 с., С. 17-18.

особистого вжитку, а також підприємства, що здійснюють операції з нерухомим майном, оренди, інжинірингу та надання послуг підприємцям.

Проведене дослідження (Додаток Б) дає змогу зробити висновок, що підприємства України характеризуються недостатньою кількістю власних ресурсів для ведення діяльності, зокрема в частині статутного капіталу, який становить в середньому 54 % в структурі власного. Таким чином, українські підприємства змушені залучати зовнішні джерела фінансування, частка яких у структурі пасиву протягом останніх років зростає. Так, на початок 2010 р. на 1 грн. власного капіталу припадало 1,25 грн. поточних зобов'язань, на кінець 2010 р. – 1,28 грн, а на кінець 2011 р. – 1,38 грн. В структурі поточних зобов'язань значну частку займає кредиторська заборгованість – в середньому 84 %, кредити банків складають в середньому 12 %.

Варто зазначити, що твердження щодо обмеженості ресурсів є справедливим для суб'єкта господарювання для аналізу забезпеченості ресурсами в конкретний момент часу, однак в динаміці воно трансформується у хибне, оскільки можуть бути знайдені додаткові джерела залучення ресурсів та розширення ресурсної бази. За таких умов два ключових питання, які матимуть неабияке значення для суб'єкта господарювання і впливатимуть на прийняття рішення щодо залучення додаткових ресурсів – їх ціна та швидкість залучення.

Розглядаючи ресурсну теорію системної організації економіки, Г.Б. Клейнер⁴⁹ виділяє чотири типи економічних систем – середовище, процес, проект, об'єкт. До останньої групи економічних систем Г.Б. Клейнер відносить індивідів, фірми, корпорації, галузеві та міжгалузеві комплекси, регіони, країни, вказуючи при цьому на два базові ресурси – простір і час, перший з яких для останнього типу економічних систем автор називає обмеженим, а другий – необмеженим. Виникає ряд сумнівів щодо такої позиції, оскільки час дійсно можна трактувати як необмежений ресурс з позиції тривалості існування таких систем, однак його обмеженість не можна заперечувати щодо періоду залучення ресурсів.

⁴⁹ Клейнер Г.Б. Ресурсная теория системной организации экономики / Г.Б. Клейнер // Российский журнал менеджмента. – 2011. – Том 9. – № 3. – С. 3-28.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

Ресурсна теорія, як складова концепції стратегічного управління

У ході розвитку наукової думки поступово виникає необхідність пояснення особливостей діяльності та успіху підприємства на ринку, що знаходить прояв у формуванні теорії фірми, на базі якої пізніше розвивається теорія (концепція) стратегічного управління (менеджменту).

Концепція стратегічного управління підприємством з'явилася у 1970-х рр. у відповідь на докорінну зміну природи ринкового середовища та суттєве прискорення змін в ньому. Теоретичні та практичні розробки концепції стратегічного управління представлені у працях таких зарубіжних авторів: Дж. Барней (J.V. Barney), Б. Вернерфельт (B. Wernerfelt), Дж. Дайер (J.E. Dyer), К. Девіс (K.C. Davies), М. Дженсен (M. Jensen), Г.Б. Клейнер (G.B. Kleiner), Р. Коуз (R. Coase), К. Маркс, Р. Нельсон (R. Nelson), Д. Норт (D. North), Дж. Ньюстром (J. Nyustrom), У. Оучі (W. Ouchi), Ч. Сінх (C. Sinh), А. Сміт (A. Smit), Д. Тіс (D. Teece), О.Е. Уільямсон (O.E. Williamson), Й. Шумпетер (J.A. Schumpeter); серед російських дослідників вказаним питанням займаються В.С. Катькало, О.В. Кузьменко, С.В. Орехова, В.Л. Тамбовцев, Д.І. Тимофеев, Л.В. Хашиєва. Натомість на теренах України дана стратегія хоча і знайшла поширення, однак глибокі теоретичні напрацювання з цього приводу відсутні.

Внутрішню причину прогресуючого розвитку теорії стратегічного управління В.С. Катькало⁵⁰ вбачає у прагненні до цілісного аналізу джерел та механізмів створення стійких конкурентних переваг.

Вагомий внесок в розвиток даної теорії зробив Р. Рамелт (R. Ramelt) у своїй статті “До стратегічної теорії фірми” (1984 р.), де він вперше вжив вираз “стратегічна теорія фірми”. Проте, не зважаючи на досить значні напрацювання щодо стратегічної теорії фірми, в тому числі щодо теорії стратегічного управління, серед авторів не існує єдиного підходу до трактування сутності стратегічного управління (рис. 1.5).

Узагальнюючи вищевикладене, виявлено, що стратегічне управління передбачає реалізацію стратегій задля досягнення підприємством стійких конкурентних переваг, використання яких забезпечить прибутковість та неповторність підприємства. Так, за твердженням В.Л. Тамбовцева⁵¹, “теорія

⁵⁰ Катькало В.С. Эволюция теории стратегического управления / В.С. Катькало. – СПб: Издат. до С.-Петербур. гос. ун-та, 2006. – С. 147.

⁵¹ Тамбовцев В.Л. Стратегическая теория фирмы: состояние и возможное развитие / В.Л. Тамбовцев // Российский журнал менеджмента. – 2010. – Том 8, № 1. – С. 5–40. – С. 9–10.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

фірми, що претендує на роль основи для дослідження в області менеджменту, повинна давати відповіді на ряд питань, серед яких, з точки зору стратегічного менеджменту: як підприємство створює (і має створювати) конкурентні переваги?”. Озвучену позицію підтверджує і В.С. Катькало⁵², зазначаючи, що “центральним питанням теорії стратегічного управління є пошук стійких конкурентних переваг фірми”.



Рис. 1.5. Підходи до формулювання завдань та призначення сутності (на основі ⁵³)

Концепція стратегічного управління сьогодні представлена наступними теоріями: неокласичною (А. Сміт, К. Маркс); теорією агентських відносин (М. Дженсен (M. Jensen), Дж. Барней (J.V. Barney), У. Оучі (W. Ouchi)); теорією трансакційних витрат (Р. Коуз (R. Coase), О.Е. Уільямсон (O.E. Williamson)); еволюційною (Й. Шумпетер (J.A. Schumpeter), Р. Нельсон (R. Nelson), Д. Норт (D. North)); поведінковою (Дж. Ньюстром (J. Nyustrom), К. Девіс (K.C. Davies)); ресурсною (Б. Вернерфельт (B. Wernerfelt)); теорією, заснованою на знаннях (Д. Тіс (D. Teece)); концепцією динамічних здібностей; підприємницькими теоріями фірми; процесною теорією (Дж. Дайер (J.E. Dyer), Ч. Сінх (C. Sinh)); системно-інтеграційною теорією

⁵² Катькало В.С. Ресурсная концепция стратегического управления: генезис основных идей и понятий / В.С. Катькало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2002. – Сер. 8. – Вып. 4 (№ 32). – С. 20-42. – С. 20.

⁵³ Гребешкова О.М. Базові положення стратегічного управління нематеріальними активами підприємства / О.М. Гребешкова, О.В. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету / Серія: Економічні науки. – 2008. – № 6. – Т. 2 (122). – С. 132-135, С. 133.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

(Г.Б. Клейнер (G.V. Kleiner)) (Додаток В, табл. В.1). Кожна теорія відображає головні аспекти та фактори функціонування підприємств, робить спробу пояснити сутність конкурентних переваг фірми та шляхи їх досягнення. Дані додатку В дають підставу стверджувати, що лише в межах ресурсної теорії (підходу) та її подальших розгалуженнях фірма розглядається як сукупність ресурсів та компетенцій, які служать основою конкурентних переваг.

Ресурсний підхід почав розвиватися в середині 1980-х – на початку 1990-х рр. (представлений у працях Й.Б. Барні (J.V. Barney), Б. Вернерфельта (B. Wernerfelt), Р.М. Гранта (R.M. Grant), К.Р. Коннера (K.R. Conner), М.А. Петераф (M.A. Peteraf), С.К. Прахалада та Г. Хамела (C.K. Prahalad, G. Hamel). У розробку теоретичних положень ресурсної теорії значний внесок внесли такі дослідники, як Дж. Барні (J.V. Barney), М.В. Белоусенко, К. Бурманн, І. Васюков, Б. Вернерфельт (B. Wernerfelt), Р.М. Грант (R.M. Grant), В.С. Катькало, Д. Колліз (D. Collis), Р. Нельсон (R. Nelson), С.В. Орехова, Е. Пенроуз (E.T. Penrose), С.К. Прахалад (C.K. Prahalad), Р. Рамелт (R. Ramelt), В.Л. Тамбовцев, Д. Тіс (D. Teece), Д. Тимофєєв, О.Е. Уільямсон (O.E. Williamson), Г. Хамел (G. Hamel) та ін., хоча, як зазначає В.Л. Тамбовцев⁵⁴, “передумови до його формування закладені у 50-ті роки Е.Т. Пенроузом (E.T. Penrose)”.

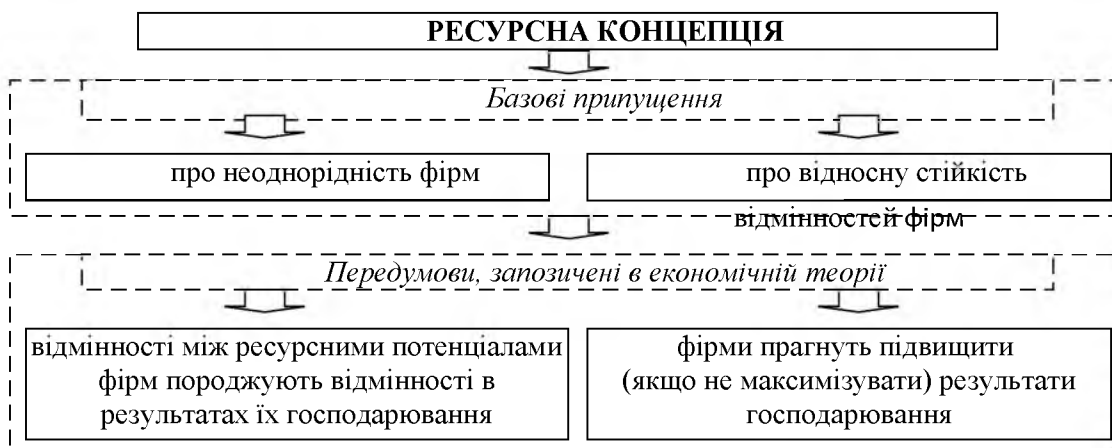
Ключову тезу ресурсної концепції В.С. Катькало⁵⁵ формулює наступним чином: “всі фірми, по суті, різні, і ця неоднорідність може бути стійкою у зв’язку з володінням конкретними фірмами унікальними ресурсами та здібностями, які, будучи джерелами економічних рент, визначають конкурентні переваги даних фірм”. На думку Р.М. Гранта⁵⁶, “ідея про те, що ресурси та здібності є основою довгострокової стратегії фірми, ґрунтується на двох передумовах: по-перше, ресурси та здібності задають головний напрям стратегії фірми і, по-друге, ресурси та здібності є вихідним джерелом прибутку фірми”.

⁵⁴ Тамбовцев В.Л. Стратегическая теория фирмы: состояние и возможное развитие / В.Л. Тамбовцев // Российский журнал менеджмента. – 2010. – Том 8, № 1. – С. 5–40. – С. 11.

⁵⁵ Катькало В.С. Ресурсная концепция стратегического управления: генезис основных идей и понятий / В.С. Катькало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2002. – Сер. 8. – Вып. 4 (№ 32). – С. 20–42. – С. 21

⁵⁶ Грант Р.М. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии / Р.М. Грант // Вестник Санкт-Петербургского университета. – Серия 8 (Менеджмент). – 2003. – Выпуск 3 (№ 24). – С. 47–75. – С. 49.

Вернерфельт Б. вперше вказав на “корисність аналізу фірми швидше з погляду її ресурсів, ніж продуктів” і висунув гіпотезу, що такий підхід може стати новою парадигмою вивчення стратегій. На початку 1990-х рр. ресурсний підхід (рис. 1.6) сформувався в новий напрям теорії стратегічного управління і отримав могутній імпульс у фундаментальних працях або дослідженнях Дж. Барні, Р. Гранта, І. Дірекса, Д. Колліза, К. Кула, С. Монтгомері, М. Петерафа, Р. Рамелта, Д. Тіса та ін.⁵⁷



*Рис. 1.6. Припущення та передумови ресурсної концепції
(розроблено на основі⁵⁸)*

Головна теза ресурсної концепції полягає в тому, що властива фірмам неоднорідність може бути стійкою, зважаючи на володіння ними унікальними ресурсами і організаційними здібностями, які, будучи джерелами економічних рент, визначають конкурентні переваги конкретних фірм. В рамках галузі або стратегічної групи вагомі результати фірми мають бути захищені механізмом, що ускладнює для суперників копіювання її переваг. Особливо сильні такі “механізми ізоляції” (термінологія Р. Рамелта) організаційного походження, які вбудовані в управлінську структуру, процеси та культуру фірми (траєкторія розвитку фірми і невизначеність причинно-наслідкових зв’язків)⁵⁹.

У ході розвитку ресурсної концепції виділися два її відгалуження: традиційна концепція, представлена ресурсною школою, та концепція динамічних здібностей, представлена процесною школою (рис. 1.7).

⁵⁷ Катякало В.С. Место и роль ресурсной концепции в развитии теории стратегического управления / В.С. Катякало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2003. – Серия 8. – Вып. 3 (№ 24). – С. 3-17. – С. 9.

⁵⁸ Там само.

⁵⁹ Там само.

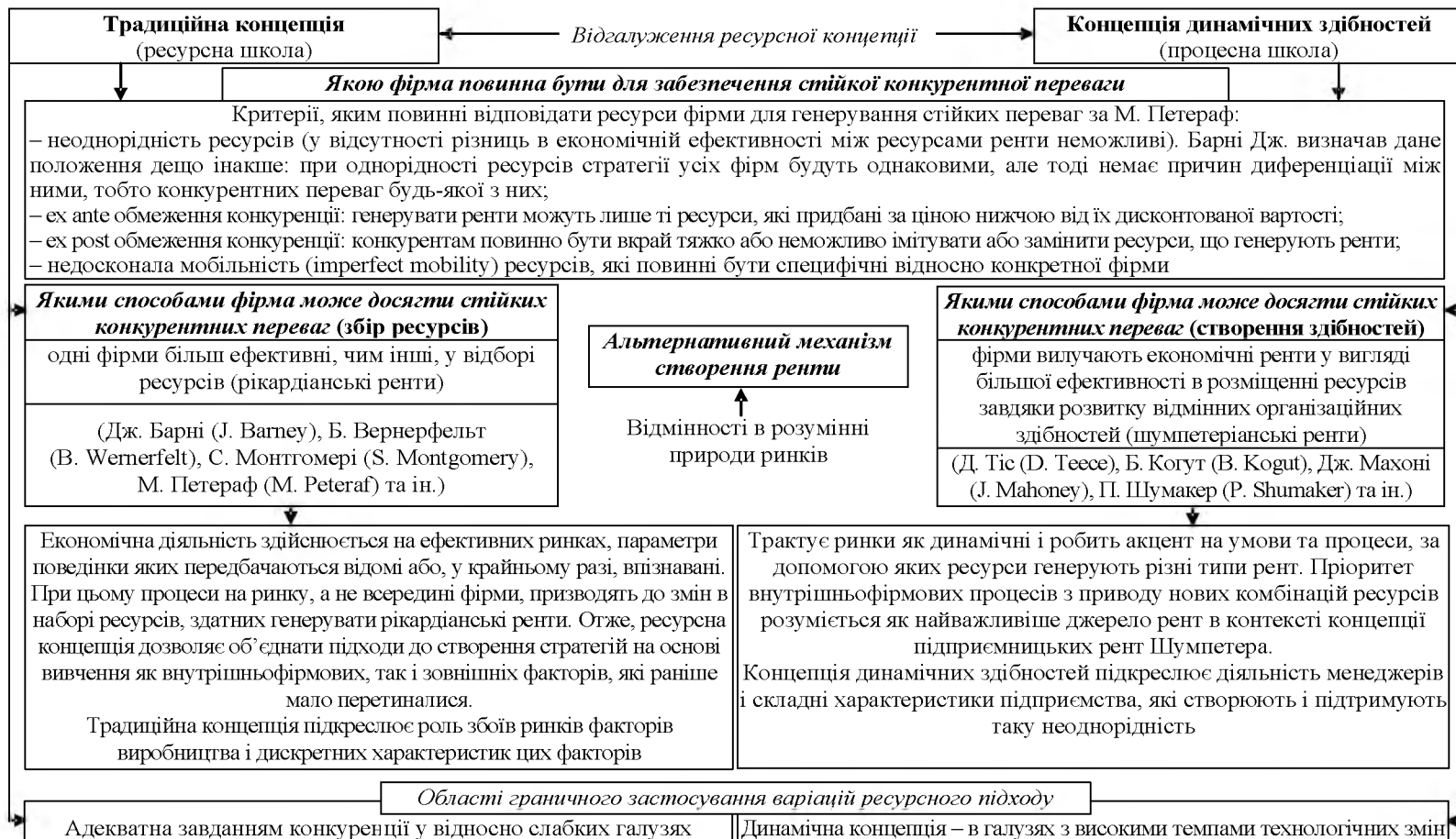


Рис. 1.7. Відмінності у варіаціях ресурсного підходу (розроблено на основі¹)

¹ Катякало В.С. Ресурсная концепция стратегического управления: генезис основных идей и понятий / В.С. Катякало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2002. – Сер. 8. – Вып. 4 (№ 32). – С. 20-42.

Сьогодні серед представників ресурсного підходу відсутня узгоджена позиція щодо сутності та видів ресурсів. Серед підходів до трактування ресурсів можна виділити два укрупнені: 1) розширене трактування ресурсів (здібності розглядаються як різновид ресурсів); 2) здібності виключено з ресурсів і вони розглядаються автономно, причому пріоритет у створенні стійких переваг віддається управлінським (організаційним факторам) (див. рис. 1.8).

Особливістю ресурсної теорії є не лише склад ресурсів, а й критерії, яким такі ресурси повинні відповідати для забезпечення підприємству конкурентних переваг (рис. 1.7).

Як стверджує С.В. Орехова⁶⁰, “Саме утрудненість переміщення ресурсів (недоступність на ринку) робить їх неоднорідність довгостроковою, а конкурентні переваги – стійкими”. Серед “механізмів ізоляції” автори називають унікальні комплементарні активи, неявне знання (наприклад, технологічне або управлінське ноу-хау), галузеві технічні стандарти, високі витрати переключення на нових постачальників та ін. Особливе місце серед них займають механізми організаційного походження, перш за все, траєкторія розвитку фірми і невизначеність причинно-наслідкових зв’язків. Однак, даний перелік є неповним і потребує доповнення таким механізмом ізоляції, як специфіковані права власності на ресурси.

Слід звернути увагу на взаємодоповнюючі властивості ресурсів та здібностей у створенні конкурентних переваг фірми (рис. 1.9). Як зазначає С.В. Орехова⁶¹, “сама по собі наявність ресурсів, навіть у вигляді специфічних, не гарантує конкурентоспроможність фірми, особливо в довгостроковому періоді..., а динамічні здібності фірми цінні і корисні тільки за наявності у неї специфічних активів”.

Аналізуючи потенціал ресурсів для отримання конкурентної переваги, Р.М. Грант⁶² вказує на необхідність вирішення двох ключових питань:

⁶⁰ Орехова С.В. Формирование конкурентных преимуществ фирмы через призму современной ресурсной теории / С.В. Орехова // Современная конкуренция. – 2011. – № 4(28). – Электронный ресурс. – Режим доступа: http://orekhovavsv.ru/stat_8.htm

⁶¹ Там само.

⁶² Грант Р.М. Современный стратегический анализ / Р.М. Грант; пер. с англ.; под ред. В.Н. Фунтова. – [5-е изд.] – СПб.: Питер, 2008. – 560 с. – С. 149, 150-151.

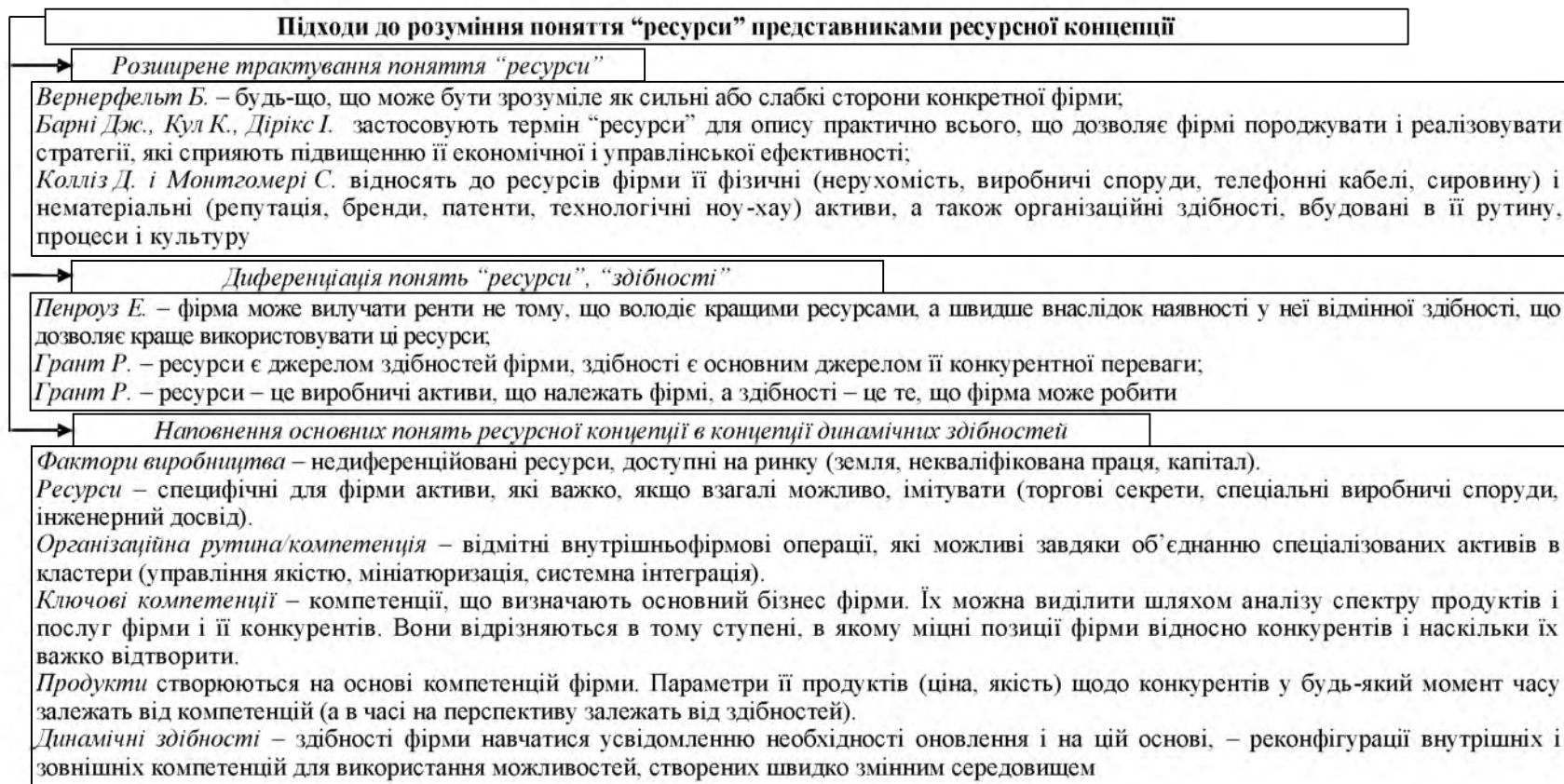


Рис. 1.8. Підходи до визначення поняття “ресурси” представниками ресурсної концепції
(систематизовано на основі¹ та доповнено²)

¹ Катякало В.С. Ресурсная концепция стратегического управления: генезис основных идей и понятий / В.С. Катякало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2002. – Сер. 8. – Вып. 4 (№ 32). – С. 20-42.

² Грант Р.М. Современный стратегический анализ / Р.М. Грант; [пер. с англ. под ред. В.Н. Фунтова]. – 5-е изд. – СПб.: Питер, 2008. – 560 с. – С. 147.

1. Які можливості існують для економії матеріальних ресурсів?

Чи можливо використовувати меншу кількість ресурсів і при цьому підтримувати бізнес на тому ж рівні або використовувати нинішню кількість ресурсів, але збільшити обсяг бізнесу?

2. Які можливості існують для більш прибуткового використання вже наявних активів?

Вирішення двох вказаних питань неможливе без застосування облікової інформації, побудови облікових моделей, а також специфікації прав власності.

Головну задачу ресурсного підходу Р.М. Грант⁶³ вбачає у максимізації рент у часі, вказуючи, що “існують прямі зв’язки між ресурсами та прибутковістю”. Для максимізації рент необхідним є вирішення таких питань:

Які існують можливості для економного використання ресурсів? Здатність максимізувати продуктивність особливо важлива у випадку матеріальних і трудових ресурсів. Тут можливо або зменшити витрачання ресурсів при збереженні попереднього обсягу бізнесу, або збільшити бізнес, використовуючи попередні обсяги ресурсів.

Які існують можливості для більш інтенсивного використання існуючих ресурсів і для їх застосування у більш вигідних цілях⁶⁴?

В основі формування відповіді на вказані питання лежить облікова інформація, оскільки управлінські рішення щодо економії матеріальних ресурсів можуть бути прийняті виключно на основі побудови перспективних облікових моделей із застосуванням методу облікового моделювання з урахуванням положень облікової, договірної та податкової політики, а також їх варіацій.

Поняття “ренти” введено в науковий оборот на зорі економічної теорії. Під рентою, починаючи з праць початку XIX ст., Д. Рікардо та інші економісти розуміли доходи від володіння цінними рідкісними ресурсами⁶⁵ (рис. 1.10).

⁶³ Грант Р.М. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии / Р.М. Грант // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8 (Менеджмент). – 2003. – Выпуск 3 (№ 24). – С. 47-75. – С. 55.

⁶⁴ Там само, с. 55-56.

⁶⁵ Катякало В.С. Ресурсная концепция стратегического управления: генезис основных идей и понятий / В.С. Катякало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2002. – Сер. 8. – Вып. 4 (№ 32). – С. 20-42. – С. 22

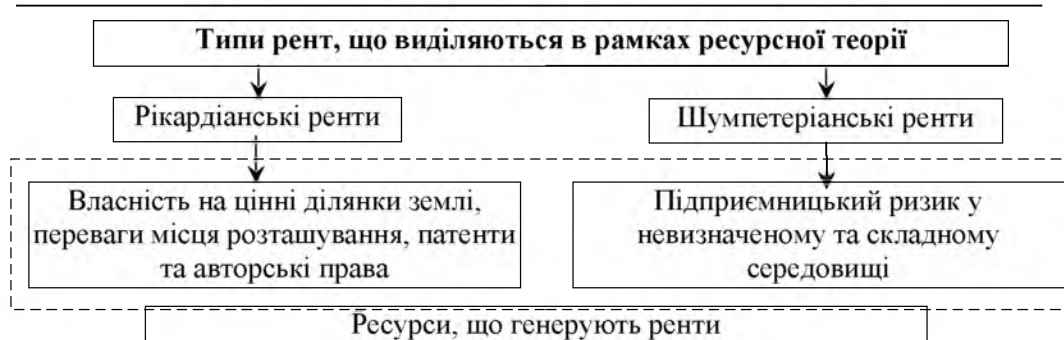
Характеристики ресурсів та здібностей, які є важливими детермінантами стійкості конкурентної переваги відповідно до ресурсного трактування теорії конкурентних переваг

довговічність (durability)	За відсутності конкуренції довговічність конкурентної переваги фірми залежить від швидкості, з якою ресурси і здібності, що лежать в її основі, знецінюються або застарівають. Довговічність ресурсів істотно відрізняється: наростання швидкості технологічних змін скорочує строки корисного використання більшості капітального устаткування і технологічних ресурсів. З іншого боку, репутація (як бренду, так і корпоративна), знецінюється відносно повільніше, а такі активи, зазвичай, можна підтримувати порівняно невеликими інвестиціями, направленними на заміну капіталу, що вибуває. Здібності фірми мають потенціал більшої довговічності, ніж ресурси, на яких вони засновані, оскільки фірма може підтримувати здібності за допомогою заміни окремих ресурсів (у тому числі і людей) у міру їх зносу або вибуття
прозорість (transparence)	Здатність фірми підтримувати свою конкурентну перевагу в часі залежить від швидкості, з якою інші фірми здатні копіювати її стратегію. Імітація вимагає від конкурента вирішення двох проблем. По-перше, інформаційна проблема: у чому полягає конкурентна перевага успішного суперника і яким чином вона досягається? По-друге, проблема дублювання стратегії: яким чином потенційний конкурент зможе зібрати ресурси і здібності, необхідні для імітації успішної стратегії суперника? Інформаційна проблема є поєднанням неповної інформації про два типи взаємозв'язків. Якщо фірма бажає скопіювати стратегію суперника, вона повинна спочатку встановити здібності, що лежать в основі його конкурентної переваги, а потім визначити ресурси, необхідні для відтворення даних здібностей. Більшість ресурсів і здібностей не можуть легко переміщатися від однієї фірми до іншої. Таким чином, потенційні конкуренти не можуть придбати (на рівних умовах) ресурси, необхідні для відтворення конкурентних переваг сталих фірм. Недосконалість в мобільності виникає з декількох джерел: 1. <i>Географічна немобільність.</i> Витрати з переміщення громіздких предметів капітального устаткування і вузькоспеціалізованих працівників ставлять фірми, що набувають ці ресурси, в порівняно невідгдане положення в порівнянні з тими фірмами, які вже ними володіють. 2. <i>Недосконала інформація.</i> Оцінка цінності ресурсу може бути складною через неоднорідність ресурсів (особливо людських) і неповної інформації про індивідуальну продуктивність ресурсів. Здатність фірм накопичувати з часом інформацію про продуктивність своїх ресурсів дає їм унікальні знання, яких немає у жодного потенційного покупця цих ресурсів. Підсумкова недосконалість ринків виробничих ресурсів може призвести до їх недооцінки або, навпаки, переоцінки, що зумовлює виникнення відмінностей в прибутковості між фірмами 3. <i>Специфічні відносно фірми ресурси.</i> Окрім трансакційних витрат, що виникають через не мобільність і недоскоалу інформацію, цінність ресурсу при продажі може знижуватися у в'язці зі зменшенням його продуктивності
мобільність (transferability)	Здібності, оскільки вони вимагають взаємодії набору ресурсів, набагато менш мобільні, ніж окремі ресурси, оскільки слід перемістити весь набір необхідних ресурсів
відтворюваність (replicability)	Недосконала мобільність ресурсів і здібностей обмежує можливості фірми набувати їх для імітування успіху. Іншим шляхом, за допомогою якого фірма може опримати ресурс або здібність, є внутрішні інвестиції. Деякі ресурси і здібності з легкістю можна імітувати шляхом їх відтворення. Конкурентна перевага залежить від запасу ресурсів і здібностей, якими володіє фірма. Фірми, які мають в своєму розпорядженні початкові запаси необхідних для досягнення конкурентної переваги ресурсів, можуть бути здатні підтримувати свої переваги в часі. До співвідношень "запас – потік", що підтримує переваги, відносяться наступні: "ефективність від кількості активу" (asset mass efficiencies) – початкова кількість ресурсу, яку має в своєму розпорядженні фірма, впливає на швидкість, з якою ресурс може накопичуватися; і "збитки від нестачі часу" (time compression diseconomies) – фірми, які швидко накопичують ресурси, несуть диспропорційні витрати ("проривні" програми наукових досліджень і розробок та рекламні "бліц"-компанії мають тенденцію бути менш продуктивними, ніж ті, якби аналогічні вкладення здійснювалися протягом більш тривалого періоду)

Рис. 1.9. Детермінанти стійкості конкурентної переваги відповідно до ресурсного трактування теорії конкурентних переваг (джерело: систематизовано на основі ¹⁾)

¹ Грант Р.М. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии / Р.М. Грант // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8 (Менеджмент). – 2003. – Выпуск 3 (№ 24). – С. 47-75. – С. 60-63.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**



*Рис. 1.10. Типи рент, які виділяються в рамках ресурсної концепції, що підкреслюють їх відмінність від монопольних рент⁶⁶
(джерело: згруповано на основі ⁶⁷)*

Одним із факторів, що визначають можливість одержання підприємством економічних вигід від наявних ресурсів, є наявність чітко визначених прав власності (рис. 1.11).

Отже, використання підприємством “пучка ресурсів” для досягнення конкурентних переваг можливе лише за умови регулювання прав власності, зокрема чіткого їх визначення та захисту, в протилежному випадку можливість досягнення конкурентних переваг підприємством видається досить примарною. У зв’язку з цим об’єкт бухгалтерського спостереження потребує перегляду не лише через призму його розширення, а й через введення додаткових критеріїв для ресурсів, які включені в об’єкт бухгалтерського спостереження або пропонуються до включення – прав власності та окремих їх складових. Таким чином, доводиться говорити про необхідність розробки теоретико-методологічних основ системи бухгалтерського обліку, що дозволить надавати інформацію про ресурси підприємства, які є в нього в різних правових режимах та будувати перспективні облікові моделі, що визначають можливість передачі частини прав на ресурси для максимізації прибутку від них.

⁶⁶ Монопольні ренти досягаються завдяки обмеженню конкуренції в галузі. Монопольні ренти можуть виникати, передусім, внаслідок штучного обмеження єдиним виробником продукту обсягів його випуску.

⁶⁷ Катякало В.С. Ресурсная концепция стратегического управления: генезис основных идей и понятий / В.С. Катякало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2002. – Сер. 8. – Вып. 4 (№ 32). – С. 20-42. – С. 22.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

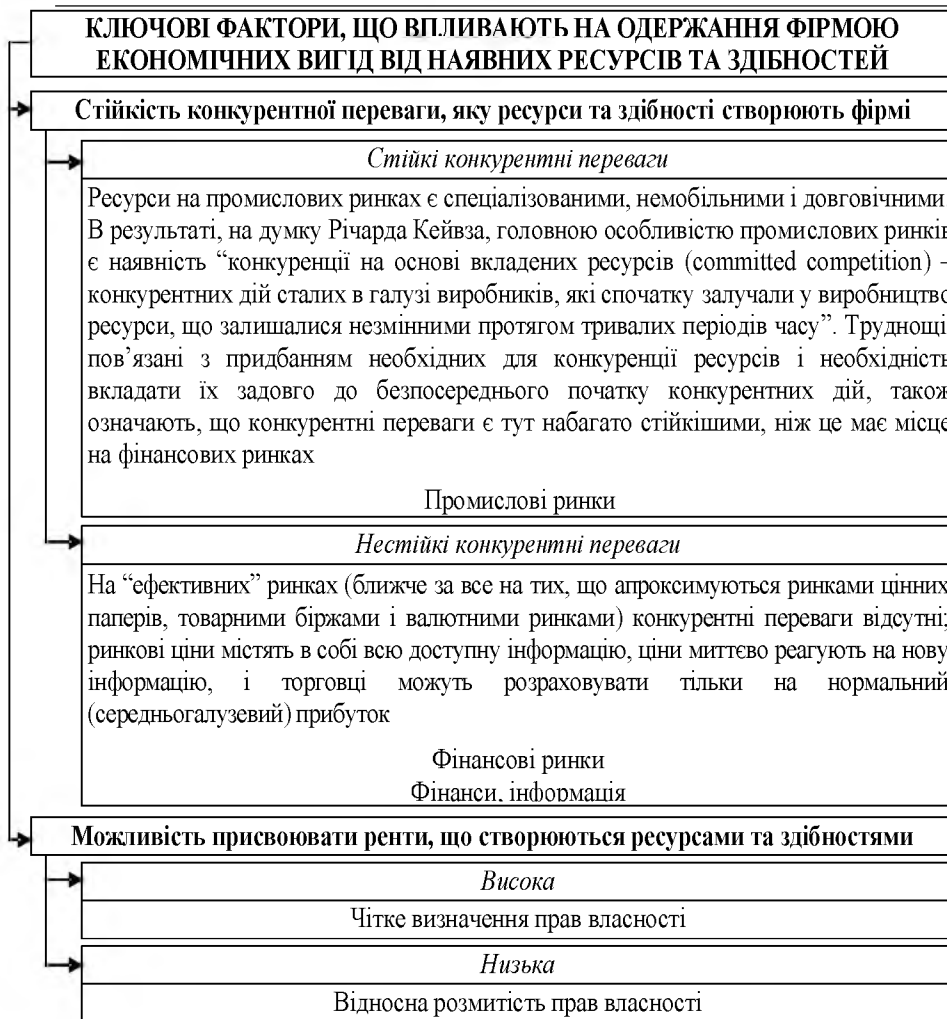


Рис. 1.11. Фактори, що визначають одержання фірмою економічних вигід від наявних ресурсів та здібностей (на основі⁶⁸)

Бар’єри у застосуванні ресурсної теорії для цілей стратегічного управління

Застосування ресурсної теорії у двох її проявах – класичному варіанті та концепції динамічних здібностей – на підприємствах

України для цілей стратегічного управління ускладнене через наявність декількох груп бар’єрів. Зокрема, до таких груп бар’єрів слід віднести: неіснуючі інституту права власності (детальніше в п. 1.2); неналежне інформаційне забезпечення стратегічного управління та аналізу, у тому числі облікове; відносно низький рівень підготовки облікових кадрів (рис. 1.12).

⁶⁸ Грант Р.М. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии / Р.М. Грант // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8 (Менеджмент). – 2003. – Выпуск 3 (№ 24). – С. 47-75. – С. 59-60.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**



Рис. 1.12. Бар'єри, що унеможливають використання ресурсного підходу в Україні (власна розробка)

По-перше, використання ресурсів, які формують конкурентні переваги (як виходячи з традиційної ресурсної концепції, так і з концепції динамічних здібностей), має ґрунтуватися на правовому підґрунті. Аналіз теоретичного надбання з розробки ресурсної концепції дає підстави стверджувати, що з усієї сукупності вчених, які присвятили даній проблемі свої праці, тільки Р.М. Грант^{69, 70} (R.M. Grant) наголошує на необхідності врахування прав власності на ресурси, якими володіє фірма (що в сукупності формують конкурентні переваги) та чіткої їх специфікації. Як зазначає Р.М. Грант⁷¹ “доходи фірми від використання її ресурсів та здібностей залежать не лише від підтримки її конкурентної позиції у часі, але також і від її можливості присвоювати ці доходи. Проблема присвоєння при розподілі рент виникає там, де права власності визначено неповно”.

⁶⁹ Грант Р.М. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии / Р.М. Грант // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8 (Менеджмент). – 2003. – Выпуск 3 (№ 24). – С. 47-75. – С. 65-67.

⁷⁰ Грант Р.М. Современный стратегический анализ / Р.М. Грант; пер. с англ.; под ред. В.Н. Фунтова. – [5-е изд.] – СПб.: Питер, 2008. – 560 с. – С. 163-165.

⁷¹ Грант Р.М. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии / Р.М. Грант // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8 (Менеджмент). – 2003. – Выпуск 3 (№ 24). – С. 47-75. – С. 65-66.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

В.С. Катькало⁷² звертає увагу на те, що суттєву роль для становлення ресурсної концепції “відіграв розвиток неортодоксальних економічних теорій фірми (теорії прав власності, теорії агентських відносин, теорії трансакційних витрат та еволюційної теорії економічних змін), які в сукупності називаються економічною теорією організації”. О.А. Третьяк, М.Н. Румянцева⁷³, аналізуючи роботи зарубіжних дослідників, акцентують увагу на тому, що “центральна передумова сучасної теорії управління полягає в тому, що конкурентні переваги фірми походять від унікальних ресурсів, які складно скопіювати”. Однак, як зазначають О.А. Третьяк, М.Н. Румянцева⁷⁴, “якщо виходити з цієї передумови, то межі фірми повинні встановлюватися виходячи з визначення набору таких ресурсів та власності на них”. Опосередковано на значущість прав власності для ресурсної теорії вказує Х.Н. Пителис⁷⁵, стверджуючи, що “специфічні переваги фірм, про які веде мову ресурсна концепція, цілком можна інтепретувати як монополістичні переваги та (або) переваги володіння”. Визначаючи ознаки специфічності активів І.Б.Сергеев та Т.В. Пономаренко⁷⁶, зазначають серед інших обмеженість прав власності на такі активи. Найбільш проблемними з позиції специфікації прав власності, а, відповідно, і присвоєння доходів від їх використання, є нематеріальні активи. З цього приводу Р.М. Грант⁷⁷ зазначає: “Фірма володіє нематеріальними активами, такими як патенти, авторські права, бренди та комерційні таємниці, але межі прав власності можуть не мати чіткого визначення... Багато проблем, які виникали при поглинанні компаній зі значною складовою людського капіталу, походять з конфліктів щодо прав власності між компанією, яка поглинає, та працівниками компанії, яка поглинається”.

⁷² Катькало В.С. Место и роль ресурсной концепции в развитии теории стратегического управления (предисловие к разделу) / В.С. Катькало // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8. Менеджмент. – 2003. – Вып. 3 (24). – С. 3-17. – С. 10-11.

⁷³ Третьяк О.А. Сетевые формы межфирменной кооперации: подходы к объяснению феномена / О.А. Третьяк, М.Н. Румянцева // Российский журнал менеджмента. – 2003. – Выпуск 1. – С. 77-102. – С. 87.

⁷⁴ Там само.

⁷⁵ Пителис Х.Н. Транснациональная компания: трактовка с позиций ресурсной концепции / Х.Н. Пителис // Российский журнал менеджмента. – 2007. – Том 5. – № 4. – С. 21-40. – С. 29.

⁷⁶ Сергеев И.Б. Развитие стратегических конкурентных преимуществ горных компаний: институционально-теоретический аспект [Электронный ресурс] / И.Б. Сергеев, Т.В. Пономаренко // Проблемы современной экономики. – 2011. – № 2 (38). – Режим доступа: <http://www.m-economv.ru/art.php?nArtId=3585>.

⁷⁷ Грант Р.М. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии / Р.М. Грант // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8 (Менеджмент). – 2003. – Выпуск 3 (№ 24). – С. 47-75. – С. 65-66.

Р.М. Грант⁷⁸ стверджує, що “найбільш важливими ресурсами та здібностями для фірми є ті, які довговічні, складні для ідентифікації та розуміння, неабсолютно мобільні, складно відтворювані, відносно яких фірма володіє чітко визначеними правами власності та контролю. Вони ...потребують захисту і відіграють центральну роль у конкурентній стратегії, що здійснюється фірмою”.

Нехтування правами власності та їх специфікацією фактично може призвести до неможливості дієвого застосування ресурсного підходу для цілей стратегічного управління. В результаті неврахування інституту власності фірма фактично не може забезпечити відповідність ресурсів характеристикам, що висуваються до них ресурсною теорією, а також не матиме підстав для присвоєння рент (доходів) від використання конкурентних переваг у вигляді “пулу ресурсів”.

У дослідженнях зарубіжних авторів причина відсутності теоретичних розробок щодо прав власності на ресурси в ресурсній концепції могла б бути пояснена логічністю та зрозумілістю окресленої проблеми, а також належністю країн походження вказаної теорії до англосаксонської системи права, яка володіє досить розвиненим інститутом права власності, представленим елементами прав власності за А. Оноре. Однак, як зазначає Р.М. Грант⁷⁹, “Як тільки ми виходимо за межі фінансових та матеріальних активів, оцінених в балансі компанії, власність стає незрозумілою. Фірма володіє нематеріальними активами, такими як патенти, авторські права, бренди та комерційні таємниці, але межі прав власності можуть не мати чіткого визначення”. У зв'язку з цим проблема розподілу прав власності щодо нематеріальних ресурсів, які є складовою “пулу ресурсів” фірми та її врахування в ресурсній теорії стратегічного управління, актуалізується. Крім того, з урахуванням положень Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) сьогодні виходячи з балансів є незрозумілими права власності: не лише на нематеріальні активи, а й на матеріальні та фінансові ресурси, одним з критеріїв визнання яких активами та відображення в балансі є наявність контролю, а не права власності.

⁷⁸ Грант Р.М. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии / Р.М. Грант // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8 (Менеджмент). – 2003. – Выпуск 3 (№ 24). – С. 47-75. – С. 67.

⁷⁹ Там само, с. 65-66.

Відсутність уваги до даної проблеми російських та українських дослідників, які працюють в напрямі ресурсної теорії, є критичною з позиції можливості застосування вказаної теорії. Це пояснюється недосконалим інститутом прав власності та нечіткістю їх специфікації, що призводить до неможливості забезпечення основних характеристик, які висуваються ресурсною теорією до ресурсів. Розмитість прав власності фактично призводить до неможливості присвоєння рент (доходів) від використання ресурсів, а значить і сумнівності їх подальшого розподілу та перерозподілу.

Наступним бар'єром є інформаційне забезпечення стратегічного управління та економічного аналізу. Так, сьогодні інформація, яка використовується для стратегічного управління та аналізу, є в переважній більшості обліковою. Нарікання щодо її недосконалості зустрічаються у представників західної наукової думки, а також простежуються в національній обліковій практиці України. Недосконалість облікової інформації обумовлена концепцією, покладеною в основу відображення в системі бухгалтерського обліку ресурсів, неповнотою об'єктів бухгалтерського спостереження, наявністю дискусійних проблем оцінки окремих ресурсів, непорівнянстю показників звітних форм. Як, наприклад, стверджує Р.М. Грант⁸⁰ “Складання переліку всіх ресурсів фірми може виявитися на подив складною справою. У більшості корпорацій подібний документ в бухгалтерському обліку або системі управління інформацією відсутній. Корпоративний бухгалтерський баланс представляє інформацію про обмежений перелік ресурсів фірми, оскільки включає головним чином фінансові і матеріальні ресурси. Матеріальні ресурси, – на думку автора, – легше ніж всі інші підлягають ідентифікації і оцінці: фінансові ресурси і фізичні активи вже визначені і виміряні у фінансових звітах фірми”. Як, наприклад, зазначає у 2003 р. Р.М. Грант⁸¹, “Головною перешкодою для ідентифікації та оцінки ресурсів фірми є те, що управлінські інформаційні системи зазвичай надають лише фрагментарну та неповну картину її ресурсної бази. Бухгалтерські баланси відомі своєю неадекватністю, оскільки в них не включаються нематеріальні ресурси та навички людей – можливо найбільш стратегічно важливі ресурси фірми... Небажання

⁸⁰ Грант Р.М. Современный стратегический анализ / Р.М. Грант; пер. с англ.; под ред. В.Н. Фунтова. – [5-е изд.] – СПб.: Питер, 2008. – 560 с. – С. 147.

⁸¹ Грант Р.М. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии / Р.М. Грант // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8 (Менеджмент). – 2003. – Выпуск 3 (№ 24). – С. 47-75. – С. 53-54.

бухгалтерів розширити межі корпоративної балансової звітності за межі матеріальних активів частково відображає складнощі оцінки інших активів”. Одночасно Р.М. Грант⁸² заперечує можливість застосування ринкових цін для оцінки нематеріальних ресурсів, оскільки, на думку вченого, цьому перешкоджає “неоднорідність та недосконала мобільність більшості нематеріальних ресурсів підприємства”. Р.М. Грант⁸³ наголошує на необхідності перегляду бухгалтерських балансів, обґрунтовуючи це тим, що “вони, як правило, приховують стратегічно важливу інформацію, недооцінюючи або переоцінюючи активи. Фактичні витрати за попередній період мало що можуть сказати про ринкову вартість активу”. “У більшості компаній, – стверджує Р.М. Грант⁸⁴, – нематеріальні ресурси набагато сильніше впливають на загальну вартість активу, ніж матеріальні. Проте у фінансових звітах компаній нематеріальні ресурси практично не фігурують – особливо в США, де НДДКР розглядають як статтю витрат, а інтелектуальну власність часто недооцінюють. Виключення нематеріальних ресурсів з бухгалтерських балансів компанії, або їх недооцінка є головною причиною різкої розбіжності, що постійно збільшується, між оцінками в балансових звітах компаній (в графі “вартість основного капіталу”) і оцінками на фондовій біржі. Одним з найбільш важливих недооцінюваних, або взагалі неоцінюваних нематеріальних ресурсів є ім’я бренду”.

За твердженням Р.М. Гранта⁸⁵, “системи управління більшості фірм приділяють найпильнішу увагу матеріальним і фінансовим активам, оцінки яких містяться в бухгалтерських балансах; набагато менше уваги звертають на життєво важливі нематеріальні і людські ресурси фірми, а ще менше – на ідентифікацію і оцінку організаційних здібностей. Більшість фірм нині усвідомлюють важливість своїх ресурсів і здібностей, але методи їх ідентифікації, оцінки і розвитку розвинуті досить слабо”.

Варто також зазначити, що бухгалтерський облік в його традиційному розумінні має переважно ретроспективний характер, однак, облікова інформація, використовується для прийняття перспективних управлінських рішень. Окреслена ситуація певною мірою стала причиною виникнення такого

⁸² Грант Р.М. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии / Р.М. Грант // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8 (Менеджмент). – 2003. – Выпуск 3 (№ 24). – С. 47-75. – С. 53-54. – С. 54.

⁸³ Грант Р.М. Современный стратегический анализ / Р.М. Грант; пер. с англ.; под ред. В.Н. Фунтова. – [5-е изд.] – СПб.: Питер, 2008. – 560 с. – С. 147.

⁸⁴ Там само, с. 151.

⁸⁵ Там само, с. 181-182.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

поняття, як “стратегічний бухгалтерський облік”, щодо якого сьогодні досить часто доводиться спостерігати наукові дискусії: від обґрунтування (спростування) такого явища до розробки (критики) його інструментарію. Сумнівною видається можливість існування такого явища, оскільки використовується неповний набір елементів методу бухгалтерського обліку (зокрема, документування та інвентаризація). Поряд з цим представляється можливим говорити про тактичне та стратегічне облікове моделювання (в основу якого має бути покладено не лише врахування умов договорів, що плануються до виконання в перспективі, а й облікова, податкова та договірна політики), що надасть можливість з використанням окремих елементів методу бухгалтерського обліку скласти тактичну та стратегічну звітність для цілей управління.

До третьої групи бар’єрів віднесені низький рівень підготовки облікових кадрів. Підстави для виділення вказаної групи бар’єрів вбачаються у системі середньої спеціальної та вищої освіти. Зокрема, на основі проведеного аналізу навчальних планів та освітньо-професійних програм підготовки фахівців за освітньо-кваліфікаційним рівнем “Бакалавр” (галузі знань 0305 “Економіка та підприємництво”), “Спеціаліст” та “Магістр” (спеціальність 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит” відповідно) виявлено наступне: 1) дисципліни, які відповідно до освітньо-професійних програм включено до блоку фундаментальних, не передбачають формування у студентів знань щодо сучасних напрямів розвитку економічної теорії, натомість спостерігається значна асиметрія у розподілі годин та тематиці, присвяченій класичним економічним течіям порівняно із сучасними; 2) правові дисципліни (зокрема, окремі розділи трудового, господарського та цивільного права) викладаються на молодших курсах, коли студент не має достатньої фахової підготовки, щоб в комплексі та через призму фаху, що здобувається, сприйняти викладений матеріал; 3) навчальна дисципліна “Моделі і методи прийняття рішень в обліку та аудиті” через зазначені вище причини не може викладатися на високому рівні у зв’язку з неготовністю студента сприймати запланований матеріал.

Ще одним значним недоліком є навчально-методичне забезпечення. Зокрема, аналіз змістів ряду підручників та навчальних посібників з економічної теорії (основ економіки) (роки видання 2000-2012) дає підстави стверджувати про традиційність викладу основних положень щодо права власності (у переважній більшості випадків представлена з вказаної тематики

інформація зводиться до характеристики форм власності та розкриття триелементної структури права власності без огляду сучасних тенденцій розвитку інституту права власності).

Отже, сьогодні в Україні складається ситуація, що випускник за спеціальністю “Облік і аудит” кожного з трьох освітньо-кваліфікаційних рівнів не готовий застосовувати тактичне та стратегічне облікове моделювання, а також здійснювати стратегічний аналіз на підприємстві через значні прогалини в навчальних планах і фрагментарне висвітлення вказаних проблемних питань в навчально-методичній літературі. Доповнення та модифікація навчальних планів у контексті піднятої проблематики становлять перспективний напрям досліджень.

Вищевикладене дає підстави зробити такі висновки.

1. Обмеженість ресурсів є передумовою формування економіко-правових відносин та рушійною силою їх розвитку. Ускладнення економіко-правових відносин призводить до ускладнення теорій управління обмеженими ресурсами та розвитку стратегічної концепції управління.

2. Ефективне застосування ресурсної теорії для цілей управління в Україні обмежене групами бар'єрів: недовіра інституту права власності; неналежне інформаційне забезпечення стратегічного управління та аналізу, у тому числі облікове; відносно низький рівень підготовки облікових кадрів.

3. Розвиток концепції стратегічного управління, зокрема ресурсної теорії у двох її проявах, обумовлює необхідність розширення об'єкта бухгалтерського спостереження шляхом включення до нього нових видів ресурсів, методики обліку яких в Україні не регламентовані – зокрема людських та інформаційних ресурсів, а також розробки теоретико-методологічних основ системи бухгалтерського обліку, що дозволить надавати інформацію про ресурси підприємства, які є в нього в різних правових режимах та розробляти перспективні облікові моделі, що визначають можливість передачі частини прав на ресурси для максимізації прибутку від них.

4. Аналіз змістовного наповнення навчальних нормативних дисциплін циклу фахової підготовки дає підстави стверджувати про неготовність випускників за спеціальністю “Облік і аудит” до формування масиву інформації, яка б могла бути використана для цілей стратегічного управління.

1.2. Економіко-теоретичні аспекти впливу права власності на систему бухгалтерського обліку

Економіка і право виникають на базі обмеженості ресурсів
В.Н. Михеев⁸⁶

Власність є складним соціально-економічним феноменом. Крім складності даного феномена слід відмітити його надзначимість для суспільного життя та багатогранність наукових трактувань.... Власність, як правило, вивчається не як ціле, а в певному аспекті

Р.Г. Малахов⁸⁷

Превалююча в суспільстві система прав власності є... сумою економічних та соціальних відносин з приводу рідкісних ресурсів, в рамках якої окремі члени суспільства протистоять один одному

Furubotn E. G., Pejovich S.⁸⁸

Наявність специфікованих і захищених прав власності на ресурси і результати їх використання є основою будь-якої продуктивної діяльності, передумовою виникнення дієвих стимулів до ефективного використання цих ресурсів

В. Тамбовцев⁸⁹

Поняття права власності стан досліджень і наукового пізнання власності досі не був одноставно висвітлений у літературних джерелах незважаючи на те, що розуміння цих категорій надзвичайно важливе в аспекті різноманітних суспільних відносин. Причиною цього є те, що власність як суспільний інститут змінюється разом із суспільством, а її стан

⁸⁶ Михеев В.Н. Философские основы теории прав собственности [Электронный ресурс] / В.Н. Михеев // Проблемы современной экономики. – 2007. – № 4 (24). – Режим доступа: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=2577>.

⁸⁷ Малахов Р.Г. Особенности изучения собственности в неинституциональной исследовательской программе [Электронный ресурс] / Р.Г. Малахов // Проблемы современной экономики. – 2008. – № 3(27). – Режим доступа: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=2072>.

⁸⁸ The economics of property rights. Ed. by Furubotn E. G., Pejovich S. (Cambridge, 1974), 3.

⁸⁹ Тамбовцев В. Улучшение защиты прав собственности – неиспользуемый резерв экономического роста России? / В. Тамбовцев // Вопросы экономики. – 2006. – № 1. – С. 22-38. – С. 22.

та зміни є визначальними щодо розвитку господарських відносин. Сьогодні існує множина підходів до тлумачення категорії “власність”. Однак, з цієї множини не впливає системність розуміння вказаної категорії, не зважаючи на значну увагу дослідників, приділену даному питанню. Неоднозначне розуміння власності призводить до неможливості організації системи обліку, яка б відповідала існуючій системі права та превалюючій теорії власності в конкретній країні. Прикладом такої невідповідності є національна система бухгалтерського обліку, яка частково враховує юридичний аспект інституту права власності. Результатом ситуації, що склалася нині в Україні, є асиметричність облікової інформації, що надається користувачам. Така асиметричність, в першу чергу, пов’язана з тим, що далеко не всі складові права власності, а також майнові та немайнові права знаходять відображення в національній системі бухгалтерського обліку. Крім того, залишається під питанням відповідність сучасним умовам господарювання традиційних складових права власності (володіння, розпорядження, користування), а також доцільність їх застосування. Як альтернативні можуть бути розглянуті теорія власності Ойкена, агентська теорія власності та ряд інших. Однак, запорукою їх ефективного застосування є паралельна трансформація як системи права, так і системи бухгалтерського обліку.

Питання власності є специфічним та завжди перебувало в центрі уваги дослідників соціально-економічних процесів. Його дослідженням займаються як науковці-юристи, так і економісти. Розвиток відносин власності як невід’ємної складової розвитку суспільства у загальноосвітньому вимірі, не зважаючи на ґрунтовні напрацювання великої кількості вчених та економістів, не дозволяє поставити крапку у дослідженні даної проблематики. Питання реформування відносин власності в нашому суспільстві опинилися в центрі уваги таких вчених-економістів, як В. Бесєдін, А. Гальчинський, М. Галабурда, В. Геєць, В. Голиков, С. Мочерний та ін. Серед російських вчених ці питання досліджували Л. Абалкін, Є. Гайдар, С. Меншиков. Із зарубіжних авторів варто відзначити Дж.К. Гелбрейта, К. Ерроу, Дж. Стігліца, М. Фрідмана та ін.

Не применшуючи внеску в дослідження даного питання вчених-юристів, зупинимося на теоретичному надбанні вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, зокрема таких як В.Д. Базилевич, О.В. Боброва, О.В. Бузгалін, А. Бурляй, В. Галуцько, А.С. Гальчинський, Г.М. Григорян,

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

С.А. Давимука, А.С. Дзера, Ю.Н. Дмитрієнко, Д.В. Довгерт,
Р.І. Капелюшников, Д.І. Коваленко, Ю.Н. Лачинов, К. Маркс,
Ю.В. Ніколенко, Н.М. Ногінова, О.Й. Пасхавер, О.Д. Рябченко,
В.М. Семененко, Г.Г. Харченко, М.В. Четов, А.А. Чухно, О. Шпенглер та
ін. Окремі питання, присвячені специфіці відносин власності та
відображенню їх в системі бухгалтерського обліку, розглядали у своїх
працях А.В. Бугайов, С.Л. Коротаєв, М.Ю. Медведєв, С.О. Ніколаєва,
М.Л. Пятов, В.Я. Соколов, С.В. Шебек.

Метою дослідження є уточнення трактування поняття “власність” з
урахуванням потреб користувачів через призму бухгалтерського обліку.
Завдання дослідження полягають в систематизації підходів до розуміння
поняття “власність”, а також його узгодженні з розумінням в
бухгалтерському обліку.

Підходи до трактування власності Перші згадки про власність з’явилися
ще у Стародавньому світі, зокрема у
Стародавньому Вавилоні, Китаї, Давньому
Єгипті, Стародавній Греції та Римі. Однак, протягом багатьох сторіч поняття
“власність” та “право власності” застосовувалися у значеннях, далеких від
застосовуваних сьогодні.

У римському національному праві власник наділявся найширшими
правами. Право власності було найбільш повним та непорушним правом на
річ (майно) та не знало обмежень за своєю сутністю. Актуальною категорія
власності залишалася і в період становлення економічної науки, де основна
увага належала проблемі багатства, а також способам його примноження.

Підходи до розуміння власності характеризуються багатоваріантною
полюсністю: від позиціонування власності як абсолютного зла (наприклад,
Ж.-Ж. Руссо вказував на згубний вплив власності на людину й суспільство в
цілому; Р. Оуен вбачав у приватній власності причину “незліченних злочинів і
нещастя, пережитих людиною...”⁹⁰; негативно характеризуючи власність,
П.Ж. Прудон стверджував: “власність є крадіжкою”⁹¹) до ототожнення її з
добром (наприклад, Г. Гегель відзначав, що “перший вид свободи є той, який
пізнаємо як власність”⁹²; від присвоєння їй виключно юридичної природи до
обґрунтування її появи як економічної категорії; від ототожнення її з

⁹⁰ История мировой экономики. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 671 с. – С. 235.

⁹¹ Там само, с. 220.

⁹² Гегель Г.В.Ф. Философия права / Г.В.Ф. Гегель. – М.: Мысль, 1990. – 524 с. – С. 59.

сукупністю речей, майна до характеристики її як сукупності прав, які виникають між людьми. Складно тут не погодитися з Р.Г. Малаховим⁹³, який стверджує: “власність є складним соціально-економічним феноменом. Крім складності даного феномена слід відмітити його надзначимість для суспільного життя та багатогранність наукових трактувань... Власність, як правило, вивчається не як ціле, а в певному аспекті”.

Власність є складним явищем, однак, як стверджує Р.Г. Малахов⁹⁴ “всі теорії, що пояснюють його суть, можна об’єднати в три науково-дослідні програми: неоінституційну, марксистську, господарсько-філософську” (Додаток Д). Неоінституційна науково-дослідницька програма є домінуючою в західній економічній науці. У вітчизняній науці дуже довго домінувала марксистська програма дослідження власності. У господарсько-філософській програмі власність розглядається з позанаукових позицій, а ключовим її аспектом є моральні відносини, пов’язані з власністю.

Проведений аналіз визначень терміну “власність” в економічній та юридичній літературі (Додаток Ж) дає підстави стверджувати про наявність діаметрально протилежних підходів до розуміння терміну “власність”, в межах яких можна спостерігати варіації трактування сутності власності (рис. 1.13).

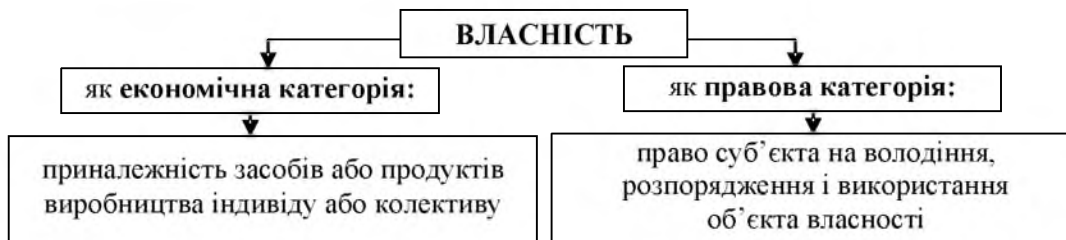


Рис. 1.13. Підходи до визначення поняття “власність”

Прихильники першого підходу дотримуються позиції, що власність – це економічна категорія, яка відображає приналежність засобів або продуктів виробництва індивіду або колективу (Л.Я. Балясевич⁹⁵,

⁹³ Малахов Р.Г. Особенности изучения собственности в неоинституциональной исследовательской программе [Електронний ресурс] / Р.Г. Малахов // Проблемы современной экономики. – 2008. – № 3 (27). – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=2072>.

⁹⁴ Малахов Р.Г. Марксистская программа исследования собственности [Електронний ресурс] / Р.Г. Малахов // Проблемы современной экономики. – 2008. – № 2 (26). – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1994>.

⁹⁵ Балясевич Л.Я. Власність у нашому житті [Електронний ресурс] / Л.Я. Балясевич. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/pedp/2010_1/65/met/Baliasevych.pdf.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

О.Ю. Бобровська, О.І. Замковий⁹⁶, І. Грановська⁹⁷, Н.М. Нілова, О.М. Суміна, О.В. Черняков⁹⁸). Представники другого підходу трактують власність як правову категорію, що відображає право її суб'єкта на володіння, розпорядження і використання об'єкта власності (І. Данильчук⁹⁹, Р.І. Капелюшников¹⁰⁰, Норберт Нойгауз¹⁰¹, Радбрух Густав¹⁰²). Більш детального розгляду потребує кожен із зазначених підходів.

Власність як економічна категорія Розуміння власності як економічної категорії вперше з'явилося в працях П. Прудона, який розглядав власність як індивідуальне відношення людини до речі.

Зокрема, Н.М. Нілова, О.М. Суміна та О.В. Черняков¹⁰³ стверджують, що власність є однією з найбільш фундаментальних і основоположних економічних категорій. Разом з тим, це одна з найскладніших категорій, оскільки передбачає багато ознак, форм прояву і систем функціонування. Балясевич Л.Я. робить висновки, що власність – приналежність особі майна¹⁰⁴. На думку О.С. Нема¹⁰⁵, власність – це відносини, які виникають між окремими людьми чи групами людей з приводу присвоєння ними матеріальних благ із відчуженням цих благ від інших осіб. Отже, О.С. Нема зосереджує увагу на відносинах, які виникають з приводу відчуження матеріальних благ, тобто не на саму приналежність, а на процес їх отримання.

⁹⁶ Бобровська О.Ю. Комунальна власність як економічний базис формування, існування й розвитку місцевого самоврядування [Електронний ресурс] / О.Ю. Бобровська, О.І. Замковий. – Режим доступу: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2011-1/doc/3/01.pdf>.

⁹⁷ Грановська І. Теоретико-методологічні основи економічної категорії власності та її історичних форм [Електронний ресурс] / І. Грановська. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2009_13/Granovska.pdf.

⁹⁸ Нілова Н.М. Відносини власності [Електронний ресурс] / Н.М. Нілова, О.М. Суміна, О.В. Черняков. – Режим доступу: http://www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/4088/1/Metod_vidn.pdf.

⁹⁹ Данильчук І. Сутність економічної теорії прав власності та її методологічні особливості [Електронний ресурс] / І. Данильчук. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2009_13/Danilchuk.pdf.

¹⁰⁰ Капелюшников Р.І. Экономическая теория собственности [Електронний ресурс] / Р.І. Капелюшников. – Режим доступу: <http://www.ecsocman.edu.ru/text/19209190>.

¹⁰¹ Норберт Н. Цінності Християнської Демократії [Електронний ресурс] / Н. Норберт. – Режим доступу: http://sd.net.ua/2010/02/20/neuhaus_vlasnist.html.

¹⁰² Радбрух Г. Философия права / Г. Радбрух; пер. с нем. – М.: Междунар. отношения, 2004. – 240 с.

¹⁰³ Нілова Н.М. Відносини власності [Електронний ресурс] / Н.М. Нілова, О.М. Суміна, О.В. Черняков. – Режим доступу: http://www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/4088/1/Metod_vidn.pdf.

¹⁰⁴ Балясевич Л.Я. Власність у нашому житті [Електронний ресурс] / Л.Я. Балясевич. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/pedp/2010_1/65/met/Baliasevych.pdf.

¹⁰⁵ Нема О.С. Системне дослідження власності як категорії державного управління [Електронний ресурс] / О.С. Нема. – Режим доступу: http://194.44.242.244/portal/Soc_Gum/Tpdu/2009_3/doc/1/14.pdf.

Комарницький В.М., Шевченко В.І., Єлькін С.В.¹⁰⁶, розглядаючи право власності на природні ресурси, стверджують, що власність – це економічна категорія, яка проявляється у відносинах між людьми з приводу привласнення матеріальних благ.

Власність за своєю економічною сутністю, як зазначає І. Грановська¹⁰⁷, з одного боку, відображає відносини між людьми з приводу присвоєння засобів виробництва, а з іншого – спосіб поєднання робочої сили із засобами виробництва. Виходячи з цього, в економічному змісті власності, відповідно до трактування І. Грановської, слід розрізняти дві сторони: матеріально-речову (об'єкт власності) та соціально-економічну (відносини між людьми з приводу володіння і користування майном).

Бобровська О.Ю. та Замковий О.І.¹⁰⁸ підкреслювали, що власність, як правило, пов'язана з річчю – це й фіксується на побутовому рівні як її сутність. Однак власність – не просто річ, а відносини між людьми з приводу привласнення речі. Привласнення є процесом, який визначає ставлення людей до речей як до своїх чи чужих. Саме у відносинах між людьми з приводу привласнення речей, на думку авторів, полягає глибинна характеристика власності як економічної категорії.

Подібну позицію займають Г.А. Оганян, В.О. Паламарчук та А.П. Румянцев¹⁰⁹: власність – це не річ, а відносини між людьми з приводу виробництва і привласнення речей – продуктів праці.

Власність як економічна категорія – суспільні відносини, що історично розвиваються, які характеризують розподіл (привласнення) речей (елементів багатства суспільства) між різними особами (окремими особами,

¹⁰⁶ Комарницький В.М. Екологічне право: навчальний посібник [Електронний ресурс] / В.М. Комарницький, В.І. Шевченко, С.В. Єлькін. – [3-є вид.] – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 224 с. – С. 33. – Режим доступу: http://biblioteka.kau.com.ua/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=48:2011-06-22-14-31-29&id=21:2011-05-28-12-17-04&Itemid=55.

¹⁰⁷ Грановська І. Теоретико-методологічні основи економічної категорії власності та її історичних форм [Електронний ресурс] / І. Грановська. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2009_13/Granovska.pdf.

¹⁰⁸ Бобровська О.Ю. Комунальна власність як економічний базис формування, існування й розвитку місцевого самоврядування [Електронний ресурс] / О.Ю. Бобровська, О.І. Замковий. – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/apdu/2011-1/doc/3/01.pdf>.

¹⁰⁹ Оганян Г.А. Політична економія: навч. посіб. [Електронний ресурс] / Г.А. Оганян, В.О. Паламарчук, А.П. Румянцев та ін. – К.: МАУП, 2003. – 520 с. – Режим доступу: <http://fingal.com.ua/content/view/484/39/1/1>.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

суспільними групами, класами, державами)¹¹⁰. Вперше серед всіх розглянутих понять власності згадується про розподіл, а не привласнення речей, хоча в даному визначенні вони ототожнюються.

Скотний П.В.¹¹¹ підкреслює, що найпоширенішим в науці вважається економічне визначення власності. Вона трактується як відносини між людьми з приводу продуктів і ресурсів, з яких ці продукти виробляються. Найперше та більш загальне визначення власності полягає в тому, що вона є присвоєнням. Тобто, у цьому визначенні автором підкреслюється характер власності як суспільних відносин та її економічна природа.

Заставська Л.П.¹¹² зазначає, що у науковій літературі власність як економічна категорія означає належність певному суспільству, певній фізичній чи юридичній особі конкретного майна, речей, землі, як стан їх привласнення.

Харитонов Є.О. та Старцев О.В.¹¹³, на відміну від Л.П. Заставської, вважають, що власність – це ставлення людини до речі. Проте, оскільки влада над річчю неможлива без того, щоб інші особи, які не є власниками речі, ставилися до неї як до чужої, власність означає відносини між людьми з приводу речей. Іншими словами, власність тлумачиться як присвоєння особою засобів і продуктів виробництва за допомогою певної суспільної форми.

Узагальнюючи вищенаведене, можна стверджувати, що розуміння власності як економічної категорії фактично зводиться до її ототожнення із сукупністю ресурсів, об'єктів, майна, благ. Однак таке розуміння не розкриває всю повноту поняття “власність”. Вищенаведене розуміння власності властиве раннім періодам розвитку бухгалтерського обліку, що характеризуються наявністю уніграфічного запису та інвентарного опису наявного майна, а також неможливістю надати інформацію про весь спектр діяльності підприємства та змін у ній.

¹¹⁰ Державне регулювання економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://polkaknig.narod.ru/econom/dre/6.htm>.

¹¹¹ Скотний П.В. Власність як соціально-економічний феномен: філософський аспект [Електронний ресурс] / П.В. Скотний. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/VKPI_fpp/2009-3-1/11_Skotnij.pdf.

¹¹² Заставська Л.П. Право власності на землю в Україні (розвиток та основні риси): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.06 “Земельне право; аграрне право; екологічне право; природоресурсне право” [Електронний ресурс] / Л.П. Заставська. – К., 2003. – 19 с. – Режим доступу: <http://www.lawbook.by.ru/aref/12.00.06/017.shtml>.

¹¹³ Харитонов Є.О. Цивільне право України: підручник [Електронний ресурс] / О.Є. Харитонов, О.В. Старцев. – [вид. 2, перероб. і доп.] – К.: Істина, 2007. – 816 с. – Режим доступу: http://publik-library.net.ua/show_title.php?id=1640.

**Власність як Правовий зміст власності відображає
правова категорія**

право суб'єкта власності на володіння, розпорядження і використання об'єкта власності¹¹⁴. Тобто, на відміну від економічних відносин, юридичні відносини власності – це відносини людей до речей, точніше об'єктів власності.

Власністю, на думку І. Данильчук¹¹⁵, є не речі та ресурси, а комплекс прав на їх використання (право володіння, використання, управління, право на отримання доходу, відчуження, споживання та знищення блага, а також на передачу його у спадок та захист від пошкодження з боку зовнішнього середовища).

Радбрух Густав¹¹⁶ стверджує, що власність є невід'ємною частиною правового мислення. Це апріорна правова категорія, а не відокремлена або громадська. Отже, поняття власності розглядається автором лише як юридична категорія, а ще точніше – як апріорна правова категорія, що передбачає характеристику власності як категорію, що не залежить від досвіду, передує йому.

Норберт Нойгауз¹¹⁷ зазначав, що у питанні про власність йдеться не просто про речі та сукупність благ, а про право, про моральне право розпоряджатися цим, а також про невід'ємні від цього права обов'язки та відповідальність людської особистості щодо ставлення до зовнішніх благ та їх використання. Дане поняття, на відміну від попереднього, відрізняється обмеженим моральним правом розпоряджатися річчю, а також появою відповідальності та обов'язків щодо використання і відношення до цих благ.

Капелюшников Р.І.¹¹⁸ зазначає, що як робочий використовується термін “право власності”, а не “власність”: “Не ресурс сам по собі є власністю; пучок чи частка прав щодо використання ресурсу – от що складає власність. Власність в первісному значенні цього слова стосувалася тільки права,

¹¹⁴ Основи економічної теорії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://economics-help.at.ua/index/uchebnye_materialy/0-13.

¹¹⁵ Данильчук І. Сутність економічної теорії прав власності та її методологічні особливості [Електронний ресурс] / І. Данильчук. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2009_13/Danilchuk.pdf.

¹¹⁶ Радбрух Г. Философия права: [пер. с нем.] / Г. Радбрух. – М.: Междунар. отношения, 2004. – 240 с.

¹¹⁷ Норберт Н. Цінності Християнської Демократії [Електронний ресурс] / Н. Норберт. – Режим доступу: http://sd.net.ua/2010/02/20/neuhaus_vlasnist.html.

¹¹⁸ Капелюшников Р.И. Экономическая теория собственности [Електронний ресурс] / Р.И. Капелюшников. – Режим доступу: <http://www.ecsocman.edu.ru/text/19209190>.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

титулу, інтересу, а ресурси могли називатися власністю не більше, ніж вони могли називатися правом, титулом чи інтересом”.

**Економіко-правова
природа власності**

Система бухгалтерського обліку, в основі якої лежить розуміння власності як правової категорії, фактично буде зведена виключно до реєстрації фактів встановлення зміни та припинення прав і зобов'язань, що призведе до неповноти інформації, яка надається користувачам.

Побудована з урахуванням одного з вищеназваних підходів система бухгалтерського обліку фактично приречена, оскільки не в змозі надати повну та достовірну інформацію користувачам. Тому перспективним напрямом розвитку методології бухгалтерського обліку є врахування подвійної природи власності (рис. 1.14), що і відбувається протягом декількох століть з різним ступенем успішності в різних країнах.



Рис. 1.14. Подвійна природа власності

Наприклад, І.С. Єщенко¹¹⁹ поняття “власність” використовує у двох значеннях: економічному та юридичному. З економічного погляду, власність – це виробничі відносини між суб’єктами відносин з приводу об’єктів (земля, засоби виробництва, знання, інформація, робоча сила тощо). Уже на цьому етапі автор виділяє об’єкти, з приводу яких виникають виробничі відносини. З юридичного погляду, власність характеризує відносини з приводу привласнення та використання людиною матеріальних і духовних цінностей.

¹¹⁹ Єщенко І.С. Сучасна економіка [Електронний ресурс] / І.С. Єщенко. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/64/4614.html>.

Дмитрієнко Ю.Н.¹²⁰ зазначав, що як науковий термін власність вживається у двох аспектах: в економічному і юридичному. В економічному аспекті – це присвоєння матеріальних благ, сутність якого полягає в належності наявних засобів виробництва й одержаних продуктів праці державі, територіальним громадам та окремим колективам чи індивідам. Інший аспект – це суспільні відносини власності, які характеризують відносини між людьми, що ґрунтуються на розмежуванні “свого” і “чужого”. Такої ж думки дотримується О.Х. Юлдашев¹²¹.

Власність в економічному аспекті, на думку Н.М. Ногінової¹²², це сукупність об’єктів присвоєння, до яких можна віднести засоби виробництва, робочу силу, предмети споживання, інтелектуальну власність, послуги, інформацію тощо. Власність у політичному аспекті виражає вплив економічної власності на розподіл влади, сфер політичного впливу. Ногінова Н.М.¹²³ зазначає, що тільки тоді, коли власник присвоює ренту, відсоток або прибуток, відбувається перетворення правових форм власності в її економічну форму – у систему виробничих відносин. Тобто, присвоєння – це динаміка власності, форма економічної реалізації.

У той же час, як зазначає Г.Г. Харченко¹²⁴, власність як об’єкт дослідження можна розглядати в двох площинах: економічній та правовій. Хоча, лише цими двома напрямками, на його думку, роль даного інституту в житті суспільства та держави не вичерпується. Зокрема, можна розмірковувати, скажімо, й про соціальне значення власності.

Семененко В.М. та Коваленко Д.І.¹²⁵ наголошували, що з економічного погляду, власність спочатку розглядалася в літературі як відношення людини до речі, тобто як фізична наявність цієї речі в людини. Власність як правова категорія – це сукупність вольових, ідеальних відносин володіння, використання та розпорядження об’єктами власності, що оформлюються

¹²⁰ Дмитриенко Ю.Н. Хозяйственное (предпринимательское, коммерческое) право (законодательство) [Електронний ресурс] / Ю.Н. Дмитриенко. – Режим доступу: <http://dmitrienko2.narod.ru/index.htm>.

¹²¹ Юлдашев О.Х. Міжнародне приватне право: теоретичні та прикладні аспекти [Електронний ресурс] / О.Х. Юлдашев. – К.: МАУП, 2004. – 576 с. – С. 120. – Режим доступу: http://www.pravo.vuzlib.net/book_z1036_page_18.html.

¹²² Ногінова Н.М. Методологічні засади дослідження власності та процесу її реформування в умовах перехідної економіки [Електронний ресурс] / Н.М. Ногінова. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvntlu/16_7/208_Noginowa_16_7.pdf.

¹²³ Там само.

¹²⁴ Харченко Г.Г. Доктринальні відмінності інституту права власності: порівняльно-правовий аналіз [Електронний ресурс] / Г.Г. Харченко. – Режим доступу: http://www.kul.kiev.ua/images/chasop/2009_1/2009_1.pdf.

¹²⁵ Економічна теорія. Політекономія [Електронний ресурс] / В.М. Семененко, Д.І. Коваленко, В.В. Бугає, О.В. Семененко. – Режим доступу: http://ebooktime.net/book_385_glava_31_5.1._Власність_у_сД.html.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

правовими нормами. Цієї думки також дотримується Є. Кирилюк¹²⁶, який зазначає, що власність слід розглядати у юридичному аспекті. Юридичний зміст власності означає фіксування прав власності, законодавче їх регулювання, врахування змін, що відбуваються (виникнення, відчуження, припинення і відновлення прав власності). Власність як правова категорія, на його думку, розкривається у трьох аспектах: право власності, суб'єкти та об'єкти цього права.

Ніколенко Ю.В.¹²⁷ зазначає, що термін власність необхідно розглядати у двох аспектах: в економічному і юридичному. При цьому, під власністю в економічному сенсі автор розуміє систему господарських відносин (зокрема, відносини з приводу привласнення умов виробництва; відносини господарського використання майна; економічні форми реалізації відносин власності). В юридичному сенсі під власністю Ю.В. Ніколенко¹²⁸ розуміє закріплені за різними суб'єктами відносини (зокрема, відносини прав володіння, користування і розпорядження). Отже, Ю.В. Ніколенко¹²⁹ дає детальну характеристику груп відносин, які існують у виробництві та пояснює за їх допомогою економічну сутність власності.

У свою чергу, В. Галуцько¹³⁰ визначає власність як сукупність виробничих відносин між людьми щодо присвоєння ними об'єктів власності, які дають право володіння, користування й розпорядження цими об'єктами та результатами їх функціонування. Отже, на його думку, власність пронизує всі сфери юридичного й економічного життя людини та суспільства, є теоретичним вираженням певних реальних суспільних відносин. Це водночас юридична й економічна категорія.

Дзера А.С., Боброва О.В. та Довгерт Д.В.¹³¹ наголошують, що аналіз відносин власності пов'язаний із розкриттям власності як економічної категорії. Так, власність визначається як присвоєння (привласнення) індивідом або колективом засобів і продуктів виробництва через певну суспільну форму. У

¹²⁶ Кирилюк Є. Роль власності на сучасному етапі розвитку аграрних відносин [Електронний ресурс] / Є. Кирилюк. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Gev/2011_2/PROBLEMS_MICRO_AND_MACROECONOMICS/013.pdf.

¹²⁷ Ніколенко Ю.В. Основи економічної теорії [Електронний ресурс] / Ю.В. Ніколенко. – Режим доступу: <http://libr.org.ua/book/93/2692.html>.

¹²⁸ Там само.

¹²⁹ Там само.

¹³⁰ Галуцько В. Власність як юридична та економічна категорія, об'єкт протиправного посягання [Електронний ресурс] / В. Галуцько. – Режим доступу: <http://www.personal.in.ua/article.php?ida=369>.

¹³¹ Дзера О.В. Цивільне право України: підручник: У 2-х кн. [Електронний ресурс] / О.В. Дзера, О.В. Боброва, Д.В. Довгерт. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 864 с. – С. 201. – Режим доступу: <http://textbooks.net.ua/content/view/750/16>.

юридичній літературі власність, на їх погляд, – це відношення особи до належної їй речі як до своєї, що виражається у володінні, користуванні та розпорядженні нею, а також в усуненні втручання всіх третіх осіб у ту сферу господарського панування, на яку поширюється влада власника.

Близькою до цієї є позиція В.Д. Базилевича¹³², який стверджує, що власність як економічна категорія виражає відносини між людьми з приводу привласнення об'єктів власності й насамперед засобів виробництва та його результатів. Власність як юридична категорія виражає законодавче закріплення економічних відносин між фізичними та юридичними особами з приводу володіння, користування і розпорядження об'єктами власності через систему юридичних законів і норм. Бурляй А.П.¹³³ підкреслює, що власність як економічна категорія виражає відносини між людьми з приводу привласнення об'єктів власності й, перш за все, засобів виробництва та його результатів. Далі автором відзначається, що у юридичному розумінні “власність відображає законодавче закріплення економічних відносин між фізичними та юридичними особами з приводу володіння, користування й розпорядження об'єктами власності через систему юридичних законів і норм”. Таким чином, власність виражає діалектичний взаємозв'язок економічних і юридичних відносин.

Беляєв О.О., Диба М.І., Кириленко В.І.¹³⁴ підкреслюють, що власність як економічна категорія визначає форми господарювання, норми розподілу прибутків, ступінь і характер задоволення економічних і соціальних запитів. Юридична визначеність відносин власності виражається в тому, що за допомогою юридичних законодавчих актів оформлюються правові норми, які регламентують взаємини між людьми, пов'язані з володінням, користуванням і розпорядженням майном, що належить різним суб'єктам власності. Тобто, саме за допомогою цих правових норм, як зазначають автори, власність як економічна категорія

¹³² Базилевич В.Д. Экономическая теория: политэкономия [Електронний ресурс] / В.Д. Базилевич. – Режим доступу: http://pidruchniki.com.ua/18060203/politekonomiya/sobstvennost_suschnost_formy_mesto_ekonomicheskoy_sisteme.

¹³³ Бурляй А.П. Економічна теорія: навч. посіб. [Електронний ресурс] / А.П. Бурляй. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 520 с. – Режим доступу: http://ebooktime.net/book_21_glava_24_3_Власність_та_.html.

¹³⁴ Кривенко К.Т. Політична економія [Електронний ресурс] / К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв. – Режим доступу: <http://studentam.net.ua/content/category/42/231/132>.

здобуває юридичне оформлення, яке виявляється в тому, що різні суб'єкти власності одержують юридичне право розпоряджатися нею.

Шемшученко Ю.С.¹³⁵ розглядає поняття власності на природні ресурси як економічну та правову категорії. Як економічна категорія – це система суспільних економічних відносин щодо привласнення земельних, лісових, водних та інших ресурсів природи, оголошення їх власністю у формі, яка визначається панівним у цьому суспільстві способом виробництва, рівнем та потребами розвитку його продуктивних сил. Як правова категорія власність на природні ресурси є продуктом переходу суспільства до державно-правового рівня організації суспільного життя. Отже, вона становить відносини володіння, користування та розпорядження цими ресурсами особами, які юридично визнані власниками відповідних багатств природи.

“Власність – це не річ і не відносини людини та речі, а відносини між людьми з приводу речі, а точніше – з приводу особливої форми привласнення речі”, – зазначає О.О. Мамалуй¹³⁶. Економічний зміст власності, на його думку, набуває також правової форми, внаслідок чого створюється єдиний економіко-правовий альянс відносин, який у реальній дійсності неможливо роз'єднати. Тому власність є категорією як економіки, так і права.

Власність в економічному розумінні є історично і логічно визначеною. Для аналізу економічного змісту власності важливе значення має розуміння взаємозв'язку і розмежування відносин власності та економічних відносин. Хоча, часто ці поняття ототожнюються, що не є виправданим. Власність в юридичному розумінні відтворюється системою зв'язків “людина-річ”. Як юридично-правова категорія власність відображає майнові відносини, а саме свідомі, вольові взаємозв'язки юридичних і фізичних осіб з приводу привласнення благ, що закріплюються системою відповідних прав власності¹³⁷.

Марчук В.М. та Ніколаєва Л.В.¹³⁸ наголошують, що власність є предметом не лише економічної, а й юридичної та історичної наук. Власність – це не просто майно чи річ, а форма суспільних відносин, які виражають історично зумовлені відносини щодо умов і результатів суспільного виробництва. В юридичному аспекті ці відносини проявляються

¹³⁵ Шемшученко Ю.С. Екологічне право [Електронний ресурс] / Ю.С. Шемшученко. – Режим доступу: http://www.zaochka.net/books_p_1_p_2_p_p_23.html.

¹³⁶ Мамалуй О.О. Основи економічної теорії [Електронний ресурс] / О.О. Мамалуй. – Режим доступу: http://pidruchniki.com.ua/20080215/politekonomiya/ekonomichniy_yuridichniy_zmist_vlasnosti_pravo_vlasnosti.

¹³⁷ Основи економічної теорії: політекономічний аспект [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://studentbooks.com.ua/content/view/349/50/1/4>.

¹³⁸ Марчук В.М. Нариси з теорії права [Електронний ресурс] / В.М. Марчук, Л.В. Ніколаєва. – Режим доступу: <http://www.jenessi.net/economi/99-vlasnst-v-ekonomchnij-nauc-ta-practic.html>.

нероздільною тріадою: 1) суб'єкта власності; 2) об'єкта власності (духовне чи матеріальне надбання, що комусь належить); 3) права першого елемента у відношенні до другого. Отже, суть власності в юридичному розумінні полягає в праві суб'єкта володіти об'єктом.

Як зазначає А.А. Чухно¹³⁹, категорія “власність” “характеризується не лише юридичним, а, насамперед, економічним змістом. Це глибинна основа власності, яка на поверхні має і правове вираження”.

Отже, між власністю як економічною та правовою категоріями існує тісний взаємозв'язок: економічні відносини – базисні (первинні), юридичні – надбудовні (похідні, вторинні). Слід зазначити також, що відмінність економічного та юридичного підходів чітко простежується за певними основними напрямками. Право фіксує тільки перехід прав власності від одних суб'єктів до інших. Для економічного підходу основною є проблема ефективності використання ресурсів, що переходять від одного суб'єкта до іншого, причому в основі такого переходу є допустима законодавством варіантність правових режимів.

Власність, як підкреслює Ю.М. Лачинов¹⁴⁰, це економіко-правове поняття, що означає: а) наявність в економічній сфері майна, благ, що знаходяться у володінні та розпорядженні різних суб'єктів; б) наявність в економіці безлічі економічних суб'єктів, що володіють певним майном і правом володіння майном; в) наявність у суспільстві правил присвоєння благ – права; г) наявність системи вимірювання цінностей грошима – визначення вартості благ. Тобто, початкове поняття власності розділяється на дві протилежні сутності: об'єкт присвоєння – вічне природне, і джерело цього блага – відношення суб'єкта-власника до природи. У зв'язку з цим, власність може бути визначена тільки через форму рівноваги абсолютних протилежностей.

Сьогодні все частіше в науковій літературі спостерігається використання поняття “право власності”. Необхідність розгляду проблеми прав власності обґрунтовується її зв'язком та впливом на економічний розвиток як на макро-, так і на макрорівнях. Так, на існування зв'язку

¹³⁹ Чухно А.А. Постіндустріальна економіка: теорія, практика та їх значення для України / А.А. Чухно. – К.: Логос, 2003. – 631 с. – С. 313.

¹⁴⁰ Лачинов Ю.Н. Универсальный учебник: познание через определенность сущностей / Ю.Н. Лачинов. – М.: КомКнига, 2007. – 120с. – С. 64.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

економічного розвитку країни та ставлення до проблеми прав власності в ній вказують Н.С. Лярска¹⁴¹, Н.А. Падалкін¹⁴².

Дослідження проблем права власності було б неповним і не може бути ґрунтовним без урахування особливостей правових систем країн світу та правових традицій, що склалися. Так, множина правових традицій, які існують сьогодні у світі, характеризується особливостями підходів до проблеми права власності та процедури їх встановлення. Н.С. Лярска¹⁴³ із сукупності правових традицій виділяє дві, що максимально суттєво відрізняються з позиції впливу правових інститутів на економічний розвиток (Додаток К), – загальне право (commonlaw) та романо-германське право (civillaw).

Типи економічного розвитку країн англосаксонського та романо-германського права, за твердженням Н.С. Лярскої¹⁴⁴, відрізняються в силу того, що законодавства цих країн безпосередньо впливають на величину часового лагу, що необхідний для адаптації економіки до нововведень у виробництві товарів та послуг.

Описаний в додатку К підхід до трактування та значення закону є визначальним не лише для юристів країн романо-германської правової сім'ї, а й для бухгалтерів, які працюють в правовому полі. Виходячи з правових традицій, що склалися протягом не одного століття, для України, як країни, що належить до романо-германської правової сім'ї, запровадження нехарактерних підходів щодо регулювання бухгалтерського обліку, запозичених з англосаксонської системи права, може призвести до повного провалу в реформуванні бухгалтерського обліку. Оскільки таке запровадження в першу чергу буде пов'язане з необхідністю вплинути на менталітет, який формувався протягом тривалого часу, трансформація якого як свідчить історія, практично неможлива протягом короткого періоду.

¹⁴¹ Лярская Н.С. Правовые системы и экономика: сравнение англосаксонского и романо-германского права [Електронний ресурс] / Н.С. Лярская // Экономическая теория преступлений и наказаний. – 2002. – № 6. – Режим доступа: <http://corruption.rsuh.ru/magazine/6/n6-13.html>.

¹⁴² Падалкин Н.А. Теория собственности в современной экономической науке [Електронний ресурс] / Н.А. Падалкин // Образование и наука в третьем тысячелетии: [сборник трудов Третьей международной научно-теоретической конференции](#). – Алтайский экономико-юридический институт, Барнаул, 2001. – Режим доступа: <http://aeli.altai.ru/nauka/sbornik/2001/padalkin.html>.

¹⁴³ Лярская Н.С. Правовые системы и экономика: сравнение англосаксонского и романо-германского права [Електронний ресурс] / Н.С. Лярская // Экономическая теория преступлений и наказаний. – 2002. – № 6. – Режим доступа: <http://corruption.rsuh.ru/magazine/6/n6-13.html>.

¹⁴⁴ Там само.

Враховуючи підхід до регулювання, що склався в країнах англо-саксонської правової сім'ї (Додаток К), очевидно, що загальне право надає бухгалтеру більшу свободу дій порівнянно з романо-германською практикою – бухгалтер не лише інтерпретатор існуючої правової норми, а, по суті, її творець (в частині формування креативного обліку, застосування професійного судження, а також формування облікової політики підприємства). Про неготовність бухгалтерів до такої творчості та їх небажання приймати на себе відповідальність щодо професійного судження свідчать результати опитування, що проводилося Росії¹⁴⁵. Так, 58 % респондентів бажали б мати вичерпні вказівки, що забезпечують однозначний порядок обліку та відображення у звітності фактів господарської діяльності, активів і зобов'язань, доходів і витрат, а 15 % затрудняються відповісти

Сьогодні існує ряд публікацій, в яких вітчизняними вченими критикуються такі явища, як креативний облік та облікова політика.

Виникає питання, що треба критикувати: явища креативного обліку та облікової політики як такі, чи невміння вітчизняних бухгалтерів їх застосовувати? Чи готовий сьогодні пересічний бухгалтер взяти на себе відповідальність за формування креативного обліку та облікової політики, їх застосування, а також наслідки, до яких вони призведуть? Відповідь на дані питання буде швидше негативною. Значною мірою негативність відповіді зумовлена приналежністю країни до романо-германської правової сім'ї та менталітетом, однак є й інша сторона. Чи дозволяє система вищої освіти та спеціальної професійної підготовки випускнику за спеціальністю “Облік і аудит” будь-якого освітньо-кваліфікаційного рівня галузі знань 0305 “Економіка та підприємництво”, сформувати вміння та навички ведення креативного обліку та формування облікової політики? Єдина навчальна дисципліна, у якій розглядається тема облікової політики – “Організація обліку” (Додаток Л).

Найбільш суттєві відмінності в двох системах права, що розглядаються, полягають у трактуванні прав власності (рис. 1.15).

¹⁴⁵ Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат / О.В. Рожнова. – М.: Экзамен, 2001. – 320 с., с. 118.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

Отже, як стверджує Р.І. Капелюшников¹⁴⁶, “можна виділити дві протилежні правові традиції, з яких одна представляє право власності як якийсь неподільний моноліт, а інша – як сукупність часткових правочинів. З них в нинішній час перемагає друга: вона проникає поступово в правові системи країн континентальної Європи, саме вона береться за основу при кодифікації права на міжнародному рівні. Властиві їй гнучкість і пластичність, безумовно, більше відповідають складним економічним, соціальним і політичним реальностям високорозвиненого капіталістичного суспільства”¹⁴⁷.



¹⁴⁶ Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности [Электронный ресурс] / Р.И. Капелюшников. – Режим доступа: http://www.libertarium.ru/l_lib_propkapel.

¹⁴⁷ Лазар Я. Собственность в буржуазной правовой теории / Я. Лазар. – М., 1985. – С. 17-18.

Рис. 1.15. Поняття “право власності” за романо-германською та англосаксонською традиціями (джерело: систематизовано на основі¹⁴⁸)

Однак, коли будь-яке поняття визначається як “сума”, “сукупність”, “агрегат”, завжди існує небезпека розчинити його вміст у переліку складових частин – застерігає Р.І. Капелюшников¹⁴⁹. Для вирішення вказаної проблеми Р.І. Капелюшников пропонує виділяти винятковий характер прав власності, визначаючи чи у загальному вигляді відносини владності як “фактично діючу в суспільстві систему винятків із доступу до матеріальних і нематеріальних ресурсів. Під доступом мається на увазі вся безліч можливих рішень з приводу ресурсу, не обов’язково пов’язаних лише з фізичним впливом на нього. Таким шляхом задається вся матриця можливих взаємодій між тими, у кого немає доступу до того чи іншого ресурсу, і тими, кому він відкритий. Відсутність жодних винятків щодо з доступу до ресурсу (тобто вільного доступу до нього) означає, що він – нічий, що він не належить нікому або всім. Ступінь “винятковості” не є величиною постійною, раз і назавжди заданою. Вона може варіювати в межах від 1, коли доступ відкритий тільки одній особі (індивідуальна власність), до 0, коли доступ відкритий усім членам суспільства (загальна власність)¹⁵⁰. Будь-яка система винятків із доступу до наявних в суспільстві ресурсів ніби містить у згорнутому вигляді всі способи потенційних взаємодій між економічними агентами з приводу використання цих ресурсів. Поняття “винятковості” і виступає в якості смислового центру, що організовує в певну систему нескінченну низку різноманітних конкретних правомочностей власника.

Зазначені на рис. 1.15 елементи прав власності за А. Оноре, призводять до наявності значної кількості їх комбінацій. Однак, як зазначає американський філософ Л. Беккер¹⁵¹, не всі їх поєднання заслуговують назви права власності, тобто не всіх володарів зазначених правомочностей можна назвати власниками. Ними визнаються зазвичай ті, кому належить

¹⁴⁸ Лярская Н.С. Правовые системы и экономика: сравнение англосаксонского и романо-германского права [Електронний ресурс] / Н.С. Лярская // Экономическая теория преступлений и наказаний. – 2002. – № 6. – Режим доступа: <http://corruption.rsuh.ru/magazine/6/n6-13.html>.

¹⁴⁹ Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности [Електронний ресурс] / Р.И. Капелюшников. – Режим доступа: http://www.libertarium.ru/l_lib_propkapel.

¹⁵⁰ Кленнер Г. От права природы к природе права / Г. Кленнер. – М., 1988.

¹⁵¹ Беккер Л. считает право на “капитальную стоимость” наиболее фундаментальным. Все остальные элементы, по его мнению, представляют собой примеры защиты, расширения, ограничения или разработки этого ключевого правомочия.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

комбінація, що включає одну або декілька основних правомочностей (право володіння; право користування; право розпорядження або управління; право присвоєння; право на дохід; право на залишкову або “капітальну вартість” речі). Навіть при такому застереженні кількість осмислених комбінацій дорівнює 1,5 тис., а якщо врахувати їх варіювання за суб’єктами та об’єктами права, то різноманітність форм власності стає, за словами Л. Беккера, дійсно жахливою¹⁵².

Однак, існує думка, що “розбіжності у трактуваннях власності не слід перебільшувати. Фактично три основні правомочності романо-германського права представлені в класифікації А. Оноре лише більш деталізованим і розгорнутим чином¹⁵³” (Додаток М).

Як зазначає Н.А. Падалкін¹⁵⁴, “серед проблем, які мають особливо важливе значення для соціально-економічного життя суспільства, невинуватно незначна увага в економічній теорії приділяється власності”. Підтвердженням цього є результати проведеного аналізу змістів підручників і навчальних посібників з економічної теорії, макроекономіки, політекономії та мікроекономіки періоду 1991-2011 рр. Так, автори деяких підручників і навчальних посібників взагалі не розглядають проблеми, в інших аналізуються лише форми власності як основа формування трансакційних витрат. До зазначених автором проблем слід також додати недостатню увагу до вказаної проблеми з боку науковців.

Наукові дослідження з проблем облікового забезпечення прав власності повинні враховувати досвід не лише сучасників, але й попередників, а також мають носити міждисциплінарний характер з метою визначення напрямів невирішених проблем, що дозволить всебічно підійти до проблеми. Методом, який сьогодні визнаний одним з найефективнішим у встановленні розвитку науки та її оцінки на сучасному етапі, визнано бібліометричний аналіз, який дозволяє не лише вивчити досвід попередників, але й прогнозувати тенденції розвитку науки в різних галузях, в тому числі й економічних, зокрема облікових.

¹⁵² Becker L.S. Property rights: philosophical foundations / Becker L.S. – Cambridge, 1977.

¹⁵³ Лярская Н.С. Правовые системы и экономика: сравнение англосаксонского и романо-германского права [Електронний ресурс] / Н.С. Лярская // Экономическая теория преступлений и наказаний. – 2002. – № 6. – Режим доступа: <http://corruption.rsuh.ru/magazine/6/n6-13.html>.

¹⁵⁴ Падалкин Н.А. Теория собственности в современной экономической науке [Електронний ресурс] / Н.А. Падалкин // Образование и наука в третьем тысячелетии: [сборник трудов третьей международной научно-теоретической конференции](#). – Алтайский экономико-юридический институт, Барнаул, 2001. – Режим доступа: <http://aeli.altai.ru/nauka/sbornik/2001/padalkin.html>.

**Проблеми права
власності в науковій
літературі**

Бібліометрія як новий напрям в дослідженнях науки зародився в 1960-х роках й був пов'язаний з кількісним аналізом документальних потоків. Сам термін “бібліометрія” був введений в науковий обіг в 1969 році англійським вченим Аланом Прічардом, який таким чином зміг розширити область статистичної бібліографії. Бібліометрія є одним з методів наукового пошуку, який дозволить систематизувати та визначити вклад вчених у розвиток проблематики прав власності в системі бухгалтерського обліку.

Огляд наукових підходів до права власності доцільно розпочати з дослідження результатів дисертаційних робіт України та Російської Федерації (Додаток Н). Теми дисертацій є свідченням актуальності даного питання, що досліджується в той чи інший період, а їх кількість – ступеню вивчення такого питання.

З метою визначення нових напрямів наукових досліджень з проблем права власності вважається за необхідне провести аналіз дисертаційних робіт України за період з 1999 по 2010 рр. на основі даних Національної бібліотеки України імені В.І. Вернадського¹⁵⁵. На рис. 1.16 відображена кількість захищених дисертаційних робіт України за науковими напрямками.

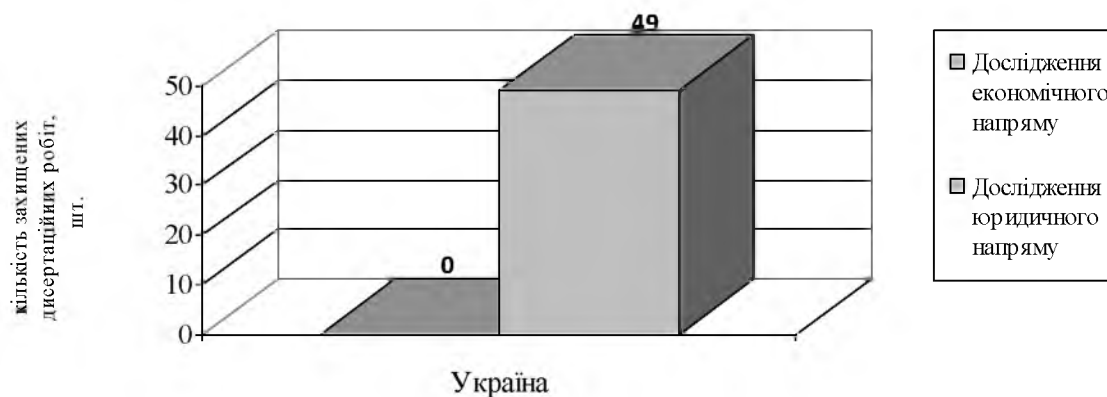


Рис. 1.16. Кількість дисертацій, присвячених проблемам права власності, що захищені в Україні протягом 1999-2010 рр.

За даними рис. 1.16 встановлено, що за період 1999-2010 рр. в Україні захищено 49 дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора та кандидата юридичних наук. Така тенденція вказує на існування значного інтересу до

¹⁵⁵ Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

проблем права власності у представників юридичної науки, що пов'язано з тим, що вони виступають юридичною категорією, з приводу якої покликана врегулювати відносини юридична наука.

З метою ґрунтовного аналізу проведемо аналіз в розрізі наукових ступенів. Результати даного аналізу представлено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2. Аналіз дисертаційних робіт вітчизняних вчених у розрізі наукових ступенів з питань права власності*

Ступінь	К-ть	Дослідники
<i>Юридичні науки</i>		
д.ю.н.	4	Захарченко П.П., Галунько В.В., Носік В.В., Шишка Р.Б.
к.ю.н.	45	Волощенко О.М., Головка Л.О., Михайленко О.О., Алданов Ю.В., Андрейцева О.Б., Атаманова Ю.Є., Баранюк А.З., Безсмертна Н.В., Болокан І.В., Бурлаков С.Ю., Вороніна Н.В., Воронова О.В., Гриняк А.Б., Губарев С.В., Денисова Р.О., Дзера І.О., Івченко Т.В., Іщук С.І., Калаур І.Р., Мандрика Л.М., Машуков Р.О., Міщенко І.В., Николайчук Л.М., Ришкова О.В., Соловійов О.М., Спасибо І.А., Степанов О.В., Харченко О.С., Христенко Н.Ю., Швиденко О.С., Бондар О.Г., Вівчаренко О.А., Єлісєєва О.В., Мироненко І.В., Шеховцов В.В., Юрчишин Н.Г., Яніцький В.П., Гридасов Ю.В., Личенко І.О., Нерсесян А.С., Савенко Н.В., Тропіна О.М., Курилін І.Р., Поджаренко К.Є., Яковлев А.А.
Загальна кількість	49	x

* Джерело: розроблено на основі¹⁵⁶

На основі даних таблиці 1.2 побудовано діаграму дисертаційних робіт в розрізі наукових ступенів (рис. 1.17).

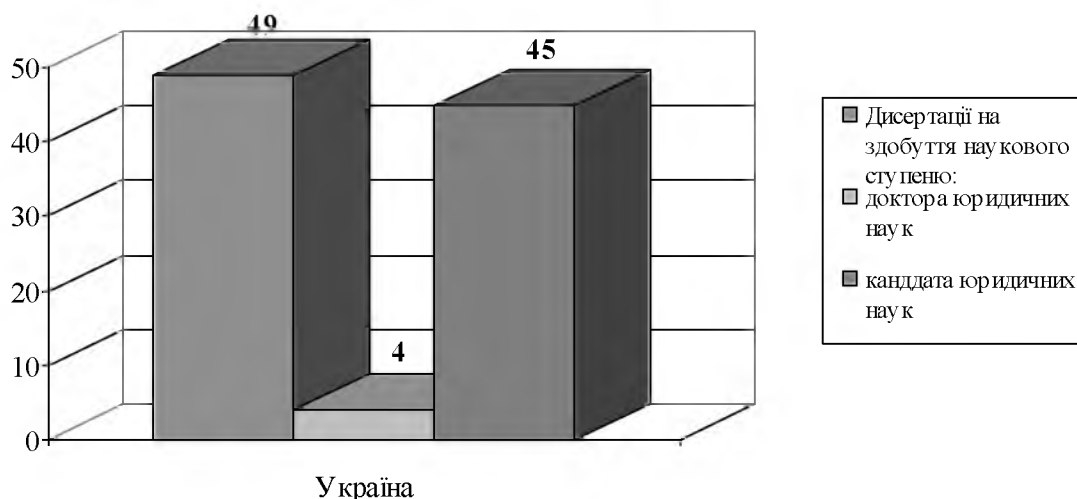


Рис. 1.17. Аналіз дисертаційних робіт в розрізі наукових ступенів

¹⁵⁶ Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

Відповідно до табл. 1.2 та рис. 1.17 видно, що за досліджуваний період в Україні захищено 49 дисертацій. Найбільшу питому вагу зайняли роботи на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (91,84 %). Лише 4 дисертації (П.П. Захарченко, В.В. Галунько, В.В. Носік, Р.Б. Шишка) – доктора юридичних наук, що свідчить про зростання уваги науковців юридичного напрямку до проблем права власності.

Наступним кроком здійснення бібліометричного аналізу дисертаційних робіт є їх групування за спеціальностями, за якими присвоюються звання кандидата або доктора наук. Результати здійсненого аналізу відображені в табл. Н.1 додатку Н. На основі даних додатку побудовано графік кількості дисертацій з питань права власності в розрізі наукових спеціальностей в Україні за 1999-2010 рр. (рис. 1.18).

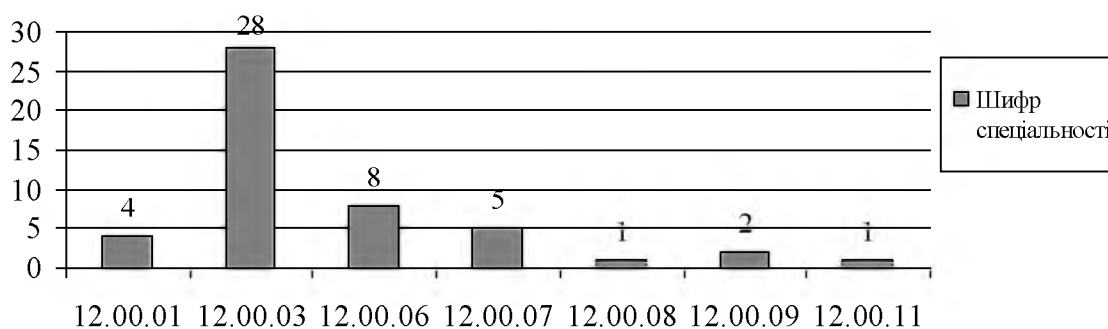


Рис. 1.18. Кількість дисертацій з питань права власності в розрізі наукових спеціальностей в Україні за 1999-2010 рр.

Відповідно до даних рис. 1.19 найбільша кількість дисертацій виконана зі спеціальності 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” – 57,14 %, що становить 28 праць: Ю.В. Алданов розглядав приватизацію державного майна як спеціальну підставу набуття права власності (Київ, 2006); О.Б. Андрейцева – цивільно-правові способи захисту прав на об’єкти промислової власності (Київ, 2009); Ю.Є. Отаманова – права промислової власності як форму участі в господарських товариствах (Харків, 2003); А.З. Баранюк – позбавлення права приватної власності (Львів, 2007); Н.В. Безсмертна – здійснення громадянами права приватної власності (Київ, 2001); І.В. Молокан – зобов’язально-правові та спеціальні засоби захисту права власності в підприємницькій діяльності (Київ, 2008); С.Ю. Бурлаков – кінематографічний твір як об’єкт права інтелектуальної власності (Київ,

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

2008); Н.В. Вороніна – набуття права власності на знахідку за цивільним правом України (Одеса, 2010); О.В. Воронова – підстави набуття права власності на житло (Київ, 2005); А.Б. Гриня – цивільно-правовий договір як підставу виникнення права спільної власності фізичних осіб (Київ, 2007); С.В. Губарев – право власності фізичної особи на присадибну земельну ділянку (садибу) (Київ, 2009); Р.О. Денисова – право інтелектуальної власності на твір науки (авторсько-правовий аспект) (Харків, 1999); І.О. Дзера – цивільно-правові засоби захисту права власності в Україні (Київ, 2001); Т.В. Івченко – цивільно-правове регулювання комерційної тасмниці як об'єкта права інтелектуальної власності в Україні (Київ, 2009); С.І. Іщук – право інтелектуальної власності на комерційне (фірмове) найменування (Київ, 2009); І.Р. Калаур – цивільно-правовий договір як підставу виникнення права власності юридичної особи (Львів, 2004); Л.М. Мандрика – право власності політичних партій в Україні (Харків, 2005); Р.О. Машков – право власності садівницького товариства та його членів (Київ, 2010); І.В. Міщенко – обмеження права приватної власності на житло (Київ, 2008); Л.М. Николайчук – цивільно-правові договори як підстави виникнення права приватної власності громадян (Харків, 2004); О.В. Ришкова – захист прав інтелектуальної власності за цивільним законодавством України (Одеса, 2007); О.М. Соловйов – право власності професійних спілок України (Харків, 2002); І.А. Спасиб – набуття права власності в цивільному праві України (Київ, 2009); О.В. Степанов – право приватної власності на автомобіль та угоди, пов'язані з його обслуговуванням (Харків, 2000); О.С. Харченко – підстави припинення права власності (Київ, 2007); Н.Ю. Христенко – право спільної сумісної власності фізичних осіб (Київ, 2006); О.С. Швиденко – акція як об'єкт права власності (Київ, 2006); Р.Б. Шишка – охорона прав суб'єктів інтелектуальної власності у цивільному праві України (Харків, 2004).

Зі спеціальності 12.00.06 “Земельне право; аграрне право; екологічне право: природоресурсне право” захищено 8 дисертацій (16,33 %). За цією спеціальністю працювали О.Г. Бондар – досліджував проблеми землі як об'єкта права власності за земельним законодавством України (Київ, 2005); О.А. Вівчаренко – гарантії права власності на землю в Україні (Київ, 2005); О.В. Єлісеєва – припинення права приватної власності на земельну ділянку за законодавством України (Київ, 2006); І.В. Мироненко – проблеми змісту

та межі здійснення права приватної власності на землю в Україні (Київ, 2008); В.В. Носік – проблеми здійснення права власності на землю українського народу (Київ, 2007); В.В. Шеховцов – дослідження права приватної власності на об'єкти тваринного світу (Харків, 2009); Н.Г. Юрчишин – проблеми реалізації права приватної власності на ліси в Україні (Київ, 2009); В.П. Яницький – порядок набуття права власності на земельну ділянку в Україні (Київ, 2007).

П'ять дисертацій захищено зі спеціальності 12.00.07 “Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; банківське право”. За даним напрямом працювали В.В. Галуцько – з проблем адміністративно-правової охорони права власності в Україні (Харків, 2009); Ю.В. Гридасов – з проблем адміністративно-правових засобів захисту права власності в Україні (Ірпінь, 2009); І.О. Личенко – з проблем адміністративно-правового захисту права власності України (Львів, 2010); Н.В. Савенко – з проблем адміністративно-правових засад набуття права власності на об'єкти незавершеного та законсервованого будівництва в Україні (Харків, 2009); О.М. Тропіна – з проблем організаційно-правових засад здійснення митного контролю за дотриманням прав інтелектуальної власності при переміщенні товарів через митний кордон України (Ірпінь, 2003).

Зі спеціальності 12.00.01 “Теорія та історія держави і права, історія політичних і правових вчень” захищено 4 дисертації: О.М. Волощенко розглядав право монастирської земельної власності на Лівобережній Україні (Київ, 2008); Л.О. Головка – розвиток інституту права власності в Україні, Словаччині та Чехії (Київ, 2010); П.П. Захарченко – право власності на землю в Україні: інституалізація, правове забезпечення, особливості реалізації (Київ, 2009); О.О. Михайленко – речово-правові обмеження права приватної власності за стародавнім римським та сучасним цивільним правом України (Харків, 2003).

Дві дисертації (4,08 %) захищено зі спеціальності 12.00.09 “Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза”. Курилін І.Р. розглядав проблеми використання спеціальних знань при розслідуванні злочинів, які посягають на права інтелектуальної власності (Київ, 2007); К.Є. Поджаренко досліджував криміналістичне забезпечення розкриття і розслідування злочинних порушень прав інтелектуальної власності (Київ, 2009).

По одній дисертації захищено зі спеціальності 12.00.08 “Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право” та 12.00.11 “Міжнародне право” А.С. Нерсесяном з питань кримінально-правової охорони прав інтелектуальної власності (Київ, 2008) та А.А. Яковлевим – міжнародно-правового співробітництва у захисті права власності в системі Ради Європи (Харків, 2009).

З метою визначення проблем, які стосуються права власності в Україні проведемо глибший аналіз наведених дисертаційних робіт. Відповідно до даних електронного фонду офіційного сайту Національної бібліотеки України імені В.І. Вернадського проаналізовано автореферати (49), що є в наявності в бібліотеці (табл. Н.2 додатку Н).

Вважається, що з метою об’єктивного та ґрунтовного аналізу необхідним є розгляд авторефератів в розрізі наукової новизни за трьома напрямками: вперше, удосконалено, набули подальшого розвитку. Першим кроком є розгляд напрямку вперше розроблено (досліджено) (табл. Н.3 додатку Н), в результаті чого встановлено, що найбільшу увагу дослідженню прав власності приділяли вчені юридичних наук. Вченими з проблем права власності за напрямом наукової новизни “вперше розроблено” досліджено:

– понятійний апарат (А.А. Яковлев, В.В. Галуцько, В.В. Носік, В.В. Шеховцов, В.П. Яніцький, І.А. Спасибо, І.В. Мироненко, Н.Г. Юрчишин та ін.);

– види (А.З. Баранюк, В.В. Шеховцов, І.А. Спасибо, І.В. Мироненко, І.О. Дзера, І.Р. Калаур, Л.М. Мандрика, Н.Г. Юрчишин, Н.В. Безсмертна, О.Г. Бондар, О.М. Волощенко, О.М. Соловйов, С.І. Ішук та ін.);

– суб’єкти права власності (В.В. Носік, К.Є. Поджаренко, Л.М. Мандрика, Н.Ю. Христенко, О.А. Вівчаренко, Ю.Є. Атаманова);

– обмеження права власника (І.В. Міщенко, О.М. Соловйов, О.О. Михайленко, Р.Б. Шишка);

– проблеми позбавлення права власності (А.З. Баранюк, В.В. Шеховцов, О.В. Єлісеєва, О.С. Харченко, Р.О. Машуков, С.В. Губарєв);

– соціально-правові чинники, які впливають на стан та рівень охорони прав власності (А.С. Нерсесян, О.В. Ришкова);

– модель регулювання правовідносин (В.В. Носік, В.П. Яніцький, І.Р. Курилін);

– внутрішня суперечність законодавства (А.Б. Гриняк, В.В. Шеховцов, І.В. Болокан, Н.В. Вороніна, Н.Ю. Христенко, О.В. Ришкова, О.В. Степанов, П.П. Захарченко, Р.Б. Шишка);

– рівні правового регулювання (А.А. Яковлєв, Р.Б. Шишка);

– доповнення чинного законодавства (А.С. Нересян, В.В. Галуцько, В.В. Носік, Л.М. Николайчук, Л.О. Головка, Н.В. Вороніна, С.Ю. Бурлаков та ін.);

– охорона права власності (В.В. Галуцько, І.О. Личенко, К.Є. Поджаренко, О.Б. Андрейцева, О.В. Ришкова, О.М. Тропіна, Р.Б. Шишка, Т.В. Івченко, Ю.В. Гридасов);

– конструкція переходу прав (І.А. Спасибо, Л.М. Николайчук, Н.Ю. Христенко, О.С. Швиденко, Ю.Є. Атаманова);

– процес документального оформлення (О.В. Воронова, О.В. Єлісеєва, О.В. Степанов, Р.О. Денисова, Ю.Є. Атаманова).

Наступним кроком розгляду наукової новизни є її аналіз за напрямом “удосконалено” (табл. Н.4 додатку Н), за результатами якого зроблено висновок, що у своїх дослідженнях вчені звернули увагу на удосконалення: понятійного апарату (А.А. Яковлєв, А.Б. Гриняк, І.О. Личенко, І.О. Дзера, І.Р. Калаур, О.В. Ришкова, О.М. Волощенко та ін.); видів (А.С. Нересян, В.П. Яніцький, І.О. Личенко, Л.М. Николайчук, Н.В. Вороніна, Н.В. Савенко та ін.); підстав набуття права власності (В.П. Яніцький, І.А. Спасибо, Л.М. Мандрика, Л.М. Николайчук, Н.В. Вороніна, О.В. Воронова, О.С. Швиденко, Р.Б. Шишка, С.В. Губарєв, С.Ю. Бурлаков); суб’єктивного права власності (В.В. Носік, І.В. Міщенко, Н.Г. Юрчишин, Н.В. Безсмертна, Н.В. Савенко, О.Г. Бондар, О.М. Соловійов, О.О. Михайленко, Р.Б. Шишка); механізму припинення права власності (А.З. Баранюк, В.В. Шеховцов, О.В. Єлісеєва, О.С. Швиденко, С.В. Губарєв); охорони прав власності (В.В. Галуцько, І.В. Болокан, І.Р. Курилін, К.Є. Поджаренко); оцінки (В.В. Галуцько); складових права власності (В.В. Носік, Н.Г. Юрчишин, Р.О. Денисова); змін до українського законодавства (А.А. Яковлєв, В.В. Шеховцов, І.А. Спасибо, І.В. Болокан, Н.В. Безсмертна, Н.В. Савенко, О.В. Єлісеєва та ін.); об’єкта права власності (О.Г. Бондар, Р.О. Денисова, Р.О. Машуков, С.В. Губарєв, С.Ю. Бурлаков); механізму захисту права власності (А.А. Яковлєв, І.Р. Курилін, К.Є. Поджаренко, О.В. Ришкова, О.В. Степанов, О.М. Соловійов, Р.Б. Шишка, Ю.В. Гридасов).

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

Останнім кроком є аналіз наукової новизни за напрямом “дістало подальшого розвитку” (табл. Н.5 додатку Н), з чого зроблено висновок, що у дисертаціях дістало подальшого розвитку понятійний апарат (Н.В. Вороніна, О.В. Ришкова, О.Г. Бондар, О.М. Волощенко, О.О. Михайленко, О.С. Швиденко, О.М. Тропіна, С.І. Іщук), класифікація (В.В. Галуцько, І.В. Мироненко, І.В. Міщенко, І.О. Личенко, І.Р. Курилін, Н.В. Безсмертна, Н.В. Савенко, О.С. Харченко), набуття права власності (А.Б. Гриняк, В.П. Яніцький, І.А. Спасибо, Л.М. Мандрика, Н.В. Вороніна, Н.В. Савенко, Н.Ю. Христенко, С.І. Іщук, С.Ю. Бурлаков), момент виникнення права власності (А.Б. Гриняк, Н.Ю. Христенко, О.М. Соловійов, С.В. Губарєв., С.І. Іщук), природа та зміст права власності (А.А. Яковлев, І.О. Личенко, О.Г. Бондар, О.О. Михайленко, П.П. Захарченко, Ю.В. Гридасов, Ю.Є. Атаманова), об’єкти злочину проти прав власності (А.С. Нересян, І.Р. Курилін), зміст чинників, що мають вплив на захист права (А.А. Яковлев, І.О. Дзера, К.Є. Поджаренко, Л.М. Мандрика), оцінка (А.А. Яковлев, І.В. Міщенко, І.Р. Курилін, К.Є. Поджаренко, Н.Г. Юрчишин), охорона прав власності (Ю.В. Гридасов, С.Ю. Бурлаков, Р.О. Машуков, Р.Б. Шишка, О.М. Волощенко, О.В. Ришкова, В.В. Галуцько), порівняльний аналіз (Л.О. Головка, Н.Г. Юрчишин, П.П. Захарченко, Р.О. Машуков), доцільність прийняття спеціального законодавства (А.З. Баранюк, А.С. Нересян, В.В. Шеховцов, В.П. Яніцький, І.В. Болокан, І.В. Мироненко, Л.М. Николайчук, Л.О. Головка, Н.В. Вороніна, О.В. Єлісеєва, О.В. Ришкова, О.В. Степанов, Т.В. Івченко, Ю.В. Алданов), об’єкт права власності (А.Б. Гриняк, В.В. Шеховцов, Н.В. Савенко, О.Б. Андрейцева, О.В. Воронова, Р.Б. Шишка, Р.О. Денисова, С.В. Губарєв, С.Ю. Бурлаков).

Проведемо також аналіз динаміки розвитку досліджень з проблем права власності (рис. 1.19).

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

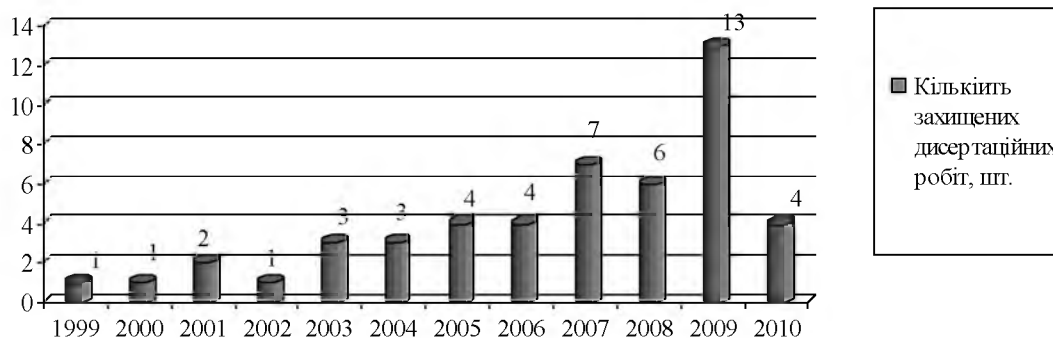


Рис. 1.19. Динаміка захисту дисертацій з питань права власності в Україні

За даними рис. 1.19 протягом 1999-2010 рр. захищено 49 дисертацій за юридичними спеціальностями. Найбільша активність досліджень проблем права власності спостерігається у 2009 р. Цього року захищено 13 дисертацій, 11 з яких на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (С.В. Губарев, Т.В. Івченко, С.І. Ішук, К.Є. Поджаренко та ін.) та дві – доктора юридичних наук (В.В. Галунько, П.П. Захарченко). У 1999, 2000 та 2002 рр. захищено по одній дисертації, тобто спостерігається найменша активність.

Результати аналізу географії виконаних дисертаційних робіт представлені в табл. 1.3.

Таблиця 1.3. Географія захистів дисертаційних робіт з питань права власності в Україні

Місто	Юридичні	
	Кількість	Питома вага, %
Київ	30	61,23
Львів	3	6,12
Одеса	2	4,08
Харків	12	24,49
Ірпінь	2	4,08
Разом	49	100,00

За результатами дослідження можна зазначити, що найбільшу кількість дисертаційних робіт було виконано у Києві (30 робіт). Така ситуація пов'язана з розміщенням провідних вищих навчальних закладів.

Проведений аналіз вітчизняних дисертаційних робіт з проблем права власності дає можливість сформулювати наступні висновки:

– більшість досліджень присвячені їх юридичному регулюванню, що пов'язано з тим, що вони виступають однією з центральних категорій юридичної науки. Зокрема, найбільша кількість досліджень виконана за

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

спеціальністю 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право”. Питання облікового забезпечення права власності взагалі не розглядалися дослідниками;

– проаналізувавши наукову новизну дисертацій за напрямом “вперше”, виявлено, що особлива увага приділялася дослідженню понятійного апарату, а за напрямками “удосконалено” та “дістало подальшого розвитку” – внесенню змін до чинного законодавства;

– аналіз динаміки дослідження проблем прав власності юридичного напрямку в Україні показує, що найбільша активність спостерігалася у 2009 р. за юридичними спеціальностями;

З метою визначення особливостей, а також сучасного стану дослідження прав власності в економічній та юридичній науці проведемо аналіз дисертацій, захищених в Російській Федерації (табл. Н. 6-Н.8, рис. Н.1-Н.5 додатку Н). Проведений аналіз дисертацій з проблем права власності в економічній та юридичній науці дає можливість сформулювати наступні висновки:

– аналіз тематики дисертацій в рамках спеціальностей вказує про незначну зацікавленість економічної науки Російської Федерації у вирішенні проблем права власності. Зокрема, найбільша кількість досліджень в рамках економічної науки (11 дисертацій) виконано зі спеціальності “Економічна теорія”;

– аналіз динаміки дослідження проблем права власності в Російській Федерації показує, що найбільша кількість дисертаційних робіт виконана у 2006 р. (27, з яких 4 – економічного напрямку);

На основі проведеного бібліометричного дослідження дисертаційних робіт захищених в США за період із 1943 по 2010 рр., за даними сайту Worldcat¹⁵⁷, встановлено, що за ключовим словом в назві “право власності” (“rightofownership”) захищено 16 дисертацій. Розглянемо детальніше групування дисертацій США за виділеними проблемними питаннями щодо права власності (табл. Н.9 додатку Н). На основі даних табл. Н.9 додатку Н систематизовано дисертаційні роботи США за проблемними питаннями права власності та відображено на рис. 1.20.

¹⁵⁷ Worldcat [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldcat.org>

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

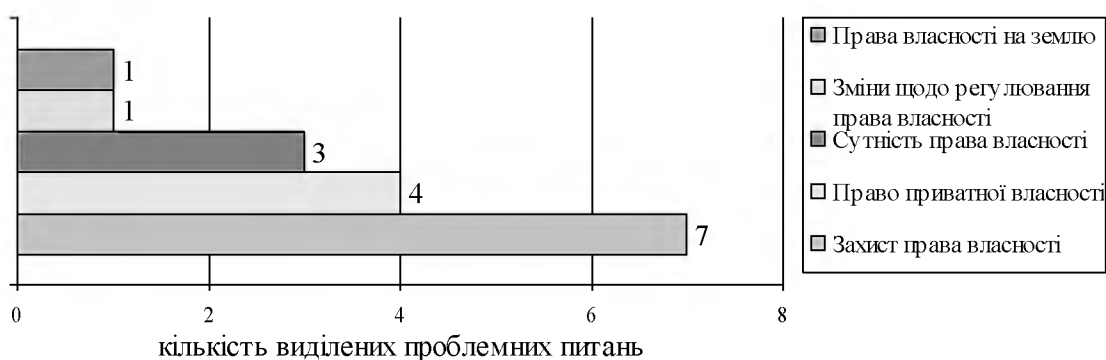


Рис. 1.20. Систематизація дисертаційних робіт США за проблемними питаннями права власності

Відповідно до рис. 1.20 необхідно зазначити, що найбільшій увазі авторів заслуговує проблема захисту права власності (43,75 % від загальної кількості дисертаційних робіт). Даним питанням займалися: Р.Д. Бедфорд (R.J. Bedford), Р.Н. Егбюв (R.N. Egbuiwe), Р.К. Амадео (R.C. Amadeo), М.Л. Шнайдер (M.L. Schneider), К. Елізондо (C. Elizondo), Е.Д. Боос (E.J. Boos), Д.Д. Вілсон (D.D. Wilson). Вони здійснювали критику останніх рішень щодо захисту права власності. Право приватної власності досліджували Ю. Сакуе (Y.B. Sakauye), А.В. Берган (A.W. Bergan), Е.Д. Бооса (E.J. Boos), М.Д. Мерфі (M.J. Murphy). Зокрема, Е.Д. Боос у 1988 р. захистив дисертацію у якій зосереджено увагу на праві приватної власності порівнянно з правом державної власності із застосуванням теорії Локка про власність. Одну дисертацію захищено С.Х. Уайтінгом (S.H. Whiting) за тематикою законодавчого регулювання права власності та існуючих змін до нього.

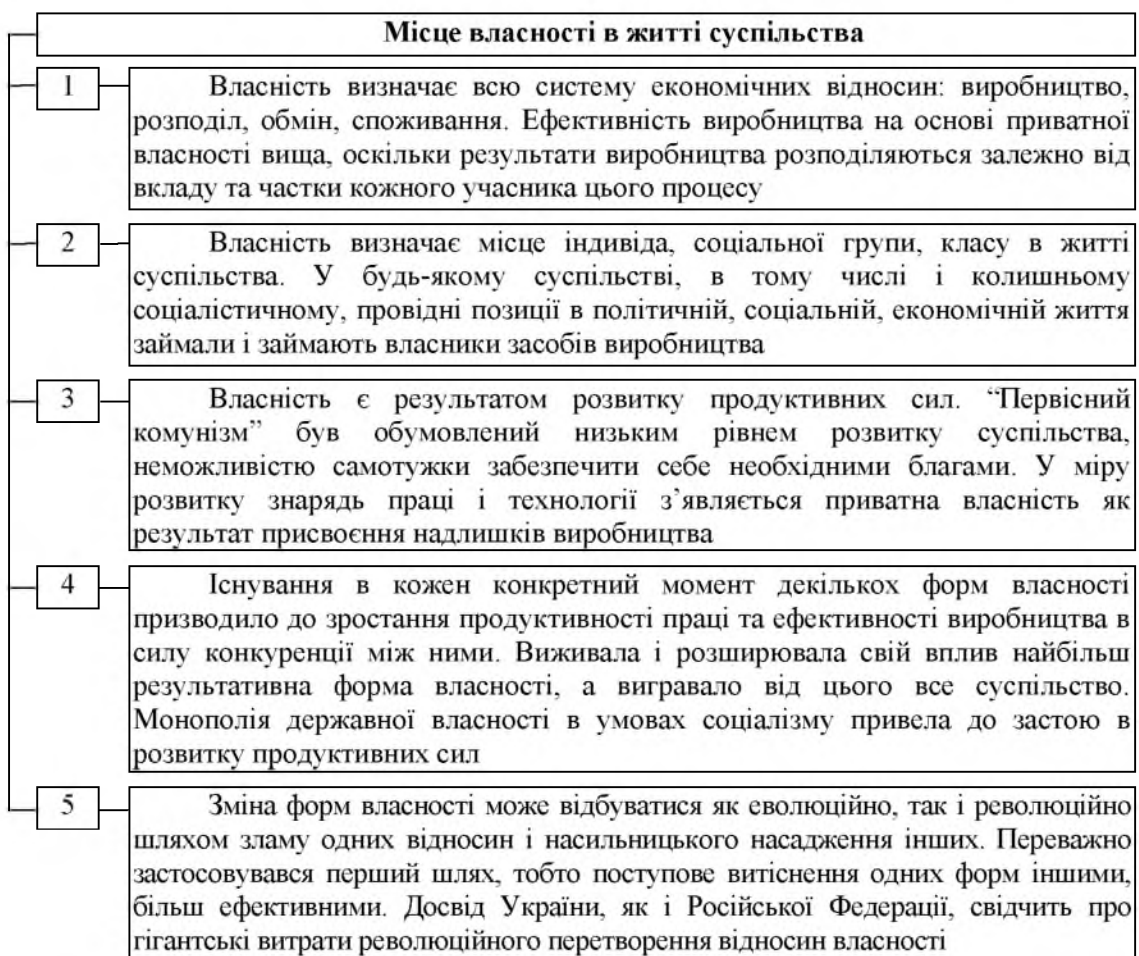
Муні К.П. (C.P. Mooney) проводив свої дослідження за темою: “Права власності на землю: філософський аналіз прав і обов’язків власності на землю”, в даній роботі вчений здійснив детальний філософський аналіз права власності на землю. Паркінсон А.Л. (Parkinson A.L.), Обрайен Д.М. (O'Brien D.M.), Стенфілд Е.С. (Steinfeld E.S) розглядали сутність права власності (18,75 % від загальної кількості дисертацій).

Серед усіх розглянутих дисертацій лише одна написана за напрямом “Бізнес і економіка” (“Business&Economics”), її автором є Р.Н. Егбюв (Egbuiwe R.N.). В даному дослідженні вчений розглянув деякі особливості, що можуть вплинути на володіння і розпорядження правами на землю. Зокрема, у дослідженні розглядаються адміністративний процес отримання права власності на земельні ділянки та їх захист. Він стверджував, що

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

країни світу вимагають формалізації прав власності як каталізатора для розвитку економіки.

Отже, на сьогодні не спостерігається єдності поглядів науковців щодо проблем права власності. Причини такої ситуації, на думку Н.А. Падалкіна¹⁵⁸, криються в тому, що “в 90-і рр. в економічній науці відбувся відхід від марксистської політичної економії, де власність розглядалася як центральні, вихідні й основні відносини. Заперечуючи марксизм, економісти відкинули відносини власності як щось чуже новому напрямку економічної науки”. На рис. 1.21 відображено місце власності у житті суспільства за Н.А. Падалкіним.



**Рис. 1.21. Місце власності у житті суспільства за Н.А. Падалкіним
(систематизовано на основі ¹⁵⁹)**

¹⁵⁸ Падалкин Н.А. Теория собственности в современной экономической науке [Електронний ресурс] / Н.А. Падалкин // Образование и наука в третьем тысячелетии: [сборник трудов третьей международной научно-теоретической конференции](#). – Алтайский экономико-юридический институт, Барнаул, 2001. – Режим доступа: <http://aeli.altai.ru/nauka/sbornik/2001/padalkin.html>.

¹⁵⁹ Падалкин Н.А. Теория собственности в современной экономической науке [Електронний ресурс] / Н.А. Падалкин // Сборник трудов третьей международной научно-теоретической

Як зазначає І.Я. Сухарська¹⁶⁰, “Стверджувати, що на початку 90-х рр. в Україні був абсолютно відсутній інститут власності було б помилкою, оскільки командно-адміністративна система залишила у спадок доволі своєрідні правила врегулювання відносин власності на матеріальні та нематеріальні активи господарської діяльності та продукти їх використання. Формальний бік втілювався в декларуванні права власності народу на усі економічні блага та фактичному тотальному державному контролю над власністю. Три основні елементи права власності – володіння, користування та розпорядження – зосереджувалися в руках держави. Це означало, що всі рішення із розпорядження та користування об’єктами власності та продуктами, одержаними з їх використання, приймалися винятково державними органами. У розпорядженні громадян залишалася лише особиста власність: предмети вжитку, особистого споживання, комфорту і підсобного домашнього господарства, жилий будинок і трудові заощадження¹⁶¹. Існування ж майна з правом використовувати його у підприємницькій діяльності взагалі не передбачалося.

Аналізуючи Цивільний кодекс України в частині регулювання права власності, В.Л. Мусіяка¹⁶² приходять до висновку, що “теорія права власності не стала підвалиною для вдосконалення законодавства про право власності: вона знову ризикує грати роль коментатора чинного законодавства, а не мудрого поводиря законодавця і судової практики. Так, ми повторили знову триелементну структуру змісту права власності, тоді як у французькому праві, наприклад, таких елементів одинадцять.... Разом з тим, за словами видатного дореволюційного цивіліста професора І.А. Покровського¹⁶³: “Самим правом власності міг би задовольнитися лише хіба що найпримітивніший економічний побут”. Саме таким був

конференції “Образование и наука в третьем тысячелетии”. Алтайский экономико-юридический институт, Барнаул, 2001. – Режим доступу: <http://aeli.altai.ru/nauka/sbornik/2001/padalkin.html>.

¹⁶⁰ Сухарська І.Я. Інститут власності як ключовий чинник підприємництва [Електронний ресурс] / І.Я. Сухарська. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vchu/N152/N152p012-019.pdf.

¹⁶¹ Цивільний кодекс РСР від 18.07.1963 № 1540-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1540-06>.

¹⁶² Мусіяка В.Л. Проблеми права власності, що впливають із прийняття нового Цивільного кодексу України / В.Л. Мусіяка // Наукові записки / Юридичні науки. – Том 20. – С. 7-8, с. 8.

¹⁶³ Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

радянський економічний побут”. У Земельному кодексі України триелементна структура права власності продубльована.

**Економічна теорія прав
власності та її значення
для розвитку системи
бухгалтерського обліку**

“Сьогодні розвиток теорії прав власності – як зазначає Р.І. Капелюшников¹⁶⁴, триває вже не стільки в якості самостійної концепції з чітко окресленими межами, скільки в якості методологічної та загальнотеоретичної основи трьох основних напрямів економічного аналізу – економіки права, нової економічної історії та теорії економічних організацій”.

Як вказує Р.І. Капелюшников¹⁶⁵, конструктивні методологічні принципи теорії прав власності прості: не підприємство саме по собі віднині є об’єктом аналізу, а індивідуальний агент, який прагне максимізувати свою функцію корисності в рамках організаційної структури.

Характеризуючи стан досліджень за вказаною проблематикою в Російській Федерації, Р.І. Капелюшников¹⁶⁶ у 1990 р. зазначає: “на жаль, у вітчизняній критичній літературі теорія прав власності взагалі не знайшла ніякого відображення”.

Разом з тим, у світі відбувається розвиток економічної теорії (неоінституціоналізму), одним з актуальних напрямів якої є економічна теорія прав власності. Розробниками даної теорії вважаються А. Алчіан (A. Alchian) і Р. Коуз (R. Coase), значний внесок в її подальшу розробку зробили Г. Демсец (H. Demsetz), М. Дженсен (M. Jensen), М. Йенсен (M. Jensen), У. Меклінг (W. Meckling), Д. Норт (D. North), Р. Познер (R. Posner), О. Уільямсон (O. Williamson), Г. Хансманн (H. Hansmann), О. Харт (O. Hart), С. Чен (S. Chen) та ін. Як самостійний розділ економічного аналізу теорія прав власності сформувалася в 60-70 рр. ХХ ст. В Росії в розвитку даного напрямку досліджень працюють Р.І. Капелюшников, В. Тамбовцев, Н.С. Лярска. З даної проблематики захищені кандидатські та докторські дисертації на здобуття відповідних вчених ступенів (В.С. Катькало). В Україні також наявні розробки з даної

¹⁶⁴ Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности [Электронный ресурс] / Р.И. Капелюшников. – Режим доступа: http://www.libertarium.ru/l_lib_propkapel.

¹⁶⁵ Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности [Электронный ресурс] / Р.И. Капелюшников. – Режим доступа: http://www.libertarium.ru/l_lib_propkapel.

¹⁶⁶ Там само.

Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності

проблематики, хоча, характеризуючи стан розвитку теорії прав власності, її швидше можна позиціонувати як країну, дослідження в даному напрямі в якій знаходяться осторонь на фоні світового наукового доробку.

Хоча в Україні і намітилася позитивна тенденція щодо розгляду питань в рамках економічної теорії прав власності, однак на фоні світового наукового доробку в даному напрямі Україна стоїть осторонь. Такі дослідження швидше мають фрагментарний несистемний характер і не проводяться в контексті бухгалтерського обліку, контролю та аналізу.

Методологічна специфіка теорії прав власності та межі її предметного наповнення систематизовані та узагальнені Р.І. Капелюшниковим¹⁶⁷ (рис. 1.22).

¹⁶⁷Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности [Электронный ресурс] / Р.И. Капелюшников. – Режим доступа: http://www.libertarium.ru/l_lib_propkapel.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

Методологічна специфіка теорії прав власності та межі її предметного наповнення
У стандартних неокласичних моделях наявні обмеження подвійного характеру. По-перше, “фізичні”, які породжені обмеженістю ресурсів. По-друге, “пізнавальні”, які відображають досягнений рівень знань та практичної майстерності (тобто ступінь “майстерності”, з якою здійснюється перетворення ресурсів у готову продукцію). Теорія прав власності та споріднені їй концепції вводять в аналіз, причому в імпліцитній формі, ще один клас обмежень, обумовлений інституційною структурою суспільства
Подібний підхід дозволяє пояснити не лише відмінності в економічній поведінці в рамках альтернативних правових структур (стратегічний аспект), а й механізми розвитку самих структур (динамічний аспект), а також формулювати принципи раціонального, з точки зору суспільства, вибору між ними (нормативний аспект)
“Методологічний індивідуалізм” теорії прав власності проявляється в тому, що організаційним структурам типу фірми чи корпорації не надається жодного самостійного поведінкового значення. Вони розцінюються як юридичні фікції. Діючою особою завжди визнається індивідуум і ніколи – підприємство... У підприємства не може бути ніяких “своїх” цілей, воно є не більше ніж сума обмежень, в межах яких здійснюють цілеспрямовані дії окремих його членів: “Підприємства не є живими об’єктами, вони представляють собою чисті концептуальні артефакти, навіть коли наділяються правовим статусом індивідуумів. В кінцевому рахунку ми можемо робити щось лише у відношенні до або для індивідуумів, хоча, звичайно, іноді вплив, який відчуває кожен індивідуум в групі, буде виявлятися одним і тим же (по крайній мірі, якісно). Твердження про групи в цьому сенсі не повинно, однак, змішуватися з суто містичною практикою приписування людських характеристик організаціям або групам”. “...Ми часто припускаємося помилки, коли розмірковуємо про організації так, як ніби це особи, наділені намірами і мотиваціями”
Завдяки такому трактуванню усувається дихотомічний поділ мікроекономічного аналізу на теорію фірми (принцип максимізації прибутку) і теорію споживчого попиту (принцип максимізації корисності). Аналітична структура спрощується – принцип максимізації корисності отримує універсальне значення. Цільова функція виявляється не залежить від того, де протікає діяльність людини: у фірмі або сім’ї, на біржі або виборчій дільниці. Цим закладається загальнометодологічний фундамент вивчення економічних організацій, структура і функціонування яких виводяться із взаємодії їх членів, які переслідують свої особисті інтереси
Якщо в марксистській теорії проголошується примат виробництва, то в теорії прав власності спільним знаменником, під який підводиться аналіз як виробничих, так і розподільчих відносин, виявляється сфера обігу. Контрактний погляд на суспільство не залишає місця таким надіндивідуальним спільнотам, як класи та соціальні групи. Воно розпадається на безліч індивідуумів, які максимізують корисність, взаємодіючи між собою за допомогою взаємовигідних, добровільних і переважно двосторонніх контрактів

Рис. 1.22. Методологічна специфіка теорії прав власності та межі її предметного наповнення (систематизовано на основі ¹⁶⁸)

Центральним поняттям теорії прав власності є поняття “права власності”. Розкриваючи зміст поняття “право власності”, Р.І. Капелюшников¹⁶⁹ вказує на необхідність врахування двох сторін – зовнішньої та внутрішньої (рис. 1.23).

¹⁶⁸ Там само.

¹⁶⁹ Капелюшников Р.И. Право собственности: Очерк современной теории [Електронний ресурс] / Р.И. Капелюшников // Отечественные записки. – 2004. – № 6. – Режим доступу: http://magazines.russ.ru/oz/2004/6/2004_6_10.html.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

<i>Зовнішня сторона (макрорівень)</i>	<i>Внутрішня сторона (мікрорівень)</i>
Предметом обговорення є режим власності як цілісна система	Предметом обговорення є окремі права як складові системи
<p>ПРАВА ВЛАСНОСТІ – санкціоновані поведінкові відносини між людьми, які виникають у зв'язку з існуванням благ і стосуються їхнього використання. Ці відносини визначають норми поведінки з приводу благ, яких будь-яка особа має дотримуватися у своїх взаємодіях з іншими людьми або ж нести витрати через їх недотримання. Термін “благ” використовується в даному випадку для позначення всього, що приносить людині корисність або задоволення. <i>Поняття прав власності в контексті нового підходу поширюється на всі рідкісні блага.</i> Воно охоплює повноваження як над матеріальними об'єктами... так і над “правами людини”. Пануюча в суспільстві система прав власності є в такому випадку сумою економічних і соціальних відносин з приводу рідкісних ресурсів, вступивши в які окремі члени суспільства протистоять один одному</p>	
певні “правила гри”, що регулюють взаємовідносини між людьми з приводу рідкісних ресурсів	“пучки правомочностей”, якими володіють окремі агенти
<i>Основні теми, розробкою яких займається теорія прав власності</i>	
<p>1. В якості робочого використовується термін “право власності”, а не “власність”: “Не ресурс сам по собі є власністю; пучок або частина прав з використання ресурсу – ось що складає власність. Власність в первісному значенні цього слова стосувалася тільки права, титулу, інтересу, а ресурси могли називатися власністю не більше, ніж вони могли називатися правом, титулом чи?”</p>	
<p>2. Відносини власності трактуються як відносини між людьми, а не як відносини “людина/ річ”: “... Термін права власності описує відносини між людьми з приводу використання рідкісних речей, а не відносини між людьми та речами”</p>	
<p>3. Відносини власності виводяться з проблеми рідкості: “... без якої-небудь передумови рідкості безглуздо говорити про власність і справедливість”</p>	
<p>4. Трагування прав власності має всеосяжний характер, вбираючи в себе як матеріальні, так і безтілесні об'єкти (аж до невідчужуваних особистих свобод). <i>Права власності фіксують позицію людини у відношенні до використання рідкісних ресурсів будь-якого роду</i></p>	
<p>5. Відносини власності розглядаються як санкціоновані суспільством, але не обов'язково державою. Отже, вони можуть закріплюватися і охоронятися не тільки у вигляді законів і судових рішень, а й у вигляді неписаних правил, традицій, звичаїв,</p>	
<p>6. Правам власності приписується поведінкове значення – одні способи поведінки вони заохочують, інші пригнічують</p>	
<p>7. Несанкціонована поведінка також залишається в полі зору теорії. Вона розуміється економічно: заборони і обмеження не усувають її, а діють як негативні стимули, збільшуючи пов'язані з ним витрати (у вигляді можливого покарання). І дотримання, і порушення санкціонованих поведінкових норм перетворюються в акти раціонального економічного вибору</p>	

*Рис. 1.23. Право власності як фундаментальне поняття економічної теорії
(джерело систематизовано на основі ¹⁷⁰)*

Передача прав власності (на певний час або назавжди в переважній більшості випадків оформлюється договором (контрактом), у якому визначаються умови обміну – склад прав, що передаються та умови, на яких

¹⁷⁰ Капелюшников Р.И. Право собственности: Очерк современной теории [Электронный ресурс] / Р.И. Капелюшников // Отечественные записки. – 2004. – № 6. – Режим доступа: http://magazines.russ.ru/oz/2004/6/2004_6_10.html.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

здійснюється така передача. Як зазначає Н.П. Гібало¹⁷¹, “коли права передаються тимчасово (у оренду або напрокат), прийнято (наприклад, в трудових контрактах) обумовлювати, яким чином слід поводитися з даним ресурсом. У разі передачі прав назавжди прийнято обумовлювати якісні характеристики і відповідальність за якість нижче за стандарти. Якщо оплата повинна проводитися протягом тривалого періоду, в контракті знаходять відображення явно або неявно передбачені заходи у разі припинення платежів. Звідси випливає, що контракти повинні характеризуватися рядом параметрів, тобто певною структурою. Слід зазначити, що комбінування у виробничих цілях ресурсів, що належать декільком власникам, передбачає повну або часткову передачу прав власності за допомогою контракту. Контракт на часткову передачу прав типу довгострокової оренди машин і устаткування або найму робочої сили втілює якраз деяку структуру. Умови, або інакше, положення контрактів, що формують цю структуру, розбиваються з метою точного визначення: а) розподілу доходу між учасниками контракту; б) умов використання ресурсів. Якщо передача прав власності допустима, ці положення сумісні з конкуренцією на вільному ринку або визначаються останньою. Визначальними чинниками при виборі контрактів є: 1) трансакційні витрати; 2) природний (економічний) ризик; 3) правова (логічна) структура суспільства. А.М. Мусаєва¹⁷² контракт називає мікроінститутом, за допомогою якого і відбувається визначення (специфікація) прав власності в ході обміну.

Отже, ключова відмінність теорії права власності полягає в трактуванні права власності як відносин, що виникають між людьми з приводу обмежених ресурсів. Кількість правомочностей у пучку сьогодні не є сталою величиною і може варіювати, однак ключове значення для економіки та економічного аналізу має подільність пучка правомочностей, можливість агента передати іншим економічним агентам окремі правомочності за окрему плату, що дозволяє максимізувати економічні

¹⁷¹ Гібало Н.П. Контрактные отношения в системе новых экономических отношений / Н.П. Гибало // Экономическая теория в XXI веке – 2(9): Глобальное и национальное в экономике / под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарева, Е.С. Зотовой. – В 2-х т. Т. 1. – М.: Экономистъ, 2004. – 576 с. – С. 402-414. – С. 413.

¹⁷² Мусаева А.М. Контрактные отношения в системе отношений собственности [Електронний ресурс] / А.М. Мусаева // Проблемы современной экономики. – 2008. – № 4(28). – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=2235>.

вигоди від диверсифікації складових пучка правомочностей, що в сукупності становлять право власності.

Специфікація прав власності Для можливості передачі частини правомочностей іншим суб'єктам вони повинні бути чітко визначені (специфіковані). Специфікація прав власності, як зазначає, Р.І. Капелюшников¹⁷³, сприяє створенню стійкого економічного середовища, зменшуючи невизначеність і формуючи у індивідуумів стабільні очікування щодо того, що вони можуть отримати в результаті своїх дій і на що вони можуть розраховувати у відносинах з іншими економічними агентами.

Специфікувати право власності означає відповісти, щонайменше, на три взаємозалежних питання: “хто?“, “що?“ і “яким чином?”. Тамбовцев В.¹⁷⁴ доповнює це визначення наступним чином: “щоб специфікувати права власності, необхідно встановити:

- об'єкт того чи іншого права власності;
- зміст конкретного права власності;
- суб'єкта цього конкретного права;
- ступінь винятковості відповідного права;
- гаранта цього права.

Відповідь на вказані питання може бути реалізована шляхом представлення кількісних та вартісних показників, що формуються в системі бухгалтерського обліку. Зокрема, за допомогою персоніфікації права власності шляхом застосування рівнів аналітичного обліку в розрізі осіб, які такі права передають (одержують), та розширення об'єкта бухгалтерського спостереження і, відповідно, розробки методології його бухгалтерського обліку шляхом виділення масиву ресурсів, які знаходяться у підприємства в різних правових режимах.

Неповнота специфікації прав власності призводить до їх “розмивання” (attenuation) – обмеження права власника змінювати форму, місце розташування або субстанцію майна і передавати всі свої права за взаємоприйнятною ціною. Будь-які обмеження знижують для суб'єкта економіко-правових відносин цінність ресурсу.

¹⁷³ Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности [Электронный ресурс] / Р.И. Капелюшников. – Режим доступа: http://www.libertarium.ru/l_lib_propkapel.

¹⁷⁴ Тамбовцев В. Улучшение защиты прав собственности – неиспользуемый резерв экономического роста России? / В. Тамбовцев // Вопросы экономики. – 2006. – № 1. – С. 22-38. – С. 27-28.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

Дослідженню проблеми специфікації прав власності присвячені численні публікації в зарубіжній літературі. Особливо цікавими з точки зору процесів, що відбуваються в економіці України, є наукові праці російських дослідників Р. Капелюшнікова¹⁷⁵, А. Олейника¹⁷⁶, В. Тамбовцева¹⁷⁷ та ін., оскільки в них розглядаються особливості здійснення специфікації прав власності саме в транзитивній економіці. У вітчизняній економічній науці ця проблема не знайшла поки що адекватного теоретичного осмислення, а переважна більшість досліджень має суто прикладний або юридичний характер¹⁷⁸.

На середніх і, особливо, великих підприємствах власність давно стала по суті анонімною, тому що такі фірми мають велику кількість власників – фізичних і юридичних осіб. Навіть група осіб, що володіє контрольним пакетом акцій, не є приватним власником у вихідному значенні цього слова¹⁷⁹.

Водночас, і досі з поля зору дослідників-економістів випадають проблеми специфікації та атенуації прав у сфері операцій з ресурсами, недостатньо вивченими є також питання визначення особливостей бухгалтерського обліку, контролю та аналізу операцій з ресурсами, щодо яких у суб'єкта господарювання наявні різні комбінації елементів права власності.

Як зазначає Р.І. Капелюшников¹⁸⁰, “специфікація прав власності сприяє створенню стійкого економічного середовища, зменшуючи невизначеність і формуючи в індивідуумів стабільні очікування щодо того, що вони можуть отримати в результаті своїх дій і на що вони можуть розраховувати у відносинах з іншими економічними агентами. Специфікувати право власності означає відповісти, щонайменше, на три взаємопов'язані питання:

¹⁷⁵ Капелюшников Р. Экономическая теория прав собственности / Р. Капелюшников. – М.: ИМЭМО, 1990. – 341 с.

¹⁷⁶ Олейник А.Н. Институциональная экономика / А.Н. Олейник. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 416 с.

¹⁷⁷ Тамбовцев В. Улучшение защиты прав собственности – неиспользуемый резерв экономического роста России? / В. Тамбовцев // Вопросы экономики. – 2006. – № 1. – С. 22-38.

¹⁷⁸ Павленко Н.В. Влияние недостаточной спецификации прав собственности на развитие экономики Украины / Н.В. Павленко // БИЗНЕСИНФОРМ. – 2009. – № 11(2). – С. 61-63. – С. 61.

¹⁷⁹ [Волович В.Н.](#) Совершенствование отношений собственности как условие модернизации российской экономики [Электронный ресурс] / В.Н. Волович // Проблемы современной экономики. – 2011. – № 3(39). – Режим доступа: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=3681>.

¹⁸⁰ Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности: методология, основные понятия, круг проблем [Электронный ресурс] / Р.И. Капелюшников. – Режим доступа: http://www.libertarium.ru/libertarium/l_lib_propkapel.

“хто?”, “що?” і “яким чином?” Необхідно визначити не тільки суб’єкта власності, але і її об’єкт, а також спосіб наділення нею”.

На думку Н.В. Павленка, “специфікація і надійний захист прав власності на ресурси і результати праці є основою будь-якої продуктивної діяльності, передумовою виникнення дієвих стимулів до ефективного використання цих ресурсів. Для транзитивних економік ця проблема є особливо актуальною, оскільки трансформація відносин власності, яка відбулася в процесі приватизації державного майна, потребує логічного завершення в процедурі специфікації новонабутих прав власності. У протилежному випадку зміни у відносинах власності будуть носити формальний характер і гальмуватимуть інші інституціональні та структурні перетворення”¹⁸¹.

Реалізація цих прав безпосередньо пов’язана з поняттям специфікації, яке введене у науковий обіг представниками неоінституціоналізму й означає чітке визначення і закріплення прав та обов’язків власників, надійний захист їх правомочностей¹⁸².

Міхеев В.Н.¹⁸³ акцентує увагу на наявності процесів розщеплення і розмивання власності, виходячи з положень неоінституційної теорії. Ці процеси протиставляються один одному. Добровільний і двосторонній характер розщеплення (диференціації) правомочності гарантує, що вона здійснюватиметься відповідно до критеріїв ефективності. Головний вигравш від розосередження правомочності вбачається у тому, що економічні агенти отримують можливість спеціалізуватися в реалізації певної часткової правомочності (наприклад, у праві управління або у праві розпорядження інтелектуальним ресурсом).

Неповнота специфікації приводить до розмивання прав власності, яке має місце тому, що вони неточно встановлені та погано захищені, або тому, що потрапляють під різного роду обмеження з боку держави. Розмивання прав власності означає обмеження права власника змінювати форму, місце розташування або субстанцію майна і передавати всі свої

¹⁸¹ Павленко Н.В. Вплив недостатньої специфікації прав власності на розвиток економіки України / Н.В. Павленко // БИЗНЕСИНФОРМ. – 2009. – № 11(2). – С. 61-63. – С. 61.

¹⁸² Степаненко С.В. Специфікація та реалізація прав у сфері інтелектуальної власності: теоретико-економічний аналіз / С.В. Степаненко // Економіка і регіон. – ПолтНТУ. – 2009. – № 4 (23). – С. 214-249. – С. 244.

¹⁸³ Михеев В.Н. Права собственности в экономической структуре общества [Електронний ресурс] / В.Н. Михеев. – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php3?artid=11337>.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

права за взаємоприйнятною ціною. Будь-які обмеження знижують для суб'єкта економіко-правових відносин цінність ресурсу. Обмеження прав власності з боку держави підриває стимули для ефективного використання ресурсів. При абсолютно невизначених повноваженнях власників прагнення до інвестування, утворення запасів та прийняття рішень, що удосконалюють і розширюють процес виробництва, спрямовується до нуля¹⁸⁴.

У 2009 р. Н.В. Павленко¹⁸⁵ стверджував: “Аналіз сучасного стану розвитку відносин власності в Україні показує, що незважаючи на істотні зміни в цій сфері, які відбулися за роки реформ, специфікація прав власності залишається недостатньою. Це виявляється в тому, що не тільки з формально-правової, але і зі змістовно-економічної точки зору, так само як і в організаційно-інституціональному плані, ніхто достеменно не знає, якими правами власника і на які об'єкти він володіє, яку, за що і перед ким несе відповідальність, хто ще має якісь права на його власність і т.п. Така ситуація стала наслідком того, що, відмовившись від функції контролю за виробничо-фінансовою діяльністю на мікрорівні, держава не створила цілісну систему захисту прав власників – акціонерів, вкладників банків, інвесторів”. Протягом останніх неповних трьох років ситуація кардинально не змінилася. Проблема існує, а її вирішення потребує подальшого наукового пошуку та підходів.

Підстави для такого твердження вбачаються в оприлюдненому індексі економічної свободи (Index of Economic Freedom¹⁸⁶), що публікується американським дослідницьким центром “Фонд спадку” (The Heritage Foundation) спільно з журналом The Wall Street Journal. Експерти Фонду визначають економічну свободу як “відсутність урядового втручання або створення перешкод виробництву, розподілу та споживанню товарів та послуг, за винятком необхідного громадянам захисту та підтримки свободи як такої”. Аналіз економічної свободи проводиться щорічно, починаючи з 1995 р.

¹⁸⁴ Михеев В.Н. Права собственности в экономической структуре общества [Електронний ресурс] / В.Н. Михеев. – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php3?artid=11337>.

¹⁸⁵ Павленко Н.В. Вплив недостатньої специфікації прав власності на розвиток економіки України / Н.В. Павленко // БІЗНЕСИНФОРМ. – 2009. – № 11(2). – С. 61-63. – С. 61.

¹⁸⁶ <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables>

Індекс економічної свободи розраховується за середнім арифметичним значенням 10-ти контрольних показників, серед яких: свобода бізнесу; свобода торгівлі; фіскальна свобода; участь уряду; монетарна свобода; свобода інвестицій; фінансова свобода; права власності; свободі від корупції; свобода праці.

Відповідно до оприлюднених даних за рівнем економічної свободи Україна віднесена до групи країн з невільною економікою (максимальне значення індексу для віднесення до вказаної групи – 50, розрахований для України у 2012 р. індекс становить 46,1. За даним показником в загальному рейтингу країн-учасниць дослідження Україна займає 163 місце з 183 країн, а в своїй групі – 13-те після таких країн, як Мальдіви, Сьєрра-Леоне, Білорусь, Ліберія, Того, Еквадор, Бурунді, Аргентина, Кірібаті, Ангола, Лесото, Соломонові Острови). Причому, якщо аналізувати значення складових, то оцінка прав власності є доволі високою і складає 84,4 пункти, натомість свобода від корупції оцінена лише в 20,0 пунктів (Додаток П, табл. П.1).

Підтвердження ситуації знаходимо і в оприлюднених результатах дослідження, проведеного Міжнародною Фінансовою Корпорацією та Всесвітнім банком (Додаток П, табл. П.2). Так, у доповіді Міжнародної Фінансової Корпорації (International Finance Corporation) та Всесвітнього банку (The World Bank)¹⁸⁷ оцінюється стан ведення бізнесу (Doing Business – оцінка бізнес-регулювання) в країнах світу. Зокрема, оцінюються регуляторні норми, які впливають на місцеві фірми у 183-х країнах, і формується рейтинг цих країн в 10-ти областях регулювання підприємницької діяльності, включаючи: реєстрацію підприємств; одержання дозволів на будівництво; підключення до системи електропостачання; реєстрацію власності; кредитування; захист інвесторів; оподаткування; міжнародну торгівлю; забезпечення виконання договорів; вирішення неплатоспроможності.

За сумарним показником – легкістю ведення бізнесу – Україна у 2012 р. займає 152 місце з 183 країн (втрачено 2 пункти порівняно з 149 місцем у вказаному рейтингу в 2011 р.). В той час як Грузія позиціонується

¹⁸⁷ Ведение бизнеса в более прозрачном мире [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2012>

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

на 16 місці, Вірменія – на 55 місці, Польща – на 62 місці, Білорусь – на 69 місці, Молдова – на 81 місці, Російська Федерація – на 120 місці.

За ступенем реєстрації власності Україна у 2012 р. займає 166-ти місце із 183-х країн, економіки яких аналізувалися, причому ситуація у 2012 р. погіршилася порівняно з 2011 р. (165-те місце в рейтингу за даним показником). Кількість процедур, які повинні бути виконані, сягає 10 (для країн Європи та Центральної Азії їх середня кількість становить 6, для країн ОЕСР – 5). За кількістю таких процедур Україна разом з Алжиром, Ліберією, Соломоновими Островами, Ефіопією посідає 10-те місце з 13-ти (мінімальна кількість процедур спостерігається у таких країнах, як Грузія, Норвегія, Об'єднані Арабські Емірати, Португалія, Швеція – 1, максимальна – 13 – у Бразилії, Нігерії та Уганді).

Тривалість реєстрації власності в Україні складає 117 днів (166-та місце в рейтингу, мінімальна тривалість – 1 день у Португалії та максимальна – 513 днів – у Кирибаті), що майже в 4 рази перевищує середню тривалість аналогічної процедури для країн Європи та Центральної Азії та країн ОЕСР (33 дні та 31 день відповідно). Вартість такої процедури в Україні сягає 3,9 % від вартості власності, що реєструється, в той час як для країн Європи та Центральної Азії середня вартість сягає 2,8 %, а для країн ОЕСР – 4,4 %. За даним показником Україна посідає 73-тє місце (мінімальне значення в рейтингу – 0 (Саудівська Аравія, Білорусь, Словачія, Кирибаті), максимальне – 27,9 % від вартості власності – Сирійська Арабська Республіка).

На фоні збільшення тривалості реєстрації власності в Україні майже вдвічі (з 93-х днів у 2005 р. до 117-ти днів у 2012 р.) одночасно спостерігається її здешевлення (з 6,4 % у 2005 р. від вартості власності, що реєструється, до 3,9 % у 2012 р.). Дана ситуація свідчить про складність специфікації прав власності.

Основними негативними наслідками, до яких призводить слабка специфікація прав власності, на думку Н.В. Павленка¹⁸⁸, є:

– збільшення трансакційних витрат обміну легально зафіксованими правочинностями. Це заважає попаданню їх у руки власників, що зможуть

¹⁸⁸ Павленко Н.В. Вплив недостатньої специфікації прав власності на розвиток економіки України / Н.В. Павленко // БИЗНЕСИНФОРМ. – 2009. – № 11(2). – С. 61-63.

розпорядитися ними найбільш ефективно. Тому економічні суб'єкти вдаються до позалегальної специфікації прав власності¹⁸⁹, крайнім випадком якої є виведення активів із корпорації як об'єкта права в тіньову економіку або за кордон¹⁹⁰;

– гальмування процесу формування класичної державної власності, становлення якої для розвитку ринкової економіки є не менш важливим, ніж ствердження власності приватної. Сьогодні держава не має реальних важелів впливу на ті підприємства, що формально цілком або частково перебувають в її власності. Результатом втрати контролю над державними підприємствами стають численні факти зловживань вищого менеджменту цих підприємств, а також прямі втрати державного бюджету від недоотриманих дивідендів на державні корпоративні права і невикористання великого числа об'єктів, що належать до державної власності, за призначенням¹⁹¹;

– формальність різноманіття форм власності, оскільки усі вони не захищені в достатній мірі і не диференційовані. Відсутність зацікавленості у контролюючих інституціональні зміни розподільних коаліцій в розмежуванні приватного і державного секторів призвела до формування своєрідної прикордонної зони симбіозу державних і приватних прав і відповідальності. У цій зоні номінальний власник, з одного боку, не має гарантій одержання повних вигод від формально належних йому ресурсів, а з іншого боку – не обов'язково несе усі витрати, що можуть виникати в процесі функціонування цих ресурсів. Це стосується як недержавного власника, так і держави. Існуюча інституціональна структура економіки визначає наявність різноманітних багатшарових перетоків витрат і вигод, як від держави до недержавних власників, так і навпаки. Причому для окремого власника баланс потоків вирішальним чином залежить від зв'язків у владних структурах¹⁹²;

– перетворення відносин власності не змогли “приборкати” політичне вторгнення в економічні процеси, а навпаки, створили додатковий інструмент, за допомогою якого розподільні коаліції і політична еліта

¹⁸⁹ Олейник А.Н. Институциональная экономика / А.Н. Олейник. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 416 с. – С. 155.

¹⁹⁰ Павленко Н.В. Вплив недостатньої специфікації прав власності на розвиток економіки України / Н.В. Павленко // БІЗНЕСИНФОРМ. – 2009. – № 11(2). – С. 61-63. – С. 61.

¹⁹¹ Там само.

¹⁹² Павленко Н.В. Вплив недостатньої специфікації прав власності на розвиток економіки України / Н.В. Павленко // БІЗНЕСИНФОРМ. – 2009. – № 11(2). – С. 61-63. – С. 61.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

зберегли й усталили свою владу, “приватизувавши” державні правочинності. Перетворення цих правочинностей в особливі “активи”, володіння якими дозволяє претендувати на одержання частини прибутків комерційних структур, негативно позначається на процесах розвитку приватного і корпоративного капіталів¹⁹³;

– сформована система власності забезпечує фактичний контроль вузької групи приватних осіб, тісно пов’язаних із державою, над величезними майновими активами. Проте ця система залишається рухомою в силу реальної можливості переділу власності при змінах у владних структурах (у тому числі і позаекономічними методами). Тому, як стверджує Н.В. Павленко¹⁹⁴, власність багато в чому, як і колись, знаходиться в умовному розпорядженні, оскільки економічні відносини в країні в значній мірі спираються, як і раніше, не на право, а на реальну владу розподільних коаліцій і їх неформальні зв’язки із державним апаратом. Підтвердження того знаходимо в частці, якою володіють акціонери (додаток Р).

Суттєвим недоліком процесу специфікації прав власності в економіці України, на думку Н.В. Павленко¹⁹⁵, є зведення його винятково до зміни форм власності, до ствердження приватної власності. Процес специфікації прав власності, за твердженням В. Тамбовцева¹⁹⁶, передбачає насамперед прояснення і захист прав власності, тобто створення системи процедур, здатних забезпечити: чітку специфікацію прав власності; надійний захист прав власника на свої активи; надійний захист прав власності при їх легальній передачі іншому власнику; відновлення порушених прав власності.

Серед заходів, які сприятимуть подальшому поглибленню специфікації прав власності в економіці України, Н.В. Павленко¹⁹⁷ зазначає:

– підвищення відповідальності керівників підприємств, що мають значну частку державної власності в статутному капіталі, за ефективне використання

¹⁹³ Там само, с. 61-62.

¹⁹⁴ Там само, с. 62.

¹⁹⁵ Там само, с. 62.

¹⁹⁶ Тамбовцев В. Улучшение защиты прав собственности – неиспользуемый резерв экономического роста России? / В. Тамбовцев // Вопросы экономики. – 2006. – № 1. – С. 22-38. – С. 27.

¹⁹⁷ Павленко Н.В. Вплив недостатньої специфікації прав власності на розвиток економіки України / Н.В. Павленко // БИЗНЕСИНФОРМ. – 2009. – № 11(2). – С. 61-63. – С. 62.

державного майна, зробивши основною умовою продовження їх трудових контрактів поліпшення результатів діяльності очолюваних ними підприємств;

– посилення відповідальності представників влади за їх антиконкурентні дії, а також сприяння рейдерству. Як зазначає в інтерв'ю А. Ключев¹⁹⁸, голова Міжвідомчої комісії з питань протидії протиправному поглинанню та захопленню підприємств, “У 2010 р. комісія розглянула ситуацію навколо 70 підприємств. Було опрацьовано більше 900 звернень щодо незаконного захоплення підприємств (близько 75 на місяць). Всього за минулий місяць (листопад 2011 р.) до нас надійшло близько 200 звернень”. Також А. Ключев¹⁹⁹ повідомив, що рейдерство стосується не тільки приватного, але й державного бізнесу. Такі дані можуть бути розцінені як докази існування проблем інституту права власності в Україні;

– забезпечення прозорості не тільки доходів, але і витрат чиновників і членів їх сімей;

– зміцнення системи примусу до виконання господарського законодавства і контрактних зобов'язань (інфорсмент) шляхом реформування судової системи (в напрямі отримання нею реальної незалежності від політичного впливу) та поліпшення матеріально-технічної бази і кадрового складу органів правопорядку;

– розробка механізму практичного забезпечення відповідальності держави за порушення контрактних зобов'язань перед громадянами, підприємствами та організаціями.

Отже, змінилися економічні умови, ускладнилися економічні відносини між суб'єктами господарювання. Для ефективного управління необхідна оновлена інформація (переважну частку якої надає бухгалтерський облік), яка, сьогодні не може бути сформована підприємствами в національній системі бухгалтерського обліку через розмитість методології та її невідповідність сучасним реаліям.

1.3. Модифікація завдань бухгалтерського обліку в контексті трансформації інституту права власності

¹⁹⁸ За рік в Україні кількість спроб захоплення підприємств зросла втричі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://news.dt.ua/ECONOMICS/za_rik_v_ukrayini_kilkist_sprob_zahoplennya_pidpriemstv_zrosla_vtrichi-93550.html

¹⁹⁹ Там само

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

Завдання впливають з цілей осіб, зайнятих господарською діяльністю, і цілі ці обумовлені суперечливими інтересами

Я.В. Соколов²⁰⁰

Завдання обліку цілком залежать від ступеня розвитку господарської діяльності та юридичних норм

А. Малаєв²⁰¹

**Причини необхідності
модифікації завдань
бухгалтерського обліку**

Ускладнення економічних відносин та правових інститутів, що їх регулюють, вже не вписується в традиційну для України концепцію розуміння права власності як неподільного триелементного конгломерату. Це призводить до того, що для цілей управління якісно новими економічними процесами та відносинами, що складаються як в межах України, так і в зовнішньоекономічній діяльності її суб'єктів господарювання, використовується інформація, що в переважній більшості формується в системі бухгалтерського обліку, що не в змозі адекватно відобразити всі можливі господарські операції. Причиною такої ситуації є те, що не зважаючи на передбачену Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та закріплену національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку концепцію контролю, в розвиток облікових традицій, які склалися десятиріччями, покладено концепцію власності, що базується на неподільній триелементній структурі права власності.

Як зазначає П.Т. Саблук²⁰², “Головною ланкою в інформаційному забезпеченні управління (на рівні держави, галузей, певних ринків та конкретних підприємств) був і буде бухгалтерський облік та бухгалтерська (нині фінансова) звітність”. Однак, вчені акцентують увагу не один рік поспіль на недосконалісті та невідповідності інформації, покладеної в основу прийняття управлінських рішень, що генерується в системі бухгалтерського обліку. Причому, варто зазначити, що причини,

²⁰⁰ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с. – С. 18.

²⁰¹ Малаев А. Имеет ли счетоводство собственные законы и составляет ли оно науку? / А. Малаев. – М., 1913. – С. 18.

²⁰² Саблук П.Т. Проблеми реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні / П.Т. Саблук // Збірник наукових праць / за редакцією доктора с.-г. наук, професора, академіка АН ВШ України, заслуженого діяча науки і техніки України, ректора університету (голова) М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с. – С. 5-8. – С. 5.

які покладено в основу таких нарікань, різноманітні – від непорівнянності інформації через недотримання принципів ведення бухгалтерського обліку до формальності його ведення. Варто відзначити, що проблема невідповідності інформації сучасним потребам управління піднімається як вітчизняними науковцями, так і науковцями, які працюють на просторах країн близького та далекого зарубіжжя.

Нарікання на незадоволеність інформацією спостерігаються у англомовній літературі. Так, наприклад, як зазначали у 2005 р. С. Макчлері (Stuart McChlery), Л. Мічен (Lesley Meechan), А.Д. Годфрей (Alan D. Godfrey)²⁰³, “малі підприємства та підприємства, які існують тривалий час, частіше незадоволені бухгалтерською інформацією для цілей управління порівняно з великими та нещодавно створеними. Так, 14,3 % дрібних фірм (від 1 до 10 співробітників), використовуючи періодичну звітність, залишалися незадоволеними їх інформаційними системами для цілей управління, в той час як лише 6 % великих фірм (31-50 співробітників) були незадоволені. На противагу цьому, жодна з молодих фірм (менше 2 років) були незадоволені періодичною звітністю, в той час як зі старших фірм (більше 5 років) незадоволеними лишаються 9,4 %”.

Представники російської облікової наукової думки також вказують на невідповідність інформації потребам користувачів. Так, наприклад, Н.В. Ткачук²⁰⁴ зазначає: “облікова інформація повинна представляти інтерес і бути корисною користувачам. Разом з тим бухгалтерська фінансова звітність таких вимог не задовольняє і, як наслідок, мало затребувана користувачами”. Дешин В.Є.²⁰⁵ притримується думки, що “бухгалтерська звітність російських підприємств не забезпечує її можливих користувачів достатньо надійною інформацією про фінансовий стан і його зміни, результати діяльності

²⁰³ McChlery Stuart Barriers and Catalysts to Sound Financial Management Systems in Small Sized Enterprises [Електронний ресурс] / Stuart McChlery, Lesley Meechan, Alan D. Godfrey. – 2005. – Vol. 1. – № 3. – Режим доступу: http://www1.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/tech_ressum_barriers_and_catalysts_to_sound_financial_management_systems.pdf.

²⁰⁴ Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб. :Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с. – С. 5.

²⁰⁵ Дешин В.Е. МСФО и реформирование бухгалтерского учета в России / В.Е. Дешин // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита: в 2 т. – Т. 1 / Под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой (30 июня 2011 г., г. Москва). – Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. – 240 с.– С. 25-36. – С. 26.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

підприємства”. Несветайлов В.Ф.²⁰⁶ вказує на те, що “інформаційна цінність російської фінансової звітності оцінюється користувачами як низька, і вони часто орієнтуються на додаткові джерела інформації”. Зокрема, Н.А. Каморджанова²⁰⁷ до недоліків бухгалтерської інформації відносить її недостатню аналітичність, акцентуючи увагу на тому, що з точки зору інвестора бухгалтерська звітність на сьогодні недостатньо інформативна. Характеризуючи ситуацію, що склалася в обліковій практиці Російської Федерації, В.Ф. Несветайлов²⁰⁸ зазначає: “В даний час існує нагальна необхідність реабілітації для зовнішніх користувачів вітчизняної системи бухгалтерського обліку з позиції її можливостей за поданням корисної і якісно наповненої інформації”.

Проблема відповідності облікової інформації потребам користувачів має подібне забарвлення і в Україні. Так, наприклад, Н.В. Бондарчук²⁰⁹ відмічає: “джерелом інформації для оцінки економічних вигід користувачів є фінансова звітність, однак її обсяг і зміст не завжди відповідає їх очікуванням, оскільки не дозволяє оцінити рівень ризиків і прогнозувати очікувану прибутковість, не відображає перспектив ринкової й маркетингової складових, які характеризують конкурентну стійкість підприємства”. Поділяючи вищенаведену думку, А. Крутова²¹⁰ стверджує: “інтереси осіб щодо облікової інформації значно різняться і бухгалтерський облік на сьогодні не може задовольнити інформаційні потреби користувачів у повному обсязі. ...характер рішень, які приймаються інвесторами на основі облікової інформації, вимагає використання більш широких обсягів даних, ніж їх може запропонувати фінансова звітність. Тобто навіть зовнішні

²⁰⁶ Несветайлов В.Ф. Прозрачность финансовой отчетности и транспарентность российского бизнеса / В.Ф. Несветайлов // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита: в 2 т. – Т. 1 / Под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой (30 июня 2011 г., г. Москва). – Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. – 240 с. – С. 56-65. – С. 57.

²⁰⁷ Бухгалтерский учет и психология: монография / Н.А. Каморджанова [и др.]; под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Н.А. Каморджановой. – СПб.: СПбГИЭУ, 2010. – 226 с. – С. 159.

²⁰⁸ Несветайлов В.Ф. Прозрачность финансовой отчетности и транспарентность российского бизнеса / В.Ф. Несветайлов // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита: в 2 т. – Т. 1 / Под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой (30 июня 2011 г., г. Москва). – Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. – 240 с. – С. 56-65. – С. 60.

²⁰⁹ Бондарчук Н.В. Теоретичні засади формування системи обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень користувачами / Н.В. Бондарчук // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії / Серія: Економічні науки. – 2012. – Вип. 3, Том 2. – С. 217-225. – С. 221.

²¹⁰ Крутова А. Модель бухгалтерського балансу в обліковій системі координат / А. Крутова // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2011. – № 3. – С. 78-84. – С. 78.

користувачі сьогодні потребують інформації, яка виходить за межі традиційної системи фінансового обліку”. Яремко І.Й.²¹¹ звертає увагу на те, що “...цілісна облікова система, що ґрунтується на традиційній методологічній основі, не може достатньо ефективно обслуговувати сучасну постіндустріальну (інтелектуальну) економіку, – методологія обліку увійшла у суперечність з реаліями економічного життя”.

Вирішення проблеми інформаційного забезпечення користувачів можливе за умови перебудови методології та методики бухгалтерського обліку. Пріоритетним напрямом такої перебудови доцільно визначити орієнтацію кінцевого продукту (інформації, що генерується в системі бухгалтерського обліку) на задоволення суб’єктів формування інформаційних запитів. Одним з напрямів такої перебудови є уточнення завдань бухгалтерського обліку шляхом їх адаптації до сучасних умов господарювання, в тому числі інституту права власності, та модифікація елементів методу бухгалтерського обліку.

**Мета та завдання
бухгалтерського обліку в
нормативних документах**

Значну роль у визначенні мети бухгалтерського обліку відіграють нормативні документи, що регламентують ведення бухгалтерського обліку та визначають мету (цілі) його ведення. Причому, спостерігається прямий зв’язок між завданнями бухгалтерського обліку, що виділяються дослідниками в науковій літературі, та модифікаціями їх нормативного закріплення. Так, якщо аналізувати положення сукупності нормативних документів з регулювання бухгалтерського обліку в умовах колишнього Радянського Союзу, то варто зазначити, що для даного періоду розвитку бухгалтерського обліку характерне було закріплення прав та обов’язків суб’єктів ведення бухгалтерського обліку (бухгалтерів – головних, старших та рядових), натомість єдина мета ведення бухгалтерського обліку не визначена. У період з 1924 р. по 1991 р. ведення обліку в Радянському Союзі швидше зводилося до збереження соціалістичної власності.

У той же час в альтернативній на той період економічній системі господарювання спостерігається кардинально інша ситуація. Зокрема, відбувається переорієнтація розуміння призначення і мети бухгалтерського

²¹¹ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку [Текст]: монографія / І.Й. Яремко. – Львів: Камінь, 2002. – 192 с. – С. 178.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

обліку. Так, як зазначає С.Ф. Легенчук²¹², відбулася “переорієнтація основної мети існування бухгалтерського обліку як практичної діяльності: від забезпечення достовірної оцінки – до забезпечення надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень”. Зокрема, така переорієнтація пов’язана з тим, що у 1966 р. Американська асоціація бухгалтерів опублікувала Положення про базову теорію бухгалтерського обліку (далі – ASOBAT), в якому бухгалтерський облік визначався як “процес пізнання, вимірювання і надання даних про господарську діяльність з метою інформаційного забезпечення користувачів для оцінок і прийняття рішень”²¹³. ASOBAT, як вказує С.Ф. Легенчук²¹⁴, “змінено напрям наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку від моделей оцінки активів до корисності при прийнятті рішень на основі фінансової звітності”. Передумовами для цього став якісно новий етап розвитку економіки та суспільства, зокрема початок ери інформаційного суспільства (економіки). Не можна стверджувати, що “ASOBAT стало першим твердженням теорії обліку, орієнтованої на користувачів”²¹⁵. Випадки прямих або опосередкованих вказівок на обслуговуючий характер обліку та орієнтацію на користувача зустрічалися в спеціалізованій літературі значно раніше: наприклад, ASOBAT швидше стало першим випадком нормативного закріплення орієнтації бухгалтерського обліку на задоволення інформаційних потреб користувачів, одночасно зі встановленням функціональної залежності облікової інформації від потреб користувачів.

Було б неправильно вважати, що облік ніколи раніше не розглядався з цієї позиції. Так, ще в 1922 р. У.А. Патон (W.A. Paton)²¹⁶ зазначав, що “функція обліку і обґрунтування його принципів і методів повинні бути заявлені безпосередньо у відповідності з потребами і цілями власників”.

Така ситуація вплинула не лише на переосмислення мети ведення бухгалтерського обліку американськими дослідниками, а й дослідниками інших країн. Крім того, вплив описаної вище переорієнтації відчутний і в

²¹² Легенчук С.Ф. В пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 39-44. – С. 39.

²¹³ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 70.

²¹⁴ Легенчук С.Ф. В пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 39-44. – С. 39.

²¹⁵ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 70.

²¹⁶ Paton W.A. Accounting Theory, 1922; reprinted by Accounting Studies Press / W.A. Paton, 1962. – P. 16.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

нормативних документах з регулювання бухгалтерського обліку в пострадянських країнах. Так, наприклад, в Положенні “Про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні”²¹⁷ з’явилася орієнтація на задоволення інформаційних запитів користувачів, зокрема, серед головних завдань бухгалтерського обліку визначено формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, установи, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими заінтересованими органами і організаціями.

Ще більш яскравий вплив переорієнтації мети існування бухгалтерського обліку на тлі все глобальнішої інформатизації прослідковується у законах про бухгалтерський облік ряду постсоціалістичних країн. Зокрема, аналіз положень законів про бухгалтерський облік^{218, 219, 220, 221, 222, 223} дає підстави стверджувати, що метою бухгалтерського обліку у нормативних документах, що аналізуються (Додаток С), є задекларована орієнтація бухгалтерського обліку на задоволення інформаційних потреб. Апогею свого розвитку та законодавчого закріплення орієнтація бухгалтерського обліку на задоволення інформаційних потреб користувачів для можливості прийняття управлінських рішень набуває у МСФЗ, зокрема, в Концептуальній основі²²⁴ (мета фінансової звітності – сприяти акціонерам та іншим її користувачам у

²¹⁷ Положення “Про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні”, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF>.

²¹⁸ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

²¹⁹ Федеральный закон о бухгалтерском учете от 21.11.1996 N 129-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/buch>.

²²⁰ Закон Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” от 18 октября 1994 г. № 3321-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=y19403321&p2={NRPA}>.

²²¹ Закон Республики Казахстан “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” от 28.02.2007 г. № 234-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mirbiznesa.kz/prodvinutiy/biznes-master/zakonodatelstvo-rk>.

²²² Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете” от 30.08.1996 г. № 279-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fmc.uz/legisl.php?id=z_buh_uchet.

²²³ Закон Азербайджанской Республики “О бухгалтерском учете” от 29 июня 2004 г. № 716-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.google.com.ua/#hl=ru&site=&source=hp&q=закон+азербайджанской+республики+о+бухгалтерском+учете&oq=Закон+Азе&aq=3&aqi=g10&aql=&gs_l=hp.1.3.0110.5336.11801.0.17804.11.9.1.1.1.0.304.1108.6j2j0j1.9.0...0.0.ul032-joOO4&bav=on.2,or_r_gc_r_pw.,cf.osb&fp=2c78e4d9d46d41b3&biw=1238&bih=814.

²²⁴ Концептуальна основа фінансової звітності видана РМСБО у вересні 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

прийнятті фінансових рішень, забезпечуючи їх необхідною інформацією для прогнозування потоків грошових коштів; мета фінансової звітності загального призначення – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання), яка в багатьох країнах прийнята за національну, а в інших – покладена в основу розробки національних стандартів.

Таким чином, світовою тенденцією розвитку бухгалтерського обліку є його перетворення “із вимірювального (оціночного) інструменту на інформаційну систему, що забезпечує підтримку прийняття управлінських рішень”.

**Мета та завдання
бухгалтерського обліку в
літературі**

Сьогодні фактично жодна наукова праця у сфері бухгалтерського обліку не залишає поза увагою питання формулювання та визначення завдань бухгалтерського обліку (Додаток Т) (зустрічається інтерпретація мети або цілей бухгалтерського обліку). Аналіз наукового доробку з вказаного питання дає підстави стверджувати про його багатогранність та різнополюсність (від синтезації завдань (мети, цілей) бухгалтерського обліку до їх максимальної деталізації (аналітичності)). Варто відзначити, що серед дослідників спостерігаються як ототожнення завдання із цілями та метою бухгалтерського обліку так і їх диференціація.

За результатами проведеного аналізу монографій та навчальних підручників і посібників за ключовими словами “мета” та “ціль” (Додаток Т, табл. Т.3) визначено, що вперше у своїй праці питання щодо визначення мети (цілі) обліку, не вказуючи його виду, розглядав О.П. Рудановський в 1925 р. за часів СРСР. Також меті (цілям) обліку приділяли увагу такі дослідники, як Н.А. Леонт'єв (1928 р.), Н.В. Богородський та М.П. Рубинчик (1938 р.), Л.Ф. Зверенчук (1986 р.). Мету (цілі) саме бухгалтерського обліку вперше визначено Т.С. Мітюшкіним у 1955 р. Питання щодо мети (цілей) бухгалтерського обліку за часів СРСР також наведено у працях такими дослідниками, як Ф.Л. Панкратов (1957 р.), В.Ф. Філіпов (1957 р.), І.Ф. Бердніков (1978 р.), А.В. Власов (1978 р.), М.К. Крючкова (1978 р.), Я.В. Соколов (1981 р.), А.Д. Зиков (1981 р.) та А.П. Капралова (1981 р.).

Також за часів колишнього СРСР в своїх працях вчені піднімали питання щодо визначення мети (цілей) таких видів обліку, як господарський (М.Т. Білуха, М.В. Дембінський, М.А. Кіпарісов, С.Г. Овсянніков), капіталістичний (А.І. Лозинський), соціалістичний (А.І. Лозинський), а також рахункознавство (А.М. Галаган, А.Н. Сараків), рахівництво (П. Пестржецький) та союзне рахівництво (Н.А. Богданов, В.Я. Замятін, В.К. Мнюх). Значна кількість дослідників як в Україні (Додаток Т, табл. Т.1), так і в Російській Федерації (Додаток Т, табл. Т.2) загострювали увагу на визначенні мети та завдань бухгалтерського обліку.

Досліджуючи проблему завдань бухгалтерського обліку, варто акцентувати увагу на ряді питань: по-перше, можливості та коректності вживання виразу “цілі (завдання, мета) бухгалтерського обліку”; по-друге, відповідності множини завдань, що виділяється авторами, економічній ситуації та розвитку інституту права власності, зокрема традиціям розуміння права власності та його модифікації в Україні.

Для відповіді на перше зі сформульованих питань звернемося до дослідження сутності понять “ціль”, “завдання”, “мета” у довідковій літературі (Додаток У).

Найбільш значне в античній філософії вчення про ціль розвинув Аристотель, який трактував ціль як “те, заради чого” щось існує. Розповсюджуючи уявлення про ціль, яка характерна для людської діяльності, на природу, Аристотель трактував ціль як кінцеву причину буття²²⁵.

Як зазначає В.В. Виноградов²²⁶, “мабуть, основним та початковим значенням слова ціль в російській мові було: мішень, мета”. Але вже в першій половині XVIII ст. зі словом ціль пов’язувалося абстрактне та переносне значення: те, до чого прагнуть, що намічено досягнути, намір, предмет прагнень”.

Фактично в кожному визначенні поняття, що аналізується, прослідковується чіткий зв’язок цілі (у значенні прагнення) з суб’єктом, тобто, персоніфікація. Це наштовхує на думку, що не зовсім коректно говорити про ціль, а тим більше визначати її без ув’язки з конкретним

²²⁵ *Большая советская энциклопедия* [Електронний ресурс]. – М.: *Советская энциклопедия, 1969-1978*. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/bse/148548/%D0%A6%D0%B5%D0%BB%D1%8C>.

²²⁶ Виноградов В.В. *История слов* [Електронний ресурс] / В.В. Виноградов, 2010. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/wordhistory/344/%D0%A6%D0%B5%D0%BB%D1%8C>.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

суб'єктом. Як зазначає В.Г. Борзенков²²⁷, “найбільші філософські проблеми і складнощі, пов’язані з використанням поняття “ціль”, виникали завжди разом зі спробами розповсюдження цього поняття за межі власне людської діяльності, наприклад на світ живих організмів, а тим більше на природні об’єкти та процеси в цілому”.

Вищевикладене дає підстави стверджувати про некоректність визначення цілі (мети, завдання) бухгалтерського обліку, оскільки останній є лише засобом досягнення цілей, поставлених конкретним суб'єктом.

Підтвердження вищевикладеної тези знаходимо у Я.В. Соколова²²⁸: “цілі носять завжди персональний характер і можуть бути лише у людей. Ні абстрактні утворення типу науки, ні конкретні інститути (школи, лікарні, заводи тощо) цілей мати не можуть. Суспільні інститути, в тому числі і наука, мають завдання, які повинні вирішувати люди, до цих інститутів причетні, а вони іноді переслідують свої цілі”. Як стверджує Я.В. Соколов²²⁹, “кожна група користувачів, переслідуючи свої інтереси, висуває не до бухгалтерського обліку, а до бухгалтера свої вимоги. І той облік, який ведуть бухгалтери, – це наслідок компромісу інтересів учасників господарських процесів”. Аналогічну позицію займає і С.Ф. Легенчук²³⁰, стверджуючи, що “суб'єкт встановлює завдання перед системою бухгалтерського обліку, які зумовлюють формування її функціонального призначення”.

Формулюванню та уточненню
Завдання бухгалтерського обліку в наукових працях завдань бухгалтерського обліку

приділяється значна увага, причому як науковцями, так і розробниками нормативних документів. Так, аналізуючи науковий доробок з проблем розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку, варто відзначити, що значний інтерес науковців викликає розробка та подальше уточнення завдань бухгалтерського обліку (Додаток Т, Додаток У).

Аналіз наукових статей та тез і матеріалів доповідей на конференціях за ключовими словами “мета” й “ціль” обліку (Додаток У, табл. У.3) дозволив встановити, що за часів колишнього СРСР мета (ціль) обліку не визначалася

²²⁷ Энциклопедия эпистемологии и философии науки [Електронний ресурс]. – М.: “Канон+”, РООИ “Реабилитация”, 2009. – 1248 с. – Режим доступу: http://epistemology_of_science.academic.ru/901/%D1%86%D0%B5%D0%BB%D1%8C.

²²⁸ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с. – С. 16.

²²⁹ Там само, с. 17.

²³⁰ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 85.

авторами, так як облік, в першу чергу, був призначений для забезпечення інформаційних потреб держави. Водночас значна кількість авторів визначали завдання обліку в наукових статтях, не виділяючи його виду.

За результатами проведеного аналізу (Додаток У, табл. У.1) встановлено, що в Україні автори у своїх наукових працях піднімали питання щодо визначення мети бухгалтерського обліку (В.П. Баран (2000 р.)), науки про бухгалтерський облік (С.Ф. Легенчук (2011 р.)), управлінського обліку (Б.І. Валуєв (2003 р.), Ю.В. Головачева (2004 р.), М. Палюх (2004 р.), Я.С. Плахтієнко (2008 р.), Г.О. Король (2009 р.), М.В. Куцинська (2009 р.) та С. Левицька (2009 р.)), внутрішньогосподарського обліку (С. Левицька (2009 р.)) та оперативного обліку (М. Кочубей (2007 р.)). Значно більша кількість авторів розкривали у наукових працях питання щодо визначення завдань обліку.

На основі аналізу наукових статей та тез і матеріалів доповідей на конференціях за ключовими словами “мета”, “ціль” та “завдання” обліку (Додаток У, табл. У.2) встановлено, що в Російській Федерації вчені та дослідники визначали мету науки про бухгалтерський облік (В.Д. Новодворський (1994 р.), А.Н. Хорін (1994 р.), Я.В. Соколов (2007 р.), М.Л. Пятов (2007 р.)) та управлінського обліку (Г.І. Пашигорєва (2000 р.), О.С. Савченко (2000 р.)). Питання щодо визначення завдань обліку автори розглядали за такими його видами, як облік в торгівлі (Я.В. Соколов (1995 р.), бухгалтерський облік (Я.В. Соколов (1995 р.), А.Х. Івазов (1999 р.)) та управлінський облік (Г.І. Пашигорєва (2000 р.), О.С. Савченко (2000 р.)).

Досліджуючи генезис завдань (мети) бухгалтерського обліку, варто відмітити вклад в розробку даного питання проф. Я.В. Соколова²³¹, який систематизував розвиток мети бухгалтерського обліку, починаючи з праць Зенона (Додаток Ф, рис. Ф.1). Наукові розробки в даному напрямі продовжила Н.М. Малюга²³², диференціювавши мету та завдання обліку відповідно до парадигм (рис. 1.24); в розвиток досліджень Н.М. Малюги О.А. Лаговська²³³ систематизувала завдання бухгалтерського обліку залежно

²³¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

²³² Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку [Текст]: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 332-343.

²³³ Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти [Текст]: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир, ЖДТУ, 2011. – 344 с. – С. 14-15.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

від етапів розвитку суспільства та домінуючих об'єктів власності на кожному з них (Додаток Ф, табл. Ф.1); досить гостро піднімає питання необхідності визначення мети науки бухгалтерського обліку С.Ф. Легенчук²³⁴.



Рис. 1.24. Мета та завдання обліку відповідно до парадигм за Н.М. Малюгою (узагальнено на основі²³⁵)

Кількість виділених в опрацьованій науковій та навчальній літературі завдань бухгалтерського обліку перевищує 50 (Додаток Х, табл. Х.1). Для їх аналізу виявлену сукупність виділених завдань бухгалтерського обліку систематизовано в 11 логічних груп (Додаток Х, табл. Х.2), зокрема: група завдань бухгалтерського обліку, пов'язаних із забезпеченням ефективного управління; задоволення інформаційних потреб; збереження власності (майна, цінностей); вимірювання ресурсів підприємства та оцінки їх змін, прав, вимог; обчислення фінансового результату; завдання контрольного характеру; група соціальних завдань; виявлення резервів; реєстрація фактів господарського життя; перерозподіл ресурсів та інші.

Група завдань бухгалтерського обліку, пов'язаних із задоволенням інформаційних потреб, є однією з найширших (як за варіативністю завдань (12 видів завдань), що виділяються, так і за кількістю джерел (21), у яких виділено завдання, віднесені до вказаної групи). Зокрема, з найбільшою частотою повторів (виділено у 9 опрацьованих джерелах –

²³⁴ Легенчук С.Ф. В пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 39-44.

²³⁵ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку [Текст]: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 332-343.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

Ю.А. Бабаєв²³⁶, І.М. Барабанов²³⁷, Ф.Ф. Бутинець²³⁸, Б.І. Валуєв²³⁹,
Х.І. Волк²⁴⁰ (Harry I. Wolk), В. Кам²⁴¹ (Vernon Kam), М.В. Кужельний²⁴²,
В.Г. Лінник²⁴³, А.К. Марченко²⁴⁴, А.І. Нечитайло²⁴⁵, Г.О. Партин²⁴⁶,
М.Г. Терні²⁴⁷ (Michael G. Tearney), Дж.Р. Френсіс²⁴⁸ (Jere R. Francis)

зустрічається таке завдання бухгалтерського обліку, як надання інформації для прийняття рішень, в т.ч. на перспективу: для управління виробництвом, про консолідовані результати бізнесу та діяльність підприємства, його майновий стан. Фактично, така ситуація є прямим наслідком зміни пріоритетів щодо ведення бухгалтерського обліку на законодавчому рівні конкретних країн. Зустрічаються також інші інтерпретації інформаційних завдань бухгалтерського обліку: так, наприклад, В.І. Петрова²⁴⁹, дещо видозмінюючи та вносячи ряд обмежень, формулює завдання обліку наступним чином: “створення інформації для акціонерів і інвесторів про фінансовий стан, фінансові результати, збереження капіталу, узагальнення в публічній фінансовій звітності”)

²³⁶ Бабаєв Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / Ю.А. Бабаєв. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 304 с. – С. 15.

²³⁷ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

²³⁸ Бутинець Ф.Ф. Теория бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с. – С. 24.

²³⁹ Теория бухгалтерського обліку: навчальний посібник / За ред. проф. Б.І. Валуєва. – Одеса: ОДЕУ; “Принт Магістер”, 2001. – 256 с. – С. 21.

²⁴⁰ Wolk H.I. Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach. Kent Publishing Company / Harry I. Wolk, Jere R. Francis, Michael G. Tearney. – Boston, 1984. – 609 p. – P. 147.

²⁴¹ Kam V. Accounting Theory. Second edition. John Wiley & Sons / V Kam. – New York, 1990. – 581 p. – P. 175.

²⁴² Кужельний М.В. Теория бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с. – С. 22-23.

²⁴³ Там само.

²⁴⁴ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

²⁴⁵ Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло. – СПб.: Издательство “Юридический центр Пресс”, 2003. – 285 с. – С. 17-18.

²⁴⁶ Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / Г.О. Партин. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 245 с. – С. 15.

²⁴⁷ Wolk H.I. Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach. Kent Publishing Company / Harry I. Wolk, Jere R. Francis, Michael G. Tearney. – Boston, 1984. – 609 p. – P. 147.

²⁴⁸ Там само.

²⁴⁹ Петрова В.И. Основные направления дальнейшего развития теории бухгалтерского учета / В.И. Петрова // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита: в 2 т. / Под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой (30 июня 2011 г., г. Москва). – Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. – Т. 1. – 240 с. – С. 22.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

М.С. Пушкар²⁵⁰, підтримуючи наявність інформаційних завдань бухгалтерського обліку, визначає його наступним чином: “отримання та упорядкування вхідної та вихідної інформації у відповідності до потреб управління”. Легенчук С.Ф.²⁵¹ та О.А. Лаговська²⁵², зупиняючись на інформаційних потребах управління, виділяють, відповідно, такі завдання, як пошук бухгалтерських інформаційних моделей для забезпечення процесу прийняття управлінських рішень та інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень оперативного та стратегічного характеру економічними агентами і усунення асиметрії облікової інформації. Максимально узагальнено формулюють інформаційні завдання бухгалтерського обліку В.Б. Івашкевич²⁵³ – задоволення інформаційних потреб; Н.М. Малюга²⁵⁴ – забезпечення інформацією зацікавлених користувачів та В.В. Ковальов²⁵⁵ – виконання комунікативної функції. В інтерпретації Б.І. Валуєва²⁵⁶ інформаційне завдання бухгалтерського обліку набуває нового забарвлення – створення інформаційних умов для здійснення функцій економічного аналізу, планування, контролю і регулювання.

Опосередковано до вказаної групи завдань можуть бути віднесені завдання бухгалтерського обліку, виділені І.Р. Сухаревим²⁵⁷: розкриття реальної картини бізнесу; Й.Я. Даньківом²⁵⁸, М.Р. Лучком²⁵⁹,

²⁵⁰ Пушкар М.С. Філософія обліку [Текст]: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

²⁵¹ Легенчук С.Ф. В пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 39-44.

²⁵² Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти [Текст]: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344 с. – С. 230.

²⁵³ Івашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В.Б. Івашкевич. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 175 с. – С. 31.

²⁵⁴ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с. – С. 20.

²⁵⁵ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.

²⁵⁶ Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с. – С. 32-33.

²⁵⁷ Сухарев И.Р. Практика российского бухгалтерского учета / И.Р. Сухарев // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 8. – С. 46–50. – С. 20.

²⁵⁸ Остап'юк М.Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): монографія / М.Я. Остап'юк, Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко. – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с. – С. 35-36.

²⁵⁹ Там само.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

М.Я. Остап'юком²⁶⁰, В.Ф. Палієм²⁶¹, Я.В. Соколовим²⁶²: представлення сукупності різних операцій господарства або підприємства та позначення всіх здійснених фактів в продовження даного часу; А.М. Галаганом²⁶³: підготовка матеріалів для побудови планів на майбутнє.

Група завдань бухгалтерського обліку, пов'язаних із забезпеченням ефективного управління, налічує 5 видів завдань, зокрема: створення організаційних умов для здійснення управлінського циклу не тільки генеральною дирекцією виробничого об'єднання, але й підрозділами, орієнтованими на комплексне управління окремими економічними об'єктами (Б.І. Валуєв²⁶⁴); сприяння ефективному управлінню економічним суб'єктом (Ф.Ф. Бутинець²⁶⁵, В.В. Ковальов²⁶⁶, Я.В. Соколов²⁶⁷); ефективне управління за людськими і матеріальними ресурсами підприємства (Положення про базову теорію обліку²⁶⁸); направлення та керування теперішніми та майбутніми господарськими діями (І.П. Бабенко²⁶⁹); і забезпечення життєдіяльності і удосконалення загального процесу управління на основі його органічного зв'язку з іншими функціями управлінського циклу (Б.І. Валуєв²⁷⁰).

Наступна група виділених в літературі завдань бухгалтерського обліку – *збереження власності (майна, цінностей) підприємства*. Варто звернути увагу, що автори, виділяючи завдання, віднесені до вказаної групи, у переважній більшості випадків під власністю розуміють сукупність цінностей, які належать конкретному суб'єкту господарювання або державі (у випадку виділення вказаного завдання у період існування СРСР), ототожнюючи його з майном. Так, в межах групи з найбільшою частотою

²⁶⁰ Там само.

²⁶¹ Палій В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с. – С. 23-24.

²⁶² Там само.

²⁶³ Галаган А.М. Основы бухгалтерского учета / А.М. Галаган; Под ред. С.К. Татура, А.С. Маргулиса. – Москва-Ленинград: Госпланиздат, 1939. – 304 с. – С. 38, 46.

²⁶⁴ Валуєв Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуєв. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с. – С. 32-33.

²⁶⁵ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 444 с. – С. 24.

²⁶⁶ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.

²⁶⁷ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

²⁶⁸ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 70-71.

²⁶⁹ Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с. – С. 15.

²⁷⁰ Валуєв Б.И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии: монография / Б.И. Валуєв. – Одесса: Пальмира, 2012. – 216 с. – С. 47.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

повторів (12 джерел) – І.М. Барабанов²⁷¹, Ф.Ф. Бутинець²⁷², Н.М. Грабова²⁷³, В.В. Ковальов²⁷⁴, П.А. Костюк²⁷⁵, М.І. Кутер²⁷⁶, І.В. Малишев²⁷⁷, А.К. Марченко^{278, 279}, А.І. Нечитайло²⁸⁰, Г.О. Партин²⁸¹, Я.В. Соколов^{282, 283}, А.І. Сумцов²⁸⁴, С.І. Шульман²⁸⁵) виділяється таке завдання бухгалтерського обліку, як забезпечення збереженості майна. Лаговська О.А.²⁸⁶, виділяючи аналогічне завдання, також вказує і спосіб його виконання: “збереження майна власника шляхом обліку процесу його формування, виходячи із відносин власності, та його ефективне використання”.

Німчинов П.П.²⁸⁷ у 1970 р. визначав завдання бухгалтерського обліку наступним чином: забезпечення збереженості соціалістичної власності, доцільності і ефективності її використання. У Положенні про базову теорію обліку²⁸⁸ воно формулюється як забезпечення збереження цінностей.

²⁷¹ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

²⁷² Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с. – С. 24.

²⁷³ Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для с.-г. технікумів / Н.М. Грабова. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – Київ: Вища школа. Головне вид-во, 1979. – 328 с.

²⁷⁴ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.

²⁷⁵ Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. Школа, 1979. – 272 с. – С. 16.

²⁷⁶ Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учебное пособие / М.И. Кутер. – М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 496 с. – С. 37-38.

²⁷⁷ Мальшев И.В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для с.-х. вузов / И.В. Мальшев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с. – С. 14-15.

²⁷⁸ Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. Школа, 1979. – 272 с. – С. 16.

²⁷⁹ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

²⁸⁰ Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло. – СПб.: Издательство “Юридический центр Пресс”, 2003. – 285 с. – С. 17-18.

²⁸¹ Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / Г.О. Партин. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 245 с. – С. 15.

²⁸² Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: необходимость и особенность / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 33-36.

²⁸³ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

²⁸⁴ Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А.И. Сумцов – М.: Статистика, 1971. – 288 с. – С. 6.

²⁸⁵ Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. Школа, 1979. – 272 с. – С. 16.

²⁸⁶ Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти [Текст]: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344 с. – С. 230.

²⁸⁷ Німчинов П.П. Общая теория бухгалтерского учета / П.П. Німчинов. – К.: Вища шк., 1970. – 238 с. – С. 22-24.

²⁸⁸ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 70-71.

Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я.²⁸⁹ серед завдань обліку виділяють забезпечення збереження власності підприємств.

**Критичний аналіз завдань
бухгалтерського обліку –
збереження майна
(власності) підприємства**

Завдання збереження майна (власності) підприємства сьогодні не відповідає реальним економічним умовам. Так, ускладнення економічних умов та зв'язків призводить до необхідності перегляду правових інструментів, що використовуються для регулювання. Зокрема, процес ускладнення правових інструментів чітко прослідковується в розвитку інституту договірного (зобов'язального) права. Незважаючи на те, що Україна належить до країн романо-германської (континентальної) системи права, основною характерною рисою якої є трактування права власності як неподільного інституту, у зв'язку з інтеграційними процесами, що мають місце в економіках, спостерігається використання інструментів інституту договірного права, характерних англо-саксонській правовій традиції. Поряд з одночасним трактуванням права власності як основи на річ (майно), яке вона здійснює відповідно до закону за своєю волею незалежно від волі інших осіб (п. 1 ст. 316 ЦК України²⁹⁰), зміст права власності розкривається через права володіння, користування та розпорядження своїм майном (п. 1 ст. 317 ЦК України²⁹¹). Статтею 134 ГК України право власності визначено основним речовим правом у сфері господарювання, зокрема п. 1 вказаної статті визначено, що “суб'єкт господарювання, який здійснює господарську діяльність на основі права власності, на свій розсуд, одноосібно або спільно з іншими суб'єктами володіє, користується і розпоряджається належним йому (їм) майном, у тому числі має право надати майно іншим суб'єктам для використання його на праві власності, праві господарського відання чи праві оперативного управління, або на основі інших форм правового режиму майна, передбачених законодавством”.

Враховуючи передбачену Господарським кодексом можливість передачі майна іншим суб'єктам господарювання для використання його на різних речових правах, у тому числі в режимі права власності, а також наявність законодавчо закріпленого п. 1. ст. 395 ЦК України невичерпного переліку

²⁸⁹ Остап'юк М.Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): монографія / М.Я. Остап'юк, Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко. – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с. – С. 35-36.

²⁹⁰ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>.

²⁹¹ Там само.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

речових прав (право володіння, право користування (сервітут), право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис), право забудови земельної ділянки (суперфіцій)) сьогодні можливим є створення суб'єкта господарювання шляхом дроблення його засновниками права власності та передачі окремого речового права. Законодавчий дозвіл на такі дії закріплено у ст. 133 ГК України, зокрема п. 1 вказаної статті передбачено, що “основу правового режиму майна суб'єктів господарювання, на якій базується їх господарська діяльність, становлять право власності та інші речові права – право господарського відання, право оперативного управління”. Одночасно визначено, що “господарська діяльність може здійснюватися також на основі інших речових прав (права володіння, права користування тощо), передбачених Цивільним кодексом України”, а в п. 2 допускається можливість закріплення майна суб'єктів господарювання на іншому праві відповідно до умов договору з власником майна.

Таким чином, враховуючи надбання двох теорій – ресурсної теорії та теорії прав власності (детальніше див. п. 1.2), – *фірма* може бути представлена як *сукупність переданих прав власності її агентами-засновниками на ресурси для управління ними з метою максимізації прибутку*. Відповідно, акти обміну, які відбуваються на фірмі в межах договорів, можуть трактуватися як обмін правами власності (або їх окремими правомочностями) на ресурси.

В контексті такого трактування господарський процес підприємства може бути представлено як процес повної або часткової передачі агентами прав власності на ресурси для максимізації індивідуальних економічних вигод або участі в управлінні. Рушійною силою такої передачі будуть очікування юридичних осіб, що втілюються у вигляді одержання очікуваного прибутку в результаті ефективного використання суб'єктом господарювання переданих йому прав на ресурси.

Відповідно, виникає питання, яка ж інформація для управління і про які об'єкти необхідна зацікавленим користувачам. Враховуючи, що агенти передають права власності або окремі їх складові на ресурси, в першу чергу, має надаватися синтезована інформація про виражений у грошовому вимірнику обсяг ресурсів, які знаходяться у підприємства в різних правових режимах.

Причому інформація лише про ресурси, які знаходяться у підприємства на неподільному праві власності, свій сенс та доречність втрачає, оскільки, враховуючи множину комбінацій умов здійснення господарської діяльності

та ускладнення економічних зв'язків, вона може займати незначну частку в загальному обсязі діяльності. Крім того, в контексті прийнятої за основу мети бухгалтерського обліку, перед ним не може ставитися завдання щодо збереження майна, ресурсів, власності, оскільки це функція суб'єктів, на яких такі обов'язки покладені. Натомість перед бухгалтерським обліком може бути сформульоване завдання забезпечення інформацією про ресурси, майно, власність тощо, для виявлення їх стану та руху, а також розробки оперативних заходів щодо їх збереження.

Врахування описаних умов господарювання дає підстави стверджувати про необхідність виокремлення синтетичного завдання – надання інформації про стан та рух ресурсів, переданих підприємству на різних правових режимах для організації їх збереження, та формулювання в розвиток нього аналітичних завдань, одним з яких є забезпечення інформацією про стан та рух майна підприємства для розробки оперативних заходів з його збереження.

Наступна виділена група завдань бухгалтерського обліку, пов'язана із *вимірюванням ресурсів підприємства та оцінки їх змін, прав, вимог*. Два автори (А.І. Сумцов²⁹², Б.І. Валусь²⁹³) у межах цієї групи виділяють таке завдання, як надання звітності про наявність і рух ресурсів на підприємстві. Наступні чотири завдання виділено в одному джерелі – Звіт № 1 штату наукових працівників Американського інституту бухгалтерів²⁹⁴: вимірювання ресурсів господарюючих одиниць; оцінка зміни ресурсів, прав і вимог, представлення зміни ресурсів, прав і вимог в єдиному грошову вираженні; відображення прав і вимог господарюючих одиниць.

Окремо варто відзначити групу завдань бухгалтерського обліку, пов'язаних із *обчисленням фінансового результату*. Серед завдань цієї групи: обчислення фінансового результату (очікуваного прибутку) в т.ч. за окремими напрямками, структурними підрозділами (М.І. Кутер²⁹⁵, Я.В. Соколов²⁹⁶); виявлення прибутку (А.І. Лозинський²⁹⁷), квантифікація фінансових результатів

²⁹² Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А.И. Сумцов – М.: Статистика, 1971. – 288 с. – С. 6.

²⁹³ Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / за ред. проф. Б.І. Валусь. – Одеса: ОДЕУ; “Принт Магістер”, 2001. – 256 с. – С. 21.

²⁹⁴ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 86.

²⁹⁵ Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учебное пособие / М.И. Кутер. – М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 496 с. – С. 37-38.

²⁹⁶ Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: необходимость и особенность / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 33-36.

²⁹⁷ Лозинский А.И. Курс теории балансового учета / А.И. Лозинский. – М.: Редакционно-издательское управление В/О “СОЮЗОРГУЧЕТ”, 1938. – 590 с. – С. 10-17.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

(Ф.Ф. Бутинець²⁹⁸, В.В. Ковальов²⁹⁹, Я.В. Соколов³⁰⁰); представлення шляхом описово-математичного методу – словесно і в цифрах – рахункових змін і перетворення майна та з'ясування кінцевого економічного результату – прибутку чи збитку – від господарської діяльності (І.П. Бабенко³⁰¹); достовірне визначення фінансового результату за різними рівнями деталізації його формування як основи його розподілу, що забезпечує досягнення опосередкованого соціального ефекту, що, в свою чергу, спричиняє позитивну тенденцію зміни вартості підприємства в ході обслуговування економічного, соціального та культурного капіталу (О.А. Лаговська³⁰²).

Досить широко представлена група *контрольних завдань бухгалтерського обліку* (в її межах виділяються 8 завдань у 18 джерелах), зокрема: контроль за людськими і матеріальними ресурсами підприємства (Положення про базову теорію обліку³⁰³); забезпечення необхідними даними для контролю за виконанням господарських завдань (М.Я. Остап'юк³⁰⁴, Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко); контроль за виконанням плану, контроль за мірою праці і мірою споживання, укріплення режиму економії і господарського розрахунку (А.І. Сумцов³⁰⁵); повсякденний контроль за виконанням державного та внутрішньогосподарського планів (Г.Г. Жуйков³⁰⁶); забезпечення контролю за збереженістю соціалістичної власності (Г.Г. Жуйков³⁰⁷); спостереження та контроль за виконанням народногосподарського плану (А.М. Галаган³⁰⁸); контроль за виконанням

²⁹⁸ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с. – С. 24.

²⁹⁹ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.

³⁰⁰ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

³⁰¹ Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с. – С. 15.

³⁰² Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти [Текст]: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344 с. – С. 230.

³⁰³ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания, под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 70-71.

³⁰⁴ Остап'юк М.Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): монографія / М.Я. Остап'юк, Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко. – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с. – С. 35-36.

³⁰⁵ Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А.И. Сумцов. – М.: Статистика, 1971. – 288 с. – С. 6.

³⁰⁶ Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах / Г.Г. Жуйков. – М.: Финансы, 1972. – 334 с. – С. 13.

³⁰⁷ Там само.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

плану (бюджету, бюджетної дисципліни, норм витрат) (І.М. Барабанов³⁰⁹, Н.М. Грабова³¹⁰, П.А. Костюк³¹¹, А.К. Марченко^{312, 313}, А.І. Сумцов³¹⁴, С.І. Шульман³¹⁵); контроль як засіб забезпечення ефективності управління підприємством, в т.ч. за мірою праці та споживання (І.М. Барабанов³¹⁶, Н.М. Грабова³¹⁷, М.І. Кутер³¹⁸, А.К. Марченко³¹⁹, А.І. Нечитайло³²⁰, Г.О. Партин³²¹, Я.В. Соколов³²²); дослідження і контроль господарських процесів соціалістичних підприємств як окремих ланок єдиного соціалістичного господарства (А.І. Лозинський³²³) та досягнення чіткого контролю над “мірою праці та мірою споживання”, і тим самим сприяння залученню мас в соціалістичне будівництво, мобілізація їх творчих сил, сприяння запровадженню соціалістичних форм організації праці та соціалістичного контролю (А.І. Лозинський³²⁴). На прикладі цієї групи завдань яскраво прослідковуються тенденції зміни актуальності завдань обліку в часі. Так, 12 з 18-ти завдань цієї групи виділені за часів СРСР (в більшій мірі в 70-ті рр.).

³⁰⁸ Галаган А.М. Основы бухгалтерского учета / А.М. Галаган; под ред. С.К. Татура, А.С. Маргулиса. – Москва-Ленинград: Госпланиздат, 1939. – 304 с. – С. 38, 46.

³⁰⁹ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

³¹⁰ Грабова Н.М. Теория бухгалтерского обліку: підручник для с.-г. технікумів / Н.М. Грабова. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – Київ: Вища школа. Головне вид-во, 1979. – 328 с.

³¹¹ Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с. – С. 16.

³¹² Там само.

³¹³ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

³¹⁴ Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А.И. Сумцов. – М.: Статистика, 1971. – 288 с. – С. 6.

³¹⁵ Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с. – С. 16.

³¹⁶ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

³¹⁷ Грабова Н.М. Теория бухгалтерского обліку: підручник для с.-г. технікумів / Н.М. Грабова. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – Київ: Вища школа. Головне вид-во, 1979. – 328 с.

³¹⁸ Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учебное пособие / М.И. Кутер. – М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 496 с. – С. 37-38.

³¹⁹ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

³²⁰ Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло. – СПб.: Издательство “Юридический центр Пресс”, 2003. – 285 с. – С. 17-18.

³²¹ Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / Г.О. Партин. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 245 с. – С. 15.

³²² Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: необходимость и особенность / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 33-36.

³²³ Лозинский А.И. Курс теории балансового учета / А.И. Лозинский. – М.: Редакционно-издательское управление В/О “СОЮЗОРГУЧЕТ”, 1938. – 590 с. – С. 10-17.

³²⁴ Там само.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

В розрізі групи *соціальних завдань бухгалтерського обліку* виділено п'ять їх видів. Варто відзначити, що соціально-спрямовані завдання бухгалтерського обліку виділялися як в умовах розвитку ринкової економіки – сприяння суспільним організаціям у справі зміцнення національного благополуччя (Положення про базову теорію обліку³²⁵), так і альтернативної їй командно-планової економіки – правильне відображення соціально-економічних явищ в житті соціалістичного суспільства (Г.Г. Жуйков³²⁶), сприяння розвитку соціалістичного змагання (І.М. Барабанов³²⁷, Н.М. Грабова³²⁸, А.К. Марченко³²⁹), а також в пострадянський період – сприяння зменшенню конфлікту інтересів різних груп заінтересованих в діяльності підприємства осіб через відкритість інформації за необхідними рівнями доступу (І.В. Жиглей³³⁰), оцінка того, наскільки суб'єкт господарювання виконує положення соціального договору (І.В. Жиглей³³¹).

Серед завдань обліку, *пов'язаних з виявленням резервів*, П.А. Костюк³³², А.К. Марченко³³³, А.І. Нечитайло³³⁴, С.І. Шульман³³⁵ виділяють виявлення внутрішньогосподарських резервів; Г.Г. Жуйков³³⁶ – сприяння виявленню невикористаних внутрішніх резервів всередині кожного господарства і в галузі народного господарства.

³²⁵ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 70-71.

³²⁶ Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах / Г.Г. Жуйков. – М.: Финансы, 1972. – 334 с. – С. 13.

³²⁷ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

³²⁸ Грабова Н.М. Теория бухгалтерського обліку: підручник для с.-г. технікумів / Н.М. Грабова. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – Київ: Вища школа. Головне вид-во, 1979. – 328 с.

³²⁹ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

³³⁰ Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / І.В. Жиглей. – Житомир, 2012. – 38 с. – С. 10, 15.

³³¹ Там само.

³³² Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с. – С. 16.

³³³ Там само.

³³⁴ Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло. – СПб.: Издательство “Юридический центр Пресс”, 2003. – 285 с. – С. 17-18.

³³⁵ Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с. – С. 16.

³³⁶ Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах / Г.Г. Жуйков. – М.: Финансы, 1972. – 334 с. – С. 13.

У групі завдань бухгалтерського обліку, пов'язаних із *ресстрацією фактів господарського життя*, існує 7 різних формулювань відповідних завдань. Так, наприклад, Я.В. Соколов³³⁷ серед завдань обліку виділяв ведення справи в певному порядку та як належить, І.П. Бабенко³³⁸ формулював три завдання, які можуть бути віднесені до даної групи: констатація фактів господарської діяльності, подій, явищ, пригод в господарстві; фотографування господарських дій, що відбулися, та представлення сукупності різних операцій господарства або підприємства; позначення всіх здійснених фактів в продовження даного часу. Петрова В.І.³³⁹ виділяє відображення наявності і руху капіталу у всіх фазах кругообігу на підприємстві. Лозинський А.І.³⁴⁰ ставив перед обліком такі завдання, як досягнення всіма засобами й методами точної цифрової характеристики господарства та дослідження господарських процесів одиничного замкнутого господарства (засіб приховування результатів діяльності одиничного підприємства та засіб збереження комерційної таємниці).

Крім зазначених завдань у 7-ми джерелах (М.І. Кутер³⁴¹, М.В. Кужельний³⁴², В.Г. Лінник³⁴³, С.Ф. Легенчук³⁴⁴, Я.В. Соколов³⁴⁵, Н.М. Малюга³⁴⁶, В.В. Ковалев³⁴⁷, Е.С. Хендриксен) виділяється таке

³³⁷ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

³³⁸ Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с. – С. 15.

³³⁹ Петрова В.И. Основные направления дальнейшего развития теории бухгалтерского учета / В.И. Петрова // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы М **Критичний аналіз завдання** і конференції, посвященої 80-літтю кафедри бу **бухгалтерського обліку –** ' Под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой (30 июня 2011 г., г. **перерозподіл ресурсів** м. Г.В. Плеханова", 2011. – Т. 1. – 240 с. – С. 22.

³⁴⁰ Лозинский А.И. Финансовый учет / А.И. Лозинский. – М.: Редакционно-издательское управление В/О "СЮЗОРГУЧЕТ", 1938. – 590 с. – С. 10-17.

³⁴¹ Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учебное пособие / М.И. Кутер. – М.: "Экспертное бюро-М", 1997. – 496 с. – С. 37-38.

³⁴² Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с. – С. 22-23.

³⁴³ Там само.

³⁴⁴ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 85.

³⁴⁵ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

³⁴⁶ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с. – С. 20.

³⁴⁷ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

завдання бухгалтерського обліку, як *перерозподіл ресурсів в народному господарстві*. Виділення вказаного завдання бухгалтерського обліку ставить питання про можливість наділення мікросистеми, якою є бухгалтерський облік, завданнями макроекономічного характеру.

Перерозподіл ресурсів як завдання бухгалтерського обліку вперше сформульоване і простежується у праці Е.С. Хендриксена³⁴⁸ та М.Ф. Ван Бреда³⁴⁹. В подальшому його повторили в різних інтерпретаціях та з різним ступенем обґрунтування В.В. Ковальов³⁵⁰, М.І. Кутер³⁵¹, М.В. Кужельний³⁵², В.Г. Лінник³⁵³, С.Ф. Легенчук³⁵⁴, Н.М. Малюга³⁵⁵, Я.В. Соколов³⁵⁶.

Так, Е.С. Хендриксен³⁵⁷ та М.Ф. Ван Бреда³⁵⁸ зазначають, що “в умовах ринкової економіки у бухгалтерського обліку виникають дві цілі, серед яких автори виділяють “надання такої інформації, яка б давала можливість оптимально розподілити ресурси між виробниками. Такий розподіл буде досягнуто у тому випадку, якщо виробники одержать необхідний обсяг капіталу, щоб досягти максимального значення валового національного продукту при заданому обсязі ресурсів. Це трактування оптимального розподілу ресурсів, можливо, певною мірою відповідає цілям покращання добробуту народу, але для нас важливо, що інформація, яка надходить на ринок цінних паперів, сприяє розподілу ресурсів”.

³⁴⁸ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 110.

³⁴⁹ Там само.

³⁵⁰ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.

³⁵¹ Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учебное пособие / М.И. Кутер. – М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 496 с. – С. 37-38.

³⁵² Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с. – С. 22-23.

³⁵³ Там само.

³⁵⁴ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 85.

³⁵⁵ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с. – С. 20.

³⁵⁶ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

³⁵⁷ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 110.

³⁵⁸ Там само.

Дещо пізніше, у 2000 р. Я.В. Соколов³⁵⁹, характеризуючи облікові задачі, які вирішував бухгалтер, зазначав: “бухгалтерський облік повинен бути засобом перерозподілу ресурсів в народному господарстві”, одночасно вказуючи на її парадоксальність. Оприлюднене завдання проф. Я.В. Соколов³⁶⁰, вслід за Е.С. Хендриксен³⁶¹ та М.Ф. Ван Бредою³⁶² пояснює на прикладі ринку цінних паперів: “Бухгалтер, складаючи звітність, квантифікує (обчислює) результати господарської діяльності, і чим вище будуть вказані в цій звітності прибутки, тим дорожче стануть акції такої фірми і саме туди, незважаючи на високі ціни, а по суті завдяки їм, хлине фінансовий капітал. Навпаки, звітність, в якій вказані низькі прибутки або тим більше збитки, послужить сигналом для продажу акцій, що призведе до відтоку з цих підприємств фінансових коштів”. Аналізуючи означення завдання бухгалтерського обліку, М.І. Кутер³⁶³ зазначає, що його успішне вирішення можливе лише у країнах з налагодженими ринковими відносинами, вказуючи на необхідність як мінімум двох умов: 1) відкритості (публічності) фінансової звітності економічних суб’єктів; 2) розвинутого ринку цінних паперів. Якщо перша з зазначених умов в Україні де-юре дотримується (якісна сторона даного питання в даний момент не розглядається) шляхом закріплення п. 2 ст. 14 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”³⁶⁴ диспозитивної норми – “фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством”, а також Постановою КМУ № 611 “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці”³⁶⁵, в якій визначено, що інформація за всіма встановленими формами державної звітності не становить комерційну таємницю, то з наявністю другої в національній економіці існує ряд проблем.

³⁵⁹ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с. – С. 20.

³⁶⁰ Там само.

³⁶¹ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 110.

³⁶² Там само.

³⁶³ Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с. – С. 48-49.

³⁶⁴ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-ХІV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

³⁶⁵ Постанова КМУ № 611 “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці” від 09.08.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/611-93-%D0%BF>.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

У В.В. Ковальова³⁶⁶ завдання, що аналізується, дещо модифіковане і звучить наступним чином: “сприяння процесам перерозподілу в народному господарстві (зокрема, мається на увазі перерозподіл основного виду ресурсів – фінансів – за допомогою фінансових ринків та інститутів)”. Пояснення вказаного завдання наступне: “Фінансові ресурси, зважаючи на їх виняткову мобільність і потенційну трансформованість в будь-який інший вид ресурсів, займають пріоритетне місце в сукупному ресурсному забезпеченні діяльності будь-якого суб’єкта господарювання. Бухгалтерський облік, надаючи з фінансового боку оцінку потенціалу фірми і її результативності, сприяє (через фінансові ринки) найбільш ефективному перерозподілу капіталів в галузевому, регіональному і тимчасовому аспектах”³⁶⁷. Кутер М.І.³⁶⁸ розширює таке пояснення, стверджуючи, що “аналогічно поводять себе кредитори, постачальники та інші інвестори” (рис. 1.25).

Малюга Н.М.³⁶⁹, повторюючи ідеї Я.В. Соколова, у 2003 р. констатує наявність такого завдання бухгалтерського обліку, як перерозподіл ресурсів в народному господарстві, а у 2006 р., обгрунтовуючи наявність нової парадигми бухгалтерського обліку, виділяє серед властивих їй завдань перерозподіл ресурсів в економічній системі³⁷⁰.

³⁶⁶ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.

³⁶⁷ Там само, с. 201.

³⁶⁸ Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с. – С. 49.

³⁶⁹ Малюга Н.М. Задачі бухгалтерського обліку як науки / Н.М. Малюга // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта 2003”. – Том 25. – Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – 88 с. – С. 45-47.

³⁷⁰ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с. – С. 20.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

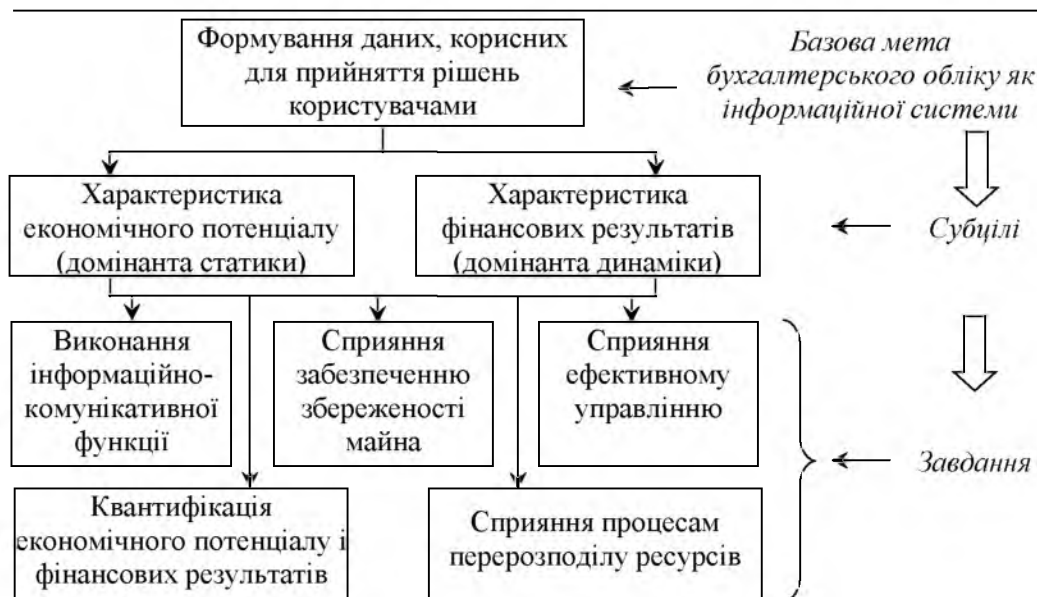


Рис. 1.25. Зв'язок цілей та завдань рахівництва за В.В. Ковальовим³⁷¹

У 2011 р. С.Ф. Легенчук³⁷², визначаючи завданням бухгалтерського обліку перерозподіл ресурсів в галузях економіки, називає його превалюючим “над “традиційними” завданнями системи бухгалтерського обліку, вже сформованими в обліковій літературі” в умовах постіндустріальної економіки. У той же час, проявляючи деяку непослідовність, С.Ф. Легенчук³⁷³ через “функцію забезпечення перерозподілу ресурсів в економіці” пояснює зворотний вплив системи бухгалтерського обліку на зовнішнє середовище.

У контексті вищевикладеного цілком закономірним є виникнення наступних питань: 1) чи справедливе завдання перерозподілу ресурсів для національної системи бухгалтерського обліку і чи адекватне воно економічним умовам та ступеню розвитку ринку цінних паперів, що існує в Україні; 2) чи можна трактувати завдання перерозподілу ресурсів в економіці як завдання бухгалтерського обліку.

У порядку відповіді на перше з озвучених питань, зауважимо, що сьогодні в Україні розвиток ринку цінних паперів за оцінками експертів перебуває в незадовільному стані. Так, наприклад, на думку голови громадської ради при Держфінпослуг Українського національного

³⁷¹ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.

³⁷² Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 85.

³⁷³ Там само, с. 23.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

комітету ІРО О. Лиховида³⁷⁴, “стан українського фондового ринку сьогодні такий же, як і в усі роки його існування: фондовий ринок в Україні існує, але це його демонстраційна версія. ...Цей ринок просто не виконував і не виконує того завдання, для якого він скрізь існує: перерозподіл фінансових ресурсів на користь тих, хто здатний найбільш ефективно їх використати”.

Як зазначає О. Лиховид³⁷⁵, “спочатку наш фондовий ринок існував для того, щоб обслуговувати розпродаж приватизованого майна. Потім ринок підіймався на зарубіжних грошах з “лімітів” на emergency markets, що виділяються міжнародними гравцями. Однак криза “вимела” всі ці гроші назад за кордон. І зараз ринок, так би мовити, дрейфує на невеликих внутрішніх засобах. Але все одно – більшість котирувань є демонстраційними”.

Головну проблему українського фондового ринку О. Лиховид³⁷⁶ вбачає в тому, що в обороті знаходиться занадто незначна частина акцій кожного емітента. “Аналіз реальної структури власників будь-якого акціонерного товариства з переліку “блакитних фішок” наших бірж – а на нашому мілкуватому ринку навіть не одна фондова біржа – у кожного з цих товариств є власник, який володіє більш ніж 50 % голосів. Це означає, що курс акцій цього емітента рівно такий, яким йому “дозволяє” бути його господар. Будь-яке його рішення або підвищить, або обвалить курс. І такі “американські гірки” господаря абсолютно не цікавлять, бо його прибуток не від курсу або дивідендів, а від повного і абсолютно безконтрольного управління акціонерним товариством на свою користь”, – вважає О. Лиховид³⁷⁷. Також експерт зазначив, що новий Закон України “Про акціонерні товариства” містить норми, покликані запобігати такому стану справ. “Але ці норми обходяться розподілом контрольних пакетів на кількох власників – юридичних осіб, часто офшорних, за якими стоїть один реальний власник. Однак Антимонопольний комітет “в упор не бачить” концентрації капіталу”, – вважає він.

³⁷⁴ Експерт: фондовий ринок в Україні не такою, як вездє [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unian.net/news/478163-ekspert-fondovyyiy-ryinok-v-ukraine-ne-takoy-kak-vezde.html>.

³⁷⁵ Там само.

³⁷⁶ Там само.

³⁷⁷ Там само.

Крім того, характеризуючи національну систему бухгалтерського обліку Російської Федерації, яка недалека від української, Є.В. Дашин³⁷⁸ та Н.В. Кірюшкіна³⁷⁹ зазначають: “фінансова звітність підприємства, підготовлена відповідно до вимог держави, практично не впливає на прийняття інвестиційних рішень, оскільки багато в чому не враховує реальні інтереси інвесторів”. На аналогічний докір заслуговує і національна вітчизняна система бухгалтерського обліку.

Економіка України, в цілому орієнтована на поповнення (залучення) фінансових ресурсів за рахунок кредитування, в той час як ринкові економіки розвинених країн – за рахунок інвестування (переважно фінансових). Так, наприклад, за словами О. Лиховида³⁸⁰, ринок запозичень перебуває в кращому стані. “Але його розвиток гальмується неготовністю керівників і власників бізнесу до прозорості своєї господарської діяльності, зокрема, з урахуванням загрози рейдерства. Однак головною перешкодою є все-таки відсутність культури цивілізованого ведення справ і, відповідно, неможливість розкриття цих справ для фондового ринку”, – вважає експерт. При цьому він зазначив, що саме наведені обставини, а не відсутність грошей, заважають розвитку фондового ринку в Україні. “На відміну від 90-х, гроші у людей є. Досить звернути увагу на залишки на депозитних рахунках. А в кишнях і під матрацами в рази більше заховано. Залишається вірним безсмертне: “Якщо в країні ходять грошові знаки, то є люди, у яких їх дуже багато”. Як вважає О. Лиховид³⁸¹, другий накопичувальний рівень пенсійного забезпечення, безумовно, підштовхне розвиток фондового ринку, “оскільки на ньому вже працюють близько 500 млн. грн. добровільних пенсійних накопичень з третього рівня. Однак, якщо не зміниться ситуація з корпоративним управлінням і прозорістю управління підприємствами, то ринок запозичень просто “не проковтне” накопичень другого рівня. Катання на “американських гірках” українських акцій для пенсійних коштів неможливе – занадто високі ризики і неприйнятні наслідки”.

³⁷⁸ Дашин Е.В. Институциональные аспекты реформирования бухгалтерского учета / Е.В. Дашин, Н.В. Кирюшкина // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита: в 2 т.; под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой (30 июня 2011 г., г. Москва). – Москва: ФГБОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2012. – Т. 2. – С. 29-34. – С. 30.

³⁷⁹ Там само.

³⁸⁰ Эксперт: фондовый рынок в Украине не такой, как везде [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unian.net/news/478163-ekspert-fondovyyiy-ryinok-v-ukraine-ne-takoy-kak-vezde.html>.

³⁸¹ Там само.

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

Вищевикладене дозволяє стверджувати, що формулювання якого завдання для національної системи обліку є некоректним, а тим паче пояснення його на прикладі ринку цінних паперів. Якщо й говорити про можливість формулювання вказаного завдання для національної системи бухгалтерського обліку, то інструментарій та цілі (методика) будуть відмінними від тих, за допомогою яких дане завдання пояснюється на прикладі ринку цінних паперів. Це пов'язано з тим, що для сформованого та функціонуючого ринку цінних паперів першочерговою є інформація, що генерується системою бухгалтерського обліку відносно фінансового результату діяльності та формування вартості підприємства, які покладаються в основу визначення курсу цінних паперів, що котируються на біржі. Натомість особливість інформаційних запитів до національної системи бухгалтерського обліку полягає в тому, що для отримання додаткових фінансових ресурсів шляхом кредитування необхідним є надання інформації про платоспроможність суб'єкта господарювання та наявність ресурсів, які можуть бути використані у вигляді забезпечення виконання зобов'язань (наприклад, застава).

Аналізуючи друге з поставлених питань, слід зауважити, що перерозподіл ресурсів в галузях народного господарства має макроекономічний характер і на рівні конкретного суб'єкта господарювання навряд чи буде досягнутий. Можливість досягнення вказаного завдання реалізується в результаті синергетичного ефекту від прийняття індивідуальних рішень щодо інвестування множиною суб'єктів господарювання п. Крім того, перерозподіл ресурсів є наслідком використання інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку. Беручи до увагу, що такий розподіл ґрунтується на прийнятті до уваги конкретних показників діяльності (залежно від розвитку ринку цінних паперів або ринку кредитування), простежується його трансформація в стимул для управлінського персоналу до маніпуляції обліковою інформацією з метою досягнення бажаного результату (світовій практиці такі випадки відомі).

Крім того, серед завдань бухгалтерського обліку, виділених в літературних джерелах, виявлено 18 завдань, які віднесено до групи "інші". Серед них: прийняття рішень про використання обмежених ресурсів

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

(Положення про базову теорію обліку³⁸²); вплив на процес діяльності для його покращання та підвищення його ефективності (А.М. Галаган³⁸³); відображення фінансового стану підприємства (М.С. Пушкар³⁸⁴); сприяння впровадженню та укріпленню господарського розрахунку (І.М. Барабанов³⁸⁵, Н.М. Грабова³⁸⁶, П.А. Костюк³⁸⁷, А.К. Марченко^{388, 389}, С.І. Шульман³⁹⁰); удосконалення системи економічних показників (І.М. Барабанов³⁹¹, І.В. Малишев³⁹², А.К. Марченко³⁹³); надання фактичних показників виконання плану підприємства або об'єднання підприємств (А.М. Галаган³⁹⁴); квантифікація економічного потенціалу (В.В. Ковальов³⁹⁵), дотримання суворого режиму економії (Г.Г. Жуйков³⁹⁶), служіння історією, біографією та статистикою господарства або підприємства, а також констатація юридичних дій (І.П. Бабенко³⁹⁷); висвітлення доцільності господарських дій (І.П. Бабенко³⁹⁸); сприяння конкуренції на ринку з метою одержання максимального прибутку (Ю.А. Бабаєв³⁹⁹); виявлення

³⁸² Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 70-71.

³⁸³ Галаган А.М. Основы бухгалтерского учета / А.М. Галаган; Под ред. С.К. Татура, А.С. Маргулиса. – Москва-Ленинград: Госпланиздат, 1939. – 304 с. – С. 38, 46.

³⁸⁴ Пушкар М.С. Філософія обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

³⁸⁵ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

³⁸⁶ Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для с.-г. технікумів / Н.М. Грабова. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – Київ: Вища школа. Головне вид-во, 1979. – 328 с.

³⁸⁷ Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с. – С. 16.

³⁸⁸ Там само.

³⁸⁹ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

³⁹⁰ Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с. – С. 16.

³⁹¹ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

³⁹² Мальшев И.В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для с.-х. вузов / И.В. Мальшев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с. – С. 14-15.

³⁹³ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.

³⁹⁴ Галаган А.М. Основы бухгалтерского учета / А.М. Галаган; Под ред. С.К. Татура, А.С. Маргулиса. – Москва-Ленинград: Госпланиздат, 1939. – 304 с. – С. 38, 46.

³⁹⁵ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.

³⁹⁶ Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах / Г.Г. Жуйков. – М.: Финансы, 1972. – 334 с. – С. 13.

³⁹⁷ Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с. – С. 15.

³⁹⁸ Там само.

³⁹⁹ Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / Ю.А. Бабаев. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 304 с. – С. 15.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

ефективності витрат та величини соціалістичних накопичень (А.І. Сумцов⁴⁰⁰); служіння методом дослідження господарської діяльності (І.П. Бабенко⁴⁰¹); сприяння покращанню господарської діяльності (А.І. Сумцов⁴⁰²) та зниження витрат і підвищення ефективності матеріального виробництва (Г.Г. Жуйков⁴⁰³); моделювання та оцінка ступеня невизначеності стану об'єкта внаслідок прийняття управлінського рішення, тобто орієнтація на вимір ступеня ризику (О.А. Лаговська⁴⁰⁴); забезпечення максимізації вартості підприємства. Останнє із завдань включає наступні підзавдання: 1) визначення вартості підприємства та облікове відображення процесу її формування; 2) ідентифікація та облікова оцінка факторів впливу на вартість підприємства як комплексну економічну категорію; 3) генерування інформації та облікове управління (опосередковане та безпосереднє) елементами вартості підприємства за типологічною структурою (О.А. Лаговська⁴⁰⁵). Серед виділених авторами завдань бухгалтерського обліку варто виділити й завдання превентивного характеру, зокрема, завдання своєчасного попередження від'ємних результатів фінансово-господарської діяльності підприємства (Ю.А. Бабаєв⁴⁰⁶ та А.І. Нечитайло⁴⁰⁷).

На основі проведеної систематизації та аналізу множини виділених науковцями завдань бухгалтерського обліку (Додаток X) представляється можливим зробити наступні висновки:

1) у ряді випадків завдання бухгалтерського обліку ототожнюються із завданнями організації бухгалтерського обліку або завданнями суб'єктів ведення бухгалтерського обліку;

2) зустрічаються випадки наділення бухгалтерського обліку завданнями, не властивими йому. На даний факт вказує і російський вчений І.Р. Сухарєв, який переконаний, що сучасний російський бухгалтерський

⁴⁰⁰ Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А.И. Сумцов. – М.: Статистика, 1971. – 288 с. – С. 6.

⁴⁰¹ Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с. – С. 15.

⁴⁰² Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А.И. Сумцов. – М.: Статистика, 1971. – 288 с. – С. 6.

⁴⁰³ Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах / Г.Г. Жуйков. – М.: Финансы, 1972. – 334 с. – С. 13.

⁴⁰⁴ Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти [текст]: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344 с. – С. 230.

⁴⁰⁵ Там само.

⁴⁰⁶ Бабаєв Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / Ю.А. Бабаєв. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 304 с. – С. 15.

⁴⁰⁷ Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло. – СПб.: Издательство “Юридический центр Пресс”, 2003. – 285 с. – С. 17-18.

облік використовується для вирішення значної кількості непрофільних завдань: розрахунку податків; податкового адміністрування, контролю за використанням цільових засобів; збору даних для державної статистики; обґрунтування тарифів природних монополій; розділу майна при реорганізації юридичних осіб і т.п. Але він не вирішує своє профільне завдання – не відображає реальну картину бізнесу⁴⁰⁸.

Так, наприклад, І.В. Жиглей⁴⁰⁹ одним з найголовніших завдань бухгалтерського обліку визначає оцінку того, “наскільки суб’єкт господарювання виконує положення соціального договору”. Очевидно, що в системі бухгалтерського обліку може формуватися інформація відносно виконання (невиконання) умов соціального договору, однак наділення системи бухгалтерського обліку здатністю здійснення оцінки – це перекладення здатності суб’єкта на явище (процес);

3) характер завдань залежить від економічного ладу та умов господарювання. Особливо на даному положенні акцентує увагу М.І. Кутер⁴¹⁰, зазначаючи, що “залежно від середовища, в якому реалізуються завдання, їх пріоритет неоднозначний. В умовах командно-адміністративної системи вирішальне значення мало перше завдання – забезпечення збереження майна, хоча пропаганда на перше місце висувала завдання обчислення фінансових результатів (виявлення економічних і юридичних наслідків господарських операцій). В ринковій економіці важливе значення має завдання контролю як засобу забезпечення ефективного управління підприємством. І лише в міру розвитку ринку буде зростати роль таких завдань, як обчислення фінансових результатів (виявлення економічних і юридичних наслідків господарських операцій) та перерозподілу ресурсів в народному господарстві”;

4) виділені науковцями завдання бухгалтерського обліку можуть бути диференційовані на завдання мікро- та макроекономічного характеру. Зокрема, до завдань мікроекономічного характеру відносимо завдання.

⁴⁰⁸ Сухарев І.Р. Практика російського бухгалтерського учета / І.Р. Сухарев // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 8. – С. 46–50.

⁴⁰⁹ Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / І.В. Жиглей. – Житомир, 2012. – 38 с. – С. 15.

⁴¹⁰ Кутер М.І. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с. – С. 49.

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

Натомість виділення завдань, які мають макроекономічний характер, зокрема за умов соціалізму та в умовах ринкової економіки невластиве для явища, яке існує в рамках мікросистеми у вигляді підприємств. Ці завдання швидше можуть бути віднесені до завдань макроекономіки. Крім того, перерозподіл ресурсів є наслідком використання суб'єктами управління в тому числі й інформації, згенерованої в системі бухгалтерського обліку. Отже, ми повертаємося до завдання надання інформації, на основі якої приймаються рішення щодо перерозподілу ресурсів;

5) виділені науковцями завдання бухгалтерського обліку можуть бути диференційовані залежно від двох ознак – ознаки часу та ознаки простору. Систематизація виділених дослідниками завдань в часі (табл. 1.4) дає підстави стверджувати, що переважна кількість виділених завдань мають ретроспективний характер виходячи з ретроспективного характеру бухгалтерського обліку, однак, варто відмітити і висунення до бухгалтерського обліку завдань перспективного характеру двох рівнів: 1) перспективне на основі ретроспективного; та 2) перспективне на основі перспективного. Останнє вимагає включення до системи елементів методу бухгалтерського обліку облікового моделювання.

Таблиця 1.4. Диференціація завдань бухгалтерського обліку відносно вектора часу

Показники		Напрями використання облікової інформації		
		Минуле (t_{0-1})	Теперішнє (t_0)	Майбутнє (t_{0+1})
Характер облікової інформації	Минуле (t_{0-1})	Варіант 1	Варіант 4	Варіант 7
	Теперішнє (t_0)	Варіант 2	Варіант 5	Варіант 8
	Майбутнє (t_{0+1})	Варіант 3	Варіант 6	Варіант 9

Вищевикладене дає підстави стверджувати, що завдання бухгалтерського обліку, яке ставить І.Р. Сухарев, – відображення реальної картини бізнесу – відносно вектора часу є нездійсненним, оскільки в кожний конкретний момент часу (t_0) бухгалтерська звітність підприємства містить інформацію про його діяльність, а також активи та джерела їх утворення на момент часу (t_{0-1}). Скорочення часового лагу та наближення двох моментів у часі досягається застосуванням такого інструменту, як оперативна звітність, однак, завжди залишається пряма залежність між підвищенням оперативності звітності та збільшенням трудомісткості облікових робіт, а також зворотна залежність між оперативністю звітності та достовірністю інформації, наведеної у ній.

Вектор простору (змістовного наповнення) передбачає диференціацію завдань бухгалтерського обліку з урахуванням певного зрізу (наприклад, через призму системи права, превалюючого напрямку розвитку економічної теорії, особливостей формування інституцій в інституційній економіці тощо).

Вищевикладене дає підстави стверджувати, що в умовах інформаційного етапу розвитку економіки метою бухгалтерського обліку слід визначати надання інформації суб'єктам формування запитів щодо неї (користувачам). Допустимою є варіація синтетичних та аналітичних просторових і часових завдань бухгалтерського обліку в розвиток його мети.

Проведений аналіз завдань бухгалтерського обліку, його цілей та мети, а також їх відповідності новим інституційно-правовим умовам функціонування економіки дає підстави стверджувати:

1. На підставі проведеного етимологічного та епістемологічного аналізу понять “ціль”, “мета”, “завдання”, “задача” обґрунтовано некоректність використання вказаних понять безвідносно суб'єктів, які їх формують.

2. Проведений аналіз позицій науковців щодо формулювання завдань бухгалтерського обліку дає підстави стверджувати, що: а) у ряді випадків завдання бухгалтерського обліку ототожнюються із завданнями організації бухгалтерського обліку або завданнями суб'єктів ведення бухгалтерського обліку; б) зустрічаються випадки наділення бухгалтерського обліку завданнями, не властивими йому; в) характер завдань бухгалтерського обліку визначається економічним ладом та умовами господарювання; г) виділені науковцями завдання бухгалтерського обліку можуть бути диференційовані на завдання мікро- та макроекономічного характеру, а в розрізі них – за вектором часу (що вимагає включення до системи елементів методу бухгалтерського обліку облікового моделювання) та вектором простору. Це дає можливість побудувати матрицю завдань бухгалтерського обліку як підґрунтя визначення подальших напрямів їх розширення та уточнення.

3. На основі аналізу мети та завдань бухгалтерського обліку, представлених у вітчизняних та зарубіжних нормативних документах та науковій літературі обґрунтовано необхідність формулювання в умовах

Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів

інформаційного етапу розвитку економіки мети бухгалтерського обліку – надання інформації суб'єктам формування запитів щодо неї (користувачам), з одночасним припущенням можливості виділення в розвиток мети бухгалтерського обліку синтетичних та аналітичних просторових і часових завдань.

4. Проведений комплексний аналіз передумов зміни умов господарювання та інституційних трансформацій права власності, що мають місце в Україні, свідчить про необхідність модифікації завдання збереження майна шляхом виокремлення синтетичного завдання – надання інформації про стан та рух ресурсів, переданих підприємству на різних правових режимах для організації їх збереження, а також формулювання в розвиток нього аналітичних завдань, одним з яких є забезпечення інформацією про стан та рух майна підприємства для розробки оперативних заходів з його збереження.

5. У результаті аналізу стану розвитку ринку цінних паперів та ринку кредитування обґрунтовано некоректність формулювання завдання перерозподілу ресурсів у економіці для вітчизняної національної системи бухгалтерського обліку через відсутність реального користувача такої інформації.

Висновки до 1-го розділу

Дослідження трансформаційних процесів інституту права власності як передумови розвитку бухгалтерського обліку активів дає підстави стверджувати:

1. Обмеженість ресурсів є передумовою формування економіко-правових відносин та рушійною силою їх розвитку. Ускладнення економіко-правових відносин призводить до ускладнення практичної реалізації існуючих теорій управління обмеженими ресурсами та розвитку стратегічної концепції управління, ефективного застосування яких для цілей управління в Україні має ряд перешкод: недовіра до інституту права власності; неналежне інформаційне забезпечення стратегічного управління та аналізу, у тому числі облікове; відносно низький рівень підготовки облікових кадрів.

2. Зміна економічних умов господарювання та їх правового режиму, а також постійне ускладнення економічних процесів як на мікро- так і на

макрорівні обумовлює необхідність перегляду економіко-правової сутності такого утворення як підприємство. З позицій ресурсної теорії та теорії прав власності підприємство може бути представлене як сукупність переданих прав власності його агентами-засновниками на ресурси для управління ними з метою максимізації прибутку. Відповідно акти обміну в межах господарських договорів, що реалізуються в ході господарської діяльності, можуть трактуватися як обмін правами власності (або їх окремими правомочностями) на ресурси. Відповідно господарський процес підприємства є процесом повної або часткової передачі агентами прав власності на ресурси для максимізації індивідуальних економічних вигод або участі в управлінні. Рушійною силою такої передачі будуть очікування юридичних осіб, що реалізуються у вигляді одержання очікуваного прибутку в результаті ефективного використання переданих суб'єкту прав на ресурси. Враховуючи, що агенти передають права власності або окремі їх складові на ресурси, бухгалтерський облік в першу чергу має надавати синтезовану інформацію про виражений у грошовому вимірнику обсяг ресурсів, які знаходяться у підприємства в різних правових режимах.

3. Розвиток ресурсної теорії формує необхідність розширення об'єкта бухгалтерського обліку шляхом включення до нього видів ресурсів, методики обліку яких в Україні не регламентовані – зокрема, людських ресурсів, ресурсів, що знаходяться у підприємства в правових режимах відмінних від права власності, а також поглиблення змістовного наповнення та переліку облікових об'єктів шляхом розробки теоретико-методологічних основ системи бухгалтерського обліку, що дозволить надавати інформацію про ресурси підприємства, які є в нього на різних правових режимах та розробляти перспективні облікові моделі, що визначають можливість передачі частини прав на ресурси для максимізації прибутку від їх використання. Така необхідність пов'язана з обмеженістю можливостей існуючої методології бухгалтерського обліку задовольнити інформаційні запити системи управління.

4. Інституційні перетворення права власності, що мають місце в Україні, ставлять під сумнів справедливість окремих завдань, що висуваються, суб'єктами організації бухгалтерського обліку та актуалізують необхідність їх адаптації до сучасних умов господарювання, в тому числі інституту права власності. В умовах інформаційного етапу

**Розділ 1. Трансформація інституту права власності в Україні
як передумова розвитку бухгалтерського обліку активів**

розвитку економіки метою ведення бухгалтерського обліку слід визначати надання інформації суб'єктам формування запитів щодо неї. Завдання збереження майна (власності) підприємства сьогодні не відповідає реальним економічним умовам. Інформація лише про ресурси, які знаходяться у підприємства на неподільному праві власності свій сенс та доречність втрачає, оскільки, враховуючи множину комбінацій умов здійснення господарської діяльності та ускладнення економічних зв'язків, вона може займати незначну частку в загальному обсязі діяльності. Завдання перерозподілу ресурсів для національної системи обліку є некоректним. Це пов'язано з тим, що для сформованого та працюючого ринку цінних паперів (який в Україні відсутній) першочерговою є інформація, що генерується системою бухгалтерського обліку, відносно фінансового результату діяльності та вартості підприємства, які покладаються в основу визначення курсу цінних паперів, що котируються на біржі. Натомість особливість інформаційних запитів до національної системи бухгалтерського обліку полягає в тому, що для отримання додаткових фінансових ресурсів шляхом кредитування, необхідним є надання інформації про платоспроможність суб'єкта господарювання та наявність ресурсів, які можуть бути використані у вигляді забезпечення виконання зобов'язань.

РОЗДІЛ 2

ЕКОНОМІЧНІ РЕСУРСИ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИХ КАТЕГОРІЙ

2.1. Поняття “економічні ресурси”:
онтологічний підхід

2.2. Актуальні проблеми розвитку
бухгалтерського обліку ресурсів в умовах
трансформації інституту права власності

2.1. Поняття “економічні ресурси”: онтологічний підхід

Поняття “ресурси” введено в науковий оборот вже на зорі економічної теорії. Класична ресурсна тріада минулого “праця, земля і капітал” сьогодні трансформувалася у складну комбінацію матеріальних та нематеріальних ресурсів фірми

В.С. Катькало¹

Ресурси відіграють важливу роль як при здійсненні діяльності суб’єктом господарювання, так і в повсякденному житті кожної людини. Основна економічна проблема, яка постає перед суспільством, полягає в обмеженості ресурсів та необмеженості й зростанні потреб. Особливо гостро ця проблема постає перед суб’єктами господарювання, які здійснюють виробництво продукції, надають послуги, виконують роботи з метою задоволення суспільних потреб. Функціонування та розвиток економічних систем передбачає наявність, залучення та використання ресурсів для забезпечення результативної господарської діяльності². Однак, ефективне управління економічними ресурсами в умовах їх обмеженості можливе лише за наявності достовірної та повної інформації про них, джерелом якої є система бухгалтерського обліку. Вона надає інформацію її користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень, що сприяють ефективності та раціональності використання ресурсів. В свою чергу, сьогодні спостерігається неузгодженість між теорією і практикою бухгалтерського обліку порівняно з економічною теорією, зокрема щодо розробки методики бухгалтерського обліку відносно окремих видів економічних ресурсів, інформація про які в системі обліку не формується. Крім того, для відображення ресурсів в бухгалтерському обліку важливим є розуміння поняття “ресурси”, адже сьогодні науковці паралельно використовуються поняття “ресурси” та “економічні ресурси”.

Термін “ресурс” походить від франц. *ressource* – цінність, запас, джерело

¹ Катькало В.С. Ресурсная концепция стратегического управления: генезис основных идей и понятий / В.С. Катькало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2002. – Сер. 8. – Вып. 4 (№ 32). – С. 20-42. – С. 22

² Ігнатова О.А. Роль фінансових ресурсів у складі економічних ресурсів підприємств та їх централізація у фінансовій системі України / О.А. Ігнатова // Вісник Донецького університету економіки і права. – 2009. – № 2. – С. 36-43. – С. 36

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

засобів. Проте, сьогодні не існує єдиного визначеного трактування даної категорії. Неузгодженість у розумінні зазначеного поняття простежується у різних видах літературних джерел.

Для з'ясування сутності поняття “ресурси” в ході дослідження проаналізовано довідкову, навчальну та наукову літературу (табл. Ц.1, Додаток Ц). Результати дослідження сутності поняття “ресурси” в довідковій літературі зведено в таблиці Ц.1 Додаток Ц, аналіз яких дає підстави стверджувати, що більшість авторів (А.Н. Азріліян³, А.Б. Борисов⁴, Г.Л. Вознюк, А.Г. Загородній⁵, В.Г. Золотогоров⁶, В. Коноплицький, Г.І. Філіна⁷, С.О. Микитюк, С.І. Ожегов, Н.Ю. Шведова⁸, Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовський, Е.Б. Стародубцева⁹, І.І. Санжаревський¹⁰, О. Сліпушко¹¹, Н.Ю. Шведова¹²) поняття ресурси трактують як запаси, можливості, цінності, засоби (матеріальні та грошові засоби), джерела будь-чого (засобів, доходів). Проте, деякі автори дотримуються й інших думок щодо визначення сутності поняття “ресурси”. Так, досліджуване поняття Ф.Ф. Бутинець¹³, В.П. Пантелєєв та О.С. Сніжко¹⁴ визначають як сукупність засобів праці та предметів праці, тобто автори прив'язують дане поняття до процесу виробництва. Також існують твердження, що ресурси – це економічні ресурси (В.П. Пантелєєв, О.С. Сніжко¹⁵); економічні ресурси в матеріально-

3 Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – [4-е изд., доп. и перераб.] – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с. – С. 852.

4 Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с. – С. 637

5 Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с. – С. 782.

6 Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Польша, 1997 – 571 с. – С. 377

7 Коноплицький В. Це – бізнес: тлумачний словник економічних термінів / В. Коноплицький, Г. Філіна. – К.: МСП “Альтерпрес”, 1996. – 448 с. – С. 270.

8 Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 5700 слов / С.И. Ожегов; под. ред. Чл.-корр. АН СССР Н.Ю.Шведовой – [28-е изд. сте-реотип.] – М.: Рус. яз., 1988. – 750 с.

9 Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – [5-е изд., перераб. и доп.] – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495 с. – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>.

10 Политическая наука: Словарь-справочник [Электронный ресурс] / сост. профпол наук Санжаревский И.И., 2010. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/politology/2439/Ресурсы>.

11 Сліпушко О. Політичний і фінансово-економічний словник / О. Сліпушко // Серія “Сучасні словники України”. – Київ: Видавництво “Криниця”, 1999. – 389 с.

12 Шведова Н.Ю. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Н.Ю. Шведова; под ред. чл.-корр. АН СССР. – [20-е изд., стереотип]. – М.: Рус. яз., 1989. – 750 с. – С. 553.

13 Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник [Текст] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с. – С. 159.

14 Костирко Р.О. Концептуальні основи внутрішнього контролю в системі корпоративного управління / Р.О. Костирко // Економіка і організація управління. – 2008. – Випуск № 4. – С. 28-37.

15 Костирко Р.О. Концептуальні основи внутрішнього контролю в системі корпоративного управління / Р.О. Костирко // Економіка і організація управління. – 2008. – Випуск № 4. – С. 28-37.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

речовій формі (Ф.Ф. Бутинець¹⁶); сукупність цінностей: природних, трудових, матеріальних, сировинних, фінансових (С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір¹⁷); багатство (В.Г. Золотогоров¹⁸); доходи (В.Г. Золотогоров¹⁹, І. Бернар, Ж.-К. Коллі²⁰) тощо.

Виходячи з дослівного перекладу даного поняття з французької мови, В.А. Коноплінська та Г.І. Філіна під ресурсами розуміють всі засоби, запаси, можливості, джерела чого-небудь, включаючи природні, інтелектуальні й технологічні, які можуть бути застосовані в господарській діяльності²¹. Майже аналогічне визначення поняття “ресурси” наводять А.Г. Загородній²² та Г.Л. Вознюк²³: “ресурси – кошти, запаси, можливості, джерела чого-небудь (наприклад, фінансові, економічні, матеріальні, природні, сировинні, трудові (людські) тощо)”²⁴, однак автори розширюють види ресурсів, називаючи, крім природних, інтелектуальних та технологічних, ще й фінансові, економічні, матеріальні, сировинні та трудові (людські). Подібним у даних підходах є відсутність вказівки авторів на роль ресурсів у процесі виробництва (відтворення), а також припущення існування й інших видів ресурсів, крім названих у визначенні. Гончаров С.М. та Кушнір Н.Б., даючи визначення поняттю “ресурси”, обмежуються зазначенням їх видів – природні, сировинні, матеріальні, трудові, фінансові цінності – та напрямів використання – можуть бути використані за потреби на створення продукції, надання послуг, одержання додаткової вартості²⁵. При цьому, судячи з наведеного визначення, перелік видів ресурсів

16 Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник [Текст] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с. – С. 159.

17 Гончаров С.М. Тлумачний словник економіста / С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір. – К.: Центр навч. літ., 2009. – 264 с.

18 Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Полымя, 1997 – 571 с. – С. 377

19 Там само.

20 Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / И. Бернар, Ж.-К. Колли. – [В 2-х тт. – Т. II: пер. с фр]. – М.: Междунар. отношения, 1997. – 760 с.

21 Коноплінська В.А. Економічний словник. Тлумачно-термінологічний / В.А. Коноплінська, Г.І. Філіна. – К.: КНТ, 2007. – 580 с. – С. 384.

22 Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с. – С. 782.

23 Там само.

24 Там само.

25 Гончаров С.М. Тлумачний словник економіста / С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір; за ред. проф. С.М. Гончарова. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 264 с. – С. 226.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

автори вважають вичерпним.

Вчені Я.С. Ларіна, С.В. Мочерний, О.А. Устенко та С.І. Юрій наводять більш загальне визначення, не конкретизуючи види ресурсів: “ресурси – основні елементи виробничого потенціалу, які перебувають у розпорядженні системи та використовуються для досягнення конкретних цілей економічного розвитку”²⁶. Ще одним підходом до визначення поняття “ресурс” є їх ототожнення із засобами та предметами праці²⁷. Однак, в сучасних економічних умовах, зокрема в умовах розвитку ресурсного підходу та підходу, заснованого на знаннях, у стратегічному управлінні та в застосуванні таких підходів для оцінки економічного потенціалу, де окремими видами ресурсів прийнято виділяти інформацію, знання, людський капітал, інтелектуальний капітал, ототожнення поняття “ресурси” в цілому, і в бухгалтерському обліку зокрема, з засобами і предметами праці значно його звужує. Крім такого, результатом такого трактування є нерозробленість методології та методики бухгалтерського обліку таких видів ресурсів, як інформація, знання, людський капітал, інтелектуальний капітал і, як наслідок, наявність недостовірної та неповної інформації для стратегічного управління.

Результати дослідження сутності поняття “ресурси” в навчальній літературі (підручники з політичної економії, економічної теорії, макро-, мікроекономіки та інші) зведено в таблиці Ц.1 Додатку Ц.

В навчальній літературі автори (Б.В. Брикін, Т.Б. Брикіна, Н.Д. Еріашвілі, С.В. Захаров²⁸, Н.М. Зубко²⁹, В.М. Ковальчук³⁰, І.В. Ліпсіц³¹, Н.М. Чепурін, Е.А. Кичельова³²) поняття “ресурси” пов’язують з процесом виробництва та називають їх факторами виробництва. Тобто, під ресурсами розуміють усі необхідні засоби та предмети праці (засоби виробництва), які використовуються при здійсненні виробничого процесу. М.І. Беляев,

26 Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: В 2 т. Т.2 / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2006. – 568 с. – С. 238.

27 Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с. – С. 159.

28 Микроэкономика в таблицах и графиках: учебник для вузов / Б.В. Прыкин, Т.Б. Прыкина, Н.Д. Эриашвили, С.В. Захаров; под ред. проф. Б.В. Прыкина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1999. – 503 с. – С. 47.

29 Зубко Н.М. Экономическая теория / Н.М. Зубко. – Мн.: “НТЦ АПИ”, 1998. – 311 с.

30 Ковальчук В.М. Загальна теорія економіки: навч. посібник / В.М. Ковальчук. – Тернопіль: ТАНГ – “Астон”, 1998. – 368 с.

31 Ліпсіц І.В. Экономика без тайн / И.В. Липсиц. – М.: “Дело ЛТД”, 1993. – 352 с.

32 Курс экономической теории: учебник. – [4-е дополненное и переработанное издание.]. – Киров: “АСА”, 2001. – 752 с.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

І.Г. Бережной, В.Н. Маргелов, Г.А. Петров, В.І. Семенов³³ визначають ресурси як сукупність матеріальних, технічних, енергетичних і фінансових засобів та робочу силу. Зуб А.³⁴ трактує ресурси як сукупність матеріальних та нематеріальних засобів. Особливої уваги заслуговує підхід до трактування поняття “ресурси” І.І. Бочкарьової та В.А. Бикова³⁵, які визначають ресурси як частину активів.

Таким чином, серед авторів навчальної літератури також не існує однозначності у визначенні даного поняття. Так, С.М. Панчишин, А.Г. Савченко, І.І. Вінніченко, В.Д. Базилевич вказують на те, що до економічних ресурсів належать всі ресурси (називають їх елементами), що використовуються у процесі виробництва. Таким чином, можна сказати, що автори особливість віднесення ресурсів до групи економічних прив’язують лише з можливістю використання їх у виробництві та не надають їм інших відмінних ознак. Круш П.В., Тульчинська С.О. більш точно вказують на характер походження таких ресурсів, визначаючи їх як робочу силу, капітал і природні ресурси. Проте, на нашу думку, найбільш вдало категорія “економічні ресурси” охарактеризована А.Ф. Косіком, Г.Е Гронтковською і М.М. Рудим, оскільки автори точно вказали на те, що основною ознакою економічних ресурсів є їх обмеженість, що вони купуються і продаються, а вже потім використовуються для виробництва економічних благ (товарів, робіт, послуг). Також слід звернути увагу на те, що поряд з економічними ресурсами використовується й інша категорія – “фактори виробництва”, що деякими авторами визначаються як тотожні поняття.

Проаналізувавши підходи авторів до трактування сутності ресурсів в різних літературних джерелах, слід вказати на те, що значна їх кількість під ресурсами розуміють джерела засобів, цінностей, доходів, будь-чого. В бухгалтерському обліку джерела утворення засобів та цінностей називають капіталом. Саме тому вважаємо за необхідне визначити взаємозв’язок таких категорій, як “ресурси” та “капітал”.

33 Бережной И.Г. Организация производства и обслуживания на предприятиях общественного питания: учебник для технол. фак. торг. вузов / И.Г. Бережной, В.Н. Маргелов, Г.А. Петров, В.И. Семенов, М.И. Беляев – [2-е изд. перераб. и доп]. – М.: Экономика, 1980. – 296 с. – С. 22.

34 Зуб А. Стратегический менеджмент: глоссарий по книге [Электронный ресурс] / А. Зуб, 2002. – Режим доступа: <http://www.vocable.ru/dictionary/641/word/%D0%E5%F1%F3%F0%F1%FB>.

35 Бочкарева И.И. Бухгалтерский учет: учебник / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

Проведене дослідження поняття “капітал” дозволяє стверджувати, що капітал – категорія неоднозначна. В економічній теорії капітал можна трактувати як грошові кошти, багатство, цінності, ресурси в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах тощо. За базове визначення поняття “капітал” пропонуємо обрати наступне: *капітал* – це сукупність грошових, матеріальних та нематеріальних засобів суб’єкта господарювання, які мобілізовані з різних джерел і беруть участь у здійсненні господарської діяльності з метою отримання економічних вигод. Виходячи з даного визначення, капітал також можна назвати ресурсом, проте в бухгалтерському обліку під капіталом розуміють джерела утворення засобів та цінностей підприємства.

Враховуючи позиції С.О. Микитюк, який ключовим словом у своїх підходах до трактування сутності ресурсів вважає *використання*, слід відмітити, що активи підприємства можуть бути використані при здійсненні діяльності, якщо ж говорити про капітал – то це лише джерела утворення активів, тобто джерело, яке фактично використати неможливо (наприклад, кредит банку використати неможливо, але можливо використати лише грошові кошти (ін. майно), одержані в кредит, які відображаються в активі балансу підприємства).

Таким чином, визначаючи поняття “ресурси”, доцільно говорити про цінності, запаси, можливості, джерела будь-чого, які можуть бути використані для досягнення конкретних цілей розвитку.

Необхідно чітко розмежовувати поняття “ресурси” та “економічні ресурси”, які не є синонімами. Так, ресурси – це сукупність всіх благ, що використовуються людиною, для досягнення конкретних цілей. Однак, блага можуть мати різну цінність (вартість) або не мати її, що здебільшого пов’язано з їх обмеженістю. Отже, ресурси можна умовно поділити на дві групи: вільні та економічні ресурси.

Вільні ресурси – це ресурси, що знаходяться у вільному доступі та користуються людиною, практично не мають обмеженості у їх осязі або натуральному вираженні. Прикладом таких ресурсів можуть бути атмосферне повітря, сонячна енергія та ін. На відміну від вільних ресурсів, економічні можна охарактеризувати їх відносною обмеженістю та наявністю певної ринкової вартості, відмінної від нуля (рис. 2.1).

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

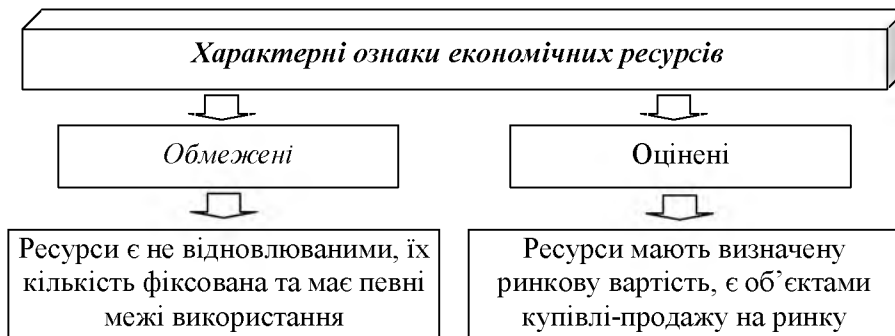
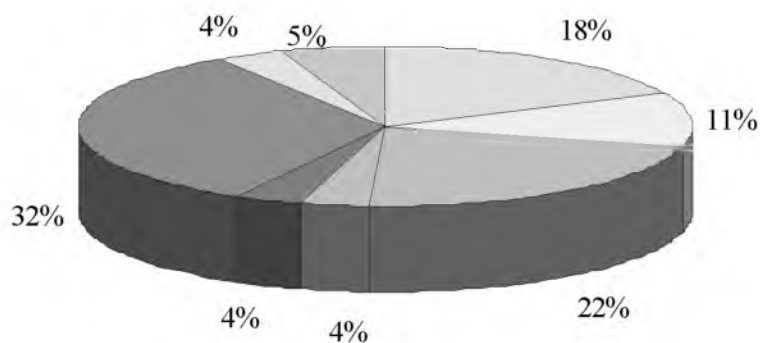


Рис. 2.1. Ознаки економічних ресурсів

Рідкісність економічних ресурсів слід розуміти так, що їх кількість фіксована та має певні межі. Безумовно, рівень рідкісності різних видів ресурсів неоднаковий. Деякі з них мають досить обмежений обсяг (наприклад, благородні метали). Запаси інших значні, але вони у природі не відновлюються, і людство знає, що настане такий час, коли запаси будуть повністю вичерпані. Тому, слово “обмеженість” краще сприймається як “рідкісність”. Крім того, саме ці ресурси є об’єктами продажу на ринку ресурсів, де суб’єкти господарювання виступають у ролі їх покупців. Поділ ресурсів на вільні та економічні не має постійного характеру. Як показує практика, деякі вільні ресурси (наприклад, питна вода, чисте повітря) можуть стати рідкісними (обмеженими) і перетворитися на економічні.

Для розуміння сутності поняття “економічні ресурси” проаналізовано підходи до його визначення (табл. Ц.2 Додатку Ц) на підставі аналізу різних джерел. Погляди авторів щодо визначення поняття “економічні ресурси” можна згрупувати наступним чином (рис. 2.2).

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій



- Джерела і засоби забезпечення виробництва
- Сукупність ресурсів, які використовуються у виробництві
- Сукупність ресурсів (факторів, елементів, засобів), які використовуються для виробництва
- Обмежені ресурси, мають цінність, купуються і продаються
- Робоча сила, капітал, природні ресурси
- Сукупність ресурсів (природних, людських та вироблених людиною), що використовуються для виробництва
- Фактори виробництва, що використовуються для виробництва
- Сукупність потреб певного суб'єкта господарювання

Рис. 2.2. Визначення сутності поняття “економічні ресурси” у літературних джерелах

Визначаючи поняття “економічні ресурси”, А.Г. Загородній³⁶ та Г.Л. Вознюк наголошують, що це сукупність ресурсів, які використовуються для виробництва товарів. Вчені відносять до економічних ресурсів землю, працю, капітал, підприємницькі здібності, технологію, інформацію тощо. Гончаров С.М. та Кушнір Н.Б.³⁷ під економічними ресурсами розуміють джерела і засоби забезпечення виробництва. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А. та Юрій С.І.³⁸ розширюють попередні визначення напрямками використання економічних ресурсів: використовуються в господарській діяльності для виробництва, обміну, розподілу та споживання матеріальних і нематеріальних благ, задоволення потреб населення, не зазначаючи при цьому видів економічних ресурсів.

³⁶ Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с. – С. 783.

³⁷ Гончаров С.М. Тлумачний словник економіста / С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір; за ред. проф. С.М. Гончарова. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 264 с. – С. 226.

³⁸ Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: В 2 т. Т.2 / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2006. – 568 с. – С. 206-207.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

Розглянувши підходи до трактування сутності терміну “економічні ресурси” в довідковій літературі, встановлено, що економічні ресурси – це сукупність ресурсів, які використовуються при здійсненні виробничої діяльності підприємства.

Дослідження сутності терміну “економічні ресурси” в навчальній літературі дало змогу визначити, що здебільшого автори визначають економічні ресурси як ресурси, які використовуються для здійснення виробничого процесу. Проте слід вказати на те, що А.Ф. Косік та Г.Е. Гронтковська виділяють таку особливу ознаку економічних ресурсів, як обмеженість. Тобто, економічні ресурси мають цінність та визначену вартість, за якою вони можуть бути придбані та продані в процесі здійснення господарської діяльності. Якщо економічні ресурси – це обмежені ресурси, то необхідно розглянути, що розуміється під необмеженими (вільними) ресурсами.

На думку проф. Г.Г. Кірейцева³⁹, економічна категорія “ресурси” на рівні суб’єкта господарювання має ряд особливостей:

- потреба в ресурсах пов’язана з процесом виробництва та створення споживчої вартості;

- структура ресурсів динамічна й залежить від підприємства, стадії його функціонування, галузі та сфери економіки;

- використання будь-якого виду ресурсів передбачає їх вартісне відтворення (ресурси із матеріально-уречевленої форми переходять у вартісну або фінансову).

Визначення поняття “економічні ресурси” знаходимо також в літературних джерелах з макро- та мікроекономіки, розуміння якого неоднозначне. Так, В.Д. Базилевич, К.С. Базилевич, Л.О. Баластрик⁴⁰, І.І. Вінніченко, О.В. Гончаренко, Н.В. Дацій, С.О. Корецька⁴¹, С.М. Панчишин⁴², А.Г. Савченко⁴³, вказують на те, що до економічних ресурсів належать всі ресурси (або елементи), що використовуються у процесі виробництва товарів і послуг. Таким чином, автори, віднесені до виділеної групи, умовою визнання ресурсів економічними вважають можливість їх використання у виробництві товарів та послуг та не наводять інших відмінних ознак. Натомість П.В. Круш,

39 Кірейцев Г.Г. Фінанси підприємств: навчальний посібник / Г.Г. Кірейцев. – Ж.: Вид-во ЖІТІ, 2002. – 269 с. – С. 63.

40 Базилевич В.Д. Макроекономіка: підручник / В.Д. Базилевич, К.С. Базилевич, Л.О. Баластрик; за ред. Базилевича. – К.: Знання, 2008. – 743 с. – С. 716.

41 Вінніченко І.І. Макроекономіка: навчальний посібник / І.І. Вінніченко, О.В. Гончаренко, Н.В. Дацій, С.О. Корецька. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 176 с. – С. 5.

42 Панчишин С.М. Макроекономіка: навчальний посібник / С.М. Панчишин. – К.: “Либідь”, 2001. – 548 с.

43 Савченко А.Г. Макроекономіка: підручник / А.Г. Савченко. – К.: КНЕУ, 2007. – 448 с. – С. 12.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

С.О. Тульчинська⁴⁴ економічні ресурси визначають як робочу силу, капітал і природні ресурси. Косік А.Ф., Гронтковська Г.Е.⁴⁵ наголошують, що ознаками, наявність яких дозволяє визнавати ресурси економічними, є їх обмеженість, здатність купуватися і продаватися, а також використовуватися для виробництва економічних благ (товарів, робіт, послуг). Також серед авторів присутні позиції щодо ототожнення понять “економічні ресурси” та “фактори виробництва” (І.І. Вінніченко, Н.В. Дацій, С.О. Корецька⁴⁶, С.М. Панчишин⁴⁷, М.М. Рудий⁴⁸).

Досліджуючи різні підходи до трактування сутності поняття “економічні ресурси”, виявлено їх ототожнення з поняттям “фактори виробництва”. Такі автори, як І.І. Вінніченко, Н.В. Дацій, С.О. Корецька⁴⁹, І.Ф. Комарницький⁵⁰, М.І. Крупна, П.І. Островерх та С.К. Реверчук⁵¹, С.М. Панчишин⁵² вважають, що категорії “економічні ресурси” та “фактори виробництва” є тотожними. Інша група дослідників дотримується думки, що відмінність між поняттями “фактори” та “економічні ресурси” все ж існує (О.К. Гаршина⁵³, А.А. Григорук, М.С. Палюх, Л.М. Литвин, Т.Д. Літвінова⁵⁴, О.С. Степура, О.С. Єремєєва, Т.Ю. Паномарьова, М.О. Степура⁵⁵). Отже, потребує уточнення взаємозв'язок між вказаними поняттями.

Підходи авторів до трактування сутності поняття “фактори виробництва” (табл. Ц.3 Додатку Ц) можна згрупувати наступним чином (рис. 2.3).

44 Круш П.В. Макроекономіка: навчальний посібник / П.В. Круш, С.О. Тульчинська. – К.: Центр навч. літератури, 2005. – 400 с. – С. 30.

45 Косік А.Ф. Мікроекономіка: навчальний посібник / А.Ф. Косік, Г.Е. Гронтковська. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 416 с. – С. 14-15

46 Вінніченко І.І. Макроекономіка: навчальний посібник / І.І. Вінніченко, О.В. Гончаренко, Н.В. Дацій, С.О. Корецька. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 176 с. – С. 10.

47 Панчишин С.М. Макроекономіка: навчальний посібник / С.М. Панчишин. – К.: “Либідь”, 2001. – 548 с.

48 Рудий М.М. Мікроекономіка: навчальний посібник / М.М. Рудий. – [2-е вид.]. – К.: Каравела; Піча О.В., 2010. – 360 с. – С. 124.

49 Вінніченко І.І. Мікроекономіка: навчальний посібник / І.І. Вінніченко, Н.В. Дацій, С.О. Корецька. – К.: Центр навч. літер., 2005. – 272 с.

50 Комарницький І.Ф. Економічна теорія: підручник [Електронний ресурс] / І.Ф. Комарницький. – Чернівці, 2006. – 334 с. Режим доступу: http://buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,99999999/catid,58/id,45.

51 Крупна М.І. Основи економічної теорії: підручник / М.І. Крупна, П.І. Островерх, С.К. Реверчук. – К.: Атіна, 2001. – 344 с.

52 Панчишин С.М. Макроекономіка: навчальний посібник / С.М. Панчишин. – К.: Либідь, 2001. – 616 с.

53 Гаршина О.К. Політична економія: навчальний посібник / О.К. Гаршина. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,36/catid,76/id,601.

54 Григорук А.А. Основи економічної теорії / А.А. Григорук, М.С. Палюх, Л.М. Литвин, Т.Д. Літвінова. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://studentam.net.ua/content/view/4455/132/>

55 Степура О.С. Політична економія: навчальний посібник / О.С. Степура, О.С. Єремєєва, Т.Ю. Паномарьова, М.О. Степура. – К.: Кондор, 2008. – 408 с.

Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності

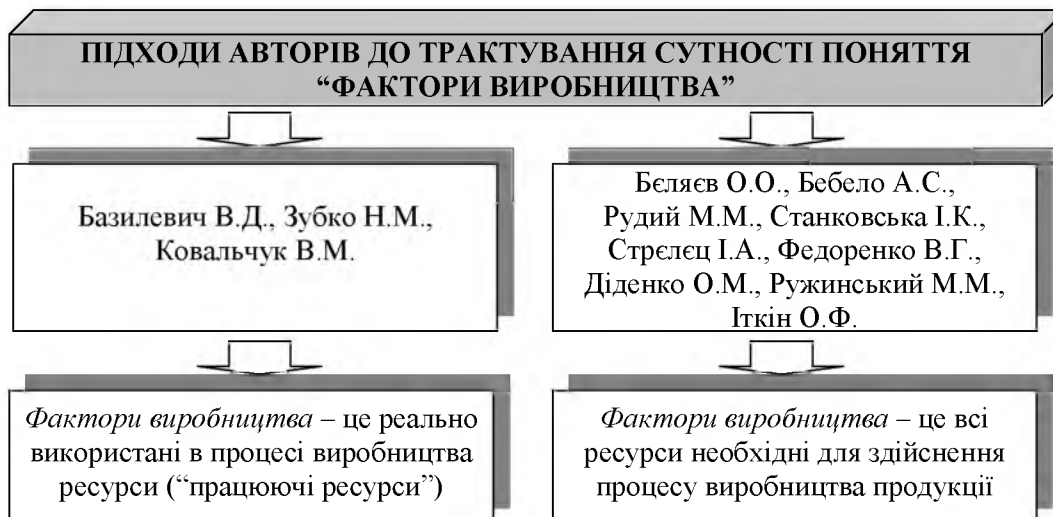


Рис. 2.3. Підходи авторів до визначення сутності поняття "фактори виробництва"

Виходячи з даних рис. 2.3, можна зробити висновок, що більшість авторів під факторами виробництва розуміють усі необхідні ресурси для здійснення виробничого процесу. Проте В.Д. Базилевич, Н.М. Зубко та В.М. Ковальчук фактори виробництва визначають як реально залучені у процес виробництва ресурси. Фактор – це той, що робить, рушійна сила, причина⁵⁶. Тому вважається, що *фактори виробництва* – це саме ті ресурси, які залучені в процес виробництва продукції. Виходячи з цього, ототожнювати економічні ресурси та фактори виробництва є недоцільним, адже економічні ресурси можуть бути фактором виробництва лише в тому випадку, якщо вони залучені до процесу виробництва (рис. 2.4).

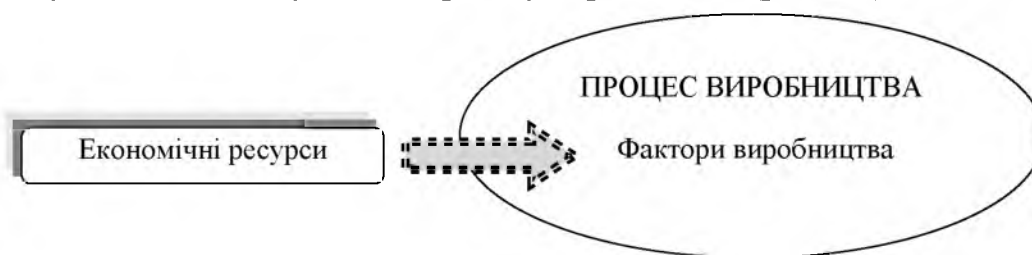


Рис. 2.4. Взаємозв'язок економічних ресурсів та факторів виробництва

Отже, ресурс – це потенційний фактор, але тільки той ресурс, що залучається у виробництво, стає фактором виробництва. На відміну від ресурсів фактори стають такими лише в рамках взаємодії. Тому виробництво завжди є взаємодіючою єдністю його факторів. Так, придбаваючи ресурси на ринку,

⁵⁶ Словник іншомовних слів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rozum.org.ua/index.php?a=term&d=18&t=34542>

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

підприємство має на меті використання їх у своїй господарській діяльності, тобто для виробництва товарів (робіт, послуг) або для забезпечення інших потреб, необхідних для його функціонування. Такі ресурси є економічними, оскільки мають ринкову вартість та при зарахуванні на баланс підприємства стають його активами. У випадку безпосереднього використання (списання) цих ресурсів на виробництво, вони перетворюються на фактори виробництва, тобто в процесі взаємодії з іншими факторами створюють економічне благо, що є кінцевою метою виробничого процесу. Ресурси, що поки невикористані, вважаються економічними, тобто потенційними факторами. Якщо ресурси підприємства використовуються не для виробництва, а в ході здійснення іншої діяльності або включаються до складу адміністративних витрат, витрат на збут та ін., що не пов'язані зі створенням певного блага, вони також не перетворюються на фактори.

Наступним етапом дослідження є визначення множини видів економічних ресурсів. Варто відмітити, що як в довідниковій, так і в навчальній та науковій літературі не спостерігається єдності авторів щодо видів економічних ресурсів. Така ситуація ускладнює міждисциплінарні зв'язки та викладання відповідних тем різних дисциплін.

Так, наприклад, досліджуючи види економічних ресурсів, що виділяються в довідниковій літературі (табл. Ц.4. Додаток Ц), можна стверджувати, що відсутній усталений підхід до складових економічних ресурсів.

За даними табл. Ц.5 Додатку Ц встановлено, що існує значна кількість різноманітних видів ресурсів. Проте слід відмітити, що найбільше авторів виділили наступні види ресурсів: трудові (18); матеріальні (17); фінансові (15); нематеріальні (11); природні (9); інвестиційні (8); інформаційні (8) та ін. ресурси.

Дещо інша тенденція щодо виокремлення видів економічних ресурсів спостерігається в навчальній та науковій літературі (табл. Ц.5, Додаток Ц.). Виявлено, що більшість авторів дослідженої навчальної літератури поділяють економічні ресурси на матеріальні, тобто земля і капітал, а також людські – праця і підприємницькі здібності. Це зумовлено тим, що вказані чотири елементи є базовими виробничими факторами, що виділяються в економічній теорії. Проте в даному питанні не існує однозначності. Так, автори

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

В. Базилевич, К. Базилевич, Л. Баластрик⁵⁷, І.Ф. Комарницький⁵⁸ до базових ресурсів також додають техніку, як один з видів економічних ресурсів, що є сукупністю систем засобів управління, зберігання, переробки сировини та матеріалів, енергії та інформації, що створюється з метою виробництва певної продукції. Все частіше в економічній літературі можна зустріти виділення інформації як важливої складової економічних ресурсів (В. Базилевич, К. Базилевич, Л. Баластрик⁵⁹, О.К. Гаршина⁶⁰, А.О. Ходжаян⁶¹, С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна⁶², А.С. Гальчинський, П.С. Єщенко⁶³).

Інші група авторів, виокремлюючи відтворювані та не відтворювані економічні ресурси, за основу такого поділу обрали можливість їх відтворення (О.С. Степура, О.С. Єремеева, Т.Ю. Паномарьова, М.О. Степура⁶⁴, С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна⁶⁵, В.О. Рибалкін, В.Г. Боуров⁶⁶). Крім зазначених базових чотирьох видів ресурсів, І.І. Вінніченко, О.В. Гончаренко, Н.В. Дацій, С.О. Корецька⁶⁷, С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна⁶⁸ до економічних ресурсів включають інвестиційні, тобто усі види грошових та інших активів, що можуть бути використані для здійснення інвестиційної діяльності, а А.А. Григоруку, М.С. Палюх, Л.М. Литвин, Т.Д. Літвінова⁶⁹ –

57 Базилевич В. Макроекономіка: підручник / В. Базилевич, К. Базилевич, Л. Баластрик; за ред. Базилевича. – К.: Знання, 2008. – 743 с. – С. 716.

58 Комарницький І.Ф. Економічна теорія: підручник / І.Ф. Комарницький. – Чернівці, 2006. – 334 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,99999999/catid,58/id,45.

59 Базилевич В. Макроекономіка: підручник / В. Базилевич, К. Базилевич, Л. Баластрик; за ред. Базилевича. – К.: Знання, 2008. – 743 с. – С. 716.

60 Гаршина О.К. Політична економія: навчальний посібник / О.К. Гаршина. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,36/catid,76/id,601.

61 Ходжаян А.О. Політична економія: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / А.О. Ходжаян. – К.: Кондор, 2009. – 304 с. – С. 52.

62 Мочерний С.В. Політекономія: підручник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна. – К.: Знання, 2006. – 390 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/41/2716.html>

63 Гальчинський А.С. Економічна теорія: підручник / А.С. Гальчинський, П.С. Єщенко. – К.: Вища школа, 2007. – 503 с.

64 Степура О.С. Політична економія: навчальний посібник / О.С. Степура, О.С. Єремеева, Т.Ю. Паномарьова, М.О. Степура. – К.: Кондор, 2008. – 408 с. – С. 22-23.

65 Мочерний С.В. Політекономія: підручник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна. – К.: Знання, 2006. – 390 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/41/2716.html>.

66 Рибалкін В.О. Політична економія: навчальний посібник / В.Г. Боров, В.О. Рибалкін. – К.: Академія, 2004. – 672 с. – С. 55.

67 Вінніченко І.І. Макроекономіка: навчальний посібник / І.І. Вінніченко, О.В. Гончаренко, Н.В. Дацій, С.О. Корецька. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 176 с. – С. 5.

68 Мочерний С.В. Політекономія: підручник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна. – К.: Знання, 2006. – 390 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/41/2716.html>

69 Григоруку А.А. Основи економічної теорії / А.А. Григоруку, М.С. Палюх, Л.М. Литвин, Т.Д. Літвінова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://studentam.net.ua/content/view/4455/132>.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

фінансові ресурси, як грошові кошти, призначені для організації виробництва. Дві укрупнені групи економічних ресурсів (засоби та предмети праці) виділяють автори, які ототожнюють економічні ресурси з факторами виробництва (А.О. Ходжаян⁷⁰, Ю.В. Ніколенко⁷¹, В.О. Рибалкін, В.Г. Боуров⁷²). Залежно від джерел залучення В.О. Рибалкін, В.Г. Боуров⁷³ пропонують поділяти економічні ресурси на екзогенні та ендогенні, а за часом і характером функціонування виробничих ресурсів – на забезпечуючі (засоби праці, трудові ресурси) і втілені (предмети праці). Також авторами пропонується виділяти природні, матеріальні, трудові, сировинні, особисті економічні ресурси, науку і екологічний фактор як економічний ресурс.

Таким чином, авторами окреслено певний набір економічних ресурсів, серед яких виділяються базові (матеріальні – капітал та земля – та людські – праця і підприємницькі здібності) та ін.

Вказані чотири види економічних ресурсів згідно з економічною наукою вважаються базовими факторами виробництва. Дискусії з приводу їх виділення та надання більшої пріоритетності тому або іншому виду в процесі створення нової вартості розпочалися з давніх часів та тривають досі. Ще Арістотель, а вслід за ним і середньовічні мислителі, вважали працю одним з основних економічних ресурсів. Подібного підходу дотримувалися і представники меркантилізму. Фізіократи особливого значення надавали землі як економічному ресурсу, що пов'язано з тим, що вони обмежували виробництво лише землеробством, вважаючи землеробів “продуктивним класом”, а промисловість – непродуктивною галуззю (тому всі зайняті в цій сфері були “безплідним класом”).

Класики, зокрема А. Сміт, розглядали такі економічні ресурси, як земля, праця і капітал. Проте найбільш чітко теорію про три фактори виробництва сформував французький економіст Ж.Б. Сей. Англійський економіст А. Маршал запропонував додати четвертий фактор – підприємницькі здібності, характеризуючи його як особливу діяльність з організації виробництва, яка приносить дохід особі, що керує виробництвом. Маркс К. основну увагу відводив праці як єдиному

70 Ходжаян А.О. Політична економія: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / А.О. Ходжаян. – К.: Кондор, 2009. – 304 с. – С. 52.

71 Ніколенко Ю.В. Політекономія: підручник / Ю.В. Ніколенко. – К.: ЦУЛ, 2003. – 412 с. – С. 71.

72 Рибалкін В.О. Політична економія: навчальний посібник / В.Г. Боуров, В.О. Рибалкін. – К.: Академія, 2004. – 672 с. – С. 55.

73 Там само.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

фактору, здатному створювати вартість. Проте існували й інші думки щодо основних видів економічних ресурсів. Наприклад, представник австрійської школи Е. Бем-Баверк виділяв два основних ресурси: природу та працю, а капітал вважав проміжним продуктом, створеним їх взаємодією.

Сучасні вчені звертають увагу на появу нового виду економічних ресурсів – інформації або знання, включаючи їх до загальної класифікації видів економічних ресурсів. Як стверджує М.П. Тищенко⁷⁴: “Інформація як фактор виробництва в розвинутих країнах використовується як засіб виробництва, предмет праці, засіб обміну, споживання і виступає головним ресурсом в процесі виробництва суспільного продукту”.

Як бачимо, авторам характерна неоднозначність у підходах щодо видів економічних ресурсів, яку можна пояснити розвитком суспільства, а відповідно, й економічної думки. Чотири факторна класифікація факторів виробництва (праця, капітал, земля, підприємницькі здібності) тривалий час вважалася класичною і завершеною в економічній науці. Однак, на кожному етапі розвитку суспільства під дією науково-технічного прогресу відбуваються зміни у виробництві. Такі зміни, з точки зору надання важливості тому або іншому економічному ресурсу (або фактору виробництва), особливо чітко прослідковуються у періодизації розвитку суспільства у “трьох хвилях” Елвіна Тоффлера або епох за Деніелом Беллом: доіндустріальне суспільство (з найдавніших часів до початку першої промислової революції і становлення системи найманої праці – XVI ст.) або аграрна цивілізація, індустріальне суспільство (період “підкорення” природи в процесі першої і другої промислових революцій і завершення формування системи відчуженої праці, XVII ст. до кінця XX ст.) або індустріальна цивілізація і постіндустріальне суспільство (третя промислова революція, пов’язана із забезпеченням суспільної та екологічної рівноваги, початок ери подолання системи відчуженої праці) або суперіндустріальна цивілізація (остання чверть XX ст.).

В доіндустріальному (аграрному) суспільстві удосконалення виробничих процесів залежало від природних ресурсів та умов виробництва. В такому

74 Тищенко М.П. Фактори виробництва в трансформаційній економіці / М.П. Тищенко // Науковий вісник академії муніципального управління. – 2009. – № 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu/Ekon/2009_6/29.pdf

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

суспільстві, де в основі лежав первинний тип виробничої діяльності (видобуток) та задоволення фізичних потреб, саме сировина стає основним ресурсом. В контексті сировини слід брати до уваги землю як основну продуктивну силу та її наповнення, тобто корисні копалини. Технологія в такому суспільстві є трудомісткою (ручна праця), тому праця як економічний ресурс також мала суттєве значення, до якої висувався лише один критерій – наявність умінь виконувати ту або іншу роботу.

В індустріальному суспільстві енергія стає головним ресурсом. Сили пари та енергії сприяють поширенню технічної революції та прискоренню виробничого процесу. Індустріалізація необхідна для утвердження економічної системи капіталістичного типу, в основі якої лежить нагромадження капіталу. Капітал в індустріальному суспільстві має матеріальну форму: машини, обладнання, які і є виробниками необхідної енергії для швидкого розвитку виробництва. Праця (цілеспрямована діяльність людини) сама по собі як продукуючий ресурс, втратила свою значимість, її місце зайняли машини, проте вона набула дещо інших форм. Праця стає кваліфікованою, тому спеціалізація працівника на виконанні певних технологічних дій є невід’ємним елементом процесу виробництва.

Постіндустріальне суспільство характеризується поширенням індивідуального виробництва. Підприємницькі здібності як фактор виробництва та економічний ресурс набувають більш чіткого вираження у напрямі виявлення ініціативи, креативності, гнучкості, певного ступеня ризику та відповідальності. Проте основним ресурсом є інформація, як основа для реалізації підприємницьких здібностей, тобто прийняття економічних рішень. Під впливом інформації відбуваються зміни і в інших факторах виробництва. Так, з’являється інтелектуальна праця, а капітал є накопиченням знань і досвіду⁷⁵.

Отже, зі зміною “хвиль” суспільного розвитку змінюється роль тих або інших економічних ресурсів. Починаючи з до індустріального суспільства, де основним ресурсом була земля, і закінчуючи сучасністю – поширеність інформації як важливого економічного ресурсу.

У сучасних економічних умовах, зокрема в умовах розвитку

75 Тищенко М.П. Фактори виробництва в трансформаційній економіці / М.П. Тищенко // Науковий вісник академії муніципального управління. – 2009. – №6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu/Ekon/2009_6/29.pdf

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

ресурсного підходу та підходу, заснованого на знаннях, у стратегічному управлінні та в застосуванні таких підходів для оцінки економічного потенціалу, де окремими видами ресурсів прийнято виділяти інформацію, знання, людський капітал, інтелектуальний капітал, ототожнення поняття “ресурси” в цілому, і в бухгалтерському обліку зокрема, із засобами і предметами праці значно його звужує. Крім такого, результатом такого трактування є нерозробленість методології та методики бухгалтерського обліку таких видів ресурсів, як інформація, знання, людський капітал, інтелектуальний капітал (що є перспективним напрямом досліджень) і, як наслідок, наявність недостовірної та неповної економічної інформації для управління підприємством.

Розвиток економічного вчення призвів до формування теорії стратегічного управління, і зокрема ресурсної концепції як її окремого напрямку. Як вказує В.С. Катькало⁷⁶: “Інтелектуальне коріння ресурсної концепції виявляється в класичних роботах з економічної теорії прибутку і конкуренції (Д. Рікардо, Й. Шумпетер, Е. Пенроуз), управління підприємствами (Ф. Селзник) і стратегії фірм (А. Чандлер, К. Ендрюс). Велике значення для визрівання ресурсної концепції мав розвиток неортодоксальних економічних теорій фірми (теорії прав власності, теорії агентських відносин, теорії трансакційних витрат і еволюційної теорії економічних змін), що в сукупності називаються економічною теорією підприємства”.

Специфічними є види ресурсів та підходи до їх класифікації, що виділяються представниками ресурсної теорії. Зокрема, Р.М. Грант⁷⁷ вважає необхідним виокремити три основних групи ресурсів – матеріальні, нематеріальні, людські (табл. 2.1).

⁷⁶ Катькало В.С. Місце і роль ресурсної концепції в розвитку теорії стратегічного управління / В.С. Катькало // Вісник Санкт-петербурзького університету. – 2003. – Серія 8. – Вып. 3 (№ 24). – С. 3-17. – С. 10-11.

⁷⁷ Грант Р.М. Современный стратегический анализ / Р.М. Грант; пер. с англ.; под ред. В.Н. Фунтова. – [5-е изд]. – СПб.: Питер, 2008. – 560 с. – С. 147.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

Таблиця 2.1. Класифікація і оцінка ресурсів фірми за Р.М. Грантом⁷⁸

<i>Ресурси</i>		<i>Основні характеристики</i>	<i>Ключові індикатори</i>
Матеріальні	<i>фінансові</i>	Здібність фірми до залучення капіталу і внутрішньої капіталізації визначають її інвестиційну привабливість і еластичність	– відношення вартості боргових зобов'язань фірми до ринкової вартості акцій; – операційний грошовий потік/ вільний грошовий потік; – кредитний рейтинг
	<i>фізичні</i>	фізичні ресурси обмежують набір виробничих можливостей фірми і впливають на структуру витрат. Ключові характеристики включають: – розмір, місцезнаходження, технічну складність і універсальність основних виробничих засобів і обладнання; – місцезнаходження і альтернативне використання землі і будівель; – запаси сировини	– ринкова вартість основних засобів; – тип капітального обладнання; – масштаб підприємств; – гнучкість основних засобів
Інтелектуальні	<i>технологічні</i>	– інтелектуальна власність: портфель патентів, авторське право, комерційна таємниця; – ресурси для створення інновацій: дослідницька інфраструктура, технічні і наукові фахівці	– кількість і значення патентів; – дохід від ліцензування патентів і авторських прав; – чисельність штату НДДКР, у відсотках від загальної зайнятості; – кількість і розміщення дослідницького обладнання
	<i>репутація</i>	– завоювання репутації у клієнтів завдяки брендам і торговим маркам: стійкі стосунки з постійними клієнтами; репутація якості та надійності продуктів і послуг фірми; – репутація компанії у постачальників, уряду й суспільства	– впізнанність бренду, капітал бренду; – відсоток повторних покупок; – об'єктивні параметри порівняння продуктів (наприклад, оцінка Асоціації споживачів, індекс Доу-Джонса); – опитування з метою дослідження репутації компанії (наприклад, Fortune)
	<i>людські</i>	– освіта, навчання і досвід службовців визначають професійні навички, якими володіє фірма; – пристосованість працівників впливає на стратегічну гнучкість фірми. соціальні навички і навички співпраці колег визначають здатність фірми перетворити людські ресурси в організаційні здібності; – відповідальність і лояльність співробітників визначають здатність фірми отримати і зберегти	– освітня, технічна і професійна кваліфікація службовців; – зарплата співробітників фірми в порівнянні з середньогалузевими показниками; – відсоток днів простою внаслідок страйків і трудових спорів; – відсоток прогулів; – плинність кадрів

⁷⁸ Грант Р.М. Современный стратегический анализ / Р.М. Грант; пер. с англ.; под ред. В.Н. Фунтова. – [5-е изд]. – СПб.: Питер, 2008. – 560 с. – С. 150.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

конкурентні переваги

Особливістю ситуації, що склалася нині в Україні, є відсутність інформації за окремими групами ресурсів або їх видами через невключення їх до об'єктів бухгалтерського спостереження, що не дозволяє ефективно реалізовувати теорію стратегічного управління через обмеженість (відсутність) інформації про окремі групи ресурсів. Зокрема, сьогодні поза увагою бухгалтерського обліку залишаються такі складові економічних ресурсів, як людський та інтелектуальний капітал, хоча вже варто відмітити спроби їх включення ресурсів до системи об'єктів бухгалтерського спостереження.

Отже, одним з напрямів реалізації ресурсної теорії є розширення об'єкта бухгалтерського спостереження шляхом визначення нових об'єктів бухгалтерського обліку та розвитку методології їх обліку. Реалізація означеного можлива виключно за умови вивчення наукового доробку з даного питання.

2.2. Актуальні проблеми розвитку бухгалтерського обліку ресурсів в умовах трансформації інституту права власності

*Осягнути ту чи іншу наукову дисципліну можна, лише
знаючи шлях її розвитку*

*Р. Зейфферт*⁷⁹

Будь-яке наукове дослідження має базуватися на знанні наукового доробку попередників, у зв'язку з чим одним з ключових його етапів є аналіз наявних наукових результатів попередників. Необхідність такого аналізу обумовлена неможливістю допущення повторів наукового результату та необхідністю подальшого розвитку науки для пошуку істини.

Ефективне управління економічними ресурсами в умовах їх обмеженості можливе лише за наявності достовірної та повної інформації про них, джерелом якої є передусім система бухгалтерського обліку.

⁷⁹ Зейфферт Р. Краткий исторический очерк науки о предприятии / Р. Зейфферт // Счетоводство. – 1926. – № 6. – С. 738.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

Сьогодні спостерігається неузгодженість між теорією і практикою обліку та економічною теорією, зокрема в частині складу об'єктів бухгалтерського спостереження, а також видів економічних ресурсів, що виділяються в економічній теорії і є значно ширшими порівняно з об'єктами бухгалтерського обліку. Таким чином, в сучасних умовах розвитку економіки виникає гостра потреба у приведенні у відповідність облікової інформації щодо об'єктів бухгалтерського обліку та їх складу з видами існуючих економічних ресурсів. Результатом узгодження вказаної проблеми є підвищення ефективності стратегічного управління як на рівні окремого суб'єкта господарювання, так і на рівні національного господарства в цілому.

Стрімкий розвиток світової економіки, нарощування темпів виробництва призводять до необхідності вирішення проблеми ефективного управління економічними ресурсами в умовах асиметричності інформації. Якісне вирішення зазначеної проблеми неможливе без дослідження наукових надбань попередників, а також врахування в процесі управління облікової інформації як основи прийняття управлінських рішень.

Метою дослідження є вивчення дисертаційних робіт, захищених на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора економічних наук в Україні та Російській Федерації протягом періоду 1990-2010 рр., з використанням бібліометричного та бібліографічного методів дослідження для систематизації наукових досліджень за видами ресурсів.

Одним із результатів наукової діяльності, засобом розвитку науки є докторська дисертація. Тематика докторських досліджень найбільш яскраво демонструє актуальні проблеми в науці та практичній діяльності саме того періоду, який вивчається⁸⁰. Тому аналіз авторефератів дисертацій є досить вагомим етапом дослідження інформації про матеріальні ресурси.

Бібліометрія як новий напрям в наукових дослідженнях зародився в 1960-х роках і пов'язаний з кількісним аналізом документальних потоків. Термін “бібліометрія” в 1969 р. в науковий обіг ввів англійський вчений Алан Прічард, який таким чином зміг розширити область статистичної бібліографії⁸¹.

Воверене О.І. під бібліометрією розуміє “комплекс кількісних методів

80 Скрипник М.І. Аналіз авторефератів дисертацій за напрямом “Управлінський облік” за період з 1991 – 2010 р. / М.І. Скрипник // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – №4 (54). – С. 177-184. – С. 177.

81 Prichard A. Statistical bibliography or bibliometrics? / Prichard A. // J. Doc. – 1969. – Vol. 25, № 4. – 348-349 p.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

вивчення масивів наукової інформації”⁸². Німецький вчений Д. Шмідмаєр трактує бібліометрію як “напрям досліджень кількісного аналізу та виміру документів, що використовуються для запису і передачі знань, а також застосування статистичних методик до досліджень в бібліотекознавстві та інформатиці”⁸³. Маршакова-Шайкевич І.В. стверджує, що “...використання бібліометричного методу в дослідженнях науки створить нові можливості для аналізу наукового знання в науковій діяльності”⁸⁴. На думку Я.В. Соколова, Н.О. Каморджанової та М.В. Личагіна⁸⁵, бібліометричний аналіз поряд з бібліографічним за своєю повнотою і точністю значно переважає роботу з бібліотечними каталогами і забезпечує отримання нових результатів, які ще не відомі науковій спільноті.

Єдиної точки зору з приводу дати виникнення бібліометричного аналізу немає. Зарубіжні дослідники найчастіше вказують на роботу Ф. Коула і Н. Ільса (1917 р.), в якій проведений статистичний аналіз літератури з анатомії.

Спочатку кількісні дослідження потоку документів визначали поняттям “статистична бібліографія”. Цей термін в 1923 р. ввів Є.В. Хулм (E.W. Hulme), застосувавши його до ранжування країн за кількістю журнальних статей за відповідними областями. Термін не закріпився, оскільки недостатньо точно описував предмет дослідження і відрізнявся семантичною багатозначністю (наприклад, міг розумітися як бібліографія за статистикою). Його замінив термін “бібліометрія”, введений в 1969 р. англійським вченим А. Прічардом, який визначив його спочатку як застосування математичних та статистичних методів в галузі наукової комунікації. Надалі пропонувались різні варіанти визначення бібліометрії⁸⁶.

На думку О. Кобельова⁸⁷, бібліометрія є методом кількісного

82 Воверене О.И. Библиометрия. Ее место в системе информационных наук [Электронный ресурс] / О.И. Воверене. – Режим доступа: http://libconf.narod.ru/1998/1s/1s_p10.htm.

83 Schmidmaier D. Application of bibliometrics in technical university libraries / D. Schmidmaier // Developing library effectiveness for next decade: Proceedings of the 7th Meeting IATUL, Leuven, 1977, 16–21 May. – Joeteburg, 1978. – 129-135 p. – P. 130.

84 Маршакова-Шайкевич И.В. Сравнительный анализ вклада стран в общемировой прогресс науки / И.В. Маршакова-Шайкевич // Вопросы философии. – 1998. – № 1. – С. 65-68. – С. 66.

85 Бухгалтерский учет: проблемы и методы изучения и обучения / Я.В. Соколов, Н.А. Каморджанова, М.В. Лычагин. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2007. – 288 с. – С. 20-21.

86 Редькина Н.С. Библиометрия: история и современность [Электронный ресурс] / Н.С. Редькина. – Режим доступа: http://www.library.ru/1/education/creation/doc.php?o_sec=203&o_doc=2128.

87 Кобельов О. Біобібліометрія як метод інформаційно-аналітичної діяльності бібліотек [Електронний ресурс] / О. Кобельов. – Режим доступа: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vkp/2011_3/st_9.pdf.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

дослідження надрукованих документів, що існують у вигляді матеріальних об'єктів або бібліографічних одиниць, а також замінників того й іншого.

Лаговська О.А.⁸⁸ вважає, що “Бібліометричний підхід до дослідження науки передбачає квантифікацію документальних потоків інформації, оскільки опір в цих дослідженнях робиться на кількісних показниках, представлених в різних бібліографічних базах даних, що відображають стан науки в цілому та її окремих галузей”.

Бібліометричний метод дослідження обрано виходячи із переваг, що ним забезпечуються:

– при бібліометричному підході охоплюється система науки в цілому, будь-яке інше наукометричне дослідження порівняно з ним є фрагментарним;

– при бібліометричному аналізі дослідження проводиться на широкому матеріалі – в обіг пускаються світові бази даних, що дає можливість використовувати різноманітні методики аналізу. Таким чином, кількісне розширення інформаційної основи призводить до якісно нових результатів. Наслідком цього є одержання нової системи інформації, необхідної для управління наукою;

– на противагу прямим методам аналізу при бібліометричних дослідженнях маємо справу з уречевленими явищами, тобто з об'єктивним характером матеріалу⁸⁹.

На сьогодні наявність результату наукового дослідження є невід'ємною характеристикою, яка робить можливим подання дисертації до захисту та її подальше проходження. Так, відповідно до Порядку присудження наукових ступенів і присвоєння вченого звання старшого наукового співробітника⁹⁰ передбачено, що докторська дисертація повинна містити наукові положення та науково-обґрунтовані результати у певній галузі науки, що розв'язують важливу наукову або науково-прикладну проблему і щодо яких здобувач є суб'єктом авторського права (п. 12); кандидатська дисертація повинна містити нові науково-обґрунтовані результати проведених здобувачем

88 Лаговська О.А. Управлінський облік в працях вітчизняних та зарубіжних вчених: систематизація за напрямками досліджень / О.А. Лаговська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (18). / [Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, – 2010. – С. 178-189. – С. 179.

89 Там само.

90 Порядок присудження наукових ступенів і присвоєння вченого звання старшого наукового співробітника, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 07 березня 2007 р. № 423 // Атестаційний вісник. – 2012. – № 1(3). – С. 4-12.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

досліджень, які розв'язують конкретне наукове завдання, що має істотне значення для певної галузі науки (п. 13).

Аналіз наукових результатів теоретичного надбання з будь-якої проблеми є невід'ємною складовою здійснення наукового дослідження за обраною темою. Однак, досить часто виникає питання: що становить науковий результат, які критерії його виділення та характерні ознаки? Як стверджують В.Г. Шорін та В.В. Косолапов⁹¹, “межею, за якою те, що приймається за нове, є такий стан отриманого знання, при якому воно жодного впливу на вихідну підставу результату не справляє. Вершина ж новизни характеризує ситуацію, при якій доводиться переглядати принципи раніше накопиченого знання”. Природно, що одержання нового наукового результату призводить до певних наслідків. Як зазначає Т. Котарбинський⁹²: “Наслідком переоцінки старих знань у світлі нових є: по-перше, відкидання виявленого помилкового знання; по-друге, звільнення старих знань від історичної форми їх одержання та існування; по-третє, уточнення сфер застосування старого знання; по-четверте, заміна неекономних (громіздких) методів вирішення завдань більш простими та економними”.

Враховуючи важливість достовірного визначення, що може вважатися науковим результатом, серед науковців існують спроби розробити критерії ідентифікації новизни знань. Так, наприклад, шкалу визначення новизни знань запропонували В.Г. Шорін і В.В. Косолапов⁹³: а) як граничне значення новизни буде прийматися знання, прямо протилежне досягнутому (істина проти помилки); б) як вищий ступінь новизни в межах істинних результатів – знання, що заперечує попереднє знання як окремий випадок (принцип відповідності); в) як нижчий ступінь новизни – знання, що уточнює будь-які положення, формули, поняття, уявлення, висновки тощо. Інші значення розташовуються на цій шкалі між вищим ступенем новизни й новизною уточнюючою. Особливою формою новизни є знання, що виникає в результаті аплікації старого знання на нову невивчену (або мало вивчену) галузь”.

91 Шорин В.Г. О путях повышения эффективности управления наукой / В.Г. Шорин, В.В. Косолапов // Проблемы управления наукой в условиях научно-технической революции. – М., 1972. – 127 с.

92 Котарбинский Т. Трактат о хорошей работе / Т. Котарбинский; пер. с польск. Л.В. Васильева, В.И. Соколовского; под ред. проф. Г.Х. Попова. – М.: Экономика, 1975. – 271 с. – С. 5-19.

93 Шорин В.Г. О путях повышения эффективности управления наукой / В.Г. Шорин, В.В. Косолапов // Проблемы управления наукой в условиях научно-технической революции. – М., 1972. – 127 с.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

Як зазначають В.Г. Шорін та В.В. Косолапов⁹⁴, “здійсненними можна вважати лише такі результати, які містять вказівки до застосування, сфери застосування, обмеження на застосування, що впливають із самого змісту знання, методики застосування або хоча б принципів їх побудови”.

Зеленецький В. пропонує поділяти результати наукової діяльності на три класи залежно від форми (табл. 2.2).

Таблиця 2.2. Класи результатів наукової діяльності за В. Зеленецьким (згруповано на основі⁹⁵)

<i>Назва класу результату наукової діяльності</i>	<i>Характеристика</i>
Інформаційні	Належать виражені в конкретній (природній або штучній) мові різноманітні документи, наприклад, інструкції, методики, положення тощо, які використовуються для підвищення ефективності як організаційної, так і виконавчої діяльності
Речовинні	Прибори, прилади та інші аналогічні, речовинні за формою пристрої, які застосовуються для вирішення найрізноманітніших завдань, що постають перед відповідним суб'єктом
Комплексні (або складові)	Різнманітні технічні та інші за формою й функціональним призначенням пристрої, цінність яких визначається як речовою формою, так і своїми інформаційними або записуючими можливостями

Проводячи дослідження з проблем бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю економічних ресурсів, неможливо не зупинитися на аналізі наукового доробку попередників.

Тематика дисертаційних досліджень найбільш яскраво демонструє актуальні проблеми в науці та практичній діяльності, саме тому в ході дослідження проведено бібліометричний аналіз дисертацій за напрямом “ресурси”, захищених в Україні, Російській Федерації та Польщі.

Метою проведення бібліометричного аналізу авторефератів дисертацій є виявлення особливостей та сучасного стану дослідження питань ресурсів в Україні, Російській Федерації та Польщі з метою визначення основних

94 Шорин В.Г. О путях повышения эффективности управления наукой / В.Г. Шорин, В.В. Косолапов // Проблемы управления наукой в условиях научно-технической революции. – М., 1972. – 127 с.

95 Зеленецький В. Науковий результат: поняття, природа, соціальна цінність / В. Зеленецький // Юридична Україна. – 2005. – № 6. – С. 4-11.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

проблемних питань, які потребують подальшого дослідження та вирішення.

За період 1990-2010 рр. в Україні захищено 378⁹⁶ дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора економічних наук, в назві яких міститься слово “ресурс”, в тому числі 17 робіт за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.

Виконання дисертацій, як вже захищених, так і тих, які тільки будуть захищатися, викликає певне занепокоєння. Найбільш за все насторожує одноманіття тематики⁹⁷. Такий висновок зробив у 2008 р. Я.В. Соколов і дану тезу складно заперечити. Не є винятком і тематика дисертацій, захищених в Україні на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (за спеціальностями 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит та 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)).

Вищевикладене яскраво демонструє існуючу в Україні проблему вибору напрямку та теми наукового дослідження. Сьогодні суто облікові наукові праці втрачають свою цінність. Як стверджував Я.В. Соколов⁹⁸: “Не можна не звернути увагу на необхідність досліджень, які розкривають юридичні основи бухгалтерського обліку, методи, пов’язані з його професійним, нормативним та правовим регулюванням. Так само, можливо, ще більш важливе дослідження економічних основ бухгалтерського обліку. В цьому випадку слід, перш за все, прослідкувати відповідність економічних категорій обліковим”. У цьому контексті слід дослідити зв’язок системи національних рахунків з обліковою інформацією щодо конкретного виду ресурсів; специфіку набуття та переходу права власності на окремі види ресурсів та відображення цих процесів в системі бухгалтерського обліку; обліково-інформаційне забезпечення оцінки ресурсного потенціалу суб’єкта господарювання; економічні основи бухгалтерського обліку, зокрема вирішити питання щодо узгодження та застосування в економічних науках понять “активи”, “господарські засоби”, “майно”, “економічні ресурси” тощо.

Об’єктом аналізу є суцільна вибірка дисертацій вітчизняних і зарубіжних вчених в період з 1990 по 2010 роки за даними системи

96 Відповідно до даних системи каталогів авторефератів та дисертацій Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.nbuv.gov.ua>.

97 Соколов Я.В. Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету и аудиту: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 5-9. – С. 5.

98 Там само, с. 8.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

каталогів дисертацій та авторефератів дисертацій в Україні⁹⁹, Російській Федерації¹⁰⁰ та Польщі¹⁰¹.

Проте, у зв'язку з тим, що поняття “ресурс” є економічною категорією, вважається за необхідне проаналізувати саме економічний напрям дослідження даного питання. В Україні протягом 1991-2010 рр. питання ресурсів піднімалося в 378 дисертаціях на здобуття ступеня доктора та кандидата економічних наук (табл. Ч.1 Додатку Ч), в Російській Федерації з 1990-2010 рр. – 509 (табл. Ч.2 Додатку Ч), в Польщі – 37 (табл. Ч.3 Додатку Ч). Отже, дослідження даного питання є досить актуальним серед представників країн світу, що свідчить про наявність проблемних питань даної теми та необхідність їх вирішення.

Так, бібліометричний аналіз наукових досліджень з проблематики ресурсів за економічними спеціальностями дає підстави стверджувати, що вказана проблематика широко представлена та розглядалася науковцями за переважною більшістю економічних спеціальностей як в Україні, так і в Російській Федерації. Аналіз динаміки проведених досліджень вказує на періодичне зростання кількості захищених дисертацій в Україні та Російській Федерації.

Основними напрямками, за якими проведено бібліографічний аналіз наукових досліджень за ключовим словом “ресурс” в Україні, є динаміка захищених дисертацій за роками захисту, географія виконаних дисертацій, а також спеціальності захисту. Об'єкт аналізу становить суцільна вибірка досліджень вітчизняних науковців в період з 1990 по 2010 роки за ключовим словом “ресурс”, за даними системи каталогів авторефератів та дисертацій Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського (далі – НБУВ).

На рис. 2.5 зображено динаміку проведених в Україні досліджень з проблем ресурсів.

99 Відповідно до даних системи каталогів авторефератів та дисертацій Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.nbuv.gov.ua>

100 Відповідно до даних системи каталогів авторефератів та дисертацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.dissland.com>

101 Nauka-polska [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nauka-polska.pl>

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

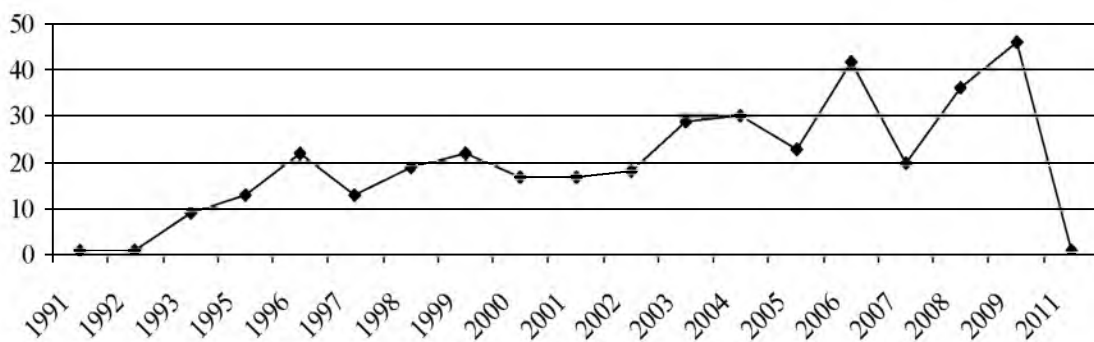


Рис. 2.5. Динаміка кількості дисертацій за галуззю “Економічні науки”, в яких розглядалися питання щодо проблем ресурсів (Україна)

Отже, в різні періоди кількість наукових досліджень варіюється, що залежить від різних економічних, політичних і суспільних факторів. Результати аналізу вказують на підвищення активності дослідження проблем, пов’язаних з ресурсами, починаючи з 1995 р. Так, з 1991 по 1993 рік кількість дисертацій була низькою і за вказані 3 роки становить 11 праць. В 1994 р. дисертації з даного напрямку взагалі не виконувалися. Така ситуація пов’язана з дещо несформованою економічною системою, що постала на межі переходу на ринкові відносини. Більшість питань, що досліджувалися, направлені на ефективність використання ресурсів, ресурсозбереження та в напрямі сільського господарства.

Розуміння необхідності утримання позиції держави та окремих суб’єктів економіки в ринкових умовах у зв’язку з підвищенням конкуренції спонукало науковців до пошуку нових методів управління ресурсами, що призвело до активізації досліджень проблем, пов’язаних з ресурсами починаючи з 1995 р. Також до факторів, що спонукали підвищення заінтересованості до питань щодо ресурсів, можна віднести прагнення людей до задоволення постійно зростаючих потреб та неминуче наптовхнення на обмеженість ресурсів для їх задоволення. Так, починаючи з 2003 р. маємо значне підвищення кількості дисертацій, а саме в 2003 році – 29 праць, що порівняно з минулими роками (2000 р. – 18, 2001 та 2002 рр. – по 17) відбувається значний приріст. Зокрема, серед питань, що починають найбільше цікавити дослідників, є дослідження альтернативних та нових видів ресурсів (інформація, знання, освіта), раціональне використання природних ресурсів, а також впровадження на підприємствах відповідних ресурсозберігаючих технологій. Найбільша

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

кількість дисертацій захищена в 2009 р. – 46 праць. Відсутні дослідження з даної тематики у 2010 р., тоді як у 2011 р. захищена лише 1 дисертація. Така ситуація вказує на недостатній рівень вирішення обраної проблеми на сьогоднішній день.

Динаміка дисертаційних досліджень з проблем ресурсів, захищених в Російській Федерації, представлена на рис. 2.6.

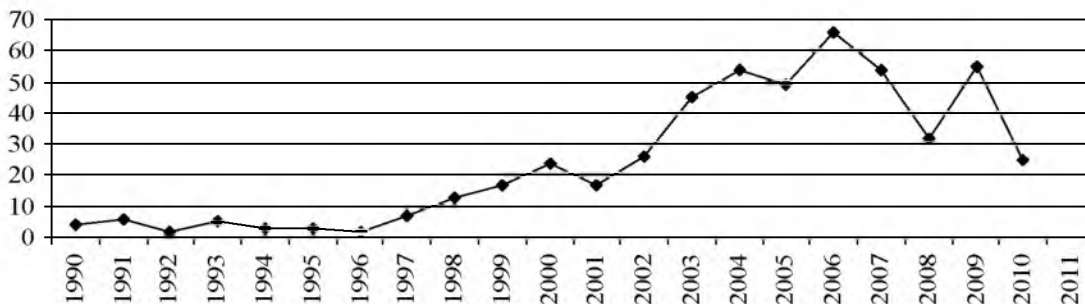


Рис. 2.6. Динаміка кількості дисертацій за галуззю “Економічні науки”, в яких розглядалися питання щодо проблем ресурсів (Російська Федерація)

За даними рис. 2.6 спостерігаємо значне підвищення зацікавленості дослідників до питань ресурсів починаючи з 1998 р. Найбільша кількість праць захищена в 2006 р., такі ж високі показники залишилися і до 2009 р. В 2010 р. захищено лише 25 дисертацій, проте вважаємо, що така кількість пов’язана з неповним формуванням електронного каталогу дисертацій за 2010 рік. Тобто, на сьогоднішній день залишається велика актуальність даного питання в РФ, зважаючи на тенденцію років.

Динаміка дисертацій за напрямом “ресурси”, захищених в Польщі, представлена на рис. 2.7.

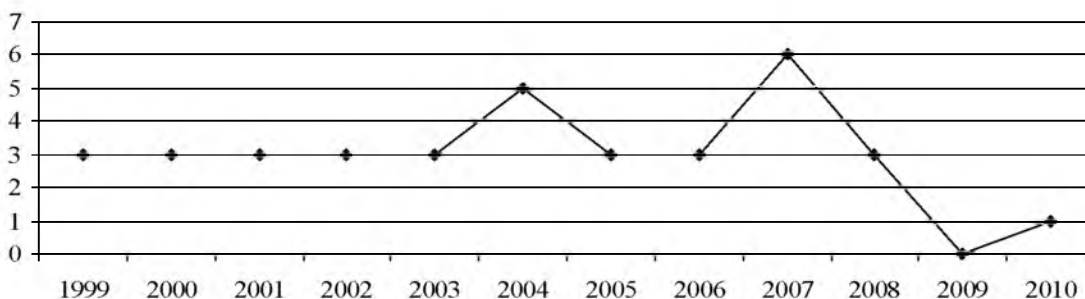


Рис. 2.7. Динаміка кількості дисертацій за галуззю “Економічні науки”, в яких розглядалися питання щодо проблем ресурсів (Польща)

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

За даними рис. 2.7 встановлено, що в Польщі дослідження питань щодо ресурсів, порівняно з даними України та Російської Федерації, проводиться на недостатньому рівні. Вперше питання щодо ресурсів у своїх працях піднято науковцями у 1999 р. та становить (3 дисертації). Така ж ситуація спостерігається до 2003 р. Найбільшу кількість дисертацій (6 робіт) захищено в 2007 р., тоді як починаючи з 2008 року їх кількість зменшується, а в 2010 році становить 1.

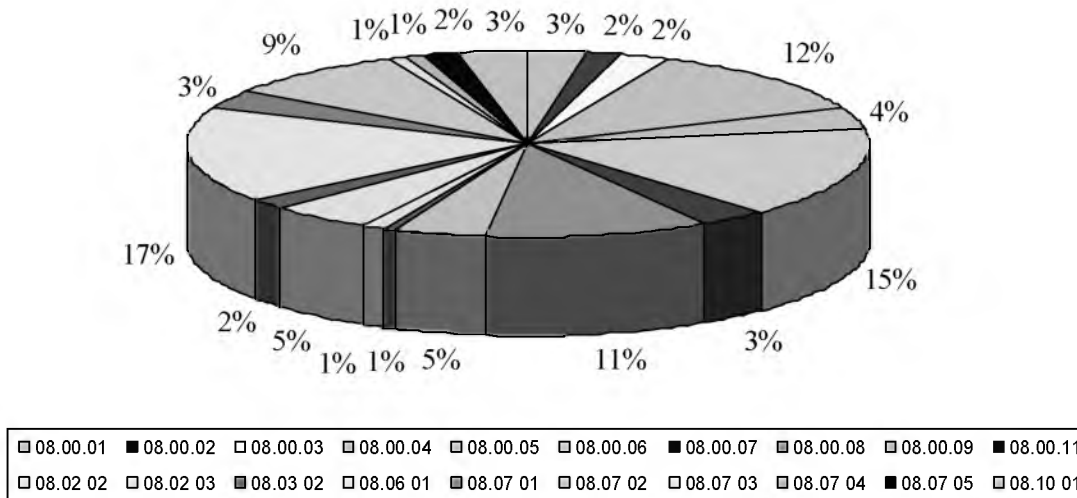
У Польщі протягом 1999 по 2010 р. за базу даних сайту Nauka Polska виконано 37 науково-дослідних робіт за такими видами економічних ресурсів, як природні, фінансові, людські, інформаційні та нематеріальні і т.д. Зокрема, природні ресурси досліджували М. Циглер (“Інтегроване управління водними ресурсами”), Р. Курніцькій (“Модель використання природних ресурсів долини Вісли між гирлами річок Длубни і Раби”), М. Чайковський (“Носії вартості екологічних благ”), а також під керівництвом Ю.К. Вожняка (“GIS функціональний як елемент підтримки управління земельними ресурсами Нижньої Сілезії”). Докторську дисертацію з проблем фінансових ресурсів захищено Б. Ванкевичем (“Вплив фінансових ресурсів на цілі розвитку муніципального самоврядування”). Найбільша кількість праць виконана за тематикою людських ресурсів переважно в частині проблем управління, використання людських ресурсів, а також проведення аналізу структури й ефективності використання людських ресурсів. Серед інших 3 наукові праці присвячені інформаційним ресурсам, їх виконали А. Кий (“Управління інформаційними ресурсами сухопутних військ”), Т.П. Лютий (“Інформаційні ресурси в управлінні основними засобами виробництва”) і Ю. Чекай (“Управління інформаційними ресурсами в адміністративних установах”). Також захищено 7 докторських дисертацій, присвячених питанням управління нематеріальними ресурсами, торговими марками та формування інтелектуального капіталу підприємства.

З метою визначення актуальності дослідження проблематики ресурсів в контексті розвитку загальної економічної ситуації в Україні та Російській Федерації систематизовано досліджувану кількість авторефератів докторських і кандидатських робіт за спеціальностями.

Встановлено, що питання ресурсів в економічному напрямі, згідно з

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

раніше вказаною вибіркою, піднімалося в 377 дисертаціях вітчизняних науковців. Кількісний склад авторефератів дисертацій, захищених в Україні за спеціальностями галузі “Економічні науки”, представлено на рис. 2.8.



Примітка

08.00.01 “Економічна теорія та історія економічної думки”
 08.00.02 “Світове господарство і міжнародні економічні відносини”
 08.00.03 “Економіка та управління національним господарством”
 08.00.04 “Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)”
 08.00.05 “Розвиток продуктивних сил і регіональна економіка”
 08.00.06 “Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища”
 08.00.07 “Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика”
 08.00.08 “Гроші, фінанси і кредит”
 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”
 08.00.11 “Математичні методи, моделі та інформаційні технології в економіці”
 08.02.02 “Економіка та управління науково-технічним прогресом”
 08.02.03 “Організація управління, планування і регулювання економікою”
 08.03.02 “Економіко-математичне моделювання”
 08.06.01 “Економіка, організація і управління підприємствами”
 08.07.01 “Економіка промисловості”
 08.07.02 “Економіка сільського господарства і АПК”
 08.07.03 “Економіка будівництва”
 08.07.04 “Економіка транспорту і зв'язку”
 08.07.05 “Економіка торгівлі та послуг”
 08.10.01 “Розміщення продуктивних сил і регіональна економіка”

Рис. 2.8. Питома вага авторефератів з проблематики ресурсів за галузю економічних наук в розрізі спеціальностей

Отже, питання формування, розподілу та використання різних видів ресурсів є досить проблемними та викликають інтерес багатьох науковців в різних галузях знань. Тільки в сфері економічних наук за період 1991-

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

2011 рр. зазначені питання піднімалися в межах 20-ти спеціальностей, що підтверджує актуальність досліджень.

На користь актуальності обраної теми дослідження свідчить зацікавленість нею науковців з різних галузей науки. Так, тільки за період 1990-2010 рр. в Україні захищено 943¹⁰² дисертації на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора наук, в назві яких міститься слово “ресурс”, в тому числі 378 робіт економічного напрямку. В Російській Федерації за вказаний період із зазначеної тематики захищено 509^{103, 104} робіт на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора економічних наук.

Аналіз та структурно-динамічна систематизація дисертацій, захищених в Україні та Російській Федерації протягом 1990-2010 рр. на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора економічних наук з проблем ресурсів, показали поширеність даної проблематики серед науковців.

Дисертації економічного напрямку захищено за такими спеціальностями: 08.00.01 (08.01.01) “Економічна теорія та історія економічної думки”, 08.00.02 (08.05.01) “Світове господарство і міжнародні економічні відносини”, 08.00.03 “Економіка та управління національним господарством”, 08.00.04 “Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)”, 08.00.05 “Розвиток продуктивних сил і регіональна економіка”, 08.00.06 (08.08.01) “Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища”, 08.00.07 (08.09.01) “Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика”, 08.00.08 (08.04.01) “Гроші, фінанси і кредит”, 08.00.09 (08.06.04) “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”, 08.00.11 “Математичні методи, моделі та інформаційні технології в економіці”, 08.02.02 “Економіка та управління науково-технічним прогресом”, 08.02.03 “Організація управління, планування і регулювання економікою”, 08.03.02 “Економіко-математичне моделювання”, 08.06.01 (08.06.02) “Економіка, організація і управління підприємствами”, 08.07.01 “Економіка промисловості”, 08.07.02 “Економіка сільського господарства і АПК”, 08.07.04 “Економіка транспорту і зв’язку”, 08.07.05 “Економіка торгівлі та послуг”, 08.10.01 “Розміщення продуктивних

102 Відповідно до даних системи каталогів авторефератів та дисертацій Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.nbuv.gov.ua>.

103 Відповідно до даних системи каталогів авторефератів та дисертацій Російської державної бібліотеки національної [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://sigla.rsl.ru>.

104 Відповідно до даних Вищої атестаційної комісії Російської Федерації [Електронний ресурс]. – Режим доступу vak.ed.gov.ru.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

сил і регіональна економіка” (табл. Ч.1 Додаток Ч).

Зокрема, в межах спеціальності *08.00.01 (08.01.01) “Економічна теорія та історія економічної думки”* захищено 10 дисертацій, що становить 2,65 % від загальної кількості праць економічного напрямку із зазначеної проблематики. Дисертації за даною спеціальністю виконували В.В. Волошенюк, О.М. Мартин, О.С. Марченко, С.Ю. Половнікова, Н.І. Приходько, Я.Ю. Радченко, М.І. Синюченко, С.В. Степаненко, М.М. Туріянська, Нуман Хасанов. Серед найбільш вагомих питань, що піднімалися зазначеною групою дослідників, – трансформація економічних можливостей людей в економічний ресурс, формування ринків економічних ресурсів в Україні, сутність консалтингових ресурсів та їх функціонування в інноваційних системах національної економіки, ресурсозбереження в розширеному відтворенні трансформаційної економіки України, відтворення фінансових ресурсів в сфері малого бізнесу, ринкова трансформація механізму розподілу трудових ресурсів в Україні, інвестиційні ресурси та їх використання в трансформаційній економіці та ін.

За спеціальністю *08.00.02 (08.05.01) “Світове господарство і міжнародні економічні відносини”* виконано 7 дисертацій, що становить 1,85 %. В межах даної спеціальності виконували та захищали праці, присвячені питанням міжнародної міграції трудових ресурсів, міжнародним інвестиційним ресурсам, місцю інформаційних та інтелектуальних ресурсів у розвитку світового господарства, Ю.С. Гурова, В.Г. Дідик, Д.О. Ільницький, І.П. Ольшевські, С.П. Слободяник, Л.Б. Чайка-Петегирич, І.М. Чамара.

Серед дисертацій, захищених за спеціальністю *08.00.03 “Економіка та управління національним господарством”* 8 праць (2,12 %) мають у назві ключове слово “ресурс”. Зокрема, А.А. Бабич-Побережна розглядала питання формування та використання вітчизняних і світових високобілкових рослинних ресурсів; В.І. Гаврик – методологічні та організаційно-економічні засади забезпечення сільського господарства паливно-енергетичними ресурсами та підвищення ефективності їх використання; П.І. Коренюк – ефективність відтворення ресурсного потенціалу продовольчого комплексу: теорія, методологія, практика; П.М. Куликів – механізми ефективного управління фінансовими ресурсами в галузі освіти і науки України; М.А. Куценко – економічні механізми ресурсозабезпечення оперативно-рятувальної служби МНС України; В.П. Петренко – управління

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

використанням інтелектуальних ресурсів соціально-економічних систем; Д.К. Турченко – ресурсно-функціональний механізм розвитку системи енергетичної безпеки держави; О.В. Ульянченко – управління ресурсним потенціалом в аграрному секторі.

За спеціальністю *08.00.04 “Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)”* захищено 45 дисертацій, що становить 11,90 % від загальної кількості. За даною спеціальністю переважно розглядалися питання, пов’язані з управлінням та використанням фінансових ресурсів, ефективність використання трудових та виробничих ресурсів, а також ресурсний потенціал підприємства та його ресурсозабезпечення.

Спеціальність *08.00.05 “Розвиток продуктивних сил і регіональна економіка”* представлена 15 дисертаціями (3,97 %). У працях, виконаних в межах зазначеної спеціальності, піднято питання, пов’язані з трудовими (людськими) ресурсами, а також питання ресурсних можливостей окремих економічних регіонів.

Кількість дисертацій, захищених за спеціальністю *08.00.06 (08.08.01) “Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища”*, є однією з найбільших – 57 праць, що становить 15,08 %. Серед питань, що піднімалися – використання, охорона, відтворення окремих видів природних ресурсів, рекреаційні ресурси та проблеми використання природно-ресурсного потенціалу.

По 13 (3,44 %) дисертацій захищено за спеціальностями *08.00.07 (08.09.01) “Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика”* і *08.10.01 “Розміщення продуктивних сил і регіональна економіка”*.

Значну кількість дисертацій захищено в межах спеціальності *08.00.08 (08.04.01) “Гроші, фінанси і кредит”*, а саме 40 праць, що становить 10,58 %. Науковцями, які працювали за вказаною спеціальністю, висвітлюються питання управління банківськими, кредитними, фінансовими та інвестиційними ресурсами, їх формування в межах банківських установ, бюджетів, організацій та окремих підприємств.

Найбільша кількість дисертацій виконана за спеціальністю *08.06.01 (08.06.02) “Економіка, організація і управління підприємствами”* – 63 праці, що становить 16,67 %. Значна увага науковців до даної спеціальності зумовлена тим, що економічні ресурси є однією з ключових складових у здійсненні господарської діяльності, вони – основа майбутньої продукції,

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

виготовленої внаслідок раціонального та ефективного поєднання різних видів економічних ресурсів. В межах даної спеціальності розглядалися виробничі, матеріальні, трудові ресурси, їх контроль та можливості використання, а також такий специфічний вид економічних ресурсів, як інформація.

Відносно незначну кількість дисертацій захищено за спеціальностями 08.02.02 *“Економіка та управління науково-технічним прогресом”* – 4 праці (1,06 %); по 3 (0,79 %) за спеціальностями 08.07.03 *“Економіка будівництва”* і 08.07.04 *“Економіка транспорту і зв'язку”*, а також по 6 праць (1,59 %) в межах спеціальностей 08.03.02 *“Економіко-математичне моделювання”* і 08.07.05 *“Економіка торгівлі та послуг”*.

В межах спеціальності 08.00.09 (08.06.04) *“Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”* в Україні захищено 17 дисертацій, тобто 4 % від загальної кількості. За даним напрямом працювали: Алфаал Хаиел *“Облік і аудит матеріальних ресурсів”*, О.В. Амеліна *“Облік та контроль операцій з векселями в системі управління фінансовими ресурсами комерційних банків”*, Н.С. Барабаш *“Облік та аналіз фінансових ресурсів підприємств торгівлі”*, Н.Л. Бикова *“Облік і аналіз паливно-енергетичних ресурсів”*, Л.А. Блажей *“Оперативний економічний аналіз використання виробничих ресурсів в умовах функціонування АРМ”*, Н.Р. Венгреневич *“Аналіз та оцінка ресурсів комерційного банку для активізації підприємництва”*, В.М. Вовк *“Методика та організація аналізу формування і використання фінансових ресурсів підприємства”*, О.В. Лиско *“Облік і контроль використання матеріально-технічних ресурсів у капітальному будівництві”*, Т.М. Писаренко *“Облік, аналіз і контроль ефективності використання фінансових ресурсів у бюджетних установах”*, В.В. Роздобудько *“Облік і контроль використання матеріально-технічних ресурсів у автотранспортному виробництві з застосуванням ПЕОМ”*, О.А. Романенко *“Аналіз і контроль формування та використання фінансових ресурсів холдингових компаній”*, Н.І. Сарай *“Удосконалення економічного аналізу використання матеріальних ресурсів”*, Т.М. Сльозко *“Бухгалтерський облік у системі управління матеріальними ресурсами промислового підприємства”*, Т.А. Талах *“Аналіз ефективності використання ресурсного потенціалу підприємств хлібопекарської промисловості”*, М.Т. Шендригоренко *“Методика обліку, контролю і аналізу матеріальних ресурсів”*, Н.В. Шульга *“Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів”*, О.Ф. Ярмолюк *“Облік*

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах”.

Отже, питання формування, розподілу та використання різних видів ресурсів є досить проблемними та викликають інтерес багатьох науковців з різних галузей знань. Тільки в сфері економічних наук за період 1990-2010 рр. зазначені питання піднімалися в межах 20 спеціальностей, що підтверджує актуальність досліджень.

Наступним етапом бібліометричного аналізу є аналіз географії захисту дисертацій (табл. 2.3).

Таблиця 2.3. Географія захисту дисертаційних досліджень, захищених в Україні за 1991-2009 рр. на здобуття наукового ступеня кандидата і доктора економічних наук з питань ресурсів

№ з/п	Місто	К-ть, шт	Питома вага, %	№ з/п	Місто	К-ть, шт	Питома вага, %
1	Біла Церква	1	0,26	13	Маріуполь	2	0,53
2	Дніпропетровськ	23	6,08	14	Одеса	16	4,23
3	Донецьк	31	8,20	15	Полтава	3	0,79
4	Житомир	3	0,79	16	Рівне	8	2,12
5	Запоріжжя	4	1,06	17	Сімферополь	4	1,06
6	Ірпінь	2	0,53	18	Суми	19	5,06
7	Київ	129	34,13	19	Тернопіль	16	4,23
8	Кривий Ріг	2	0,53	20	Ужгород	3	0,79
9	Львів	35	9,26	21	Харків	58	15,34
10	Луганськ	7	1,85	22	Херсон	1	0,26
11	Луцьк	1	0,26	23	Хмельницький	5	1,32
12	Миколаїв	5	1,32	Разом		378	100,00

Дані аналізу вказують на існування відповідних наукових центрів. Проте, необхідно враховувати, що на обсяг захищених дисертацій впливає галузева спрямованість певної області (регіону), кількість вищих навчальних закладів та відкритих спеціалізованих вчених рад із захисту докторських і кандидатських дисертацій за економічними спеціальностями. Зважаючи на ці фактори, є 8 найбільших міст, які можна вважати центрами розвитку науки, та таких, в яких значну увагу приділяють дослідженню питань ресурсів (рис. 2.9).

Отже, найбільшими науковими центрами, в яких розглядалися проблеми ресурсів, є Київ, на який припадає 34,13 % всіх дисертаційних досліджень, Харків (15,34 %), Львів (9,26 %), Донецьк (8,20 %), Дніпропетровськ (6,08 %), Суми (5,06 %), Одеса (4,23 %), Тернопіль (4,23 %).

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

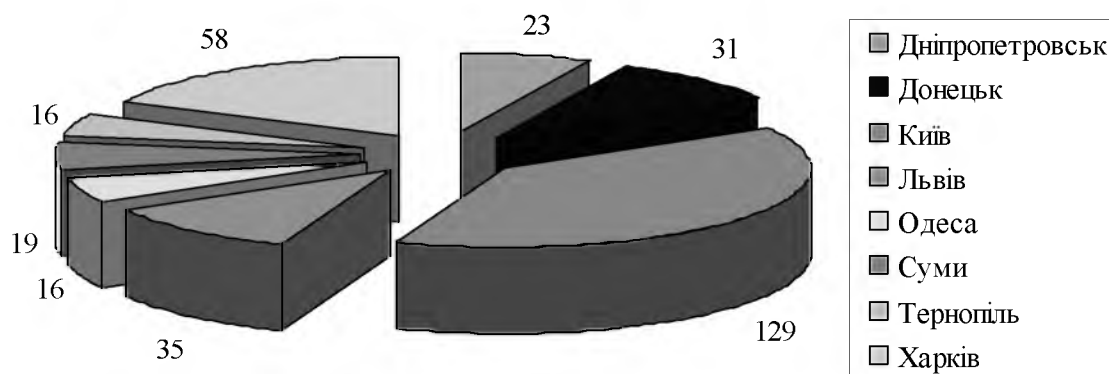


Рис. 2.9. Географія захисту дисертацій, захищених в Україні за 1991-2009 рр. на здобуття наукового ступеня доктора і кандидата економічних наук з питань ресурсів за виділеними найбільшими науковими центрами

Таким чином, наукові дослідження питань, пов'язаних з ефективним управлінням та використанням ресурсів в Україні, є досить різноплановими та привертала увагу значної кількості науковців – докторів та кандидатів економічних наук більше, ніж за 20-ма спеціальностями.

Об'єктом аналізу є суцільна вибірка дисертаційних досліджень відповідно до електронного каталогу інформаційної бази Російської державної бібліотеки¹⁰⁵ (далі – РДБ), а також Вищої атестаційної комісії РФ¹⁰⁶ (далі – ВАК РФ). В результаті вибірки за параметрами – “ресурс”, економічні науки (шифр 08), в інформаційній базі РДБ отримано 471 дисертацію, а також за результатами вибірки за вказаними параметрами з бази ВАК РФ – 38 праць. Дисертації з даних вибірок виконувалися протягом 1990-2010 рр. Це дозволяє стверджувати, що протягом останніх 21 року успішно захищено 509 дисертацій на здобуття наукових ступенів доктора та кандидата економічних наук.

Найбільша кількість дисертацій за вказаною тематикою виконана в межах спеціальності 08.00.05 “Економіка і управління національним господарством”, а саме 362 праці, що становить 71,12 % від загальної кількості захищених дисертацій (табл. Ч.2 Додаток Ч). Суттєве значення показника є закономірним, зважаючи на те, що в межах даної спеціальності ресурси є одним з основних об'єктів, що розглядається. В даній

¹⁰⁵ Відповідно до даних системи каталогів авторефератів та дисертацій Російської державної бібліотеки національної [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://sigla.rsl.ru/>

¹⁰⁶ Відповідно до даних Вищої атестаційної комісії Російської Федерації [Електронний ресурс]. – Режим доступу vak.ed.gov.ru

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

спеціальності розглядаються всі існуючі види економічних ресурсів, а також нові види, які пропонуються дослідниками до включення до складу ресурсів. Увага звертається не тільки на сутність та ідентифікацію різних видів ресурсів, але й на проблеми, пов'язані з їх використанням, оцінкою ресурсного потенціалу підприємств та методів впровадження й підтримки ресурсозбереження та ресурсозабезпечення.

Значну кількість дисертацій виконано за спеціальністю 08.00.10 “Фінанси, грошовий обіг та кредит” – 50 праць, що складає 9,84 %. Як і в Україні, актуальними питаннями для російських науковців є фінансові та інвестиційні ресурси, включаючи грошові кошти як особливий вид економічних ресурсів.

За спеціальністю 08.00.01 “Економічна теорія” виконано 34 праці, що становить 6,68 %. Представниками даної спеціальності розглядаються питання появи та розвитку ринків ресурсів, а також проблеми економічних проявів гендерної асиметрії на ринку трудових ресурсів (Н.Т. Аксієва), час в системі економічних ресурсів постіндустріального суспільства (А.І. Баскін), нефізичний капітал в структурі економічних ресурсів і факторів виробництва (К.С. Булдаков), розвиток наукового знання як ресурсу сучасної економіки (М.Ю. Варавва), макроекономічні тенденції розвитку ринку освітніх ресурсів (О.Н. Геворкян), трудові ресурси в умовах переходу до постіндустріального суспільства (І.Б. Копенкіна), здоров'я як соціально-ринковий ресурс життєздатності економіки (Т.Л. Лепихіна), мале підприємство як господарський ресурс (А.В. Смирнов) та ін.

В межах спеціальності 08.00.12 “Бухгалтерський облік, статистика” захищено 17 дисертацій (3,34 %) – М.О. Ареф, Г.М. Бакуліна, М.Я. Баширова, О.Б. Герасимова, О.Н. Гуржиєв, Д.В. Діанов, О.М. Евстаф'єва, Т.В. Ємельянова, О.О. Колчеєва, О.А. Куликов, І.І. Леонова, Ю.І. Максимов, М.А. Мейрива, В.Д. Новодворський, С.О. Тарасова, Є.О. Устьянцева, Н.О. Шемакіна, в тому числі 2 дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Хоча кількість таких праць, порівняно із загальною кількістю вибірки, є незначна, проте, актуальність питань за такими видами ресурсів, як матеріальні, фінансові та інформаційні за даною спеціальністю зберігається.

По 1 дисертації виконано за спеціальностями 08.00.03 “Історія національної економіки” (Ю.О. Ісаєва), 08.00.06 “Логістика”

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

(К.Ш. Байкуатова), 08.00.19 *“Економіка природовикористання та охорона навколишнього середовища”* (В.Г. Жибоедов), 08.00.28 *“Організація виробництва”* (В.В. Іванов) та на перетині двох спеціальностей 08.00.05, 03.00.16 *“Економіка і управління національним господарством”* і *“Екологія”* (П.М. Анненков) і 08.00.13, 11.00.11 *“Методичні та інструментальні методи економіки і охорона навколишнього середовища”* і *“Раціональне використання природних ресурсів”* (Н.О. Косолапова).

За спеціальностями 08.00.04 *“Регіональна економіка”*, 08.00.07 *“Економіка праці”* та на перетині спеціальностей 08.00.01, 08.00.05 *“Економічна теорія”* і *“Економіка і управління народним господарством”* 8.00.05, 08.00.13 *“Економіка і управління національним господарством”* і *“Методичні та інструментальні методи економіки”* захищено по 3 дисертації.

Проблеми розробки підходів та методів оптимізації, розвитку та прогнозування економічних ресурсів на рівні регіону та окремого підприємства досліджувалися у 10-ти дисертаціях (1,96 %), виконаних в межах спеціальності 08.00.13 *“Методичні та інструментальні методи економіки”*.

2 дисертації (0,40 %) присвячені методології формування маркетингу трудових ресурсів в системі підприємництва та формуванню і використанню фінансових ресурсів підприємства-монополіста в умовах регулювання цін (тарифів) – в межах спеціальності 08.00.30 *“Економіка підприємництва”*.

По 8 дисертацій захищено за спеціальностями 08.00.14 *“Світова економіка”*, де розглядалися проблеми розвитку відносин Російської Федерації (далі – РФ) з іншими країнами в напрямі використання економічних ресурсів та на перетині спеціальностей 08.00.05, 08.00.10 *“Економіка і управління національним господарством”* і *“Фінанси, грошовий обіг та кредит”*.

Виходячи з проведеного аналізу дисертацій в межах виділених спеціальностей, можемо стверджувати, що питання управління та використання ресурсів розглядаються багатьма науковцями. В частині розгляду зазначених питань представниками спеціальності 08.00.12 *“Бухгалтерський облік, статистика”* спостерігаються якісно нові для України тематика наукових досліджень та вирішення піднятих проблем на фоні незначної кількості дисертацій.

Аналіз географії захисту наукових досліджень дає можливість виокремити найбільші наукові центри РФ (рис. 2.10).

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

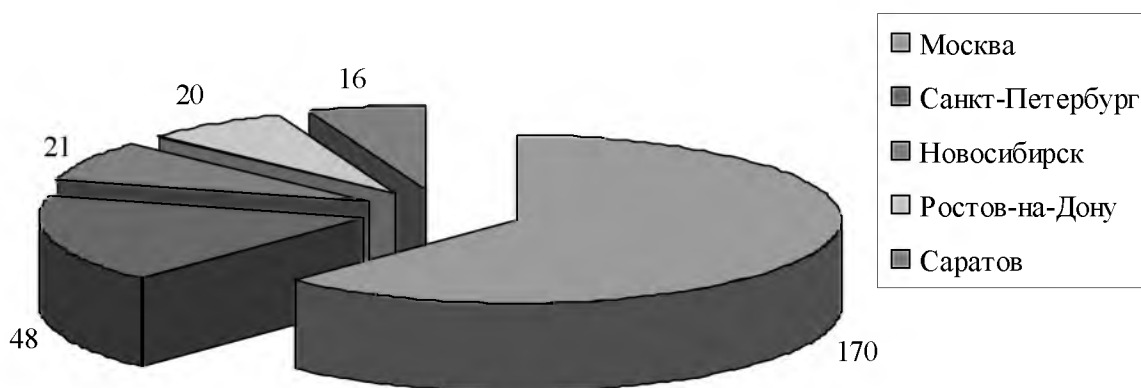


Рис. 2.10. Географія захисту дисертацій, захищених в РФ за 1991-2010 рр. на здобуття наукового ступеня доктора і кандидата економічних наук, з питань ресурсів за виділеними найбільшими науковими центрами

У цілому наукові дослідження з питань ресурсів виконувалися і захищалися у 73-х містах РФ. Проте, серед них чітко виділяються найбільші наукові центри. Так, за проведеним аналізом виокремлено 5 таких міст. Найбільша кількість дисертацій із зазначеної проблематики захищена в Москві – 170 праць, що становить 33,40 % від їх загальної кількості. Серед інших міст виділено: Санкт-Петербург (9,43 %), Новосибірськ (4,13 %), Ростов-на-Дону (3,93 %) і Саратов (3,14 %).

Наступним етапом дослідження є аналіз захищених дисертацій з проблем ефективного управління і використання ресурсів в розрізі присвоєння наукових ступенів (табл. Ч.4, Додаток Ч).

Відповідно до таблиці 5 за період, що аналізується, 82,51 % дисертацій захищено на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, що в кількісному виразі становить 420 праць, та 17,29 % захищено на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, що становить 88 праць та 1 праця захищена на здобуття ступеня кандидата технічних наук, оскільки дане дослідження виконувалося на перетині економічної і технічної спеціальностей.

Отже, в цілому в Російській Федерації питання, пов'язані з ресурсами, широко розглядаються за всіма економічними спеціальностями.

Останнім етапом проведення бібліографічного аналізу є визначення видів ресурсів та ключових словосполучень зі словом “ресурс”, за яким проводилися

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

наукові дослідження в Україні та Російській Федерації (табл. 2.4).

Таблиця 2.4. Групування дисертаційних досліджень, захищених в Україні та Російській Федерації за 1991-2010 рр. на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата економічних наук, з питань ресурсів за видами ресурсів та ключовими поняттями дослідження

№ з/п	Об'єкт, що досліджується	Кількість авторефератів		Загальна кількість, шт.	Питома вага, %
		Україна	РФ		
1	2	3	4	5	6
1	Банківські ресурси	5	5	10	1,13
2	Бюджетні ресурси	1	5	6	0,68
3	Виробничі ресурси	11	9	20	2,25
4	Водні ресурси	6	7	13	1,47
5	Державні ресурси	–	4	4	0,45
6	Економічні ресурси	2	8	10	1,13
7	Земельні ресурси	28	29	57	6,43
8	Інвестиційні ресурси	24	34	58	6,54
9	Інноваційні ресурси	–	3	3	0,34
10	Інтелектуальні ресурси	3	8	11	1,24
11	Інформаційні ресурси	6	11	17	1,92
12	Кредитні ресурси	5	3	8	0,90
13	Нафтогазові ресурси	–	12	12	1,35
14	Природні ресурси	6	9	15	1,69
15	Матеріальні ресурси	16	17	33	3,72
16	Матеріально-технічні ресурси	4	6	10	1,13
17	Нафтові ресурси	–	2	2	0,23
18	Лісові ресурси	10	8	18	2,03
19	Людські ресурси	8	19	27	3,04
20	Мінеральні ресурси	–	5	5	0,56
21	Паливно-енергетичні ресурси	6	9	15	1,69
22	Рекреаційні ресурси	3	–	3	0,34
23	Територіальні ресурси	3	–	3	0,34
24	Трудові ресурси	44	40	84	9,47
25	Фінансові ресурси	64	44	108	12,18
26	Ресурс	9	17	26	2,03
27	Інші види ресурсів ¹⁰⁷	23	50	73	8,23
28	Ресурсна база	1	11	12	1,35

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5	6
29	Ресурсне забезпечення	13	17	30	3,38

¹⁰⁷ До інших видів ресурсів віднесено: вторинні ресурси, позикові, додаткові, екологічні, технічні, рослинні, сировинні ресурси, недеревинні ресурси лісу, біоенергетичні, енергетичні, рибогосподарські, радіочастотні, консалтингові, знання, буровугільні, нематеріальні, агропродовольчі, експортні, соціальні/водно-земельні ресурси, кредитно-інвестиційні, репутаційні, матеріально-енергетичні ресурси, технологічні, інформаційно-комунікаційно-технологічні, товарні, продовольчі, освітні, підземні, страхові, внутрішні соціальні, внутрішньо регіональні, пенсійні, підприємницькі, відновлювальні, податкові, національні, газові, промислові, енергоресурси, м'ясні, фінансово-бюджетні, організаційно-економічні, владний ресурс, освіта як ресурс, стратегічний ресурс, зовнішні ресурси, здоров'я як ресурс, інтернет ресурс.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

30	Ресурсозбереження	17	19	36	4,06
31	Ресурсний підхід (метод) до дослідження	–	8	8	0,90
32	Ресурсний потенціал	28	35	63	7,10
33	Виробничо-ресурсний потенціал	5	–	5	0,56
34	Ефективне використання ресурсів	1	4	5	0,56
35	Раціональне використання ресурсів	–	2	2	0,23
36	Розвиток ресурсно-орієнтованих регіонів	–	10	10	1,13
37	Обмеженість ресурсів	–	3	3	0,34
38	Природо-ресурсний потенціал	8	5	13	1,47
39	Управління ресурсами	7	6	13	1,47
40	Інші ¹⁰⁸	11	25	36	4,04
Разом		378	509	887	100,00

Найбільшу кількість дисертацій присвячено фінансовим ресурсам. За даним видом ресурсів захищено 108 праць, що становить 12,18 % від загальної кількості. Зокрема, висвітлювалися питання, щодо їх формування (мобілізації) та використання як суб'єктами господарювання, так і на рівні держави в цілому.

Також серед дисертацій актуальними є дослідження, присвячені трудовим ресурсам, які становлять 9,47 %, тобто 84 праці. За даною тематикою розглядалися питання формування, управління та ефективного використання трудових ресурсів. Також, досить часто науковцями розглядаються інвестиційні ресурси (58 праць, що становить 6,54 %). Актуальними як в Україні, так і в РФ є наукові дослідження, присвячені земельним ресурсам – 57 дисертацій (6,43 %), матеріальним ресурсам – 33 (3,72 %), виробничим ресурсам – 20 (2,25 %), лісовим ресурсам – 18 (2,03 %).

Слід зазначити, що такі види ресурсів, як державні, інноваційні, нафтогазові, нафтові і мінеральні вітчизняними науковцями не розглядалися. Увага до питань нафтогазових та мінеральних ресурсів в РФ є закономірною, оскільки цьому сприяє забезпеченість країни даним видом ресурсів. Натомість територіальні та рекреаційні ресурси досліджувалися тільки в Україні, хоча і в невеликій кількості (по 3 дисертації).

Ресурси в цілому розглянуто у 26 працях науковців, у тому числі

¹⁰⁸ До інших віднесено: економія, ресурсовикористання, обмеженість ресурсів, ресурсоемність, моделювання ресурсних можливостей, ресурсна стратегія, інвестиційно-ресурсний потенціал, природно-ресурсний фактор в структурі національного багатства, ресурс стратегічної стійкості, туристично-ресурсний потенціал, ресурсно-технічний аспект виробництва, специфікація ресурсів, залучення ресурсів, ресурсно-виробничі утворення, перерозподіл ресурсів, ресурсна політика, ресурсоенергоефективність, планування ресурсів, ресурсодобувні підприємства, ресурсомісткість, ресурсні цикли, ресурсні ризики.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

вітчизняних (9 дисертацій) та російських (17 дисертацій), а також економічні ресурси в цілому – 10 дисертацій, що становить 1,13 % , серед яких 2 захищено в Україні, 8 – у Російській Федерації.

У ході проведеного дослідження виділено також ряд ключових словосполучень зі словом “ресурс”, в розрізі яких проводилися наукові дослідження. Зокрема, ресурсна база, ресурсне забезпечення, ресурсозбереження, ресурсний підхід (метод) до дослідження, ресурсний потенціал, виробничо-ресурсний потенціал, ефективне використання ресурсів, раціональне використання ресурсів, розвиток ресурсно-орієнтованих регіонів, обмеженість ресурсів, природо-ресурсний потенціал, управління ресурсами та інші.

Із зазначеної сукупності виділених словосполучень найбільш повторюваним є дослідження ресурсного потенціалу. Питання формування, оцінки та ефективності використання ресурсного потенціалу піднімалися науковцями в 63-х дисертаціях, що становить 7,10 %. Спостерігається також тенденція до звуження об’єкту дослідження до виробничо-ресурсного потенціалу або природно-ресурсного потенціалу. Зокрема, проблемні питання виробничо-ресурсного потенціалу виділено та досліджено лише українськими науковцями в 5-ти дисертаціях (0,56 %), а природо-ресурсний потенціал – 8 українськими та 5 російськими науковцями, що становить 1,47 %.

Актуальними серед науковців як України, так і Росії є питання ресурсного забезпечення та ресурсозбереження. Так, проблеми ресурсного забезпечення розглядалися в 13-ти працях вітчизняних науковців та 17-ти працях науковців РФ, що в загальній кількості становить 30 дисертацій (3,38 %). Ресурсозбереження і його впровадження з метою підвищення ефективності виробництва продукції та діяльності підприємства досліджувалося в 17-ти українських дисертаціях та 19-ти російських, що в цілому складає 4,06 %.

Такі поняття, як ресурсна база, ресурсний підхід (метод) дослідження певних питань, раціональне використання ресурсів, ресурсно-орієнтовані регіони та обмеженість ресурсів в дисертаціях України майже не досліджувалися, проте російські дослідники приділяли їм значну увагу.

Для формування більш повного уявлення про дослідження тих або інших понять за ключовим словом “ресурс” необхідно звернути увагу на роки їх захисту. Об’єктом дослідження за період 1991-1998 рр. були переважно

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

земельні, лісові та матеріальні ресурси. Після 1998 р. значно підвищується увага до дослідження банківських і фінансових ресурсів. Таку актуальність до даних питань можна пояснити реформуванням фінансового та банківського секторів внаслідок хвилі економічної кризи, яка припадає на цей період. Також у зв'язку з тим, що однією з головних причин кризи 1998 р. стало падіння цін на енергоресурси, зокрема нафту, увага науковців значною мірою була спрямована на дослідження паливно-енергетичних ресурсів.

Починаючи з 2000 р. активно досліджуються людські та трудові ресурси, що пов'язано з наданням даним ресурсам важливої ролі у процесі господарської діяльності. В останні роки активно досліджуються такі види ресурсів, як інформація, інтелектуальні та інвестиційні ресурси.

За результатами аналізу географії наукових видань за період 1990-2010 рр. з проблем ресурсів можна виділити найбільші наукові центри України (Дніпропетровськ, Донецьк, Київ, Львів, Одеса, Суми, Тернопіль, Харків) та Російської Федерації (Москва, Санкт-Петербург, Новосибірськ, Ростов-на-Дону, Саратов).

В результаті проведеного аналізу захищених дисертаційних робіт за видами ресурсів та ключовими словосполученнями зі словом “ресурс” виявлено, що найбільшу кількість наукових праць присвячено фінансовим ресурсам. За даним видом ресурсів захищено 108 дисертацій, що становить 12,18 % від загальної кількості. Зокрема, висвітлювалися питання щодо їх формування (мобілізації) та використання як суб'єктами господарювання, так і на рівні держави в цілому.

За обліковими спеціальностями захищена відносно незначна кількість робіт (по 17 в Україні та Російській Федерації), однак проблематика, що розглядається науковцями, дає підстави стверджувати про перспективність подальших наукових досліджень щодо проблем ресурсів в сфері бухгалтерського обліку.

З метою визначення основних проблемних питань, які піднімаються науковцями саме у сфері бухгалтерського обліку, контролю та аналізу ресурсів, вважаємо за необхідне здійснити аналіз дисертацій, захищених за спеціальностями 08.00.09 (08.06.04) “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” (Україна) та 08.00.12 “Бухгалтерський облік, статистика” (РФ) – в розрізі видів досліджуваних ресурсів (табл. Ч.5, Ч.6, Додаток Ч).

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

Результати здійсненого аналізу дисертацій, захищених в Україні на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, в розрізі видів ресурсів, наведено на рис. 2.11.

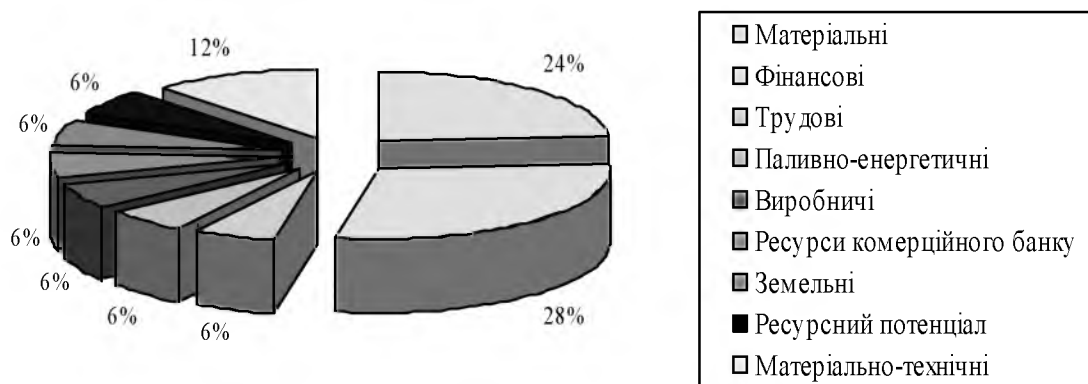


Рис. 2.11. Систематизація дисертацій, захищених в Україні за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”, за видами ресурсів

За результатами проведеного аналізу дисертацій, захищених в Україні на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, можна сказати, що вперше проблемні питання в сфері бухгалтерського обліку, аналізу і контролю ресурсів розглянув у своїй дисертації Л.А. Блажей (1995 р.), а саме присвятив дослідженню **виробничих ресурсів** в частині оперативного економічного аналізу їх використання в умовах функціонування АРМ (на прикладі підприємств взуттєвої промисловості).

За даними рис. 2.11 встановлено, що найбільше уваги науковці приділили дослідженню фінансових ресурсів. Проблемні питання обліку, аналізу та контролю **фінансових ресурсів** піднято в 5-ти (28 %) дисертаціях. Так, питання обліку та аналізу фінансових ресурсів підприємств торгівлі досліджувала Н.С. Барабаш (1996 р.); проблемні питання обліку, аналізу та контролю ефективності використання фінансових ресурсів у бюджетних установах (на матеріалах установ охорони здоров'я Волинської області) та можливі шляхи їх вирішення розкриває Т.М. Писаренко (2001 р.); питання обліку та контролю операцій з векселями в системі управління фінансовими ресурсами комерційних банків піднімає та робить спробу вирішити О.В. Амеліна (2008 р.). Крім того, в 2 дисертаціях, захищених за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності), питання бухгалтерського обліку не

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

розглядаються, натомість одна з праць присвячена вирішенню комплексу питань, пов'язаних з методикою та організацією аналізу формування і використання фінансових ресурсів підприємства (В.В. Вовк, 2004 р.), а інша – проблемним питанням аналізу та контролю формування й використання фінансових ресурсів холдингових компаній (на прикладі торговельних холдингових компаній України) – О.А. Романенко (2008 р.).

Питання обліку, аналізу та контролю **матеріальних ресурсів** досліджено в 4 (24 %) дисертаціях. Облік та аудит матеріальних ресурсів (на матеріалах підприємств легкої промисловості України) досліджував Х. Алфаал (1996 р.), питання з удосконалення економічного аналізу використання матеріальних ресурсів (на прикладі підприємств промисловості України) розглядала Н.І. Сарай (1996 р.), а також питання бухгалтерського обліку в системі управління матеріальними ресурсами промислового підприємства розкрито у дисертації Т.М. Сльозко (1996 р.). Слід відмітити дисертацію М.Т. Шендригоренко, яка досліджувала питання обліку, аналізу і контролю матеріальних ресурсів (на прикладі гірничо-видобувних підприємств м. Кривого Рогу) (2000 р.).

Причому спостерігається тенденція до поглибленого вивчення галузевих аспектів, що, на думку Я.В. Соколова¹⁰⁹, є недопустимим. Як стверджував професор: “Дисертанти повинні проводити дослідження саме наукових проблем, а не заглиблюватися в галузеві аспекти, тиражуючи тематику за галузями виробництва: калькуляція собівартості в харчовій промисловості (птахівництві, кондитерському виробництві або особливості калькуляції монпансьє тощо). Цей абсурдний підхід компрометує науку. Не можна присвячувати дисертації певній галузі виробництва...”.

Матеріально-технічні ресурси стали об'єктом дослідження в 2-х (12 %) роботах. Так, О.В. Лиско досліджувала питання обліку та контролю матеріально-технічних ресурсів у капітальному будівництві (2006 р.), В.В. Роздобудько зроблено спробу вирішити комплекс питань щодо обліку та контролю використання матеріально-технічних ресурсів у автотранспортному виробництві із застосуванням ПЕОМ (2006 р.).

Питання, пов'язані з **трудовими ресурсами**, зокрема в частині аналізу ефективності їх використання, знаходять вирішення в дослідженні

¹⁰⁹ Соколов Я.В. Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету и аудиту: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 5-9. – С. 5.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

Н.В. Шульги (2008 р.). Бикова Н.Л. робить спробу вирішити комплекс проблемних питань, пов'язаних з обліком та аналізом **паливно-енергетичних ресурсів** на прикладі діяльності гірничо-збагачувальних підприємств Кривбасу (2001 р.). Комплексному аналізу та оцінці **ресурсів комерційного банку** присвячено дисертацію Н.Р. Венгреневич (2002 р.). Окремо слід відмітити дисертацію О.Ф. Ярмолук (2008 р.), присвячену обліку **земельних ресурсів** в сільськогосподарських підприємствах.

У сучасних економічних умовах, зокрема в умовах розвитку ресурсного підходу та підходу, заснованого на знаннях, у стратегічному управлінні та в застосуванні таких підходів для оцінки економічного потенціалу, де окремими видами ресурсів прийнято виділяти інформацію, знання, людський та інтелектуальний капітал, нерозробленість методології та методики бухгалтерського обліку таких видів ресурсів призводить до наявності недостовірної та неповної інформації для ефективного управління підприємством.

Результати здійсненого аналізу дисертацій, захищених в Російській Федерації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, в розрізі видів ресурсів наведено на рис. 2.12.

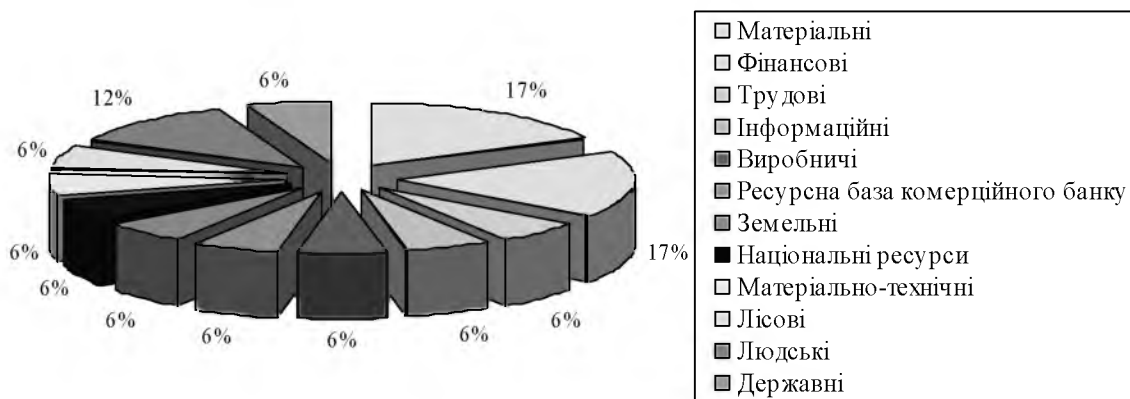


Рис. 2.12. Систематизація дисертацій, захищених в Російській Федерації за спеціальністю 08.00.12 “Бухгалтерський облік, статистика”, за видами ресурсів

На основі здійсненого аналізу дисертаційних робіт, захищених в Російській Федерації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, можна сказати, що в першій дисертації з даної тематики (так само як і в Україні) розглянуто питання бухгалтерського обліку саме **виробничих ресурсів** (В.Д. Новодворський, 1990 р.).

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

Фінансові ресурси стали об'єктом дослідження в 3-х (18 %) дисертаціях, проте в жодній з праць не розкрито питання бухгалтерського обліку фінансових ресурсів. Так, М.Я. Баширова у своєму дослідженні розкрила питання аналізу та моделювання фінансових ресурсів ВНЗ (2002 р.), О.М. Гуржиев досліджував проблемні питання аналізу стану та руху фінансових ресурсів на підприємствах споживчої кооперації (на матеріалах Центрально-Чорноземного регіону Російської Федерації) (2002 р.), а також Н.О. Шемакіна розглянула економіко-статистичний аналіз в управлінні фінансовими ресурсами компаній в Росії (2003 р.). Тобто тематика всіх дисертацій пов'язана саме з аналізом фінансових ресурсів.

Питання обліку, аналізу і контролю **матеріальних ресурсів** досліджено в 3-х (18 %) дисертаціях. Так організацію економічного контролю за збереженістю матеріальних ресурсів розглядала Г.М. Бакуліна (1998 р.), організацію бухгалтерського обліку і контролю використання матеріальних ресурсів на електростанціях – Є.О. Устьянцев (2004 р.), питання бухгалтерського обліку і контролю матеріальних ресурсів льонокомбінатів – І.І. Леонова (2007 р.).

Питання стратегічного дослідження **матеріально-технічних ресурсів** підприємств поштового зв'язку піднято та розкрито у праці С.О. Тарасової (2004 р.).

Варто відмітити, що науковцями досліджувались такі види ресурсів, як **людські та трудові ресурси**. Так, питання методологічного забезпечення обліку та аналізу людських ресурсів комерційних підприємств висвітлено М.А. Мейрієвою (2006 р.), облік та звітність в системі управління людськими ресурсами підприємства розглянуто О.А. Куліковим (2008 р.), М.О. Ареф досліджував питання статистичного аналізу трудових ресурсів Республіки Йемен (2001 р.).

Методологію статистичної оцінки та аналізу **лісових ресурсів** розкрив Ю.І. Максимов (2001 р.). Проблемні питання фінансового та управлінського обліку **земельних ресурсів** підприємств досліджувала О.М. Євстаф'єва (2003 р.).

Питання бухгалтерського обліку не розглядаються у 4 дисертаційних роботах, а стосуються питань методології статистичного дослідження **національних ресурсів** (Д.В. Діанов, 2008 р.), організації і методики проведення аудиту ефективності використання **державних ресурсів** (О.О. Колчєєва, 2007 р.) та аналізу **ресурсної бази комерційного банку**

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

(О.Б. Герасимова, 2002 р.). Окремо слід відмітити працю Т.В. Ємельянової (2009 р.), присвячену формуванню та розвитку муніципальних інформаційних ресурсів.

Основний внесок в науку відображається в науковій новизні дисертації. Виходячи з цього, вважаємо за необхідне здійснити аналіз елементів наукової новизни досліджуваних дисертацій з метою визначення основних здобутків з проблем ресурсів, та виявлення напрямів їх вирішення.

На основі систематизованих елементів наукової новизни авторефератів дисертацій українських і російських вчених в табл. Ч.7 Додатку Ч виділено відповідні напрями дослідження (табл. 2.5).

Таблиця 2.5. Напрями групування елементів наукової новизни досліджуваних авторефератів дисертацій

<i>Елементи наукової новизни</i>	<i>К-сть авторів</i>	<i>Питома вага, %</i>
Економічна сутність понять	10	40,00
Класифікація	10	40,00
Удосконалення нормативно-правової бази	1	4,00
Організація бухгалтерського обліку	2	8,00
Методика бухгалтерського обліку	8	32,00
Організація контролю	4	16,00
Методика контролю	9	36,00
Методика оцінки	10	40,00
Методика аналізу	10	40,00
Інформаційна база аналізу	1	4,00
Організація і методика управлінського обліку	2	8,00
Методика управління	1	4,00
Документування та звітність	12	48,00

На основі даних табл. 1.5 побудовано діаграму (рис. 2.13), де зображено напрями наукових досліджень українських і російських вчених протягом 1990-2011 рр.

Як вказують результати проведеного аналізу дисертаційних робіт за елементами наукової новизни, захищених в Україні та Російській Федерації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальностями 08.00.09 (08.06.04) “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” та 08.00.12 “Бухгалтерський облік, статистика”, можна виділити такі найбільш поширені елементи наукової новизни: трактування досліджуваного виду ресурсів та їх класифікація, методика бухгалтерського обліку, контролю та аналізу, оцінка ресурсів, документальне оформлення господарських операцій, пов’язаних з

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

використанням ресурсів, а також удосконалення звітності підприємства, в частині відображення в ній ресурсів.

Розглянемо більш детально основні результати дослідження науковців щодо проблем, пов'язаних з ресурсами, згруповані за наведеними напрямками (рис. 2.13).

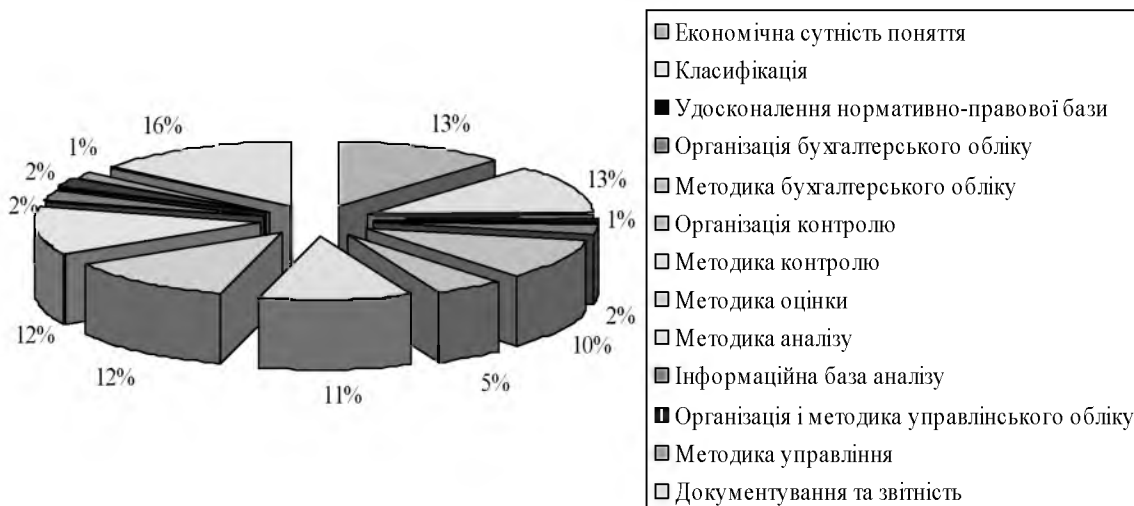


Рис. 2.13. Основні напрями наукової новизни авторефератів дисертацій, з проблематики ресурсів, захищених в Україні та Російській Федерації

Економічна сутність поняття. На підставі аналізу положень наукової новизни “вперше” та “удосконалено” за зазначеними дисертаціями, можна констатувати, що значна кількість дослідників уточнює сутність обраного об’єкта дослідження (40 %). Так, Н.Л. Биковою конкретизовано поняття *паливно-енергетичних ресурсів* підприємства, під якими слід розуміти самостійний вид матеріальних ресурсів, що виступає самостійним об’єктом бухгалтерського обліку і економічного аналізу. Вовк В.М. уточнено визначення економічної категорії “*фінансові ресурси*”, яке автор трактує як кошти, за рахунок яких формуються власний і позиковий капітал, що використовується для придбання активів і здійснення звичайної діяльності з метою забезпечення економічної вигоди, а також застосовується у випадку виникнення надзвичайних подій. Дещо ширше розкриває поняття фінансових ресурсів Т.М. Писаренко: *фінансові ресурси* вчений визначає як фонди грошових коштів, які виступають у формі доходів, нагромаджень і надходжень, формуються в руках держави, підприємств усіх форм власності, установ, організацій, окремих громадян, створюються в процесі розподілу і перерозподілу національного багатства, валового внутрішнього й частини

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

зовнішнього продуктів, призначені для забезпечення безперервності розширеного відтворення, задоволення потреб суспільства в цілому. Романенко О.А. вперше обґрунтовано нову концепцію щодо визначення *фінансових ресурсів* підприємницьких структур як грошових коштів, що перебувають у розпорядженні підприємств чи їх об'єднань і можуть бути використані для здійснення ними господарської діяльності у майбутньому періоді з метою забезпечення економічних, матеріальних та духовних потреб людини, компанії та суспільства в цілому. Також сутність поняття “фінансові ресурси” визначає О.М. Гуржійєв, розширюючи його сутність, що відповідає реаліям ринкових відносин.

Сутність поняття “*матеріальні ресурси*” досліджено та удосконалено в працях І.І. Леонової, Є.О. Устьянцева та М.Т. Шендригоренко.

В бухгалтерському обліку під матеріальними ресурсами І.І. Леонова розуміє вартісне вираження запасів предметів праці на складах підприємства, призначених для обробки в процесі виробництва, напівфабрикатів власного виробництва та незавершеного виробництва на робочих місцях, проміжних коморах та складах готових напівфабрикатів, а також матеріальних запасів, призначених для потреб управління. Шендригоренко М.Т. пропонує до матеріальних ресурсів відносити: сировину, основні і допоміжні матеріали, паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини, купівельні напівфабрикати

У дисертації О.Ф. Ярмолюк вперше сформульовано комплексне визначення поняття “*земельні ресурси*” як виду довгострокових необоротних активів, що є продуктом природи, характеризується необмеженим терміном використання, просторовою обмеженістю, має підставу для правового виміру та здатність приносити економічні вигоди у процесі використання, що дозволяє ідентифікувати його в системі бухгалтерського обліку.

На основі всебічного теоретичного аналізу О.А. Куліковим уточнено визначення економічної категорії “*людські ресурси*” як складової частини виробничих ресурсів підприємства, контрольованих на основі адміністративної відповідальності, у формування та розвиток яких здійснюється вкладення з метою отримання від людських ресурсів майбутніх економічних вигод.

Дана ситуація, з одного боку, є безперечно позитивною, оскільки проведення якісного наукового дослідження неможливе без чіткого розуміння сутності об'єкта, що досліджується. Однак, з іншого – недоліком такої

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

ситуації є різний набір складових одного виду ресурсу виходячи із запропонованого автором визначення (наприклад, авторське розуміння сутності матеріальних ресурсів, а також їх складу).

Класифікація ресурсів. Питання класифікації ресурсів піднімали у своїх дослідженнях 40 % науковців. У дослідженнях В.М. Вовк доповнено існуючу класифікацію *фінансових ресурсів* шляхом виокремлення наступних ознак: види господарської діяльності, об'єкти інвестування, кругооборот, джерела формування, характер участі у господарському процесі, види сформованих активів, джерела їх покриття, ступінь ліквідності та терміновість погашення зобов'язань, що, на думку автора, дозволяє раціональніше згрупувати показники для проведення аналізу. Класифікацію *фінансових ресурсів* також обґрунтовано О.А. Романенко за чотирма рівнями деталізації: за джерелами їх утворення, термінами залучення, за ознакою платності, найменуванням валюти, що дозволяє оперативно здійснювати аналіз за даними бухгалтерського обліку. З метою здійснення більш точнішої оцінки економічного потенціалу суб'єкта господарювання та результативності його господарської діяльності Н.О. Шемакіною уточнено класифікацію показників *фінансових ресурсів*.

У дисертації М.Т. Шендригоренко вдосконалено порядок класифікації *матеріальних ресурсів*, які використовуються на шахтах з метою скорочення документообороту. Що стосується матеріальних ресурсів, то їх класифікацію уточнено і Є.О. Устьянцевим. За результатами проведеного дослідження І.І. Леоновою запропоновано класифікувати *матеріальні ресурси* за функціями управління.

Класифікацію *матеріально-технічних ресурсів* в обліку і контролі удосконалено залежно від їх технологічних призначень, що дозволяє підвищити оперативність інформації для управління матеріальними потоками, запасами, дотримання страхового запасу для ритмічного забезпечення будівельного виробництва матеріалами відповідно до технологічної логістики (О.В. Лиско) та залежно від експлуатаційних потреб рухомого складу автотранспортного підприємства, що дозволяє оперативно приймати управлінські рішення для попередження втрат при здійсненні процесу транспортування.

Запропоновано новий підхід до класифікації *паливно-енергетичних ресурсів* підприємства Н.Л. Биковою, а саме: за джерелами вироблення, за групами та видами, а також за напрямками використання. Куліковим О.А.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

запропоновано облікову класифікацію *виробничих ресурсів* підприємства, серед яких автор особливо відмічає людські ресурси, що мають, на його думку, найбільшу значущість в сучасних умовах розвитку економіки в цілому, так і в окремих підприємницьких структурах.

Організація і методика бухгалтерського обліку. Організацію бухгалтерського обліку ресурсів досліджували лише Н.Л. Бикова (в частині організації бухгалтерського обліку паливно-енергетичних ресурсів) та І.І. Леонова (в частині розробки варіантів організації обліку наявності та руху матеріальних ресурсів за технологічно відокремленими виробництвами, що сприяють формуванню достовірної інформації для прийняття управлінських рішень, обчисленню обґрунтованого фінансового результату та здійсненню контрольної функції обліку). Варто відзначити, що 32 % науковців досліджують методику бухгалтерського обліку, а саме дане питання удосконалено в частині наступних аспектів: Н.Л. Биковою запропоновано модель синтетичного та аналітичного обліку паливно-енергетичних ресурсів; О.А. Куліковим розроблено методику бухгалтерського обліку витрат з придбання і розвитку людських ресурсів та розглянуто можливості відображення в обліку людських ресурсів в якості активів; Т.М. Писаренко розроблено методику обліку видатків бюджетних установ; В.В. Роздобудько запропонував інтегровану систему обліку витрачання матеріально-технічних ресурсів; Є.О. Устьянцевим запропоновано інструмент обліку матеріальних ресурсів в системі оперативного, синтетичного і аналітичного обліку; М.Т. Шендригоренко запропоновано рекомендації з удосконалення методики обліку використання матеріальних ресурсів.

Організація та методика контролю. Питання організації контролю вирішували у своїх дослідженнях такі науковці, як О.В. Амеліна (організація контролю операцій банків з векселями), Г.М. Бакуліна (в частині удосконалення процесу організації контролю за збереженням матеріальних ресурсів), О.О. Колчєєва (в частині розробки моделі організації аудиту ефективності використання державних коштів) та Є.О. Устьянцев (розроблено алгоритм організації внутрішнього контролю за використанням матеріальних ресурсів). Методику контролю дослідили та удосконалили в дисертаціях 9 науковців, що становить 36 %. Зокрема, О.В. Амеліною удосконалено методичні підходи до внутрішнього контролю операцій банків з векселями; Н.Л. Биковою удосконалено методику оперативного контролю

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

використання паливно-енергетичних ресурсів в умовах АРМ-бухгалтера; Г.М. Бакуліною розроблено прийоми економічного контролю матеріальних ресурсів і показники, що характеризують достовірність і якість матеріалів інвентаризації, а також розроблено методику проведення зовнішнього аудиту матеріальних ресурсів; Є.О. Устьянцев розробив алгоритм проведення внутрішнього контролю за використанням матеріальних ресурсів та запропонував інструмент контролю матеріальних ресурсів в системі оперативного, синтетичного та аналітичного обліку; М.Т. Шендригоренко визначено напрями вдосконалення методики контролю матеріальних ресурсів з використанням сучасних засобів обчислювальної техніки; Н.В. Шульга удосконалила методику зовнішнього (незалежного) аудиту розрахунків з оплати праці через уточнення його мети, завдань, об'єктів і напрацювання підходів до послідовності здійснення аудиторських процедур на всіх етапах перевірки; О.О. Колчєвою розроблено модель методики аудиту ефективності використання державних коштів.

Методика оцінки. Особливу увагу привертає питання оцінки досліджуваних ресурсів, яке розкрили у своїх дисертаціях 40 % дослідників. Так, О.В. Амеліною удосконалено методику оцінки векселів за справедливою вартістю та ризиковості вексельних операцій. У дисертації М.Т. Шендригоренко розроблено пропозиції щодо застосування методів оцінки матеріальних ресурсів у гірничовидобувній галузі. Шульга Н.В. удосконалила методи оцінки вартісних показників ефективності використання трудових ресурсів (зарплатомісткості, зарплатовіддачі та рентабельності використання трудових ресурсів), які сприяють більш достовірному визначенню цих показників через порівнянність досліджуваних чинників при їх розрахунку. Ярмолюк О.Ф. удосконалено механізм оцінки земельних ресурсів, шляхом застосування запропонованої методики визначення розрахункової вартості землі, що забезпечить її достовірне відображення в обліку. Максимовим Ю.І. сформульовано основні принципи розширеної економічної оцінки лісів, що враховує не лише запаси деревини, але й багато інших видів лісокористування. Конкретизовано методику бюджетування і оцінки матеріальних ресурсів (І.І. Леонова); запропоновано показники оцінки витрат по найму працівників (О.А. Куліков); представлено укрупнену модель оцінки земельних ділянок в системі бухгалтерського обліку (О.М. Євстаф'єва); розроблено концептуальні

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

основи оцінки національних ресурсів (Д.В. Діанов).

Методика аналізу. Варто відзначити, що методика аналізу формування та використання фінансових ресурсів удосконалено В.М. Вовк (шляхом конкретизації категорійного апарату, системи аналітичних показників, коефіцієнтів, порядку їх розрахунку), О.М. Гуржигевим, Т.М. Писаренко, О.А. Романенко (запропоновано моделі аналізу, сформовано систему показників горизонтального та структурного аналізу з метою забезпечення стійкого фінансового стану усіх підприємств холдингу) та М.Я. Башировою (в частині аналізу фінансових ресурсів ВНЗ). Герасимова О.Б. розробила методичний апарат аналізу ресурсної бази комерційного банку. Методику статистичного аналізу інтенсивності лісокористування і лісовідновлення розроблено Ю.І. Максимовим. Методика стратегічного аналізу людських ресурсів розроблена у дисертації М.А. Мейриєвої. Шендригоренко М.Т. визначила напрями вдосконалення наявної методики аналізу забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів. Методику аналізу ефективності використання ресурсного потенціалу з врахуванням специфіки хлібопекарської галузі удосконалено Т.А. Талах.

Організація і методика управлінського обліку. Необхідно сказати, що серед усіх дослідників лише О.М. Євстаф'єва піднімала та намагалася вирішити питання організації управлінського обліку в частині організації управлінського обліку земельних ділянок. Питання методики управлінського обліку удосконалено у дисертації М.А. Мейриєвої, зокрема, запропоновано рахунки управлінського обліку для відображення витрат по людських ресурсах та розроблено внутрішньо фірмове положення по стратегічному управлінському обліку людських ресурсів комерційної організації, що включає наступні розділи: загальні положення; оцінка людських ресурсів; амортизація людських ресурсів; розкриття інформації у бухгалтерській звітності, що дозволяє враховувати людські ресурси в стратегічному управлінському обліку.

Методика управління. Питання щодо управління ресурсами піднято та досліджено лише С.О. Тарасовою, якою розроблено методику управління матеріально-технічними ресурсами поштового підприємства зв'язку.

Нормативно-правова база. Привертає увагу праця М.А. Мейриєвої, в якій автор пропонує внести доповнення до положення бухгалтерського обліку щодо відображення людських ресурсів у складі нематеріальних активів.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

Варто відмітити такий елемент наукової новизни дисертацій, як *інформаційна база аналізу формування і використання фінансових ресурсів*, який представлено у працях таких науковців, як В.М. Вовк та О.А. Романенко. Зокрема, В.М. Вовк розроблено рекомендації з удосконалення інформаційної бази аналізу формування і використання фінансових ресурсів через побудову активу Балансу за ступенем спадаючої ліквідності та пасиву – за порядком зниження терміновості погашення зобов'язань, що полегшить оцінку ліквідності та платоспроможності підприємства. Тоді як О.А. Романенко розроблено систему достатніх інформаційних потоків для забезпечення аналізу формування та використання фінансових ресурсів у торговельній холдинговій компанії, яка дозволяє здійснювати аналітичну оцінку доцільності та перевірки відповідності кожної операції вимогам чинного законодавства і стандартам попереднього контролю й слугує базою прийняття оперативних рішень щодо формування джерел фінансування та їх розміщення в активах холдингової компанії.

Документування та звітність. Результати аналізу дисертацій дають підстави стверджувати, що найбільше науковці піднімали у своїх дослідженнях таке проблемне питання, як документування та звітність (48 %). Так, Т.М. Писаренко розроблено обліковий реєстр, який формуватиметься за допомогою ЕОМ; М.Т. Шендригоренко розроблено удосконалені форми машинограм з обліку і контролю операцій з матеріальними ресурсами; Н.В. Шульгою вперше запропоновано форму акта виконаних робіт за строковим трудовим договором (призначенням якого є документальне оформлення приймання-передачі та обґрунтування розрахунку оплати (поетапного чи кінцевого) виконаної працівником роботи у визначені терміни), форму розділу Приміток до річної фінансової звітності “Виплати працівникам” (яка забезпечить надання інформації зовнішнім користувачам про структуру та величину поточних і довгострокових виплат працівникам та уможливить оцінку участі економічного суб'єкта у виконанні загальної соціально-економічної політики уряду) та удосконалено форми і структури розрахункової відомості та наказу про надання відпустки (що уможливить відповідний контроль правильності розрахунку виплат працівникам і пов'язаних з ними податків і платежів, забезпечить достовірність наведених даних у фінансовій звітності). У дисертації О.Ф. Ярмолюк запропоновано систему

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

документування земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, що дозволить накопичувати інформацію щодо їх якісної, кількісної характеристики та вартісного відображення в бухгалтерському обліку: “Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)”, “Акт переведення земельних ділянок”, “Книгу обліку земель суб’єкта господарювання”, “Інвентаризаційний опис земельних угідь (паїв)” та удосконалено порядок розкриття у звітності аграрних підприємств інформації про наявність та рух земельних ресурсів у грошовому та натуральному вимірниках, що сприятиме покращанню управління процесами використання земельних ресурсів. Також, що стосується питань документування та звітності, то науковцями розроблено форми облікових реєстрів аналітичного обліку матеріальних ресурсів для електростанції (Є.О. Устьянцев), доповнено пояснювальну записку до різної звітності в частині розкриття інформації про людські ресурси та запропоновано варіанти представлення інформації про людські ресурси у звітності (О.А. Куліков), розроблено пропозиції з удосконалення структури та складу звітності як інформаційного забезпечення аналізу і оцінки потоків грошових коштів (О.М. Гуржиєв).

Варто відмітити, що кожна дисертація характеризується специфічними елементами наукової новизни, відмінними від запропонованих іншими науковцями, що можна обґрунтувати наявністю властивих особливостей досліджуваної теми та індивідуальністю підходів науковців до здійснення дослідження.

Отже, в ході проведеного аналізу дисертацій за елементами наукової новизни, захищених в Україні та Російській Федерації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальностями 08.00.09 (08.06.04) “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” та 08.00.12 “Бухгалтерський облік, статистика” 1990-2010 рр., можна зробити висновки, що найбільша кількість досліджень присвячена визначенню сутності ресурсів, їх класифікації, методиці оцінки та аналізу ресурсів, проблемам документування та звітності, а також методиці бухгалтерського обліку та контролю. Проте дослідження даних питань проводилося науковцями в розрізі окремих видів ресурсів (найчастіше: фінансових, матеріальних, трудових), тоді як проблемні питання щодо економічних ресурсів залишаються невирішеними. Виходячи з цього, вважається за необхідне приділити увагу такому питанню, як трактування сутності

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

економічних ресурсів та визначення їх видів у бухгалтерському обліку, так як серед науковців не існує єдиного підходу до вирішення даного питання. Важливе значення відіграє контроль за використанням економічних ресурсів в умовах ресурсозбереження, адже на сьогодні найбільш проблемним питанням в умовах господарювання є обмеженість ресурсів. Тому питання щодо здійснення контролю за використанням ресурсів залишилося невирішеним та підлягає подальшому дослідженню.

З метою виявлення актуальності теми дослідження проведено аналіз тез і доповідей, проголошених на міжнародних, всеукраїнських та міжвузівських наукових конференціях (табл. Ч.8 Додаток Ч).

Проведений аналіз наукових публікацій в розрізі видань дає підстави стверджувати, що проблематика ресурсів піднімалася в 101 українських виданнях (в т.ч. періодичних, фахових та збірниках наукових праць), 12 російських та 2 білоруських виданнях.

Аналіз динаміки таких публікацій дозволяє стверджувати про існування стійкої тенденції до збільшення кількості публікацій, присвячених проблематиці ресурсів у наукових виданнях (за період з 1958 по 1990 рік опубліковано 27 статей; 1991-1998 рр. – 25 статей; 1999-2005 рр. – 161 стаття; 2006-2010 рр. – 355 статей). Причому, якщо в період з 1958 по 1999 рр. характерним є розгляд в наукових публікаціях питань щодо окремих видів ресурсів, то починаючи з 2000 року дослідники в своїх публікаціях все більше звертаються до питань, пов'язаних з такими економічними поняттями, як ресурсозбереження, ресурсний потенціал, ресурсне забезпечення тощо.

Це є закономірним, оскільки на той час ще існував СРСР та основним науковим центром була Москва, де і видавалася відповідна наукова література. З 1991 по 1998 рік вже українськими періодичними виданнями опубліковано 17 статей, серед яких: Вісник банку “Україна” (1 стаття), Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту (2 статті), Вісник Тернопільської академії народного господарства (3 статті), Вісник Донецького університету (4 статті), Наукові записки під редакцією Шкарабана С.І. (1 стаття), Перспективные направления развития экологии, экономики и энергетики (1 стаття). Зокрема, за вказаний період опубліковано 5 статей у Віснику Московського університету, 1 стаття – Віснику фінансової

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

академії (Москва) і 2 в науковому журналі “Мир науки”.

Починаючи з 1999 р. проблематика ресурсів набуває все більшої актуальності. Так, в період з 1999 по 2005 рік всього опубліковано 161 статтю з даної тематики. Починаючи з 2000 р. науковці в публікаціях все більше звертаються до питань, пов'язаних не тільки з дослідженням окремих видів ресурсів, але й до економічних понять, пов'язаних з ними (ресурсозбереження, ресурсний потенціал, ресурсне забезпечення та ін.). Найбільша кількість статей за вказаний період опублікована в журналі “Економіка: проблеми теорії та практики”, “Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК”, періодичному науковому виданні – Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту, а також у збірниках наукових праць Кіровоградського національного технічного Університету і Донецького національного технологічного університету.

За останні 5 років маємо найбільшу кількість наукових публікацій за ключовим словом “ресурс”, а саме 355 статей, з яких 13 статей опубліковані в російських виданнях і 342 – в українських.

Отже, виходячи з проведеного кількісного аналізу опублікованих наукових статей за ключовим словом “ресурс”, можемо стверджувати, що дана тематика досліджень є актуальною серед науковців. Питання ресурсів однаково часто розглядаються у періодичних, фахових виданнях і збірниках наукових праць.

Окрім кількісного аналізу наукових публікацій з проблематики ресурсів, проведено також систематизацію проблемних питань, що розкривалися авторами з даної тематики (табл. Ч.9 Додаток Ч).

У результаті дослідження встановлено, що значна увага дослідниками приділяється питанням окремих видів ресурсів та економічним поняттям, пов'язаним з ними. Так, найбільшу питому вагу займають фінансові ресурси – 13,91%, що у кількісному вираженні становить 79 наукових статей. Серед проблемних питань, пов'язаних з фінансовими ресурсами, розглядаються питання мобілізації, формування, управління, планування та аналізу фінансових ресурсів як на рівні держави, так і на рівні окремих суб'єктів економіки (банків, страхових компаній, підприємств). Зокрема, що

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

стосується фінансових ресурсів підприємства, то проблематика питань в основному пов'язана з визначенням їх економічної сутності і характеристики, підходів до класифікації, методів оцінки вартості та оптимізації їх структури.

Щодо бухгалтерського обліку, то В.О. Кочетов¹¹⁰ розглядає питання інформаційних аспектів вдосконалення обліку фінансових ресурсів малого бізнесу, а О.М. Рябініна¹¹¹ – завдання вітчизняного обліку і аналізу фінансових ресурсів. Олійничук В.М.¹¹² піднімає питання формування інформації про фінансові ресурси підприємства відповідно до міжнародних і національних стандартів обліку, надання її зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

Питання трудових ресурсів висвітлені в 57-ми статтях, що складає 10,04 % загальної кількості. Найбільш поширеними серед них є організація управління, контролю та аналізу використання трудових ресурсів на підприємстві. Питання, пов'язані з обліковим аспектом щодо трудових ресурсів, піднімають такі дослідники, як О.М. Брадул¹¹³ та В.М. Колосова і В.М. Моїсеєнко¹¹⁴.

Наукові публікації, присвячені питанням сутності та видам матеріальних ресурсів, а також управлінню за ефективністю їх використання, підходам до класифікації, нормування, аналізу та внутрішнього контролю, розглядалися в 33-х статтях (5,81 %). Серед них і стаття Н.А. Сиротенко¹¹⁵, в якій розглядаються проблемні питання обліку матеріальних ресурсів промислового підприємства.

110 Кочетов В.О. Інформаційні аспекти вдосконалення обліку фінансових ресурсів малого бізнесу / В.О. Кочетов, О.В. Кочетов // Торгівля і ринок України: тематичний збірник наукових праць. – Донецьк: Донецький державний комерційний інститут, 1998. – С. 159-160.

111 Рябініна О.М. Завдання вітчизняного обліку і аналізу фінансових ресурсів / О.М. Рябініна // Економіка: проблеми теорії та практики: міжвузівський збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: Дніпропетровський державний університет, 2000. – Випуск 21. – С. 64-68.

112 Олійничук В.М. Особливості формування інформації про фінансові ресурси підприємства в бухгалтерському обліку / В.М. Олійничук // Облік і фінанси АПК: науковий журнал. – Київ: Інститут аграрної економіки, 2009. – № 3. – С. 93-96.

113 Брадул О.М. Проектування інформаційної підсистеми “Облік трудових ресурсів” діяльності корпорацій / О.М. Брадул // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: збірник наукових праць. – Рівне: Національний університет водного господарства та природокористування, 2008. – Випуск 4(44), Частина 2. – С. 172-179.

114 Колосова Р.П. Учет и планирование трудовых ресурсов и рабочих мест в условиях рыночных отношений / Р.П. Колосова, В.М. Моїсеєнко // Вестник Московского университета. Серия 6 Экономика: Научный журнал. – Москва: Московский государственный университет им. Ломоносова, 1992. – № 5. – С. 54-62.

115 Сиротенко Н.А. Облік матеріальних ресурсів промислового підприємства / Н.А. Сиротенко // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи: збірник наукових праць. – Київ: Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2004. – С. 79-85.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

Актуальними є питання земельних та інвестиційних ресурсів, які піднімаються в 32-х статтях кожне, що становить 5,63 %. Так, щодо земельних ресурсів розглядалася плата за землю, оцінка стану земельних ресурсів у певній області та регіоні, управління та підходи до оцінки земельних ресурсів підприємства. Зокрема, 5 статей присвячено саме бухгалтерському обліку даного виду ресурсів. Зокрема, З.Ф. Бриндзя¹¹⁶ піднімає питання облікового відображення використання земельних ресурсів у будівельному комплексі; Б.С. Гузар – розкриває проблемні питання обліку земельних ресурсів. Питанням удосконалення документування операцій з земельними ресурсами присвячено публікацію С.В. Додонова. Проблемним питанням оцінки земельних ресурсів та їх облікового відображення присвячено статті І.В. Замули¹¹⁷. Щодо інвестиційних ресурсів, то актуальними є питання їх формування і ефективності використання на підприємстві, а також економічна сутність та критерії їх визнання в обліку.

Дослідженню питань, пов'язаних з людськими ресурсами, присвячено 29 наукових статей, що становить 5,11 % загальної кількості. За даним видом ресурсів науковцями увага зосереджується на підходах до визначення економічної сутності людських ресурсів, особливостях їх формування, відтворення та управління, як на підприємстві, так і в країні в цілому. Бухгалтерський облік людських ресурсів в своїй статті досліджував Н. Починок¹¹⁸.

Частка публікацій, присвячених природним ресурсам у виборці, що аналізується, становить 4,93 %, тобто 28 наукових статей. Особливу увагу дослідники звертають на питання оцінки природних ресурсів, в т.ч. вдосконалення класифікації підходів до економічної оцінки, макроекономічної оцінки, сучасної методології оцінки природних ресурсів. Декілька статей присвячено також питанням контролю та ефективності використання

116 Бриндзя З.Ф. Використання земельних ресурсів у дорожньо-будівельному комплексі / З.Ф. Бриндзя, Ю.Ф. Проник // Проблеми реформування економіки, обліку, контролю та аналізу підприємств: наукові записки. – Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства, 1999. – Випуск 1. – С. 167-169.

117 Замула І.В. Проблеми оцінки земельних ресурсів / І.В. Замула // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу: науковий економічний журнал. – Бердянськ: Бердянський університет менеджменту і бізнесу, 2008. – № 1. – С. 195-197.

118 Починок Н. Людські ресурси в обліковій теорії та практиці / Н. Починок // Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. – Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2010. – № 6. – С. 141-144.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

природних ресурсів. Питання бухгалтерського обліку природних ресурсів розглядали І.В. Замула¹¹⁹, А.К. Васильєв¹²⁰ і Ж.А. Леваніна¹²¹.

Питання інформаційних ресурсів піднімалися в 21-й статті, що становить 3,70 %, серед яких питання розвитку інформаційних ресурсів підприємства, розгляд інформаційних ресурсів як складової економічних ресурсів, використання інформаційних ресурсів в управлінському обліку, аналіз поняття та управління ними на підприємстві.

Невелика кількість статей присвячена таким видам ресурсів, як виробничі (5 статей), водні (17 статей), енергетичні (6 статей), інтелектуальні (8 статей), кредитні (5 статей), лісові (8 статей) і паливно-енергетичні ресурси (4 статті). Питання обліку вказаних видів ресурсів досліджували І.Д. Лазаришина, Н.А. Случак¹²², Н.А. Чувашева¹²³, К.В. Михасюк¹²⁴.

В окрему групу виділено публікації, присвячені загальним питанням ресурсів, зокрема ресурсам підприємств, держави, ринкам ресурсів, обмеженості ресурсів, ефективному використанню, економії та розподілу ресурсів. В цілому дана група налічує 37 статей, що становить 6,51 %.

У зв'язку з незначною кількістю публікацій, присвячених матеріально-технічним, банківським, сировинним, мінеральним, курортним, економічним, інноваційним, рекреаційним, позиковим, соціальним, рибним, обмеженим, матеріально-енергетичним, посередницьким, бюджетним, товарним, технічним, депозитним, біологічним, знанням як ресурсу, Інтернет-ресурсам, агроресурсам та організаційно-економічним їх об'єднано в групу інші види ресурсів. Загальна кількість публікацій 43, що

119 Замула І.В. Проблеми відображення в бухгалтерському обліку природних ресурсів / І.В. Замула // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2007. – № 3 (41). – С. 23-30.

120 Васильєв А.К. Учет природоресурсных платежей: бухгалтерский и налоговый аспект / А.К. Васильєв // Аудит, налоги и бухгалтерский учет: основы, теория и практика: сборник статей. – Пенза, 2008. – С. 20-21.

121 Леваніна Ж.А. Проблеми обліку природних ресурсів / Ж.А. Леваніна // Регіональні перспективи: науково-практичний журнал. – Кременчук: Асоціація “Перспектива”, 2003. – № 2-3. – С. 87-89.

122 Лазаришина І.Д. Недеревні лісові ресурси рослинного походження як об'єкти обліку / І.Д. Лазаришина, Н.А. Случак // Вісник національного університету водного господарства та природокористування: збірник наукових праць. – Рівне: національний університет водного господарства природокористування, 2008. – Випуск 4 (44). Частина 2. – С. 281-293.

123 Чувашева Н.Л. Проблемы и направления совершенствования учета топливно-энергетических ресурсов, не принимающих форму производственных запасов / Н.Л. Чувашева (Н.Л.Бикова) // Проблеми реформування економіки, обліку, контролю та аналізу підприємств: наукові записки. – Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства, 1999. – Випуск 1. – С. 101-103.

124 Михасюк К.В. Залучення кредитних ресурсів торговельними підприємствами та їх облік / К.В. Михасюк // Вісник національного університету водного господарства та природокористування: збірник наукових праць. – Рівне: Національний університет водного господарства природокористування, 2008. – Випуск 4 (44). Частина 2. – С. 322-329.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

становить 7,57 %.

Окрім видів ресурсів в наукових статтях, що аналізуються, часто піднімаються питання, пов'язані з ресурсами, які постійно зустрічаються в процесі вивчення формування, забезпечення та використання ресурсів на всіх рівнях економічної системи.

Найбільш часто увагу дослідників привертають питання, пов'язані з дослідженням ресурсного (24 статті) і природо-ресурсного потенціалу (14 статей) підприємства, області, регіону, країни в цілому, а також ефективність його використання. Науковці І.В. Замула і Н.М. Малюга¹²⁵ досліджували питання природо-ресурсного потенціалу як об'єкта бухгалтерського обліку.

Ресурсозбереження, ресурсне забезпечення та енергоресурсозбереження розглядалися в контексті проблем і перспектив впровадження відповідних технологій та методик, що забезпечать споживання ресурсів в найменшій їх кількості, проте з великою економічною віддачею. Що стосується створення ресурсної бази, то дана проблематика розглядалася в 7 статтях, що становить 1,23 %.

Публікації, віднесені до групи “інші економічні поняття, пов'язані з ресурсами”, присвячені такій тематиці: трудоворесурсний потенціал, ресурсна стратегія, ресурсоемність, ресурсний підхід, ресурсокористування, ресурсна теорія, ресурсні платежі, ресурсні чинники. Загальна кількість публікацій даної групи становить 42 статті, тобто 7,58 % від загальної кількості публікацій у вибірці.

Стверджувати про актуальність конкретної теми дослідження можна за умови, що вона є предметом дискусій в наукових колах та серед дослідників, а також обговорюється на конференціях.

Аналіз здійснюється на основі суцільної вибірки матеріалів конференцій за ключовим словом “ресурс” за даними інформаційної бази Житомирської наукової бухгалтерської школи. Відповідно до вибірки, отримано 278 тез та доповідей, представлених на наукових конференціях в період з 1969 по 2010 рік, що проходили в Україні, РФ, Білорусії, Чехії, Болгарії та Латвії. Тематика конференцій мала економічне спрямування, в тому числі присвячена питанням бухгалтерського обліку, аналізу та контролю. Вказану вибірку

¹²⁵ Замула І.В. Удосконалення обліку природньо-ресурсного потенціалу / І.В. Замула, Н.М. Малюга // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 / Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 3. – С. 67-79.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

систематизовано в табл. 2.6 у розрізі питань, що розглядалися, та часових періодів.

Таблиця 2.6. Аналіз досліджень питань ресурсів у матеріалах конференцій

№ з/п	Питання, які розглядалися	Кількість конференцій за роками				Разом
		до 1990 р.	1991-1998 рр.	1999-2005 рр.	2006-2010 рр.	
1	2	3	4	5	6	7
1	Банківські ресурси	–	–	2	–	2
2	Виробничі ресурси	–	1	1	1	3
3	Водні ресурси	2	–	2	2	6
4	Державні ресурси	–	–	1	–	1
5	Економічні ресурси	–	–	1	6	7
6	Енергетичні ресурси	–	–	–	2	2
7	Земельні ресурси	7	–	11	7	25
8	Інвестиційні ресурси	–	–	5	8	13
9	Інноваційні ресурси	–	–	–	1	1
10	Інтелектуальні ресурси	–	–	–	4	4
11	Інтернет-ресурси	–	–	–	1	1
12	Інформаційні ресурси	–	–	4	12	16
13	Кредитні ресурси	–	–	1	1	2
14	Лісові ресурси	–	–	1	3	4
15	Людські ресурси	–	–	1	5	6
16	Матеріальні ресурси	1	2	12	11	26
17	Матеріально-технічні ресурси	–	–	1	–	1
18	Нематеріальні ресурси	–	–	1	–	1
19	Паливно-енергетичні ресурси	–	–	–	3	3
20	Позикові ресурси	–	–	1	–	1
21	Природні ресурси	3	–	1	4	8
22	Ресурси	1	1	10	15	27

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7
23	Технічні ресурси	–	1	–	–	1
24	Товарні ресурси	1	–	–	1	3
25	Трудові ресурси	–	2	10	15	27
26	Фінансово-кредитні	–	–	1	–	1
27	Фінансові ресурси	–	4	18	37	59
28	Природо-ресурсні платежі	–	–	–	3	3
29	Природо-ресурсний потенціал	–	–	–	2	2

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

30	Ресурсний підхід	–	–	1	–	1
31	Ресурсозбереження	–	–	4	7	11
32	Ресурсоемність	–	–	1	1	2
33	Ресурсна база	–	–	1	1	2
34	Ресурсний потенціал	–	–	1	7	8
35	Ресурсне забезпечення	–	–	–	2	2
Всього		15	11	90	162	278

Відповідно до даних таблиці 2.6 до 1990 р. на наукових конференціях, що мали місце до 1990 р. піднімалися питання, щодо таких видів ресурсів як земельні (7 доповідей), природні (3 доповіді), водні, товарні та матеріальні ресурси (по 1 доповіді), а також 1 доповідь в цілому по використанню ресурсів в сільському господарстві. Проблематика виступів за вказаними видами ресурсів, пов'язана з їх раціональним використанням, можливостями залучення та використання в сільськогосподарському виробництві. Зокрема, питання обліку в доповідях розглядали Ю.А. Божков¹²⁶ за темою “Совершенствование учета в системе управления материальными ресурсами” (1988), Ю.И. Бистраков – “Механизация и автоматизация учета земельных ресурсов” (1978), З.М. Піменова¹²⁷ – “Оперативный учет поступления товарных ресурсов от поставщиков в торговле с применением ЭВМ” (1988). Спрямування тематики виступів переважно на природні ресурси та сільськогосподарське виробництво можна пояснити особливостями орієнтації економіки того періоду.

З 1991-1998 р. окремим видам ресурсів було присвячено 11 доповідей, серед яких фінансові, матеріальні, трудові, виробничі та технічні. Вказаний період відзначився рядом важливих подій в становленні економіки України, що не могли не вплинути на напрямки дослідження науковців, в тому числі питань ресурсів. Починаючи з 1996 р., після проведення грошової реформи, більшої актуальності набувають фінансові ресурси, а економічна криза 1998 р. та пов'язане з нею реформування банківського та фінансового сектору тільки посилили увагу до даного питання. Так, за даними аналізуємої вибірки, вже за період з 1999 по 2005 рр. кількість виступів присвячених

126 Божков Ю.А. Совершенствование учета в системе управления материальными ресурсами / Ю.А. Божков // Проблемы совершенствования методов учета и экономического анализа в новых условиях хозяйствования. Тезисы докладов межреспубликанской научной конференции. Секция бухгалтерского учета, 22-23 декабря 1988, Рига. Часть 1. – Рига, 1988. – С. 55-56.

127 Піменова З.М. Оперативный учет поступления товарных ресурсов от поставщиков в торговле с применением ЭВМ / З.М. Піменова // Проблемы совершенствования методов учета и экономического анализа в новых условиях хозяйствования. Тезисы докладов межреспубликанской научной конференции. Секция бухгалтерского учета, 22-23 декабря 1988., Рига. Часть 1 – Рига, 1988. – С. 42-43.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

фінансовим ресурсам становить 18, а за останні 5 років – 37. Фінансові ресурси розглядалися щодо таких питань як проблеми формування фінансових ресурсів на підприємстві та їх відображення у фінансовій звітності, проблеми формування оптимальної структури, особливості фінансових ресурсів окремих суб'єктів господарювання, облік фінансових ресурсів корпорацій та деякі інші.

Значну кількість доповідей, представлених на конференціях, присвячено трудовим, матеріальним і земельним ресурсам. В представленій таблиці спостерігаємо позитивну динаміку зростання їх кількості. Зокрема, питання трудових ресурсів за період, що аналізується, піднімалися в 27 доповідях. З яких формування, управління, оцінка економічної ефективності використання трудових ресурсів підприємства.

Слід звернути увагу, що найбільше виступів за тематикою бухгалтерського обліку присвячено обліку земельних і матеріальних ресурсів. У вибірці виділені наступні доповіді з питань обліку земельних ресурсів: “Земельні ресурси як об'єкти обліку” (О.Н. Березинец, 2000), “До питання обліку земельних ресурсів” (П.М. Кузьмович, 2010), “Відображення в бухгалтерському обліку якісного стану земельних ресурсів” (Н.М. Ландар, 2005), “До питання економіко-правових передумов бухгалтерського обліку операцій з земельними ресурсами” (Ю.І. Литвінець, 2005), “Відображення в бухгалтерському обліку якісного стану земельних ресурсів” (Ю.А. Патрахалко, 2007), “Оцінка земельних ресурсів: питання методики” (Е.Є. Сисак, 2010). Облік матеріальних ресурсів досліджували в доповідях: “До питання обліку витрачання та використання матеріальних ресурсів у виробництві” (Т.Т. Алієв, 2003), “Облік вторинних матеріальних ресурсів” (А.Л. Бавдей, 2007), “Особливості обліку матеріальних ресурсів в скляній промисловості” (О.М. Кундеус, 2004 і 2009).

Проблемам забезпечення, формування та управління ресурсами суб'єктів господарювання присвячено 27 доповідей.

З 2007 р. на наукових конференціях почали активно розглядати інформаційні ресурси. Така тенденція пов'язана з розвитком різного роду інформаційних систем, а також наданні важливої ролі бухгалтерському обліку як інформаційному ресурсу в системі прийняття управлінських рішень. В загальному даній тематиці присвячено 16 доповідей.

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

Окрім зазначених вище видів ресурсів, в доповідях піднімалися також питання банківських, виробничих, водних, державних, енергетичних, інвестиційних, інтелектуальних, Інтернет-ресурсів, кредитних, лісових, людських, матеріально-технічних, нематеріальних, позикових, природних, технічних, товарних і фінансово-кредитних ресурсів, проте їх кількість є незначною.

Ряд виступів на конференціях присвячено також питанням природоресурсних платежів, природо-ресурсного потенціалу, ресурсному підходу до дослідження питань, ресурсозбереження, ресурсоемності, ресурсної бази, ресурсного потенціалу та ресурсного забезпечення. Найбільша кількість доповідей підготовлена з проблем ресурсозбереження (11), в т.ч. вдосконалення економічного аналізу ресурсозбереження, запровадження ресурсозберігаючих технологій в умовах обмеженості ресурсів. Природоресурсний потенціал з точки зору бухгалтерського обліку досліджували та представляли в свої доповідях І.В. Замула та Н.М. Малюга¹²⁸.

Окремо звертаємо увагу на питання економічних ресурсів. Городянська Л.В. є однією з науковців, що присвячували дослідження економічним ресурсам, а особливо відтворюваним економічним ресурсам підприємства. При аналізі літературних джерел виявлено опубліковані статті в наукових виданнях, а також виступи на конференціях з тематики “Інформаційна модель управління відтворенням економічних ресурсів на підприємстві” (2006 і 2010), “Класифікація способів проведення оцінки відтворюваних економічних ресурсів в обліку” (2010), “Ознаки відтворюваних економічних ресурсів у системі обліку підприємства” (2009), “Облікове визнання відтворюваних ресурсів в обліково-аналітичній системі підприємства” (2008). Науковцями В.М. Бережним і А.А. Тарасовою підготовлена доповідь з теми “Трансформація економічних можливостей людей в економічні ресурси” (2002), а І.Я. Костовим – “Виробничі запаси як економічний ресурс та об’єкт обліку на швейному підприємстві”.

Отже, здійснивши аналіз досліджень за ключовим словом “ресурс” у матеріалах міжнародних, всеукраїнських та міжвузівських наукових конференцій, можна зробити відповідні висновки. Найактуальнішими були та

¹²⁸ Замула І.В. Удосконалення обліку природньо-ресурсного потенціалу / І.В. Замула, Н.М. Малюга // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 / Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 3. – С. 67-79.

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

залишаються теми доповідей, присвячені окремим видам ресурсів, а особливо фінансовим, трудовим, матеріальним, земельним та інформаційним, що досліджуються в різних економічних напрямках, в т.ч. як об'єкти бухгалтерського обліку.

Аналіз та структурно-динамічна систематизація наукових досліджень та матеріалів конференцій за ключовим словом “ресурс” показали поширеність даної проблематики серед дослідників.

Бібліометричний аналіз наукових досліджень та матеріалів конференцій проблематики ресурсів дає підстави стверджувати, що вказана проблематика широко представлена і розглядалася дослідниками як в Україні, так і за її межами. Аналіз динаміки наукових досліджень та матеріалів конференцій вказує на періодичне зростання кількості публікацій.

В результаті проведеного аналізу за видами ресурсів та ключовими словосполученнями зі словом “ресурс” виявлено, що найбільша кількість досліджень присвячена проблемам фінансових та трудових ресурсів, а також ресурсного потенціалу та ефективності його використання.

Проблематика, що піднімається дослідниками в матеріалах конференцій та наукових публікаціях, дає підстави стверджувати про перспективність подальших досліджень щодо проблем ресурсів у сфері бухгалтерського обліку.

Висновки до 2-го розділу

На підставі проведеного дослідження сутності економічних ресурсів та їх місця в системі економіко-правових категорій, а також проблематики бухгалтерського обліку ресурсів в умовах трансформації інституту права власності встановлено:

1. Аналіз практики застосування поняття “ресурси” вказує на його ототожнення з поняттями “економічні ресурси” та “фактори виробництва”. Вказані поняття співвідносяться як частина і ціле. Так, поняття “ресурс” визначають як цінності, запаси, можливості, джерела будь-чого, які

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

можуть бути використані для досягнення конкретних цілей розвитку. “Економічні ресурси” – це сукупність ресурсів, яким властива обмеженість та цінність, які виступають об’єктом переходу права власності та інших прав, а також можуть бути використані в бізнес-процесах суб’єкта господарювання для одержання ним економічних вигод. “Фактори виробництва” – це ресурси, задіяні в процесі виробництва. Спостерігається неоднозначність підходів науковців щодо видів економічних ресурсів, яку можна пояснити розвитком суспільства, відповідно, й економічної думки. Чотири факторна класифікація факторів виробництва (праця, капітал, земля, підприємницькі здібності) тривалий час вважалась класичною і завершеною в економічній науці. Однак, на кожному етапі розвитку суспільства під дією науково-технічного прогресу відбуваються зміни, в тому числі й у складі економічних ресурсів. В умовах розвитку стратегічного управління та таких його течій як ресурсної теорії та підходу, заснованого на знаннях, а також застосування таких підходів для оцінки економічного потенціалу, де окремими видами ресурсів прийнято виділяти інформацію, знання, людський капітал, інтелектуальний капітал, ототожнення поняття “ресурси” в цілому, і в бухгалтерському обліку зокрема, із засобами і предметами праці значно звужує розуміння його сутності.

2. Поняття “матеріальні ресурси” є узагальнюючим і в бухгалтерському обліку практично не застосовується. Однак, в інших галузях економічної науки дане поняття набуло широкого використання без одночасного чіткого визначення його складових. Дослідження дають підстави стверджувати, що у складі матеріальних ресурсів виділяють як оборотні активи, зокрема запаси, так і матеріальні необоротні активи. Це призводить до неточного визначення вартісного вираження матеріальних ресурсів та оцінки з їх урахуванням економічного потенціалу суб’єкта господарювання.

3. Практика використання поняття “фінансові ресурси” є суперечливою тому відмічаються діаметрально протилежні підходи до його використання – фінансові ресурси трактуються як: 1) активи підприємства (і не лише грошові), що є в наявності у суб’єктів господарювання; 2) джерела утворення активів підприємства. Застосування першого підходу до трактування цього поняття призводить

Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності

до необхідності аналізу відповідних статей активу балансу, натомість другий – статей пасиву балансу. Питання лише в тому, які об'єкти бухгалтерського обліку, інформація щодо яких розкрита в балансі, будуть вважатися фінансовими ресурсами. Така невизначеність термінологічного апарату призводить до ряду непорозумінь як на мікро-, так і на макрорівні, зумовлюючи необхідність уточнення поняття “фінансові ресурси”.

4. Аналіз та структурно-динамічна систематизація дисертаційних робіт, захищених в Україні та Російській Федерації протягом 1990-2010 рр. на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата економічних наук з проблем ресурсів, свідчать про актуальність даної проблематики серед науковців. Бібліометричний аналіз наукових праць з проблематики ресурсів за економічними спеціальностями дає підстави стверджувати, що вказана проблематика широко представлена і розглядалася науковцями за переважною більшістю економічних спеціальностей. Аналіз динаміки проведених досліджень вказує на періодичне зростання кількості захищених дисертацій.

5. В результаті проведеного аналізу захищених дисертаційних робіт за видами ресурсів та ключовими словосполученнями зі словом “ресурс” виявлено, що найбільша кількість досліджень присвячена проблемам фінансових та трудових ресурсів, а також ресурсного потенціалу й ефективності його використання. За обліковими спеціальностями захищено відносно незначну кількість робіт (по 17 в Україні та Російській Федерації), однак проблематика, що розглядається науковцями, дає підстави стверджувати про перспективність подальших наукових досліджень щодо проблем ресурсів у сфері бухгалтерського обліку.

6. Структурно-динамічна систематизація та аналіз наукових праць та матеріалів конференцій за ключовим словом “інформація” показали поширеність даної проблематики серед дослідників. Бібліометричний аналіз наукових досліджень та матеріалів конференцій, присвячених питанням інформаційних ресурсів, дає підстави стверджувати, що вказана проблематика широко представлена і розглядалася дослідниками як в Україні, так і за її межами. В результаті проведеного аналізу за групами проблемних питань виявлено, що найбільша кількість досліджень присвячена проблемам визначення та уточнення ролі інформаційних ресурсів у діяльності суб'єктів

Розділ 2. Економічні ресурси в системі економіко-правових категорій

господарювання, а також сутності даного виду ресурсів. Незначна кількість публікацій щодо питань облікового відображення інформаційних ресурсів та нерозробленість методології бухгалтерського обліку даного виду ресурсів дає підстави стверджувати про перспективність подальших досліджень щодо бухгалтерського обліку інформаційних ресурсів як складової ресурсного забезпечення суб'єктів господарювання.

7. Проведений аналіз дисертацій з проблем фінансових ресурсів вказує на зростання зацікавленості з боку дослідників економічної науки України до вирішення проблем фінансових ресурсів. Зокрема, найбільша кількість досліджень в рамках економічної науки виконана за спеціальністю 08.00.04 “Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)”.

8. У ході аналізу положень наукової новизни робіт, присвячених проблемам бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю матеріальних ресурсів виявлено, що питання бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю операцій з матеріальними ресурсами є полем дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників. Тематиці наукових праць властива чітка галузева спрямованість. Позитивно характеризуючи науковий доробок з окреслених проблем, варто відмітити, що ряд проблемних питань залишилися поза увагою дослідників: сутність поняття “матеріальні ресурси”, їх класифікація для цілей бухгалтерського обліку, економічної теорії, економічного аналізу; особливості бухгалтерського обліку матеріальних ресурсів, відносно яких у підприємства диференційовано складові права власності; розробка елементів облікової політики підприємства та організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю матеріальних ресурсів у зв'язку зі специфікацією прав власності на них і обмеженістю останніх у зв'язку з такою специфікацією; застосування економіко-математичних методів; взаємозв'язок формування показників щодо матеріальних ресурсів на мікро- та макрорівнях.

Результатом розвитку економічних відносин є поява нових видів ресурсів та нових зрізів, в площині яких варто формувати інформацію про традиційні види ресурсів. Відсутність розробленої методології

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

бухгалтерського обліку таких видів ресурсів, як інформація, знання, людський капітал, інтелектуальний капітал, а також неврахування можливості поділу права власності на окремі складові, та, як результат, наявність ресурсів у підприємства, що належать йому на відмінних від права власності правових режимах, призводить до недостовірності та неповноти інформації, що генерується в системі бухгалтерського обліку, і, як наслідок, неефективних управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІЙНО-ПРАВОВИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ В УКРАЇНІ

3.1. Термінологічна підсистема бухгалтерського обліку: вплив трансформації інституту права власності

3.2. Концепції визнання активів: національні особливості та міжнародний досвід

3.1. Термінологічна підсистема бухгалтерського обліку: вплив трансформації інституту права власності

Чіткість у визначенні базових понять будь-якої теорії є важливим стимулюючим фактором її успішного розвитку

В.С. Катькало¹

Якщо рахівництву призначено бути наукою, воно повинне чітко визначити взаємні співвідношення складових його понять за об'ємом і змістом

І.П. Руссиян²

Питання узгодженості термінологічного апарату бухгалтерського обліку не є новим і піднімалося не одним поколінням дослідників. За твердженням В.Д. Белова³, “невизначеність і різноманітність бухгалтерської термінології завжди вражали серйозних бухгалтерів”. У 1895 р. З.П. Євзлін⁴ відмічав: “Як свідчать публіковані звіти, всюди володарює свавілля, темнота і незрозумілість, одним і тим же заголовком позначаються різні поняття”. Однак, як стверджує російський проф. Н.В. Ткачук, “подальший розвиток бухгалтерського обліку припускає обґрунтованим вирішення основної проблеми – вдосконалення мови бухгалтерського обліку... Це питання постало особливо гостро у зв'язку з реформуванням системи бухгалтерського обліку, коли коло користувачів бухгалтерською інформацією істотно змінилося”⁵. На думку В.Я. Соколова⁶, “одне з головних завдань теорії обліку повинне полягати в контролі за бухгалтерською мовою, що забезпечує надійну

¹ Катькало В.С. Ресурсная концепция стратегического управления: генезис основных идей и понятий / В.С. Катькало // Вестник Санкт-Петербургского университета / Сер. 8. – 2002. – Вып. 4 (№ 32). – С. 20-42. – С. 29.

² Руссиян И.П. По поводу статьи Г.Н. Попова “Счета балансов” / И.П. Руссиян // Счетоводство. – 1894. – № 16-17. – С. 222.

³ Белов В.Д. Значение теории в бухгалтерии / В.Д. Белов // Счетоводство. – 1983 – № 4. – С. 51.

⁴ Евзлин З.П. Правильная отчетность как мера против биржевой игры / З.П. Евзлин // Счетоводство. – 1895. № 22-23; 1896. – [2, 8]. – С. 31.

⁵ Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с. – С. 29-30.

⁶ Соколов В.Я. Теоретические начала двойной записи: автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / В.Я. Соколов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. – 50 с. – С. 12.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

комунікацію бухгалтерів із зовнішнім світом. Вчений переконаний, що “погана мова спотворює розуміння інформації і веде зрештою до деградації і науки, і професії”. Бухгалтерський облік не тільки супроводжує бізнес, відображаючи інформацію про факти господарської діяльності, але і поставляє для цього бізнесу досить значний обсяг економічної інформації. Сьогодні сама по собі облікова інформація як така не становить цінності, натомість її вміла інтерпретація користувачем бухгалтерської звітності може призвести до збільшення цінності такої інформації в сотні і тисячі разів. Як зазначає Ж. Ришар, “Бухгалтерський облік – це не тільки і навіть не стільки засіб реєстрації фактів господарського життя у звітності, скільки матеріал для читання і ухвалення рішень”^{7,8}. За твердженням Т.П. Кривецької, “саме інвестори як ніхто інший зацікавлені в одноманітності підходів до обліку. Інакше за відсутності загальноприйнятих домовленостей про зміст того або іншого поняття бухгалтерська (фінансова) звітність об’єкта інвестицій може бути непридатна для аналізу і правильного ухвалення рішень”⁹.

Однак для інтерпретації бухгалтерської звітності користувач має бути підготовленим: по-перше, він повинен мати відповідну освіту (яка в тому числі передбачає розуміння користувачем бухгалтерської тієї термінології, що використовується); по-друге, термінологія, що застосовується для складання звітності обліковим працівником, не повинна бути багатозначною.

Сьогодні складається ситуація, коли зазначені вимоги досить часто виконати неможливо, особливо зважаючи на те, що в переважній більшості випадків користувачем бухгалтерської звітності є вищий управлінський персонал, який, маючи економічну освіту, не завжди має і не повинен мати освіти бухгалтерської. У зв’язку з цим і виникають проблемні питання, оскільки досить часто бухгалтерська термінологія не відповідає термінології, прийнятій та усталеній в інших галузях економічної науки. Таким чином, проблема формування мови економіки та бухгалтерського обліку, як окремої галузі науки зокрема, набуває яскравого забарвлення та актуальності в світлі

⁷ Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; [пер. с фр.; под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 56 с. – С. 153.

⁸ Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с. – С. 30.

⁹ Кривецкая Т.П. Модели учетных систем в мировой практике / Т.П. Кривецкая // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита / под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой: в 2 т. (г. Москва, 30 июня 2011 г.). – [Т. 1]. – Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. – 240 с. – С. 66-73. – С. 67.

глобалізаційних процесів, взаємопроникнення наукової термінології та підвищення щільності міждисциплінарних зв'язків.

Про значущість і важливість піднятого питання можна говорити вже виходячи з того, що вчені вбачають даний напрям як окремий напрям наукових досліджень. Зокрема, проф. Я.В. Соколов¹⁰ зазначав: "... важливе вивчення економічних основ бухгалтерського обліку. В цьому випадку слід, передусім, простежити відповідність економічних категорій бухгалтерським"; його ідеї підтримує О.М. Петрук¹¹, стверджуючи, що "на сучасному етапі реформування обліку проблематика термінології представляє собою напрямок для самостійного докладного вивчення".

Проблемні питання формування та використання мови науки піднімали вчені О.П. Антіпова, Н.В. Бугорська, Л. Дротянко, А. Ейнштейн, В.Ю. Катасонов, Е.С. Кубрякова, В.В. Налімов, В.С. Степин, К.М. Узбек та ін. На наявність термінологічних проблем в правовій науці вказують П.І. Жигалкін та Г.А. Тимофіїва. На існування термінологічних проблем економіки та бухгалтерського обліку вказують у своїх працях професори Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Ю.Н. Лачінов, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, В.Ф. Палій, В.В. Панков, Д.А. Панков, О.М. Петрук, М.Л. Пятов, М.С. Пушкар, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, Н.В. Ткачук, К.Ю. Циганков, Л.В. Чижевська та ін. У свою чергу, такі дослідники, як С.В. Бойко¹², М.О. Козлова¹³, І.В. Орлов¹⁴,

¹⁰ Соколов Я.В. Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету и аудиту: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 5-9. – С. 8.

¹¹ Петрук О.М. Гармонізація термінології нормативних актів як спосіб розвитку національної системи бухгалтерського обліку (стаття перша) / О.М. Петрук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – № 3 (29). – С. 134-147. – С. 134.

¹² Бойко С.В. Суперечність поглядів на визначення повної і обмеженої собівартості / С.В. Бойко // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: Збірник тез та текстів виступів. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – С. 28-30.

¹³ Козлова М.О. Резерви, забезпечення, регулятиви: сутність та проблеми термінології / М.О. Козлова // Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2004. – № 1(27). – С. 80-89.

¹⁴ Орлов І.В. Подвійна природа акцій: особливості термінології та обліку / І.В. Орлов // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: Збірник тез та текстів виступів. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – С. 55.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

І.А. Панченко¹⁵, І.Т. Райковська¹⁶, К.С. Сурніна¹⁷, М.М. Шигун¹⁸ акцентують увагу на існування термінологічних проблем бухгалтерського обліку та наводять альтернативні варіанти їх вирішення відносно окремих об'єктів бухгалтерського обліку. Однак, незважаючи на багатий науковий доробок, проблема формування мови економіки, та бухгалтерського обліку зокрема, не вичерпана.

Чіткість у визначенні базових понять будь-якої теорії, як зазначає В.С. Катькало¹⁹, є важливим стимулюючим фактором її успішного розвитку. У випадку бухгалтерського обліку на фоні стрімкого росту в останні роки його популярності та прогресу в розробці його головних ідей як і раніше відсутнє загальноприйняті трактування понять “ресурси”, “майно”, “капітал”.

Завданням дослідження є виявлення термінологічних проблем мови бухгалтерського обліку, зокрема в частині використання таких понять, як “активи”, “майно”, “ресурси”, “господарські засоби”, “капітал” на основі систематизації та аналізу прийнятої практики їх використання, що дозволить розробити напрями узгодження термінологічного апарату щодо зазначених понять, а також встановлення можливості їх синонімічного застосування в економічній літературі.

Одним з ключових питань, в межах розуміння яких слід вирішувати окреслену проблематику, є розуміння сутності мови науки. Узбек К.М. наголошує: “Необхідною умовою наукового дослідження є вироблення спеціальної мови науки, яка постійно розвивається в міру того, як наукове знання проникає у всі області, що досліджуються. Наука ґрунтується на фактах та експериментальній перевірці, мова науки пов'язана з чіткою та однозначною фіксацією її предмету та розробленою термінологією²⁰. Будь-

¹⁵ Панченко І.А. Предмет і об'єкт судово-бухгалтерської експертизи: проблема визначення / І.А. Панченко // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: Збірник тез та текстів виступів. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – С. 60.

¹⁶ Райковська І.Т. Фінансовий та управлінський аналіз: проблема термінології / І.Т. Райковська // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: Збірник тез та текстів виступів. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – С. 71-72.

¹⁷ Сурніна К.С. Зобов'язання і кредиторська заборгованість: проблеми термінології та класифікації / К.С. Сурніна // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: Дніпропетровський національний університет, 2000. – Випуск 42. – С. 56-57.

¹⁸ Шигун М.М. Вибіркова перевірка: термінологічний аспект / М.М. Шигун // Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – № 17. – С. 161-169.

¹⁹ Катькало В.С. Ресурсная концепция стратегического управления: генезис основных идей и понятий / В.С. Катькало // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2002. – Сер. 8. – Вып. 4 (№ 32). – С. 20-42. – С. 29.

²⁰ Узбек К.М. Соотношения науки и философии в познании [Електронний ресурс] / К.М. Узбек. – Режим доступу: http://www.google.com.ua/#hl=ru&q=Узбек+К.М.+Соотношения+науки+и+философии+в+познании&oq=Узбек+К.М.+Соотношения+науки+и+философии+в+познании&gs_l=serp.3...393851.393851.8.394243.1.1.0.0.0.0.0.0.0.0...0.0.0.0.jjo_16cz4Lc&bav=on.2,or.r_gc.r_pw.,cf.osb&fp=ff583ffcaa046279&biw=1246&bih=822.

яка наука крім всього має стійкий понятійний апарат, який дозволяє спілкуватися вченим зрозумілою їм мовою та передавати свої знання учням і наступним поколінням вчених²¹.

У словнику з логіки знаходимо наступне визначення: мова науки – це система понять, знаків, символів, що створюється і використовується тією або іншою областю наукового пізнання для отримання, обробки, зберігання і застосування знань. Мова науки відрізняється точністю і однозначністю своїх понять. Вона виникає і формується як засіб пізнання певної області явищ, а її специфіка визначається як особливостями області, що вивчається, так і методами її пізнання. Мову науки намагаються формувати таким чином, щоб уникнути недоліків природної мови: багатозначності термінів, розпливчатості та невизначеності їх змісту, двозначності виразів...²². На думку А. Ейнштейна, “наука прагне до максимальної точності та зрозумілості понять, їх взаємозв’язку та відповідності чуттєвим даним”²³. Стьопін В.С. стверджує: “Для того, щоб описати явища, які досліджуються, вона (наука) прагне як найчіткіше фіксувати свої поняття та визначення. Вироблення наукою спеціальної мови, придатної для опису нею об’єктів, незвичайних з точки зору здорового глузду, є необхідною умовою наукового дослідження. Мова науки постійно розвивається в міру її проникнення у все нові області об’єктивного світу”²⁴. Ткачук Н.В. формулює вимоги до наукових термінів наступним чином: “Науковий термін повинен мати точно певну область значень, тобто повинна існувати суворо визначена сукупність (множина) об’єктів, яка описується цим терміном. Вважається неприпустимим, щоб в одній і тій же науці при вимовленні терміну дослідники уявляли собі різні об’єкти; один і той же термін описував в різних випадках різні об’єкти”²⁵. Однак, ситуація, що склалася сьогодні в науковій мові бухгалтерського обліку є діаметрально протилежною. Як бачимо, ключовим моментом, на який звертається увага при формуванні мови науки, є точність і однозначність її понять.

²¹ Катасонов В.Ю. “Смерть экономики” и кое-что об “экономической филологии” [Електронний ресурс] / В.Ю. Катасонов – Режим доступу: <http://warrax.net/95/09/economics.html>.

²² Словарь логики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslovarei.com/content_log/JAzyk-Nauki-417/html.

²³ Эйнштейн А. Всеобщий язык науки [Електронний ресурс] / А. Эйнштейн. – Режим доступу: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Science/Article/Ein_Vseob.php.

²⁴ Степин В.С. Философия науки. Общие проблемы / В.С. Степин. – М.: Гардарики, 2006. – 384 с. – С. 113.

²⁵ Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с. – С. 30.

Хоча з цього приводу існують і діаметрально протилежні думки. Наприклад, В.В. Налімов стверджує, що “терміни науки мають ще більший поліморфізм, ніж слова повсякденної мови. І це зрозуміло – у них вміщується більший смисловий зміст, ніж у словах повсякденної мови”²⁶. Багатозначність термінів мови науки дослідник пояснює таким критерієм, як обсяг “кодованої інформації”, що залежить, перш за все, від культурного розвитку суспільства, науки, зокрема, появи нових галузей знання, міждисциплінарних наук, мети наук, динамічності процесів засвоєння і перетворення наукових знань. На відміну від повсякденної, мова науки має більш яскраво виражений кодований характер. Глибина кодування, або, інакше кажучи, інформаційна місткість понять, росте в часі в міру розвитку концепцій²⁷. Антіпова О.П. також допускає існування багатозначності понять мови науки. Підвищений поліморфізм мови науки автор пояснює концептуальним характером термінів: чим глибша і складніша концепція, що кодується терміном, тим більший його поліморфізм²⁸. З наведеним твердженням погодитися складно, оскільки така багатозначність часто стає причиною неможливості однозначно сприймати та інтерпретувати одну й ту ж інформацію декількома різними користувачами.

Як зазначає Л. Дротянко, “із прискоренням розвитку науки, особливо в кінці ХХ – на поч. ХХІ ст., на перетині різних галузей знань виникає все більше нових наук, що досліджують спільні проблеми чи об’єкти, оперуючи при цьому однаковими термінами, що “ніби балансують на краях суміжних наук”²⁹. У розвиток підтримки наведеної позиції О.П. Антіпова зазначає, що “однакові, на перший погляд, терміни, що використовуються в різних галузях наук, мають свій відтінок значення”³⁰. На думку О.П. Антіпової, “сьогодні доцільніше говорити про не стільки багатозначність, скільки про гнучкість термінів, їх здатність “мігрувати” з однієї галузі науки до іншої, коригуючи, уточнюючи, дещо змінюючи своє значення відповідно до запитів наукової галузі”³¹. Така ситуація ускладнює сприйняття та розуміння наукових досягнень.

²⁶ Налімов В.В. Вероятностная модель языка. О соотношении естественных и искусственных языков / В.В. Налімов. – М.: Наука, 1979. – 304 с. – С. 121.

²⁷ Там само.

²⁸ Антіпова О.П. Культурно-історичний контекст взаємодії мови науки та природної мови / О.П. Антіпова // “Гілея: науковий вісник”: збірник наукових праць. – 2010. – Випуск 33. – С. 249-255. – С. 4.

²⁹ Дротянко Л. Наукова і побутова мови у процесі взаємопроникнення культур / Л. Дротянко // Вісник НАН України. – 2005. – № 11. – С. 51-58. – С. 53.

³⁰ Антіпова О.П. Культурно-історичний контекст взаємодії мови науки та природної мови / О.П. Антіпова // “Гілея: науковий вісник”: збірник наукових праць. – 2010. – Випуск 33. – С. 249-255. – С. 4.

³¹ Там само, с. 4-5.

На наявності та небезпечності термінологічних проблем наголошує Ю.М. Лачинов³²: “Сьогодні стає вкрай необхідним домовитися про термінологію всередині однієї науки, навчальної дисципліни ще й тому, що в Росії багато підручників і навчальних посібників, що видані різними авторами, містять різні тлумачення одних й тих же назв елементів однієї і тієї ж науки. Таке розмаїття є позитивним при розквіті наук і небезпечно при простій вседозволеності та безвідповідальності – як це трапилося в діяльності сфери засобів масової інформації”.

Не є винятком з описаної ситуації й економіка та бухгалтерський облік як її окрема галузь. З цього приводу К.Ю. Циганков зазначає: “відсутність недвозначної термінології – слабе місце економіки і інших пов’язаних з нею наук. На аналогічний докір заслуговує і бухгалтерія”³³. Бенсон А.³⁴ також звертає увагу на відсутність в “економічній науці” нормального понятійного апарату та грамотно і фундаментально сформульованих цілей: “Надуманість економічної науки проявляється у тому, що вона не намагається, як слід, розробити свою термінологію... Від економістів складно очікувати вирішення проблем, які вони не можуть навіть поставити та чітко сформулювати...”. На наявність термінологічних проблем бухгалтерського обліку вказує і В. Копняєв³⁵, зазначаючи: “... термінологія обліково-аналітичних дисциплін має істотні недоліки. У чому ж полягають дефекти цієї термінології? Нерідко як синоніми використовують різні терміни (зокрема такі, які повинні мати різне значення); одним і тим же терміном позначають різні економічні поняття; деякі терміни навіть просто не правильні”. Подібну позицію займає і В.І. Мосягін³⁶, стверджуючи, що “до теперішнього часу не розроблена єдина науково обґрунтована система обліково-економічних понять і категорій. Деколи одні поняття підміняються іншими, і, треба сказати, це явище отримало вельми широке розповсюдження”. Можливості реалізації

³² Лачинов Ю.Н. Суждения по понятиям в открытом образовании и научно-познавательная юстиция / Ю.Н. Лачинов // Вопросы гуманитарных наук. – 2003. – № 3(6). – С. 40-41. – С. 40.

³³ Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с. – С. 30.

³⁴ Катасонов В.Ю. “Смерть экономики” и кое-что об “экономической филологии” [Электронный ресурс] / В.Ю. Катасонов – Режим доступа: <http://warpx.net/95/09/economics.html>.

³⁵ Копняев В.О. О некоторых учетно-аналитических терминах / В.О. Копняев // Бухгалтерский учет – 1958. – № 7. – С. 29

³⁶ Мосягин В.И. Нерешенные вопросы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет – 1989. – № 10. – С. 26.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

стандартизації бухгалтерського обліку А. Лебарс³⁷ вбачає у “впровадженні спільної бухгалтерської мови з метою спростити взаєморозуміння між різними учасниками економічного життя, а також по можливості уникнути двозначної інтерпретації або непорозуміння при описі двох ідентичних в часі і просторі ситуацій”. “Для того, щоб бути зрозумілою, – вказує Г.Р. Гатфельд³⁸, – мова, повинна мати чітку, визначену термінологію, відсутність цієї термінології є головним недоліком бухгалтерії”. Наявність проблеми категоріального апарату бухгалтерського обліку відмічає і проф. Г.Г. Кірейцев, зазначаючи: “Кожна складова теорії і методології бухгалтерського обліку працює на облікову практику. Проте, – продовжує автор, – надмірна прагматизація у вирішенні проблем розвитку бухгалтерського обліку призводить до хаосу в категоріально-понятійному апараті П(С)БО та Плані рахунків бухгалтерського обліку, а також спричиняє недооцінку його теорії і методології, що у подальшому унеможлиблює позитивний вплив його системи на забезпечення сталого розвитку економіки. Емпіризм в обліку, що має місце в ході і після його реформування, приховує відсутність професійної культури мислення та призводить до плюралізму методології обліку”³⁹.

Однією з тенденцій сучасного мовознавства є, за словами Е.С. Кубрякової, його яскраво виражений міждисциплінарний характер. За таких умов виникає необхідність систематизації понятійного апарату. Використовуючи досвід і понятійний апарат різних дисциплін стосовно тієї чи іншої мовної проблеми, необхідно “ніби заново їх осмислити й інтерпретувати в рамках єдиної наукової дисципліни, оскільки досить важливо, щоб їх поєднання з низкою нововведених понять не тільки не було б механістичним, але й було приведено до певної аналітичної системи”⁴⁰.

Так, важливим у вирішенні мовної проблеми бухгалтерського обліку є визначення зв'язків бухгалтерського обліку як науки з іншими науками. З

³⁷ Лебарс А. Французская система стандартизации бухгалтерского учета / А. Лебарс // Бухгалтерский учет – 1994. – № 8 – С. 49

³⁸ Гатфельд Г.Р. Чего недостает бухгалтерии / Г.Р. Гатфельд // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – № 2. – С. 178-181.

³⁹ Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Г.Г. Кірейцев // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – № 2 (24). – С. 103-108. – С. 108.

⁴⁰ Бугорская Н.В. Язык науки и проблемы теории языка: синхрония и диахрония / Н.В. Бугорская // Известия Алтайского государственного университета / Научный журнал. – 2002. – № 4 (26). – С. 55-60. – С. 55.

цього приводу В.В. Панков зазначає: “бухгалтерський облік не можна розглядати відособлено від інших дисциплін. Теорія обліку, відзначає учений, представлена в підручниках і освітніх програмах, розглядається у відриві від тих міждисциплінарних зв’язків, які забезпечують розвиток реальної облікової практики. Не береться до уваги системна парадигма, що визначає місце обліку в комплексі інших наук про управління і зв’язок його з іншими дисциплінами (право, соціологія і так далі)”^{41, 42}. Підтверджуючи існування мовних проблем економіки та бухгалтерського обліку, Д.А. Панков, стверджує: “категорії економічної теорії в силу високого рівня своєї абстракції покликані відображати економічні явища, головним чином, на макрорівні, а бухгалтерський облік в силу своєї природної функціональної приналежності суб’єктам господарювання – на мікрорівні. Однак, такий стан справ не означає, що теорія бухгалтерського обліку та звітності повинні існувати автономно і не намагатися спробувати довести якісний рівень своїх методик до можливості формування інформаційних масивів відповідно до вимог економічної теорії, якщо не в макроекономіці, то хоча б в частині мікроекономіки⁴³. До списку категорій, якими оперує економічна теорія та які неспівставні з ними ні в кількісному вимірюванні, ні в якісній інтерпретації бухгалтерських показників, Д.А. Панков відносить такі, як додана вартість, рента. Приклади подібного роду методологічних невідповідностей при бажанні можна продовжувати практично до нескінченності... Якщо існує економічна категорія, яка не має свого достовірного кількісного вираження, то незрозуміло, яким чином можна проводити аналіз її сутності, змісту, динаміки⁴⁴. “З одного боку, економічна теорія оперує цілою системою категорій (рента, фактори виробництва, доходи, витрати виробництва, інвестиції, економічний прибуток, додана вартість та інші), які за своїм визначенням повинні підлягати чіткому кількісному вимірюванню. З іншого боку, показники, що відображаються в бухгалтерському обліку та звітності, дають кількісне вираження якимось своїм категоріям (виручка, витрати,

⁴¹ Панков В.В. Институциональный подход и теория учета / В.В. Панков // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 51–55. – С. 52.

⁴² Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с. – С. 34.

⁴³ Панков Д.А. Учет и экономическая теория: проблемы гармонизации / Д.А. Панков // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 45-річчю кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ (Київ, 15 березня 2012 р.); відп. ред. Л.В. Нападівська. – К.: Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2012. – 356 с. – С. 121-122.

⁴⁴ Там само.

затрати, собівартість продукції, додана вартість, бухгалтерський прибуток та інші), які часто ні за своєю суттю, ні за своїм змістом не задовольняють вимог економічної теорії⁴⁵.

Аналогічну позицію займає М.Ю. Медведєв, стверджуючи, що в бухгалтерський облік вводяться терміни, незважаючи на їх кричущу невідповідність економічним реаліям. Учений назвав їх бухгалтерськими артефактами – поняттями, відсутніми в реальній дійсності (записані в нормативній базі бухгалтерського обліку, але відсутні в економіці). Медведєв М.Ю. відзначає, що більшість об'єктів бухгалтерського балансу і його розділи – це бухгалтерські артефакти. Наприклад, економіці невідомо, що таке основні засоби: економіка не оперує даним поняттям, оскільки не знаходить йому економічної відповідності насправді. А бухгалтерський облік знаходить: не те, щоб виконує за економіку її роботу, просто вводить термін у вживання, після чого даний термін починає ніби існувати насправді. Існує він, як було сказано, не у вигляді економічного об'єкта або процесу, а виключно у вигляді бухгалтерського показника, що друкується в бухгалтерських звітах і висвітлюється в підручниках з бухгалтерського обліку. Для усвідомлення того, що ховається за бухгалтерськими артефактами, необхідно вдаватися до понять класичної економіки або розглядати майновий комплекс з власних наукових позицій^{46, 47}.

Досить гостро щодо наявності термінологічної проблеми бухгалтерського обліку в цілому та неузгодженості використання понять майно та засоби праці, зокрема, висловлював у 1933 р. С.Г. Струмілін⁴⁸: “Стара бухгалтерія, слід сказати, взагалі проявляла крайню безтурботність в частині своєї термінології. Візьмемо хоч би термін “майно” в його бухгалтерському використанні. У юридичній науці майном називається вся сукупність речових благ і правових вимог, що піддаються грошовій оцінці, освоєнню і відчуженню. Отже, сюди належать, і засоби праці, і матеріали, і готові вироби, і каса, і історичні права – взагалі весь зміст

⁴⁵ Там само.

⁴⁶ Медведєв М.Ю. Как понимать баланс: учебно-практическое пособие / М.Ю. Медведєв. – М.: Проспект, 2008. – 232 с. – С. 45.

⁴⁷ Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с. – С. 32.

⁴⁸ Струмілін С.Г. К перестройке бухгалтерского баланса / С.Г. Струмілін. – М.: ЦУНХУ Госплана СССР – “Оргучет”, 1933. – С. 7-8.

активу бухгалтерського балансу. Так само широко трактується поняття майна і в економічній науці, і в звичайному слововживанні. Але бухгалтерія, виявляючи в цьому випадку повну свою неписьменність, – продовжує автор, – називає майном тільки будівлі та устаткування, виключаючи, таким чином, зі складу майна разом всі товари і матеріали, грошові кошти і кредиторські права. Тим часом для такого грубого насильства над тим терміном, що користується всіма цивільними правами, немає ніякої підстави. Економічна наука знає для даної мети цілком чіткий і точний термін “засіб праці”. Недоречна заміна цього терміну словом “майно” породжує лише зайві помилки і непорозуміння”.

Як вказують М.Г. Чумаченко та М.С. Пушкар⁴⁹, “понятійно-категорійний апарат обліку повинен відображати весь господарський процес у всій його різноманітності, забезпечити різноманітні групування, що відображають логіку та потреби менеджменту підприємства. При цьому обов’язковою вимогою до термінології бухгалтерського обліку є врахування при її розробці термінологічного апарату економічної теорії, який є основою для функціонування бухгалтерського обліку. Відповідно, за умови виникнення потреби в нових поняттях і категоріях науки бухгалтерського обліку для задоволення потреб управління, що розвиваються поряд з неперервним розвитком суспільних відносин, побудована таким чином термінологія буде обґрунтованою та гнучкою”.

На дещо інший аспект термінологічної проблеми вказують Р. Сіннамон та Б. Хельвіг-Ларсен⁵⁰, зокрема, причини термінологічних проблем автори вбачають, по-перше, у мові, що використовується (ділова британська та ділова американська мови), які криють в собі суттєві термінологічні відмінності⁵¹; по-друге, у специфічності бухгалтерської термінології, яка суттєво відрізняється від термінології, яку використовують інші особи, що займають економічні посади⁵².

⁴⁹ Чумаченко М.Г. Розвиток системи обліку на принципах інформатики і кібернетики / М.Г. Чумаченко, М.С. Пушкар // Збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції “Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства”. – Тернопіль-Мукачево, 2004. – С. 5-11. – С. 8.

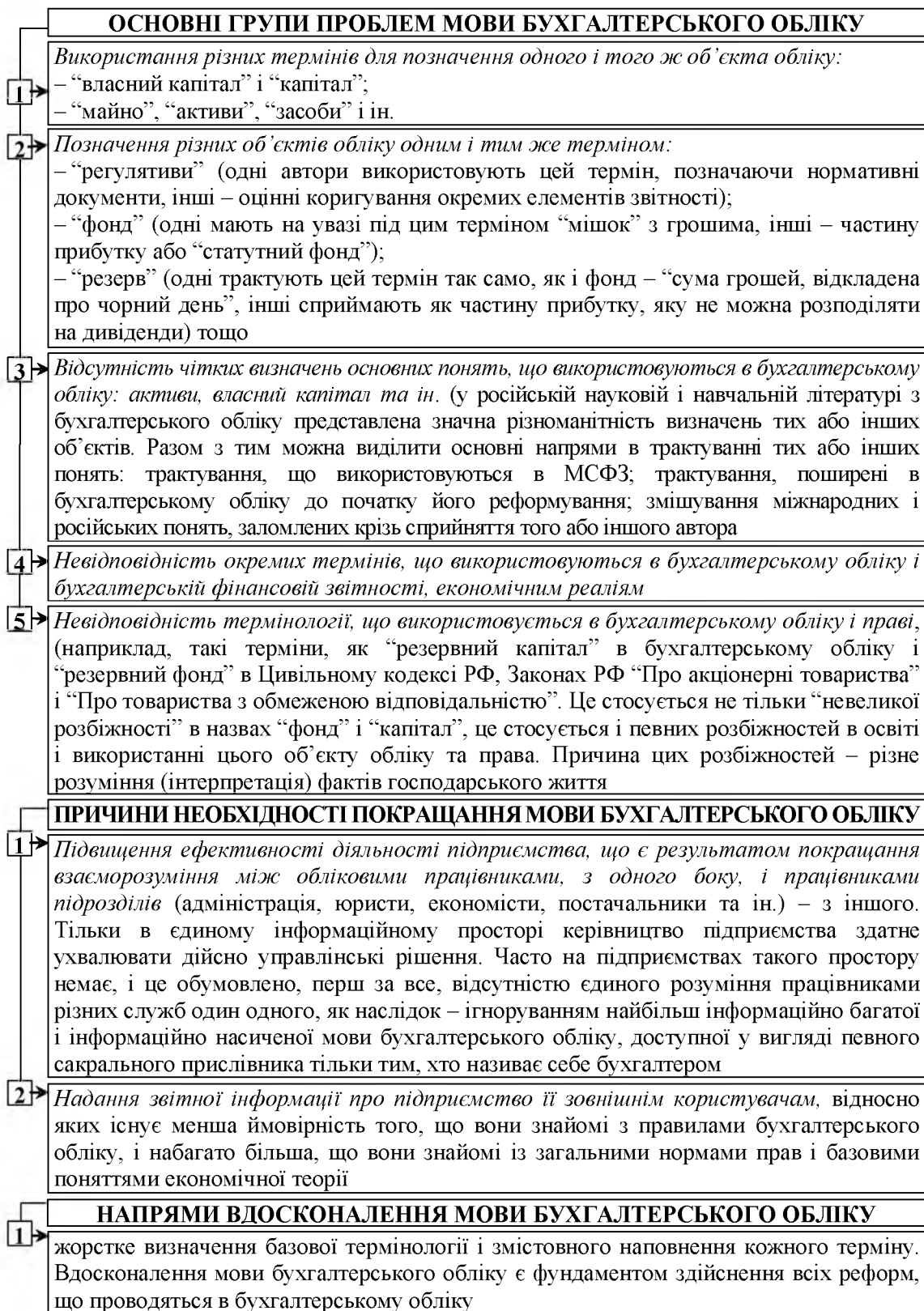
⁵⁰ Сіннамон Р. Почему вы не понимаете своего бухгалтера? / Р. Сіннамон, Б. Хельвіг-Ларсен; [пер. с англ. В.Н. Егорова]. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 2003. – 216 с.

⁵¹ Там само, с. 15-20.

⁵² Там само, с. 11-15.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

На основні проблеми мови бухгалтерського обліку вказує Н.В. Ткачук (рис. 3.1).



*Рис. 3.1. Проблеми мови бухгалтерського обліку (джерело:
згруповано на основі^{53, 54})*

Панков Д.А.⁵⁵ зазначає: “Існуючі розбіжності у трактуваннях та методах кількісного вимірювання індикаторів, які відображають стан економічних процесів та явищ в системі категорій економічної теорії та бухгалтерського обліку, негативно позначаються на стані економічної науки в цілому. Економічна теорія втрачає об’єктивний та достовірний інформаційний базис для досягнення своїх цілей, а бухгалтерський облік та звітність втрачають свою економічну та соціальну значимість через недостатню запитуваність даних, що генеруються ними”. Одним з найбільш перспективних напрямів розвитку науки про бухгалтерський облік, звітності, економічного аналізу, контролю та аудиту Д.А. Панков визначає максимально можливе нівелювання цих протиріч шляхом приведення методів оцінки та обліку економічних показників відповідно до їх політекономічної сутності та змісту. Враховуючи, що об’єктом бухгалтерського обліку є господарські операції, правомірність і законність здійснення яких, а також можливість їх відображення в системі бухгалтерського обліку встановлюється на підставі аналізу їх відповідності нормам різних галузей права, а облікова інформація, сформована на виході, використовується у фінансовому аналізі, фінансовому менеджменті, економіці підприємства, економічній статистиці, фінансах підприємств тощо, питання узгодження термінології, що використовується, набуває особливої гостроти та актуальності.

Однією з проблем, що існують сьогодні в економіці, зокрема в різних галузях економічної науки та спеціальностях, передбачених переліком Вищої атестаційної комісії України, є неузгодженість термінології, яка використовується. Так, одним з напрямів такої неузгодженості є трактування понять “ресурси”, “майно”, “активи”, “господарські засоби”, “капітал”, які використовуються як у бухгалтерському обліку, так і в інших економічних спеціальностях.

⁵³ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя: учебно-практ. пособие / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: ТК “Велби”, Изд-во “Проспект” 2005. – 232 с.

⁵⁴ Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с.

⁵⁵ Панков Д.А. Учет и экономическая теория: проблемы гармонизации / Д.А. Панков // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 45-річчю кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ (Київ, 15 березня 2012 р.) / відп. ред. Л.В. Нападковська. – К.: Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2012. – 356 с. – С. 121-122.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

Питання сутності активів неодноразово піднімали у своїх працях Л.В. Артемов, І.А. Бланк, М.З. Бор, М.К. Бункіна, А.Ю. Денисов, С.А. Жданов, І.П. Ламанов, Л.А. Лахтіонова, М.Л. Макальська, Н.В. Петруня, В.І. Приб, М.С. Пушкар, В.Г. Пятенко, А.С. Резчикова, А.М. Семенов, В.А. Семенов, Я.В. Соколов, Н.М. Урбан, І.Д. Фаріон, К.А. Федько, А.В. Хижняк, С.Н. Щаділова; проблема сутності поняття “майно” та набору його складових обговорюється та вирішується не одним поколінням вчених – представників як правових, так і економічних наук. Адже наявність майна є необхідною умовою можливості розпочати діяльність суб’єкту господарювання, а склад прав, якими відносно майна володіє суб’єкт, визначає порядок привласнення доходів від використання такого майна. Сутність майна розкрито переважно спеціалістами юридичних наук; питання сутності та складових майна, а також його співвідношення з поняттям “активи” обговорюється й представниками наукової облікової спільноти. Зокрема вказані питання піднімали у своїх працях: А.В. Бугайов⁵⁶, С.Л. Коротаєв^{57, 58}, М.Л. Пятов⁵⁹, Я.В. Соколов⁶⁰, Н.В. Ткачук⁶¹, К.Ю. Цыганков⁶² та ін. На теренах України даному питанню присвячується значно менша увага, хоча проблема узгодженості та диференціації підходів до змістовного наповнення згаданих понять в Україні стоїть досить гостро.

Як стверджує проф. Я.В. Соколов, “розповсюдження ідей МСФЗ привело до виникнення нового поняття – “ресурси”⁶³.

Наприклад, в п. 8 МСФЗ 38 “Нематеріальні активи” терміни “активи” і “ресурси” ототожені: актив – це ресурс:

⁵⁶ Бугаев А.В. Юридическая теория бухгалтерского учета. Научное издание / А.В. Бугаев. – Мн.: БГУ, 2000. – 224 с.

⁵⁷ Коротаев С.Л. Теоретические аспекты бухгалтерского учета имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности / С.Л. Коротаев // Соколовские чтения “Взгляд из прошлого в будущее”: доклады международной научной конференции 10-11 февраля 2011 г. – [Том 2]. – СПб.: Нестор-История, 2011. – 476 с. – С. 113-134.

⁵⁸ Коротаев С.Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики: монография / С.Л. Коротаев. – Мн.: Изд. центр БГУ, 2005. – 326 с.

⁵⁹ Пятов М.Л. Активы организации: трактовка МСФО [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов, С.А. Смирнова. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1160>.

⁶⁰ Соколов Я.В. Актив – это очень сложно [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов. – Режим доступа: www.buh.ru/document-711

⁶¹ Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с.

⁶² Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала: дис. на соискание степени д-ра экон. наук / К.Ю. Цыганков. – Новосибирск, 2009 – 304 с.

⁶³ Соколов Я.В. Актив – это очень сложно / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет – веселая наука: Сборник Статей. – М., ООО “1С-Публишинг”, 2011. – 638 с. – С. 227.

- а) який контролюється підприємством в результаті минулих подій;
- б) від якого підприємство чекає отримати майбутні економічні вигоди.

Аналогічне трактування знаходимо в законах про бухгалтерський облік України і Республіки Казахстан:

– активами є ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод в майбутньому (ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”⁶⁴, п. 4 П(С)БО 2 “Баланс”⁶⁵);

– активи – ресурси, контрольовані індивідуальним підприємцем або організацією в результаті минулих подій, від яких очікується отримання майбутніх економічних вигод (ст. 13 Закону Республіки Казахстан “Про бухгалтерський облік”⁶⁶).

Таким чином, термін “ресурси”, на думку проф. Я.В. Соколова, “витісняє терміни “майно” і “засоби” і потенційно припускає відмову від введення до складу активів тільки тих об’єктів, які складають власність підприємства. Замість цього передбачається, що актив включає об’єкти, які знаходяться під контролем адміністрації підприємства”⁶⁷.

Виходячи з вищезазначеного можна стверджувати, що при описаному вище трактуванні терміну “актив” в основу класифікації ресурсів підприємства фактично покладений бухгалтерський підхід, тобто класифікація активів підприємства. Зокрема, в Україні така класифікація представлена в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Плані рахунків бухгалтерського обліку⁶⁸, а також Інструкції з його застосування⁶⁹.

⁶⁴ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

⁶⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” № 87 від 31.03.99, затверджено наказом Міністерства фінансів України 31.03.99 № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99&p=1315484835558777>.

⁶⁶ Закон Республіки Казахстан “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” № 234-III от 28.02.2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1163568134&chapter=1165820004&lang=rus>.

⁶⁷ Соколов Я.В. Актив – это очень сложно / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет – веселая наука: Сборник Статей. – М., ООО “1С-Публишинг”, 2011. – 638 с. – С. 227.

⁶⁸ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99>.

⁶⁹ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів

Беручи за основу класичне трактування економічних ресурсів, прийняте у фундаментальних економічних дисциплінах (економічні ресурси – це всі природні, людські і вироблені людиною ресурси, що використовуються для виробництва товарів і послуг), приходимо до висновку, що визначення активів як ресурсів передбачає значне звуження видів ресурсів (обмежені об'єктами обліку згідно з Планами рахунків, Інструкціями з їх застосування, а також прийнятою в кожній країні методологією бухгалтерського обліку), порівняно з їх видами, що виділяються в літературі фундаментальних економічних дисциплін. Наприклад, в Україні до складу об'єктів бухгалтерського обліку не включено такий ресурс, як людський капітал. Представляється можливим стверджувати про неповне охоплення бухгалтерським обліком економічних ресурсів, що використовуються підприємством.

На диференціації та суттєвій відмінності вказаних понять акцентують увагу А.С. Бакаєв, В.Ф. Палій, В.І. Петрова. На думку В.Ф. Палія⁷⁰, “усталене у нас отождоження активу з майном підприємства застаріло, не відповідає сучасному розумінню даної категорії”. На відсутності в сучасній обліковій практиці Російської Федерації поняття “активи” наголошує В.І. Петрова⁷¹: “У нас немає поняття “активи” в нормальній практиці, а є поняття “майно”, хоча це не одне і те ж”.

Як відмічає А.С. Бакаєв⁷², в межах бухгалтерської термінології поняття “майно” можна визначити як сукупність оборотних та необоротних активів підприємства. До необоротних активів належить... ділова репутація підприємства (гудвіл)... і ... що особливо важливо для визначення поняття активу, – витрати майбутніх періодів. І тут слід підкреслити, що актив включає об'єкти, які не належать до майна – витрати майбутніх періодів, незавершене виробництво на підприємствах, продукція яких не є майном. Аналогічної позиції дотримуються і І.І. Бочкарьова та В.А. Биков⁷³,

України № 291 від 30.11.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/instr291>.

⁷⁰ Палій В.Ф. Теория бухгалтерского учета: Современные проблемы / В.Ф. Палій. – Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.

⁷¹ Петрова В.И. Основные направления дальнейшего развития теории бухгалтерского учета / В.И. Петрова // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита. (30 июня 2011 г.): в 2 т. – Т. 1 / Под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой. – Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. – 240 с., с. 17.

⁷² Бакаєв А.С. Закон о бухгалтерском учете: Постатейный комментарий / А.С. Бакаєв. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1997. – 96 с., с. 20.

⁷³ Бухгалтерский учет: учебник / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; Под. ред. Я.В. Соколова. – М.:

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

зазначаючи, що “активи включають об’єкти, що не відносяться до майна, – витрати майбутніх періодів, витрати за невиконаними договорами на надання послуг”.

Цікавою з вищевикладеної проблеми є позиція проф. Я.В. Соколова⁷⁴, який обґрунтовував наявність трьох підходів до трактування поняття “активи” (рис. 3.2).



*Рис. 3.2. Підходи до трактування поняття “актив” за
проф. Я.В. Соколовим*

Окреслена проблема не є надуманою. Підтвердження її існування простежується як в законодавстві, так і в навчальній, довідковій та науковій літературі. Зокрема, в ході проведеного аналізу законів про бухгалтерський облік 6-ти країн встановлено, що однією з причин ситуації, яка склалася, є неузгодженість використання вказаних термінів в нормативних документах з бухгалтерського обліку.

Ототожнення термінів “активи” і “майно” простежується в бухгалтерському законодавстві ряду країн. Так, згідно зі ст. 3 Закону Азербайджанської Республіки “Про бухгалтерський облік”⁷⁵ майном підприємства є сукупність оборотних і необоротних активів.

Аналогічне трактування знаходимо в ст. 2 Закону Республіки Молдова “Про бухгалтерський облік”⁷⁶: майно – сукупність оборотних і необоротних активів підприємства.

ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с., с. 9.

⁷⁴ Соколов Я.В. Актив – это очень сложно [Електронний ресурс] / Я.В. Соколов. – Режим доступу: www.buh.ru/document-711

⁷⁵ Закон Азербайджанской Республики “О бухгалтерском учете” № 999 от 24 марта 1995 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zewo.ru/laws/0998.html>.

⁷⁶ Закон Республики Молдова “О бухгалтерском учете” № 113-XVI от 27.04.2007. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/lawcontabil>.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

На формальний характер застосування терміну активи в національній обліковій практиці вказує О.М. Петрук⁷⁷, зазначаючи: “За радянських часів одним з основних облікових об’єктів були засоби^{78, 79, 80, 81} або майно⁸², а рідше, цінності підприємств⁸³. Сьогодні найчастіше в бухгалтерському обліку майно тлумачиться як сукупність оборотних та необоротних активів, що відображаються в лівій частині балансу – активі. Саме через формальний підхід у вітчизняному Законі про бухгалтерський облік використаний термін “активи” замість традиційних для нас “майно”, “засоби” чи “цінності”.

Наступним підходом є ототожнення термінів “майно” і “ресурси”. Приклад такого підходу знаходимо в ст. 3 Закону Естонії “Про бухгалтерський облік”⁸⁴, відповідно до якої майно визначається як ресурси, що знаходяться у володінні особи, зобов’язаної вести бухгалтерський облік.

Дещо інакша використана термінологія в Законі Туркменістану “Про бухгалтерський облік”⁸⁵. Зокрема ст. 12 вказаного закону оперує поняттям “капітал підприємства”, що складається з активного та пасивного капіталу. При цьому активний капітал визначається як сукупність основних засобів, нематеріальних ресурсів (активів), фінансових інвестицій.

В українському законодавстві склалася парадоксальна ситуація: “відсутня чітка відповідь на питання, що саме з позиції бухгалтерського, цивільного і господарського законодавства відображає в бухгалтерському

⁷⁷ Петрук О.М. Гармонізація термінології нормативних актів як спосіб розвитку національної системи бухгалтерського обліку / О.М. Петрук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – № 4(30). – С. 209-222. – С. 209.

⁷⁸ Быкова А. Теория бухгалтерского учета / А. Быкова; под ред. проф. С.А. Щенкова. – М.: Госфиниздат, 1962. – 352 с. – С. 27.

⁷⁹ Вейсман В.И. Теория бухгалтерского учета и основы бухгалтерского учета отраслей народного хозяйства / В.И. Вейсман. – М.: ГОССТАТИЗДАТ, 1962. – 352 с. – С. 16.

⁸⁰ Баскаков В.Н. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации: учебник для товароведных факультетов кооперативных институтов / В.Н. Баскаков, В.Г. Горелкин; под ред. Н.И. Ильина. – М.: Экономика, 1965. – 359 с. – С. 16.

⁸¹ Сумцов А.И. Теория бухгалтерского учета / А.И. Сумцов. – М.: Из-во “Статистика”, 1964. – 232 с. – С. 32-33.

⁸² Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П.П. Німчинов. – К.: “Вища школа”, 1977. – 239 с. – С. 22.

⁸³ Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.Г. Макаров. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 271 с. – С. 35.

⁸⁴ Закон Эстонии “О бухгалтерском учете” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://hot.ee/estonianlegislation/11.htm>.

⁸⁵ Закон Туркменистана “О бухгалтерском учете” от 20 декабря 1996 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakony-turkmenistana.narod.ru/buh-uchet.htm>.

обліку суб'єкт господарювання: активи, майно чи ресурси? У національних нормативних документах з бухгалтерського обліку термін “майно” не використовується, тоді як господарське і цивільне законодавство оперують терміном майно”, не використовуючи при цьому терміни “активи”, “ресурси”. Здійснюючи господарські операції з майном з погляду господарського і цивільного законодавства України, підприємство в бухгалтерському обліку має відображати активи, що є одночасно контрольованими ресурсами.

Так, наприклад, термін “майно” широко використовується як в нормативних документах України, так і в економічній літературі. Зокрема, п. 1 ст. 190 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) визначено, що “майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки”. Причому відповідно до п. 2 ст. 190 майнові права є неспоживною річчю і визнаються речовими правами. Визначення поняття “майно” викладено також в Господарському кодексі України (далі – ГК України), відповідно до п. 1 ст. 139 якого майном є сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів. В свою чергу, поняття речей регулюється ЦК України, відповідно до ст. 179 якого річчю є предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникати цивільні права та обов'язки.

Залежно від економічної форми, якої може набувати майно у процесі здійснення господарської діяльності, ГК України передбачено види майнових цінностей (рис. 3.3).

Отже, ГК України та ЦК України оперують поняттям “майно”, не “прив'язуючи” його до активів та ресурсів. Натомість в Податковому кодексі України⁸⁶ (далі – ПК України) зроблено спробу привести у відповідність ці терміни, яка завершилася невдачею (рис. 3.4). Оскільки в ст. 14 ПК України задекларовано: поняття “активи” вживається у значенні, наведеному в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (пп. 2 п. 1 ст. 14 ПК України); майно – у значенні, наведеному в ЦК України

⁸⁶ Податковий кодекс України № 2856-VI (2856-17) від 23.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

(пп. 105 п. 1 ст. 14 ПК України). “Мова закону, – наголошує П.І. Жигалкін, – повинна бути простою, чіткою, зрозумілою, не допускаючи двояких тлумачень, запобігати можливим дискусіям і т.ін.”⁸⁷

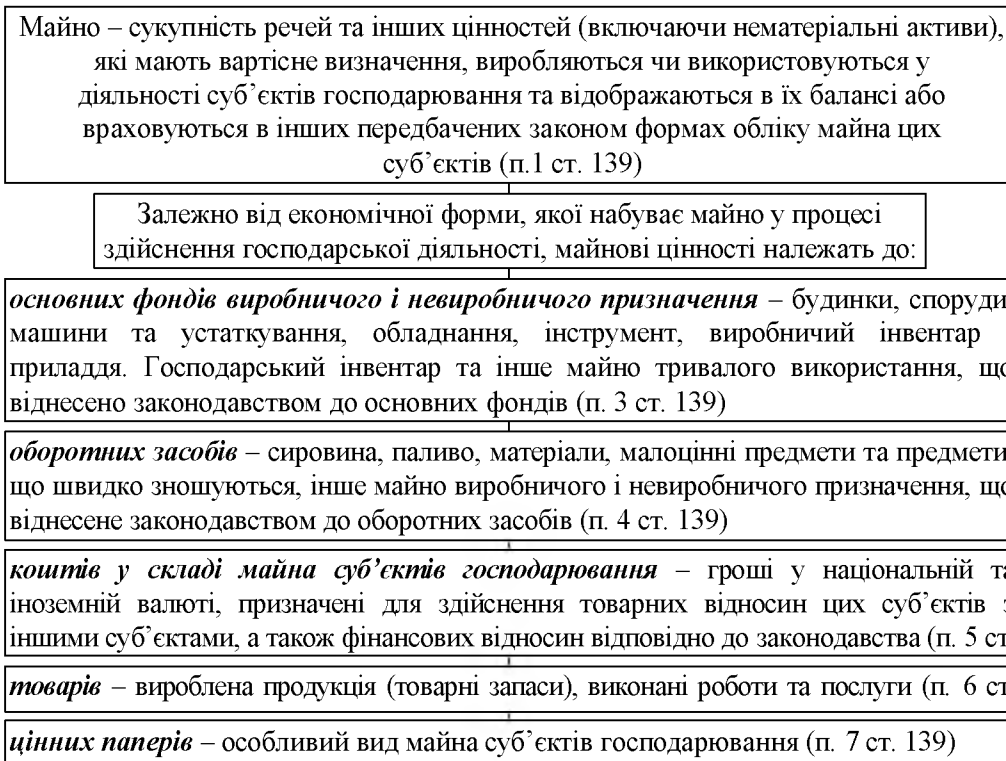


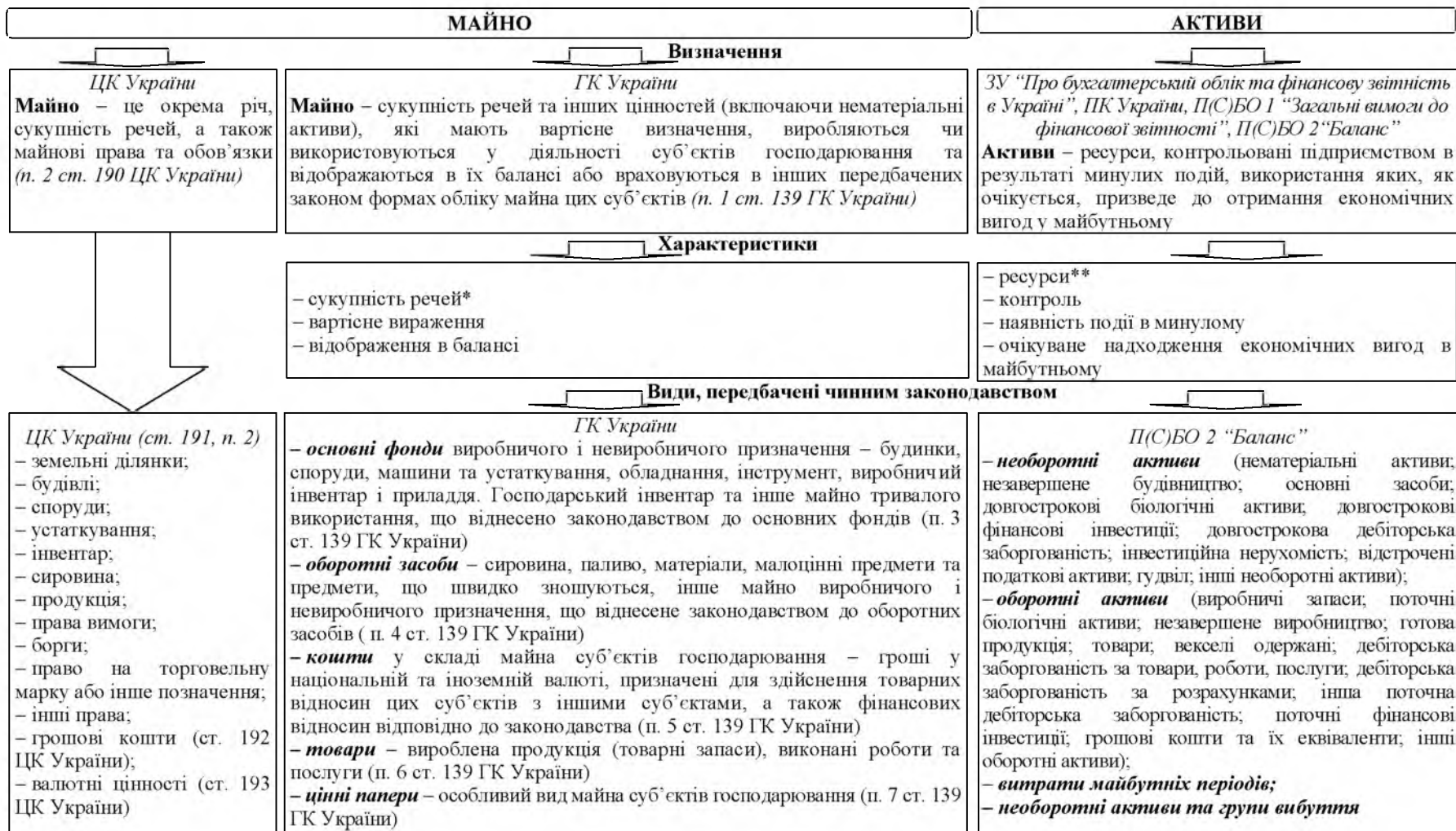
Рис. 3.3. *Склад майна відповідно до Господарського кодексу України*

Відповідно, сьогодні в Україні можна констатувати неузгодженість нормативних документів різних галузей права: в господарській діяльності підприємство здійснює операції з майном, однак в обліку мають відобразитися активи. Доводиться констатувати: понятійний апарат бухгалтерського обліку та права не кореспондує між собою. На існування термінологічної неузгодженості, що прослідковується в нормативних документах різних галузей права, вказує у 2004 р. О.М. Петрук^{88, 89}; у 2007 р.

⁸⁷ Жигалкін П.І. Актуальні проблеми кодифікації законодавства про працю / П.І. Жигалкін // Проблеми законності: респ. міжвід. наук. зб. – Харків: Національна юридична академія України, 2001. – Вип. 51. – С. 8-12. – С. 8.

⁸⁸ Петрук О.М. Гармонізація термінології нормативних актів як спосіб розвитку національної системи бухгалтерського обліку (стаття перша) / О.М. Петрук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – № 3 (29). – 454 с. – С. 134-147.

⁸⁹ Петрук О.М. Гармонізація термінології нормативних актів як спосіб розвитку національної системи бухгалтерського обліку (стаття друга) / О.М. Петрук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – № 4 (30). – 484 с. – С. 209-222.



Примітки: * річ – це предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникати цивільні права та обов'язки (п. 1 ст. 179 ЦК України)

** визначення ресурсів в нормативних актах, що регулюють організацію та ведення бухгалтерського обліку відсутнє

Рис. 3.4. “Майно” та “активи” в національному законодавстві: поняття та складові

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

вказану проблему піднімає С.Ф. Голов⁹⁰, стверджуючи: “Понятійний апарат Господарського і Цивільного кодексів в окремих випадках не відповідає понятійному апарату бухгалтерського обліку, який застосовується в П(С)БО та інших нормативних актах”. Дослідження є, наукова спільнота акцентує увагу на проблемних питаннях розвитку бухгалтерського обліку, однак висновок напрошується сам – або ці дослідження нікому не потрібні, або в ситуації, що склалася в системі бухгалтерського обліку в Україні, є зацікавлені особи.

Доречною тут є позиція Г.А. Тимофієвої⁹¹, яка стверджує: “Визначення понять відіграє важливу роль, адже правові поняття є вихідним матеріалом для створення нормативно-правового акта. Втілені в тексти нормативно-правових актів поняття створюють належні умови для однозначного сприйняття і тлумачення правових норм, вони є дороговказом у правозастосовній практиці”.

Наприклад, відповідно до п. 2 ст. 1 Закону Російської Федерації “Про бухгалтерський облік”⁹² від 21 листопада 1996 р. № 129-ФЗ, об’єктами бухгалтерського обліку є майно і зобов’язання підприємств. Як бачимо, бухгалтерське законодавство використовує зазначені поняття, не даючи їм спеціальних визначень. Отже, для бухгалтерського обліку мають силу визначення понять майна і зобов’язань, передбачені ст. 14 ПК України.

Серед авторів підручників та навчальних посібників також спостерігається неузгодження підходів щодо диференціації (ототожнення) понять “активи”, “майно” та “ресурси” (Додаток Ш).

Проблемність навчально-методичної літератури властива Республіці Білорусь. Так, наприклад, С.Г. Вегера⁹³ вносить непорозуміння, використовуючи невластиву бухгалтерському обліку термінологію. Зокрема, матеріальні ресурси С.Г. Вегера⁹⁴ визначає як предмети, на які спрямована праця людини для одержання готового продукту. Одночасно автор у темі “Облік матеріальних ресурсів” розкриває особливості організації та

⁹⁰ Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. – С. 235.

⁹¹ Тимофієва Г.А. Термінологічні проблеми сучасного трудового права та права соціального забезпечення України / Г.А. Тимофієва // Вісник Донецького національного університету / Сер. В: Економіка і право. – 2011. – Вип. 1. – Т. 2. – С. 493-498. – С. 494.

⁹² Закон Российской Федерации “О бухгалтерском учете” № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.consultant.ru/popular/buch/53_1.html#p40.

⁹³ Вегера С.Г. Бухгалтерський учет, анализ и аудит: учеб-метод. комплекс для студ. спец. 25.01.07 “Экономика и управление на предприятии” / С.Г. Вегера. – Новополюцк: ПГУ, 2005. – 316 с. – С. 79-91.

⁹⁴ Там само, с. 79.

методики бухгалтерського обліку виключно сировини і матеріалів, тим самим звужуючи власне визначення матеріальних ресурсів шляхом ототожнення вказаного поняття з поняттям “сировина і матеріали”. Крім того, виходячи з виокремлення теми “Облік основних засобів”⁹⁵, автор основні засоби як матеріальні ресурси не ідентифікує.

Подібна ситуація існує і в Україні, наприклад, Мих. Шеремета та М. Шеремета⁹⁶ стверджують, що “майно – це активи підприємства, його економічні ресурси”. А.О. Заїнчковський, Г.М. Решетюк, Г.А. Болдуй⁹⁷ розмежовують поняття “нематеріальні ресурси” та “нематеріальні активи”. Так, поняття нематеріальні ресурси в інтерпретації вчених набуває наступного змісту: “нематеріальні ресурси – це засоби, які не мають фізичної, тілесної форми, мають умовну вартість, але здатні підвищувати економічну ефективність діяльності підприємства. Вони є об’єктом права власності юридичної чи фізичної особи. До нематеріальних ресурсів належать об’єкти інтелектуальної власності та інші ресурси. Підприємства володіють ними, на свій розсуд користуються та розпоряджаються з урахуванням чинного законодавства”⁹⁸. Нематеріальні активи автори визначають як права, зокрема, “право на використання об’єктів промислової та інтелектуальної власності, інші майнові права. Вони включають: авторське право, право на користування промисловим забезпеченням, банком та базою даних, інформаційною технологією товарними знаками; право на користування землею та іншими природними ресурсами; організаційні витрати на створення підприємства”⁹⁹. Як бачимо, чіткої диференціації та ознак, за якими можна було б говорити про співвідношення вказаних понять, не наводиться. У такий ситуації швидше можна говорити про підміну або взаємозаміну понять, що негативно позначається на користувачах такої навчальної літератури. Дану думку підтверджує і той факт, що називаючи параграф “Оцінка і строки зносу нематеріальних ресурсів”, автори в його змістовному наповненні мову ведуть виключно про нематеріальні активи.

⁹⁵ Вегера С.Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб-метод. комплекс для студ. спец. 25.01.07 “Экономика и управление на предприятии” / С.Г. Вегера. – Новополоцк: ПГУ, 2005. – 316 с. – С. 52-73.

⁹⁶ Шеремета Мих. Майно підприємства: сутність, класифікація та принципи його формування / Мих. Шеремета, М. Шеремета // Економічний аналіз. Збірник наукових праць. – 2008. – Вип. 2. – С. 295-298. – С. 296.

⁹⁷ Економіка підприємств харчової промисловості / А.О. Заїнчковський, Г.М. Решетюк, Г.А. Болдуй та ін.; за ред. А.О. Заїнчківського. – К.: Урожай, 1998. – 272 с. – С. 119, 124.

⁹⁸ Там само, с. 119.

⁹⁹ Там само, с. 124.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

Називаючи розділ “Оборотні фонди і оборотні засоби підприємства”, А.О. Зайнчковський, Г.М. Решетюк, Г.А. Болдуй¹⁰⁰ в даному розділі використовують такі поняття, як “оборотні фонди”, “фонди обігу”, “оборотні засоби”, “матеріальні ресурси”, не пояснюючи взаємозв’язку та співвідношення вказаних понять. Некоректно використовують поняття ресурси для позначення їх видів. Так, розділ 8 має назву “Нематеріальні ресурси та активи підприємства”, структурними елементами якого є параграфи “Поняття і види нематеріальних ресурсів підприємства” та “Нематеріальні активи”.

Проблема узгодження понятійного апарату в економічних науках набуває особливо гострого звучання з точки зору викладання базових курсів економічних дисциплін у старших класах загальноосвітніх шкіл, а також економічних дисциплін у вищій школі. Так, наприклад, аналіз положень освітньо-професійної програми підготовки бакалавра за спеціальностями напрямку 0501 – “Економіка і підприємництво”¹⁰¹ дає підстави стверджувати, що сутність, яка вкладається в зміст поняття “капітал”, кардинально відрізняється в базових економічних дисциплінах та бухгалтерському обліку. У зв’язку з чим логічним є питання, як студент може орієнтуватися у множині, багатозначності та гнучкості термінології, яку він вивчає, якщо на науковому та методологічному рівнях відсутня єдність у підходах до їх трактування. Випускник, який здобув освіту, сьогодні не в змозі, аналізуючи звітність, чітко та однозначно відповісти на елементарне питання: яка вартість майна підприємства, що належить йому на праві власності, якою сумою фінансових ресурсів розпоряджається суб’єкт господарювання і т.д.? Для відповіді на них необхідна маса уточнюючих питань до суб’єкта, який ставить відповідне питання.

Термінологічні проблеми бухгалтерського обліку існують на всіх рівнях – в нормативних документах, що його регулюють, навчальній та науковій літературі, довідковій літературі (зокрема, Н.М. Малюга¹⁰² аналізує та вказує на неточності, допущені у визначенні ключових бухгалтерських понять в Українській Економічній Енциклопедії).

¹⁰⁰ Економіка підприємств харчової промисловості / А.О. Зайнчковський, Г.М. Решетюк, Г.А. Болдуй та ін.; за ред. А.О. Зайнчовського. – К.: Урожай, 1998. – 272 с. – С. 104-118.

¹⁰¹ Павленко А.Ф. Галузевий стандарт вищої освіти: освітньо-професійна програма підготовки бакалавра за спеціальностями напрямку 0501 “Економіка і підприємництво”; колектив авторів під загальним керівництвом А.Ф. Павленка. – К.: Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2006. – 126 с.

¹⁰² Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 368-386.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

Усвідомлюючи наявність проблеми формування мови економіки, Т.Н. Кондратьєва робить спробу виявити взаємозв'язок термінів, що використовуються різними галузями економічної науки (рис. 3.5).

<i>Галузі економічної науки</i>	<i>Поняття</i>		
Економічна теорія. Фінанси ↓	Матеріальні фактори виробництва	Засоби виробництва	
	беруть участь в одному виробничому циклі – оборотні виробничі фонди ↓	беруть участь в декількох виробничих циклах – основні виробничі фонди	
Бухгалтерський облік. Фінанси	Предмети праці	Засоби праці	
	матеріальні запаси	МШП	інші засоби праці
	сировина, матеріали, купівельні напівфабрикати, паливо, тара	інвентар і господарські цінності, спеціальне оснащення і одяг	машини, обладнання, прилади	матеріальні умови виробництва земля, виробничі будівлі, споруди, засоби транспорту та зв'язку, трубопроводи
Фінанси	елементи оборотних активів (оборотні засоби)	елементи необоротних активів (основних засобів)	
	Як синоніми терміну використовуються терміни “оборотні засоби” та “оборотний капітал”	Як синоніми терміну використовуються терміни “основні засоби” та “основний капітал”	

Рис. 3.5. Співвідношення понять в різних галузях економічної науки¹⁰³

Однак, як бачимо, автор залишив поза увагою поняття “ресурси”, “майно”, “господарські засоби”, “активи”.

Таким чином, без перебільшення можна стверджувати про важливість розробки термінологічного апарату у розвитку економічної думки для уникнення розбіжностей в трактуванні базових понять між такими сферами економічної науки, як економічна теорія, економіка підприємств, економічна статистика, фінанси підприємств, економічний аналіз, фінансовий менеджмент, бухгалтерський облік, господарський контроль, а також господарське право.

¹⁰³ Кондратьєва Т.Н. Финансы предприятий. В схемах и таблицах: пособие / Т.Н. Кондратьева. – Минск: Выш. шк., 2007. – 238 с. – С. 15-16.

Важко тут не підтримати позицію А.Р. Магамадова, який стверджує, що будь-яка область знання набуває статусу науки тоді, коли вона стає спроможною формулювати результати своїх досліджень певною мовою, що утворює основу певної логічної структури, яка охоплює систему гармонічно пов'язаних між собою вихідних посилянь, закономірностей, законів, принципів, підходів та методів¹⁰⁴. Логічним тут є питання чи можна вважати наукою бухгалтерський облік, виходячи з такого критерію. Доводиться констатувати, що розробка мови бухгалтерського обліку на даний момент ще далека від завершення. Шляхи вирішення вказаної проблеми С.Ф. Легенчук^{105, 106} вбачає у “необхідності побудови системи бухгалтерських категорій, що дозволить підняти рефлексію в сфері теорії бухгалтерського обліку на новий рівень”. До фундаментальних понять бухгалтерської науки автор відносить: активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати¹⁰⁷. Сьогодні відкритим залишається питання можливості та необхідності включення категорії “ресурс” до складу системи бухгалтерських категорій. Вирішення його має здійснюватися через призму подолання обмежень, які виділяє С.Ф. Легенчук¹⁰⁸, що висуваються до кожного з елементів такої системи: предметне обмеження, внутрішньовидове обмеження, міждисциплінарне обмеження, внутрішньодисциплінарне обмеження. У випадку негативного вирішення даного питання з'ясування потребує співвідношення бухгалтерської категорії “активи” та економічної категорії “ресурси”.

Варто зазначити, що поодинокі спроби науковців не дозволять вирішити окреслену проблему, оскільки є розпорошеними в часі та

¹⁰⁴ Магамадов А.Р. Становление теории конкурентного менеджмента / А.Р. Магамадов // Методи та засоби управління розвитком транспортних систем. – 2011. – № 18. – С. 18-32. – С. 22.

¹⁰⁵ Легенчук С.Ф. Необхідність розробки системи бухгалтерських категорій / С.Ф. Легенчук // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 45-річчю кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ (Київ, 15 березня 2012 р.); відп. ред. Л.В. Нападівська. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – 356 с. – С. 91-92. – С. 92.

¹⁰⁶ Легенчук С.Ф. Теоретичні передумови систематизації бухгалтерських категорій / С.Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 1(59). – С. 108-113.

¹⁰⁷ Легенчук С.Ф. Про необхідність побудови бухгалтерської наукової картини світу / С.Ф. Легенчук // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник тезисов научной Интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова (17 июня 2011 г., Житомир). – Житомир: ЖГТУ, 2011. – 164 с. – С. 88-89. – С. 89.

¹⁰⁸ Легенчук С.Ф. Теоретичні передумови систематизації бухгалтерських категорій / С.Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 1(59). – С. 108-113.

просторі, потребують координації зусиль не лише науковців, а й представників уряду у вигляді ініціювання та розробки програми реформування бухгалтерського обліку, одним з розділів якої було б визначення системи бухгалтерських понять.

Проведений аналіз особливостей формування та використання мови бухгалтерського обліку дає підстави стверджувати:

1. Формування мови науки, в тому числі і мови бухгалтерського обліку, цікавило не одне покоління вчених, однак проблема формування мови економіки та бухгалтерського обліку не вичерпана, зокрема в частині використання таких понять, як “активи”, “майно”, “ресурси”, “господарські засоби”, “капітал”.

2. Аналіз підходів до трактування сутності термінів “ресурси”, “майно”, “активи” дозволяє стверджувати про їх множинність, що призводить до розбіжностей у трактуванні зазначених термінів у різних сферах економічної науки. Множина підходів до трактування вказаних понять простежується як в чинному законодавстві, так і в навчальній літературі, а також освітньо-професійній програмі підготовки бакалавра за спеціальностями напряму 0501 – “Економіка і підприємництво”.

3. На сьогодні як в Україні, так і в інших країнах риторичним залишається питання співвідношення понять “активи”, “ресурси”, “майно” та точок їх перетину. Підтримуючи позицію вчених щодо подальших дій в частині формування та удосконалення мови бухгалтерського обліку, вважаємо за необхідне координувати зусилля науковців та представників уряду у вигляді ініціювання та розробки програми реформування бухгалтерського обліку, одним з розділів якої було б визначення системи бухгалтерських понять.

3.2. Концепції визнання активів: національні особливості та міжнародний досвід

Відомий парадокс, коли не зрозуміло, що все таки є критерієм постановки об'єкта на баланс: власність чи володіння

М.Ю. Медведєв¹⁰⁹

Актуальність розробки концепції визнання активів

Процес гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні значно впливає на реформування національної облікової системи. Зміни в законодавстві, що регулює господарські відносини суб'єктів господарювання, вимагають адекватної трансформації бухгалтерського обліку. Потребує уточнення ряд питань щодо сутності основних бухгалтерських категорій, а також розробка методології бухгалтерського обліку окремих його об'єктів з урахуванням досвіду зарубіжних країн та специфіки національного господарського й цивільного законодавства. Одним із найбільш дискусійних питань при цьому є питання відображення в системі бухгалтерського обліку майна, яке належить суб'єкту господарювання на праві власності та на умовах інших правових режимів.

Завданням дослідження є аналіз концепцій визнання активів підприємства в системі бухгалтерського обліку для встановлення порівнянності інформації, що генерується в системі бухгалтерського обліку, та можливості на її основі приймати управлінські рішення.

Однозначно стверджувати та описувати стан висвітлення даного питання в літературних джерелах неможливо, що пов'язано з множинністю підходів до трактування такої ключової категорії, як активи. Якщо поставити за мету визначити коло науковців, які займалися дослідженням особливостей облікового відображення активів або окремої їх складової, то для переліку авторів, які розглядали дане питання в контексті обліку, аналізу та контролю, лише в незалежній Україні, не вистачить і декількох сторінок даної роботи. Однак, якщо аналізувати стан висвітлення в літературі з бухгалтерського

¹⁰⁹ Слово о счетах и записях. Сборник цитат и афоризмов о бухгалтерском учете. / Авт.-сост. М.Ю. Медведев. – М.: Изд-во Техинпресс, 2002. – 546 с. – С. 121.

обліку правових питань, то коло дослідників стрімко звужується, хоча також буде досить широким. У той же час, якщо говорити про концепції, покладені в основу визнання елементів звітності – концепція контролю чи концепція власності, – то в такому випадку коло дослідників, які займалися даною проблематикою, взагалі стає незначним. Зокрема, у різних зрізах дане питання розглядали А.В. Бугайов, С.Ф. Голов, В.В. Ковальов, Ю.Ю. Медведєв, О.М. Петрук, М.Л. Пятов, Я.В. Соколов.

Питання змістовного наповнення активу балансу, на перший погляд, здається тривіальним, однак сьогодні в національній обліковій практиці виникає значна кількість непорозумінь у формуванні відповіді на нього.

Непорозуміння та неоднозначність змістовного наповнення активу балансу зумовлені щонайменше трьома групами причин: 1) концептуальною відмінністю, що простежується в національних нормативних документах; 2) розривом у розвитку методології бухгалтерського обліку, правового інструментарію та превалюючої економічної теорії; 3) складністю використання спеціалізованої літератури з бухгалтерського обліку інших країн.

Крім вищевказаного цілком об'єктивно виникає питання про актуальність надання інформації виключно про ресурси користувачам, серед яких значна частка тих, хто передав права власності або окремі їх складові суб'єкту господарювання, які є у підприємства і знаходяться в правовому режимі повної власності. Враховуючи розширення та ускладнення економічних операцій та їх правового забезпечення, актуалізується необхідність інформації про ресурси, що знаходяться на підприємстві у різних правових режимах (як повної, так і часткової власності), а також концепції визнання активів підприємства.

**Концептуальна
відмінність визнання
активів у нормативних
документах**

Обґрунтування заявленої концептуальної відмінності визнання активів, закладеної в нормативних документах України, було б неможливим без уточнення сутності поняття “майно” та його видів.

Поняття “майно” – це фактично юридичне поняття, однак похідні від нього (майновий стан, майновий потенціал) є невід'ємною частиною мови економіки й активно використовуються в різних галузях економічної науки. Поняття “майно” є невід'ємним від поняття самого підприємства. Так,

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

відповідно до п. 4 ст. 62 Господарського кодексу України¹¹⁰ (далі – ГК України) підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку зі своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом. Майном відповідно до п. 1 ст. 139 ГК України¹¹¹ визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне вираження, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів.

Залежно від економічної форми, якої може набувати майно у процесі здійснення господарської діяльності, ГК України передбачено види майнових цінностей (див. рис. 3.3)

У той же час п. 1. ст. 66 ГК України¹¹² визначено, що майно підприємства включає виробничі та невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства. Таким чином, законодавці основним критерієм визнання майна підприємства визначають факт відображення (невідображення) його в балансі. Враховуючи, що відповідно до ст. 133 ГК України¹¹³ основу правового режиму майна суб'єктів господарювання, на якій базується їх господарська діяльність, становлять право власності та інші речові права – право господарського відання, право оперативного управління, а також інші речові права, передбачені Цивільним Кодексом України¹¹⁴ (далі – ЦК України), – видається логічним твердження, що **в активі балансу суб'єкта господарювання відображається його власність**, а точніше майно, належне йому на праві власності, праві господарського відання, праві оперативного управління.

Це твердження справедливе для бухгалтерського обліку в Україні дореформенної доби (до 2000 р.). Так, наприклад, серед головних завдань бухгалтерського обліку, передбачених п. 6 Положення № 250¹¹⁵, визначено забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна,

¹¹⁰ Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.

¹¹¹ Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.

¹¹² Там само.

¹¹³ Там само.

¹¹⁴ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів. Справедливе дане твердження і для сучасної облікової практики, прийнятої в Російській Федерації та Республіці Білорусь. Так, відповідно до п. 1 ст. 1 Федерального Закону “Про бухгалтерський облік”¹¹⁶ бухгалтерським обліком є впорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому вираженні про майно, зобов’язання підприємства та їх рух шляхом суцільного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій. При цьому серед об’єктів бухгалтерського обліку, названих в п. 2 ст. 1 даного закону, є майно підприємства. До основних завдань бухгалтерського обліку п. 3 ст. 1 вищезгаданого закону віднесено формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий стан.

Відповідно до ст. 8 Федерального Закону “Про бухгалтерський облік”¹¹⁷, загальне правило бухгалтерського обліку майна підприємства, виходячи з обсягу прав на нього, виглядає наступним чином: необхідно оприбутковувати майно на баланс з моменту набуття права власності на нього і списувати з балансу в момент втрати права власності на дане майно. Таким чином, за твердженням М.Л. Пятова¹¹⁸, у російській обліковій практиці в активі балансу відображається тільки те майно, яке належить фірмі на праві власності. Майно, що перебуває у володінні чи користуванні фірми, відображається на позабалансових рахунках.

Вище викладене дозволяє стверджувати, що в системі бухгалтерського обліку України дореформенної доби та національній обліковій практиці Російської Федерації відображається власність підприємства, а точніше, майно, що належить суб’єкту господарювання на праві власності.

Від описаного вище значно відрізняється сучасна національна облікова практика в Україні. Зокрема, при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, складовою частиною якої є баланс, суб’єктам господарювання слід керуватися положеннями Закону України “Про

¹¹⁵ Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF/print1330690136584989>.

¹¹⁶ Федеральный Закон “О бухгалтерском учете” № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.consultant.ru/popular/buch/53_4.html.

¹¹⁷ Там само.

¹¹⁸ Пятов М.Л. Активы организации: трактовка МСФО [Електронний ресурс] / М.Л. Пятов, С.А. Смирнова. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1160>.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в
умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”¹¹⁹ (далі – ЗУ “Про бухгалтерський облік”) та вимогами національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Відповідно до ст. 1 ЗУ “Про бухгалтерський облік”¹²⁰ бухгалтерським обліком є процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Як бачимо, об’єктом бухгалтерського обліку в законі задекларовано досить широке поняття – діяльність підприємства. При цьому не прослідковується чіткої відповіді на питання, що ж утворює діяльність підприємства? Вочевидь, в даному випадку слід керуватися загальним нормативним документом – ГК України¹²¹, п. 1 ст. 3 якого визначено, що під господарською діяльністю розуміється діяльність суб’єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та продаж продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Логічно було б припустити, що в ході здійснення господарської діяльності, підприємства використовують майно, яке і має обліковуватися, однак, в жодному нормативному документі, що регулюють процес ведення та організації бухгалтерського обліку, згадки про дане поняття відсутні. Натомість рядом нормативних документів передбачено існування терміну “активи”.

Відповідно до ст. 1 ЗУ “Про бухгалтерський облік”, п. 3 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”¹²² (далі – П(С)БО 1) та пп. 2 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу України¹²³ (далі – ПК України) активами визнаються ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Причому економічна вигода,

¹¹⁹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹²⁰ Там само.

¹²¹ Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.

¹²² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/print1323750896945761>.

¹²³ Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1323750896945761>.

відповідно до трактування ст. 1 ЗУ “Про бухгалтерський облік”¹²⁴, – це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Логічним з цього приводу видається питання, а якщо ресурс в майбутньому планується використовувати в договорах міни, економічна вигода за якими матиме уречевлену форму, то з наведеного в ЗУ “Про бухгалтерський облік” критерію економічної вигоди такий ресурс вже не може бути визнано активом? Крім того, пояснення сутності та змісту контролю підприємством ресурсів у національних нормативних документах відсутнє.

Актив, як справедливо зазначає В.Ф. Палій¹²⁵, відрізняється від прийнятого на пострадянському просторі поняття “майно”. Його відмінність в тому, що майно відображається в обліку виходячи з права власності, актив – за його економічною характеристикою, здатністю приносити дохід даному суб’єкту. Однак, вказана відмінність проігнорована розробниками національних нормативних документів з бухгалтерського обліку та методологами бухгалтерського обліку. Почавши реформи та заклавши поняття “активи” (що характеризується наявністю контролю над ним у підприємства та здатністю приносити економічні вигоди) в ЗУ “Про бухгалтерський облік”¹²⁶, ПК України¹²⁷ та П(С)БО¹²⁸, реформи не доведено до логічного завершення, оскільки методика бухгалтерського обліку залишилася незмінною (в основі зарахування об’єкта на баланс в переважній більшості випадків лежить наявність (відсутність) права власності), хоча діаметрально протилежні прецеденти також мають місце.

**Концепції визнання
активів у міжнародній
обліковій практиці**

Дотримання “концепції контролю” у
визнанні ресурсів активами не є новацією
для світової облікової практики і

¹²⁴ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹²⁵ Палій В.Ф. Теория бухгалтерского учета: Современные проблемы / В.Ф. Палій. – Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.

¹²⁶ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹²⁷ Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1323750896945761>.

¹²⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/print1323750896945761>.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

прослідковується у МСФЗ та нормативних документах, що регулюють ведення бухгалтерського обліку у зарубіжних країнах (наприклад, Республіка Вірменія, Казахстан, Узбекистан).

У МСФЗ визначення поняття “актив” наведене в п. 4.4 Концептуальної основи і представлення фінансової звітності¹²⁹ (далі – Концептуальна основа): “актив – це ресурс, контрольований суб’єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб’єкта господарювання”. З цього визначення, як зазначає Н.В. Ткачук¹³⁰, впливають три принципові характеристики активу:

- контроль – активом вважається ресурс, контрольований підприємством;
- наявність події у минулому – контроль встановлюється в результаті минулих подій;
- очікуване надходження економічних вигід в майбутньому – передбачається, що ресурс принесе надалі економічні вигоди.

Майбутня економічна вигода, втілена в активі, в трактуванні п. 4.8 Концептуальної основи є потенціалом, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів і їх еквівалентів до суб’єкта господарювання.

Ключовою в МСФЗ є така характеристика активу, як контроль, яка кардинально відрізняє систему дореформеного обліку в Україні, сучасну російську й українську облікові практики та МСФЗ. Так, п. 4.12 Концептуальної основи¹³¹ передбачено, що “При визначенні існування активу право власності не є істотним; таким чином, наприклад, орендоване майно є активом, якщо суб’єкт господарювання контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна. Незважаючи на те, що здатність суб’єкта господарювання контролювати вигоди, як правило, визначається юридичними правами, стаття може, однак, відповідати визначенню активів, навіть коли юридичного контролю немає”. Отже, сьогодні в трактуванні Концептуальної основи¹³² наявність контролю не тотожна наявності права власності у суб’єкта господарювання. Аналізуючи коментарі МСФЗ,

¹²⁹ Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf.

¹³⁰ Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб. :Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с. – С. 78-79.

¹³¹ Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf.

¹³² Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf.

І.В. Аверчева¹³³ стверджує, що російська звітність формується за переходом права власності відповідно до положень ЦК РФ, а звітність за МСФЗ – відповідно до переходу ризиків та переваг володіння; російська звітність формується в основному відповідно до юридичної форми договору, а звітність за МСФЗ – відповідно до економічного змісту операції.

“Концепцію контролю” активів знаходимо у бухгалтерському законодавстві Вірменії, Казахстану та Узбекистану. Так, відповідно до ст. 6 Закону Республіки Вірменія “Про бухгалтерський облік”¹³⁴, активом є засіб, контрольований організацією як результат здійснених операцій (випадків), від якого очікується надходження на підприємство майбутніх економічних вигод. Законом Республіки Казахстан “Про бухгалтерський облік”¹³⁵ передбачено, що “активи – ресурси, контрольовані індивідуальним підприємцем або організацією в результаті минулих подій, від яких очікується отримання майбутніх економічних вигод” (ст. 13). Концептуальна основа для підготовки і подання фінансової звітності Республіки Узбекистан¹³⁶ розглядає активи як економічні ресурси, контрольовані суб’єктом, отримані в результаті попередньої діяльності, з тим, щоб в майбутньому отримати від них дохід (пп. 1 п. 38).

**Спирні питання визнання
активів в сучасній
національній обліковій
практиці України**

Як бачимо, наявність “концепції контролю”, як характеристики активів в Україні, не є новацією для світової облікової практики. Однак, специфічність національної системи бухгалтерського обліку полягає в неузгодженості не лише нормативних документів різних галузей права, а й нормативних документів однієї галузі права. Так, суттєву невідповідність нормативним документам, що регулюють ведення

¹³³ Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров применения / И.В. Аверчев. – М.: Рид Групп, 2011. – 992 с. – С. 31-32.

¹³⁴ Закон Республики Армения от 31 января 2003 г. № ЗР-515 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=31196.

¹³⁵ Закон Республики Казахстан “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” № 234-III от 28.02.2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1163568134&chapter=1165820004&lang=rus>.

¹³⁶ Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности Республики Узбекистан от 26.07.1998 г. № 17-07/86 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.publicfinance.uz/upload/iblock/981/201.pdf>.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

бухгалтерського обліку в Україні (ЗУ “Про бухгалтерський облік”¹³⁷, П(С)БО¹³⁸), знаходимо в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій¹³⁹ (далі – План рахунків) та Інструкції про його застосування № 291¹⁴⁰ (далі – Інструкція № 291). Зокрема:

– на рахунках класу 1 “Необоротні активи” узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності, отриманих на праві господарського відання, на праві оперативного управління, отриманих у фінансовий лізинг, довірче управління чи за договором оренди цілісного майнового комплексу;

– рахунки класу 2 “Запаси” призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів. Одночасно в Інструкції № 291 щодо ряду операцій із запасами опосередковано вказано на превалювання концепції права власності, зокрема щодо обліку матеріальних цінностей, що прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію, передбачено, що вони обліковуються на рахунках класу 0 “Позабалансові рахунки”. Всі вказані операції в момент передачі цінностей не передбачають переходу права власності, отже, за логікою нормативного документа, що аналізується, не можуть бути включені до підсумку балансу і підлягають відображенню у складі позабалансових рахунків з подальшим розкриттям інформації у Примітках до річної фінансової звітності. У той же час Інструкцією № 291 вказано на те, що готова продукція, товари, виробничі запаси тощо, що відвантажені, до переходу

¹³⁷ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹³⁸ Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF/print1330690136584989>.

¹³⁹ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства Фінансів України № 291 від 30.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

¹⁴⁰ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327303393130331>.

Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності

покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на них, відображаються на окремих субрахунках відповідних рахунків обліку запасів.

У той же час прослідковується непослідовність навіть у межах одного нормативного документа щодо визнання різних видів активів. Зокрема, пряма вказівка щодо обліку грошових коштів, які знаходяться у підприємства на праві власності або тимчасово у користуванні без переходу права власності на них відсутнє, що призводить до необхідності включення їх відповідно до задекларованої у Законі України “Про бухгалтерський облік”¹⁴¹, П(С)БО¹⁴² та ПК України¹⁴³ концепції контролю до складу активів, незалежно від юридичної сутності та сукупності прав, якими володіє підприємство відносно таких грошових коштів.

Разом з тим Планом рахунків передбачено рахунки класу 0 “Позабалансові рахунки” (Додаток Ю), які відповідно до Інструкції № 291¹⁴⁴ призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

– цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об’єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);

– умовних прав і зобов’язань підприємства (застави, гарантії, зобов’язання тощо);

– бланків суворого обліку;

– списаних активів (нестачі цінностей, списана дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками);

– накопичених амортизаційних відрахувань.

Вищевикладене дозволяє стверджувати, що в основу відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку покладено правові режими

¹⁴¹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹⁴² Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF/print1330690136584989>.

¹⁴³ Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1323750896945761>.

¹⁴⁴ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327303393130331>.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

майна, визначені ГК України, що водночас суперечить ЗУ “Про бухгалтерський облік”¹⁴⁵, П(С)БО 1¹⁴⁶, ПК України¹⁴⁷ (рис. 3.6).

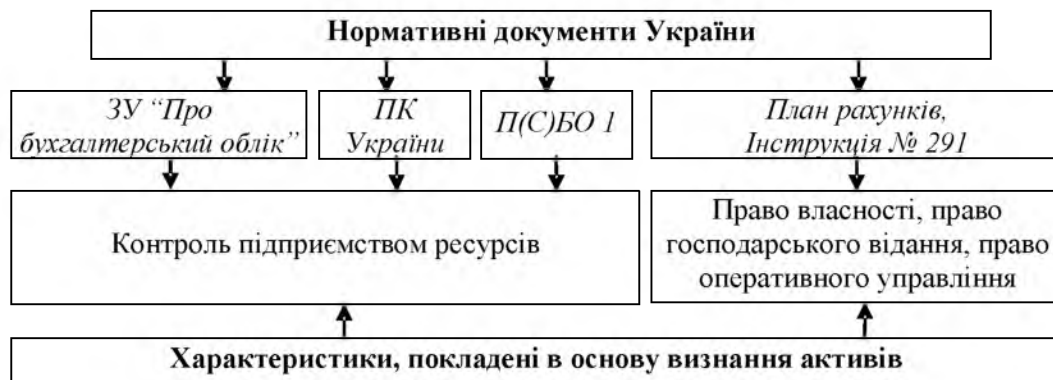


Рис. 3.6. Концепції визнання активів в нормативних документах України

Отже, сьогодні в Україні доводиться констатувати неузгодженість нормативних документів як в межах різних галузей права, так і в межах однієї галузі. Зокрема, в Законі України “Про бухгалтерський облік”¹⁴⁸, ПК України¹⁴⁹, П(С)БО¹⁵⁰ задекларована концепція контролю, натомість План рахунків та Інструкція № 291 з його використання побудовані виходячи з концепції права власності. Однак, у ряді випадків Інструкцією № 291 передбачено можливість відображення необоротних активів в системі рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням принципу контролю: “господарські організації (крім державних (казенних) та комунальних підприємств) на окремих субрахунках третього порядку відповідних субрахунків із зазначенням належності до державної та / або комунальної власності відображають контрольовані ними (що перебувають у їх володінні та / або користуванні) необоротні активи, що є об’єктами права державної або комунальної власності, і які не увійшли

¹⁴⁵ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹⁴⁶ Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF/print1330690136584989>.

¹⁴⁷ Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1323750896945761>.

¹⁴⁸ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹⁴⁹ Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1323750896945761>.

¹⁵⁰ Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF/print1330690136584989>.

до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації)”.

Варто відмітити, що Планом рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств та Інструкцією з його застосування¹⁵¹, яка використовувалася до прийняття Інструкції № 291, також передбачено можливість відображення майна в системі рахунків бухгалтерського обліку, що не належить йому на праві власності: наприклад, “рахунок 10 “Основні засоби”, який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух належних підприємству на праві власності основних засобів, що знаходяться в експлуатації, запасі, на консервації або зданих в оренду”¹⁵².

Вищевикладене дає підстави стверджувати:

1) розробляючи План рахунків та Інструкцію № 291¹⁵³, ряд положень були перенесені розробниками з попередніх нормативних документів;

2) положення ЗУ “Про бухгалтерський облік” та Інструкції № 291¹⁵⁴ належним чином не узгоджені, хоча часовий розрив в даті набрання ними чинності відносно незначний;

3) положення Концептуальної основи¹⁵⁵ та МСФЗ в частині сутності та критеріїв визнання активів продубльовано в ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”¹⁵⁶ без врахування національних особливостей, менталітету та системи права;

4) з введенням у 2004 р. у дію ЦК та ГК України не внесено відповідних коригувань в ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та П(С)БО, що призвело до вказаних розбіжностей.

¹⁵¹ План счетов бухгалтерського учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению от 1 ноября 1991 г. № 56 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bestpravo.ru/federalnoie/eh-akty/n8b.htm>.

¹⁵² Там само.

¹⁵³ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327303393130331>.

¹⁵⁴ Там само.

¹⁵⁵ Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408&search_param=%CC%D1%D4%C7&searchDocarch=1&searchPublishing=1.

¹⁵⁶ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

Наведена невідповідність критеріїв, покладених в основу визнання активів та можливості їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку не є винятковою для України. Так, наприклад, Концепція бухгалтерського обліку в ринковій економіці Росії¹⁵⁷ розглядає активи як господарські засоби. контроль над якими організація отримала в результаті фактів її господарської діяльності, що відбулися, і які повинні принести їй економічні вигоди в майбутньому. У той же час основним критерієм віднесення до активів майна в ст. 8 Закону Російської Федерації “Про бухгалтерський облік”¹⁵⁸ є наявність права власності на нього: “майно, що є власністю організації, враховується відокремлено від майна інших юридичних осіб, що знаходиться у даної організації”.

Отже, сьогодні доводиться констатувати: в Україні для визнання ресурсів активами де-юре закріплений принцип контролю (дана ознака є однією з тих, на основі якої дослідники роблять висновок про наближення національних П(С)БО до МСФЗ), однак, в обліковій практиці, що формувалася з 2000 р. (моменту прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”¹⁵⁹) під впливом облікових традицій, привнесених з колишнього СРСР, де принцип власності був визначальним, де-факто прийнятий принцип власності.

Підставою для такого твердження є узагальнення національної облікової практики за рядом операцій (табл. 3.1). Так, в Україні існує ряд господарських операцій, які незалежно від наявності принципу превалювання сутності над формою та принципу контролю, закладеного в ЗУ “Про бухгалтерський облік”¹⁶⁰ та П(С)БО, відображаються виходячи з концепції власності. До таких слід віднести операції з операційної оренди, застави майна, з товарами, що передані на комісію, та з давальницькою сировиною, з відповідального зберігання активів (як спосіб забезпечення виконання зобов’язання як притримання), з обліку цінностей у випадку їх відвантаження без переходу

¹⁵⁷ Концепция бухгалтерського учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерському учету при Министерстве финансов Российской Федерации Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров от 29.12.97 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2004/12/buhzak_koncept.pdf.

¹⁵⁸ Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 21.11.1996 № 129-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.consultant.ru/popular/buch/53_2.html#p132.

¹⁵⁹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹⁶⁰ Там само.

права власності, у той же час не можна стверджувати про всеохоплення такої практики. Наприклад, узагальнення облікової практики щодо відображення операцій із завдатком вказує на неврахування концепції власності, натомість врахування концепції контролю. Відповідно до юридичної сутності завдатку на майно, у т.ч. грошові кошти, передані як завдаток, не відбувається перехід права власності до продавця до моменту виконання ним своїх зобов'язань. Однак, узагальнення прийнятої облікової практики дає підстави стверджувати, що зарахування грошових коштів, одержаних в якості завдатку, відображається у складі грошових коштів підприємства, з урахуванням принципу превалювання сутності над формою.

Таким чином, залишаються відкритими питання: Як співвідноситься контроль підприємством ресурсів з правом власності (точніше такі його складові, як право володіння, користування та розпорядження майном)? Чи розуміється під ресурсами, контрольованими підприємством, одночасно наявність у суб'єкта господарювання кожної з трьох складових права власності? Чи достатньою умовою для взяття на баланс конкретного виду майна є наявність хоча б однієї зі складових права власності?

Відповіді на сформульовані питання залишаються поза увагою як законодавців, так і науковців-юристів, які розробляють науково-практичні коментарі до законодавчих документів. На законодавчому рівні спостерігаються поодинокі спроби дати відповіді на сформульовані вище питання. Так, представники Міністерства фінансів України, даючи роз'яснення національним суб'єктам господарювання з проблеми ідентифікації контролю над активом, звертаються до критеріїв системи МСФЗ. Наприклад, у листі Міністерства фінансів¹⁶¹ передбачене наступне визначення: “контрольованим підприємством вважається ресурс, вигоди від використання якого, як очікується, будуть надходити на підприємство, і підприємство має можливість обмежити доступ іншим до цих вигід”¹⁶². Як бачимо, спроба є, а відповіді немає.

¹⁶¹ Лист Мінфіну від 04.07.11 р. № 31-08410-07-10/16785 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2232-16785.html>.

¹⁶² Постсоветский феномен в МСФО-отчетности [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://el-buh.com/index.php?id=2256>.

Таблиця 3.1. Приклади непослідовності визнання отриманого (переданого) майна, що знаходиться у підприємства в різних правових режимах у складі активів підприємства

Операція	Перехід права власності в момент передачі активу	Особа, яка		П(С)БО, яким регулюється
		отримує майно	передає майно	
Отримання об'єкта основних засобів у фінансову оренду	Не переходить	Відображення у складі основних засобів з нарахуванням амортизації	Списання з балансу шляхом виключення зі складу основних засобів	П(С)БО 14 “Оренда”
Отримання об'єкта основних засобів у операційну оренду	Не переходить	Відображення за межами балансу з використанням позабалансових рахунків, призначених для обліку основних засобів, на які право власності не переходить	Відображення у складі основних засобів з нарахуванням амортизації	П(С)БО 14 “Оренда”
Отримання товарів на комісію	Не переходить	Відображення за межами балансу з використанням позабалансових рахунків, призначених для обліку оборотних активів, на які відсутнє право власності	Відображення у складі виробничих товарів	П(С)БО 9 “Запаси”
Отримання давальницької сировини в переробку	Не переходить		Відображення у складі виробничих запасів	П(С)БО 9 “Запаси”
Отримання права користування як внеску до статутного капіталу	Не переходить	Відображення у складі нематеріальних активів з нарахуванням амортизації	Списання з балансу шляхом виключення зі складу нематеріальних активів	П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”
Отримання завдатку у вигляді: – грошових коштів – оборотних активів – основних засобів (крім нерухомості)	Не переходить	Відображення у складі оборотних та необоротних активів (залежно від виду майна, що отримується)	Списання з балансу шляхом виключення зі складу оборотних та необоротних активів (залежно від виду майна, що передається)	П(С)БО 7 “Основні засоби” П(С)БО 9 “Запаси”

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

Аналізуючи трактування поняття “активи” в МСФЗ та національному бухгалтерському законодавстві, приходимо до висновку, що існує або наявна зовнішня тотожність в трактуванні поняття “актив” і критеріях визнання (табл. 3.2, Додаток АА), однак вона формальна – в сучасній обліковій практиці України не поодинокі випадки визнання об’єктів активами згідно з наявністю (відсутністю) права власності, а не виходячи із задекларованої в Законі України “Про бухгалтерський облік”¹⁶³ та П(С)БО 1¹⁶⁴ “концепції контролю”.

Таблиця 3.2. Визначення поняття “актив” у національних нормативних актах, що регулюють ведення бухгалтерського обліку, і МСФЗ

<i>Ознака</i>	<i>Нормативні документи України</i>	<i>МСФЗ</i>
<i>Термін</i>	Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому (¹⁶⁵ ст. 1; ¹⁶⁶ , п. 3)	Актив – ресурс, контрольований суб’єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують одержання майбутніх економічних вигід суб’єктом господарювання ¹⁶⁷
<i>Критерії визнання</i>	1) оцінка активу може бути достовірно визначена; 2) очікується отримання в майбутньому економічних вигід, пов’язаних з його використанням	1) актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити; 2) існує ймовірність отримання суб’єктом господарювання майбутніх економічних вигід ¹⁶⁸

Так, у визнанні активів ключовим як в податковому, так і в бухгалтерському законодавстві задекларовано принцип контролю, натомість при визнанні доходів від продажу товарів, робіт, послуг як Податковий кодекс, так і П(С)БО прив’язуються виключно до моменту переходу права власності.

У свою чергу, науковці-економісти (точніше, бухгалтери) однозначно стверджують: контроль підприємством ресурсів та наявність права власності

¹⁶³ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹⁶⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/print1323750896945761>.

¹⁶⁵ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹⁶⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/print1323750896945761>.

¹⁶⁷ Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408&search_param=%CC%D1%D4%C7&searchDocarch=1&searchPublishing=1.

¹⁶⁸ Там само.

на них – це абсолютно різні речі. Опосередковано це твердження можна знайти ще у І.В. Малишева¹⁶⁹, який зазначав, що отримані позики, хоча й не належать підприємству, але відображаються в його балансі.

Наприклад, аналізуючи визначення активів, дане в МСФЗ, М.Л. Пятов і С.А. Смирнова звертають увагу на те, що в Концептуальній основі відмічено: “при визначенні існування активу право власності не є істотним; таким чином, наприклад, орендоване майно є активом, якщо підприємство контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна” (п. 57 Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів)¹⁷⁰. При цьому вчені вважають, що поняття контролю має ширше значення, ніж право власності, а тому “при визначенні активів, так, як воно дане в МСФЗ, слід, швидше, оперувати словом “управління”, ніж “контроль”. Наприклад, майно сторонніх підприємств, що знаходиться у підприємства – товарного складу – на підставі укладених ним договорів зберігання, контролюється ним, але не управляється і не є фактором отримання доходів і прибутку”¹⁷¹.

Аналогічної позиції дотримуються П.В. Чалюк, Л.Я. Швейкіна та Л.В. Чаплигіна, стверджуючи, що контроль над активами та існування ймовірності отримання майбутніх економічних вигод тісно пов’язані з правом власності на актив, але не обмежуються тільки ним. Так, нематеріальні активи, якими підприємство користується за договором операційної оренди, будуть відображені в балансі підприємства на рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”, а нематеріальні активи, які надійшли за договором фінансової оренди, будуть визнані у складі власних активів підприємства і відображені на балансовому рахунку 12 “Нематеріальні активи”. Такий підхід пояснюється додержанням принципу превалювання сутності над формою. У випадку фінансової оренди основні ризики і вигоди від використання активу переходять до орендаря незалежно від того, чи переходить право власності¹⁷².

¹⁶⁹ Малишев И.В. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для с.-х. вузов / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.

¹⁷⁰ Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів та МСБО [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uadocs.exdat.com/docs/index-374385.html>.

¹⁷¹ Пятов М.Л. Активы организации: трактовка МСФО [Електронний ресурс] / М.Л. Пятов, С.А. Смирнова. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1160>.

¹⁷² Чалюк П.В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / П.В. Чалюк, Л.Я. Швейкіна, Л.В. Чаплигіна. – Режим доступу: http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh_ob/buhg_1/31.htm.

Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. також підтримують викладену вище позицію: “головним критерієм відображення певних цінностей в активі балансу є те, що підприємство контролює вигоди, отримані від використання майна, та переймає ризики, пов’язані з активом. Водночас право власності не є істотним при визнанні активу в балансі”¹⁷³.

Абсолютно переконливим та логічним видається з цього приводу твердження В.Я. Соколова: “принцип контролю полягає в тому, що майном підприємства слід вважати не те, що належить йому на правах власності, а те, чим воно може розпоряджатися та проконтролювати. Відповідно до даного принципу питання про зарахування тих або інших об’єктів до складу активів підприємства або, навпаки, їх списання, вирішується не відповідно до їх формальної юридичної приналежності, а відповідно до намірів сторін відносно майбутнього даних об’єктів”¹⁷⁴. Ніколаєва С.О. та Шебек С.В. ставлять під сумнів той факт, чи завжди можна з достатнім ступенем впевненості судити про наявність контролю і чи доцільно об’єктивний факт наявності ресурсу ставити в залежність від суб’єктивної здатності забезпечити контроль за використанням даного ресурсу¹⁷⁵.

Проте, існують і діаметрально протилежні думки, з якими погодитися досить складно. Так, наприклад, розробники коментарів національних П(С)БО, аналізуючи наведену вище норму п. 3 П(С)БО 1¹⁷⁶, стверджують, що “для того, щоб ресурс став активом, підприємство повинно мати документ, що підтверджує право власності на нього”¹⁷⁷. Серед підходів до трактування активу зі змістовного боку, виділених Я.В. Соколовим¹⁷⁸, є розуміння його як майна, що знаходиться у власності підприємства. Таке трактування активу, як відмічав вчений, історично характерне як для західної, так і для вітчизняної школи бухгалтерського обліку (Г. Нікліш, Н.С. Лунський, Н.А. Кіпарісов, Н.А. Леонтєв та ін.).

¹⁷³ Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. [Електронний ресурс] / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – Режим доступу: <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/41/6>.

¹⁷⁴ Соколов В.Я. Теоретические начала двойной записи: автореф. дис. на соискание науч. степени док. экон. наук: спец. 08.00.12 / В.Я. Соколов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. – 52 с. – С. 36.

¹⁷⁵ Николаева С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма “ЦБА”, 2004. – 288 с. – С. 39.

¹⁷⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/print1323750896945761>.

¹⁷⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку: коментарі / Ред. Я. Кавторєва. – Х.: Фактор, 2009. – 1328 с. – С. 12.

¹⁷⁸ Соколов Я.В. Актив – это очень сложно / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник Статей. – М., ООО “1С-Паблицинг”, 2011. – 638 с., с. 227.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

Грачова Р. зазначає, що визначення активу в українських нормативних документах потребує уточнення, оскільки активами є не все, що контролюється підприємством, а лише ті ресурси, які є в його безпосередньому розпорядженні¹⁷⁹. Однак, виникає питання, де межа, за якою автор розрізняє право власності, однією зі складових якого є розпорядження, та контроль ресурсів підприємством; чи не звужується в результаті таких пропозицій автора множина об'єктів, які можуть бути визнані активами?

З вищевикладеного випливає досить невтішний висновок: для переважної більшості бухгалтерів зазначені питання трансформуються в риторичні, а облікова інформація, сформована з урахуванням їх професійного судження, стає фактично непорівняною, оскільки, при веденні бухгалтерського обліку, одні дотримуються принципу контролю, закладеного в ЗУ “Про бухгалтерський облік”¹⁸⁰, П(С)БО 1¹⁸¹, ПК України¹⁸², а інші – наявності права власності, що впливає з положень ГК України¹⁸³ та Інструкції № 291¹⁸⁴. Причому, як одні, так і інші діють в межах чинного законодавства.

Петрук О.М.¹⁸⁵, досліджуючи питання концепції визнання активів, зазначає: “умовно можна стверджувати, що серед економістів переважають два підходи. Згідно з першим той чи інший об'єкт можна віднести до активу, якщо щодо нього підприємство реалізує право власності, а згідно з другим – що здійснює так званий контроль. Однак ігнорування правової форми відносин з приводу матеріальних благ не дозволяє ні тим, ні іншим правильно розкрити зміст понять, що розглядаються”.

Змістовне наповнення показників фінансової звітності в описаній ситуації буде суттєво варіювати (рис. 3.7), оскільки дотримуючись принципу

¹⁷⁹ Грачова Р. Актив як бухгалтерська категорія / Р. Грачова // Бухгалтерія. – 2001. – № 17/1. – С. 43-56. – С. 55-56.

¹⁸⁰ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹⁸¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/print1323750896945761>.

¹⁸² Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1323750896945761>.

¹⁸³ Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.

¹⁸⁴ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327303393130331>.

¹⁸⁵ Петрук О.М. Гармонізація термінології нормативних актів як спосіб розвитку національної системи бухгалтерського обліку / О.М. Петрук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2004. – № 4(30). – С. 209-222. – С. 210.

контролю без одночасної наявності права власності підприємства завищують статті активу балансу, у той же час дотримання принципу права власності забезпечить більш реальну картину для відображення інформації про ресурси (детальніше див. розділ 3).

Розглянута ситуація призводить до значної кількості проблем в інтерпретації облікової інформації користувачами звітності, а також при викладанні облікових та суміжних з ними навчальних дисциплін і використанні студентами набутих знань і т.д.

Зокрема, аналіз підходів авторів навчальних посібників і підручників до пояснення сутності активу (як в Російській Федерації, так і в Україні) має варіації, далекі від задекларованого в нормативних документах (Додаток АБ).

На думку С.Ф. Голова¹⁸⁶, впровадження МСФЗ в Україні по суті означає реалізацію англосаксонської концепції фінансової звітності в умовах континентального підходу до регламентації бухгалтерського обліку. Однак, варто зауважити, що таке впровадження не може бути ефективним на фоні небажання відходити від триелементної структури прав власності як неподільного моноліту.

Аналізуючи особливості та проблеми конвергенції національних та міжнародних стандартів обліку та звітності в Україні, Ю.Б. Слободяник та Ю.Н. Тимошенко¹⁸⁷ зазначають, що “наближення національних та міжнародних стандартів обліку та звітності, безумовно, відбулося. Цей процес має свої переваги, які проявляються у можливостях співставлення показників фінансової звітності, які відкрилися, що сприяє формуванню інформаційної бази з економічних питань для аналізу ефективності функціонування суб’єктів господарювання, розрахункам прогнозних показників їх розвитку та відповідних макроекономічних показників, перш за все, емітентів цінних паперів міжнародних фінансових ринків”. Одночасно автори залишають поза увагою той факт, що спостерігається формальна відповідність П(С)БО та МСФЗ в частині покладеної в основу концепції (хоча в П(С)БО де-юре і закріплена концепція контролю, практика національного обліку вказує на те, що де-факто в переважній більшості випадків зберігається концепція права власності в її викривленій інтерпретації).

¹⁸⁶ Голова С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голова. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. – С. 135.

¹⁸⁷ Слободяник Ю.Б. Особенности и проблемы конвергенции национальных и международных стандартов учета и отчетности в Украине / Ю.Б. Слободяник, Ю.Н. Тимошенко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 22 (220). – С. 58-64. – С.61-64.

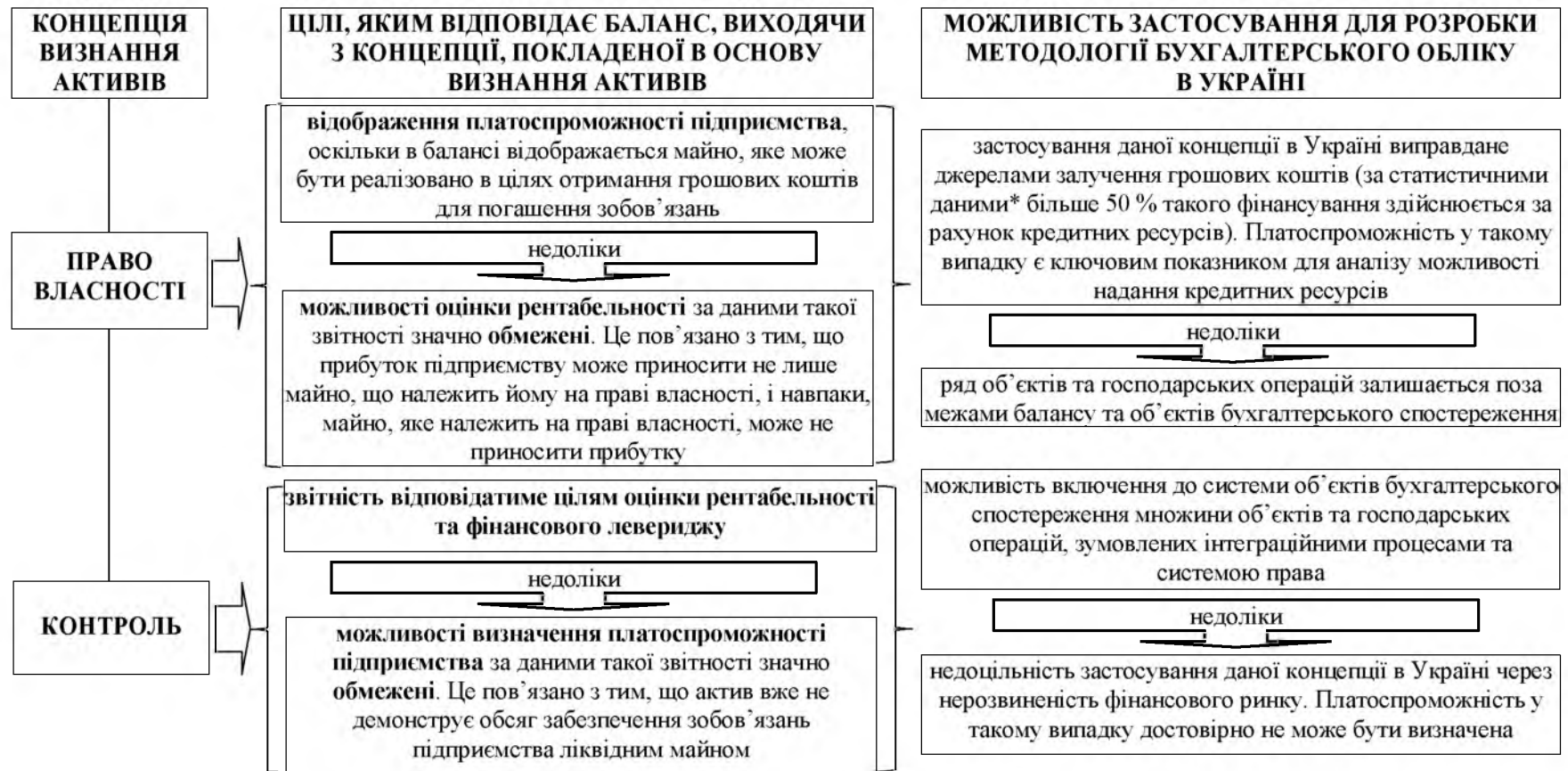


Рис. 3.7. Вплив концепції визнання активів на показники балансу

У результаті сьогодні інформація, наведена у звітності, непорівняна, оскільки ряд статей активу балансу, а відповідно і зобов'язань, формується та визнається виходячи з концепції контролю. Інші – виходячи з концепції власності, а третя група – в результаті паралельного застосування концепції власності та концепції контролю. Таким чином, сьогодні залишається невирішеною проблема ідентифікації в термінології Б. Нідлза, яка полягає в тому, щоб вирішити, коли має бути зареєстрована господарська операція. Як стверджує Б. Нідлз: “Традиційно бухгалтерія дотримується правила, відповідно до якого господарська операція повинна бути зареєстрована в момент переходу права власності на товар від продавця до покупця та виникнення зобов'язання щодо оплати”¹⁸⁸, хоча в МСФЗ знаходимо повну протилежність.

**Варіанти концепції
визначення активів**

Особливо гостро для подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні стоїть питання визначення концепції, яка має бути покладена в основу визнання активів. Альтернативними тут є наступні варіанти: 1) повернення до концепції власності (за прикладом Російської Федерації та Республіки Білорусь); 2) повний перехід до концепції контролю (за прикладом МСФЗ); 3) перехід до концепції контролю з рядом застережень (рис. 3.8).

Перший із зазначених варіантів без детального заглиблення у його сутність видається найбільш логічним і зрозумілим. Ресурси визнаються активами у момент набуття права власності на них. У всіх інших випадках ресурси, щодо яких має місце передача частини прав, в балансі не відображаються і показуються поза балансом з використанням позабалансових рахунків. Однак, існує два моменти, через які вказаний варіант сьогодні не можна розглядати як прийнятний. По-перше, ускладнення правових форм регулювання господарської діяльності, множина комбінацій умов договорів, а також юридично закріплена можливість відчуження окремих майнових прав визначає обмеженість даного варіанту з позиції неможливості відобразити в системі бухгалтерського обліку всю сукупність операцій, що мають місце на підприємстві. По-друге, варіант, що розглядається, є кроком назад в розвитку методології бухгалтерського обліку та призведе до значних розбіжностей з концепцією, закладеною в МСФЗ.

¹⁸⁸ Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета / Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэлл; Под ред. Я.В. Соколова; пер. с англ. – [2-е изд.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с. – С. 30.

<i>БАЛАНС</i>		<i>БАЛАНС</i>		<i>БАЛАНС</i>	
<i>Актив</i>	<i>Пасив</i>	<i>Актив</i>	<i>Пасив</i>	<i>Актив</i>	<i>Пасив</i>
Майно	Власний капітал (Зобов'язання)	Ресурси, контрольовані підприємством	Власний капітал (Зобов'язання)	Ресурси, що знаходяться у підприємства в різних правових режимах	Власний капітал (Зобов'язання)
<p>Право власності розглядається як неподільний моноліт (тріада), в балансі відображаються тільки цінності, на які у підприємства є право власності. Цінності, які знаходяться в правових режимах, відмінних від повного права власності, в балансі не відображаються. Підхід в побудові балансу та визнанні майна характерний для Російської Федерації та Республіки Білорусії</p>		<p>Право власності може бути подільним, однак воно не визначальне для визнання ресурсів в балансі. Ключовим є факт контролю – такий підхід характерний для МСФЗ, однак, ряд операцій, у зв'язку з якими передаються часткові правомочності прав власності, відображаються в балансі (фінансова оренда). Право власності може бути подільним, однак воно не визначальне для визнання ресурсів в балансі. Ключовим є факт контролю – де-юре, однак, де-факто, в національній обліковій практиці в балансі відображаються ресурси виходячи з принципу неподільності права власності – такий підхід властивий для сучасної методології бухгалтерського обліку України</p>		<p>Запропонований варіант структури бухгалтерського балансу на момент створення підприємства, в якому права власності розуміються як сукупність прав, що є подільними</p>	

Російська Федерація, Білорусь,

МСФЗ, Україна (де-юре)

Запропонований альтернативний варіант

Рис. 3.8. Трансформація змісту балансу під впливом економічної теорії прав власності

Другий із вказаних варіантів де-юре закріплений в національному законодавстві, однак сьогодні не можна говорити про можливість повного переходу на нього. Це зумовлено тим, що облікова спільнота не готова прийняти вказаний варіант, крім того, концепція контролю для успішної її реалізації вимагає чітко окреслити критерії такого контролю, що сьогодні зробити не представляється можливим.

Аналізуючи ситуацію, що склалася в Україні, слід звернути увагу на наявність симбіозу двох підходів (актив – майно, що знаходиться у власності підприємства, переважаючий підхід в національній обліковій практиці; актив – доходи майбутніх періодів, закріплений у Законі України “Про бухгалтерський облік”¹⁸⁹, ПК України¹⁹⁰, П(С)БО 2¹⁹¹ “Баланс”), результатом чого є значна кількість непорозумінь та невідповідностей в трактуванні інформації, сформованої виходячи з вказаних підходів. Зокрема, проблемною за таких умов виглядає адаптація національної системи обліку до МСФЗ, інтерпретації показників фінансової звітності суб’єктів господарювання; методики викладання облікових дисциплін.

**Розрив у розвитку
методології бухгалтерського
обліку та правового
інструментарію**

В першу чергу розрив у розвитку методології бухгалтерського обліку та правового інструментарію пояснюється диспозитивністю правових норм відносно моменту переходу права власності, який може варіюватися залежно від домовленості сторін, закріпленої умовами господарських договорів¹⁹². Відповідно до ч. 1 ст. 334 ЦК України¹⁹³ право

¹⁸⁹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.

¹⁹⁰ Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1323750896945761>.

¹⁹¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31.03.99 № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.

¹⁹² Детальніше див.: 1) Романчук К.В. Момент переходу права власності за договором поставки і його вплив на оподаткування та бухгалтерський облік операцій / Дн.Л. Кузьмін, В.В. Лісовий, К.В. Романчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 2 (56). – С. 192-197; 2) Романчук Е.В. Бухгалтерський учт операцій задатка: согласование юридического трактования и методики бухгалтерського учета / Е.В. Романчук, Т.В. Затока // Международный бухгалтерський учет (Москва). – 2011. – № 13 (163). – С. 55-63; 3) Романчук К.В. Організація та методика бухгалтерського обліку договірному процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України): дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 / К.В. Романчук. – Житомир: Житомирський держ. технологічний ун-т., 2005. – 187 с.

¹⁹³ Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

власності у набувача майна за договором виникає з моменту передачі майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Норма, закріплена в ч. 1 ст. 334 ЦК України, є диспозитивною, і саме вона дає можливість суб'єктам господарювання встановлювати момент переходу права власності, відмінний від передачі такого майна (наприклад, факт зарахування (списання) грошових коштів). Враховуючи, що диспозитивність правових норм відносно моменту переходу права власності широко використовується в господарській практиці суб'єктів господарювання, відсутні адекватні методики облікового відображення таких операцій¹⁹⁴. Сумнівним є той факт, наскільки нестандартні умови договорів про відмінний від загального моменту переходу права власності достовірно відображаються в системі бухгалтерського обліку. Крім того, відсутність прив'язки до права власності, натомість заміна даної концепції концепцією контролю, призводить до виключної важливості інституту договору для формування договірної політики підприємства та вирішення питання щодо прийнятої концепції визнання активу на балансі суб'єкта господарювання.

Складність використання спеціалізованої літератури з бухгалтерського обліку інших країн

У кожній країні (навіть країнах, які належать до однієї системи права) є певні законодавчі особливості, тому використання спеціалізованої зарубіжної облікової літератури та її переклад мають бути здійснені з урахуванням специфіки господарського та бухгалтерського законодавства. Однак, дослідники не завжди дотримуються цього і необгрунтовано переносять зарубіжний обліковий досвід в національні реалії, що призводить до викривлення інформації.

Так, наприклад, відповідно до ст. 8 Федерального Закону "Про бухгалтерський облік"¹⁹⁵ Російської Федерації загальне правило бухгалтерського обліку майна підприємства, виходячи з обсягу прав на

¹⁹⁴ Відповідно до чинного Плану рахунків в Україні відсутній рахунок, на якому б відображалася узагальнена інформація про наявність та рух відвантаженої продукції або товарів, виручка від реалізації яких не може бути визнана в бухгалтерському обліку на момент їх передачі покупцю у зв'язку з відсутністю переходом права власності.

Для відображення активів, належних підприємству, які тимчасово відсутні на його території також не може бути використаний жоден з рахунків, передбачених Планом рахунків, оскільки відповідно до Плану рахунків та Інструкції по його застосуванню на балансових рахунках, призначених для обліку активів, відображається інформація про наявність (фізичний обсяг) і рух належних підприємству (тих, що знаходяться у власності) активів.

Така ситуація не відповідає чинному Цивільному кодексу та не враховує всіх можливих випадків переходу права власності, закріплених умовами договору.

¹⁹⁵ Федеральний закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.1996 № 129-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.consultant.ru/popular/buch/53_2.html#p132.

нього, виглядає наступним чином: необхідно оприбутковувати майно на баланс з моменту набуття права власності на нього і списувати з балансу в момент втрати права власності на дане майно. Таким чином, у російській обліковій практиці в активі балансу відображається тільки те майно, яке належить фірмі на праві власності. Майно, що перебуває у володінні чи користуванні фірми, відображається на позабалансових рахунках¹⁹⁶.

Враховуючи положення Закону Російської Федерації “Про бухгалтерський облік” не викликає жодних сумнівів коректність тверджень російських вчених-обліковців та аналітиків відносно того, що в активі балансу відображається майно, що належить на праві власності суб’єкту господарювання. Хоча “сліпе” наслідування та перенесення таких тверджень в національну облікову практику призводить до ряду негативних моментів і ще більше заплутує ситуацію, що склалася в розумінні характеристики, на основі наявності якої ресурси можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку суб’єктів господарювання України.

Відповідно, зміна концепції повинна була б означати і зміну принципів побудови позабалансових рахунків. Однак, що краще, альтернативна модель з включенням всього в баланс та відмовою від позабалансових рахунків, чи збереження сьогоденішнього варіанту?

Отримані результати дослідження концепцій визнання активів в міжнародній та національній обліковій практиці дають підстави стверджувати:

1. Аналіз змістовного наповнення активу балансу свідчить про непорівняність інформації, наведеної в ньому через наявність діаметрально протилежних концепцій визнання активів, які в національній обліковій практиці України застосовуються одночасно одним суб’єктом господарювання при веденні обліку та підготовці фінансової звітності. Основними причинами ситуації, що склалася, є: 1) концептуальна відмінність у визнанні активів, що спостерігається у національних нормативних документах з регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку України; 2) розрив у розвитку методології бухгалтерського обліку та правового інструментарію; 3) складність використання спеціалізованої літератури з бухгалтерського обліку інших країн, що призводить до проблем в інтерпретації облікової інформації

¹⁹⁶ Пятов М.Л. Активы организации: трактовка МСФО [Електронний ресурс] / М.Л. Пятов, С.А. Смирнова. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1160>.

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

користувачами звітності, а також труднощів при викладанні облікових та суміжних з ними навчальних дисциплін.

2. У ході проведеного порівняння концепцій визнання активів у МСФЗ та національних нормативних документах з урахуванням прийнятої облікової практики, встановлено формальне наближення національних нормативних документів до МСФЗ, що полягає у зовнішній ідентичності в частині прийнятої в Україні концепції контролю щодо визнання активів та задекларованого принципу превалювання сутності над формою, а також застосуванні концепції власності до визнання активів за переважною більшістю операцій.

3. Фінансування підприємства переважно за рахунок кредитування формує необхідність у інформації щодо оцінки ліквідності та платоспроможності конкретного суб'єкта господарювання, більша достовірність якої забезпечується шляхом застосування у визнанні активів концепції власності. Поряд з тим ускладнення економічних відносин і правових інститутів, що їх регулюють, змушує визнати неспроможність вказаної концепції визнання активів, оскільки ряд об'єктів та господарських операцій залишаються поза межами балансу та не є об'єктами бухгалтерського обліку.

4. Інтеграційні процеси, що мають місце в світовій економіці, частиною якої є економіка України, призводять до поступового відходу від традиційного для вітчизняного розуміння права власності як неподільного моноліту та має тенденцію до впровадження розуміння права власності як сукупності прав, які можуть виокремлюватися. Для максимально адекватного облікового відображення економічних процесів, що мають місце на підприємстві, за таких умов прийнятна концепція контролю у визнанні активів, задекларована в національних нормативних документах. Однак вона не доведена до рівня реального впровадження в Україні, через привнесені з колишнього СРСР традиції застосування концепції власності, особливості національного менталітету, неготовність облікових кадрів до запровадження радикальних змін в систему бухгалтерського обліку та відсутність реального зовнішнього користувача, який би вимагав формування звітної інформації через призму вказаної концепції.

Вищевикладене яскраво свідчить про необхідність подальшого обґрунтування концепцій визнання активів та основних їх характеристик на основі врахування національних особливостей, менталітету, системи права.

Висновки до 3-го розділу

Дослідження теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні дає підстави зробити наступні висновки:

1. Питання формування мови науки, у тому числі і мови бухгалтерського обліку, піднімалося не одним поколінням вчених, однак сьогодні воно стоїть особливо гостро, оскільки має місце істотне розширення кола користувачів облікової інформації, а також їх інформаційних потреб і, відповідно, господарських операцій, які мають бути ідентифіковані для їх коректного облікового відображення у фінансовій звітності. Адекватна інтерпретація статей фінансової звітності можлива за умови підготовленості користувача, а також відсутності багатозначності термінології, яка при цьому використовується.

2. Проблема формування мови економіки та бухгалтерського обліку як окремої галузі науки набуває яскравого забарвлення та актуальності в світлі глобалізаційних процесів, взаємопроникнення наукової термінології та підвищення щільності міждисциплінарних зв'язків. Зокрема, залишається ряд невирішених проблемних питань не лише щодо трактування, а й практичного застосування таких понять як “активи”, “майно”, “ресурси”, “господарські засоби”, “капітал” як в бухгалтерському обліку, так і в інших економічних спеціальностях.

3. В Україні досить гостро стоїть проблема неузгодженості та диференціації підходів до змістовного наповнення понять “активи” та “майно”. В українському законодавстві склалася парадоксальна ситуація: у національних нормативних актах з бухгалтерського обліку термін “майно” не використовується, тоді як господарське і цивільне законодавство оперують терміном майно”, не використовуючи при цьому терміни “активи” та “ресурси”. Здійснюючи господарські операції з майном з погляду господарського і цивільного законодавства України, підприємство в бухгалтерському обліку має відображати активи, що є одночасно контрольованими ресурсами.

4. Проблема узгодження понятійного апарату в економічних науках набуває особливо гострого звучання з точки зору викладання базових курсів

Розділ 3. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку активів в умовах інституційно-правових трансформацій в Україні

економічних дисциплін у старших класах загальноосвітніх шкіл, а також економічних дисциплін у вищій школі. Так, наприклад, аналіз положень освітньо-професійної програми підготовки бакалавра галузі знань 0305 – “Економіка і підприємництво” дає підстави стверджувати, що сутність, яка вкладається в зміст поняття “капітал”, кардинально відрізняється в базових економічних дисциплінах та бухгалтерському обліку. Відсутність єдності на науковому та методологічному рівнях у підходах до трактування базових понять призводить до існування проблеми у засвоєнні студентами множини, багатозначності та гнучкості термінології, що вивчається. Випускник, який здобув вищу освіту, сьогодні не в змозі, аналізуючи звітність, чітко та однозначно відповісти на питання: “Яка вартість майна підприємства, що належить йому на праві власності, якою сумою фінансових ресурсів розпоряджається суб’єкт господарювання?”. Враховуючи вищенаведене та підтримуючи позицію вчених щодо подальших дій в частині формування та удосконалення мови бухгалтерського обліку, вважаємо за необхідне координувати зусилля науковців та представників уряду у вигляді ініціювання та розробки програми реформування бухгалтерського обліку, одним з розділів якої було б визначення системи бухгалтерських категорій.

4. Розширення та ускладнення економічних операцій та їх правового забезпечення, актуалізує важливість облікової інформації про ресурси, що знаходяться на підприємстві у різних правових режимах для потреб управління. Надання такої інформації може бути досягнуто шляхом застосування концепції визнання активів, що дозволить враховувати множину можливих комбінацій умов договорів та надати повну інформацію про операції, що мають місце на підприємстві.

5. За результатами аналізу положень національного законодавства з організації та ведення бухгалтерського обліку та практики облікового відображення операцій, що склалася, встановлено паралельне застосування одним суб’єктом господарювання при веденні обліку та підготовці фінансової звітності в Україні діаметрально протилежних концепцій визнання активів – концепції контролю та концепції власності, що призводить до непорівнянності інформації, що наводиться у фінансовій звітності.

6. У ході проведеного порівняння концепцій визнання активів, що закладені у МСФЗ та національних нормативних актах з урахуванням

прийнятої облікової практики встановлено формальне наближення національних нормативних актів до МСФЗ, що полягає у зовнішній ідентичності в частині прийнятої в Україні концепції контролю щодо визнання активів і задекларованого принципу превалювання сутності над формою та застосуванні концепції власності до визнання активів за переважною більшістю операцій, що свідчить про незавершеність та невиваженість розпочатих реформ бухгалтерського обліку.

7. Фінансування вітчизняних суб'єктів господарювання переважно за рахунок кредитування формує необхідність у представленні кредиторам інформації щодо оцінки ліквідності та платоспроможності конкретного суб'єкта господарювання, більша достовірність якої забезпечується шляхом застосування при визнанні активів концепції власності. Поряд з тим ускладнення економічних відносин та правових інститутів, що їх регулюють, змушує визнати неспроможність вказаної концепції визнання активів достовірно визначити їх вартість. Це пов'язано з тим, що ряд об'єктів та господарських операцій залишається поза межами об'єктів бухгалтерського обліку та, відповідно, балансу. Для максимально адекватного облікового відображення економічних процесів, що мають місце на підприємстві, більш прийнятною є концепція контролю у визнанні активів, задекларована в національних нормативних актах, однак не доведена до рівня реального впровадження в Україні через перейняті з СРСР традиції застосування концепції власності, особливості національного менталітету, неготовність облікових кадрів до внесення радикальних змін в систему бухгалтерського обліку та відсутність реального зовнішнього користувача, який би вимагав формування звітної інформації через призму вказаної концепції.

Окреслена проблема актуалізує необхідність перегляду методології бухгалтерського обліку, зокрема в частині таких елементів методу як документування, інвентаризація, рахунки (постає питання доцільності позабалансових рахунків при дотриманні концепції контролю; у випадку дотримання концепції власності система позабалансових рахунків потребує докорінних перетворень); звітність (в частині модифікації структури балансу, який би надавав інформацію про ресурси підприємства, що знаходяться в різних правових режимах).

РОЗДІЛ 4

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ІНСТИТУТУ ПРАВА ВЛАСНОСТІ В УКРАЇНІ: ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА

4.1. Облікова політика як інструмент збереження ресурсів, що знаходяться в різних правових режимах підприємства

4.2. Вплив альтернативних концепцій визнання активів на методику обліку операцій завдатку: управлінський аспект

4.3. Методика бухгалтерського обліку операцій оренди: особливості врахування впливу альтернативних концепцій визнання активів

4.4. Облікове відображення внесених майнових прав до статутного капіталу: вплив альтернативних концепцій визнання активів

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

В обліку господарства слід виділяти в особливий підрозділ майна ті предмети, які ми самі довірили чужим господарствам, для поводження з ними відповідно до наших вказівок (віддали в найм, на комісію, на зберігання тощо). Таке майно, передане нами з нашого в чуже господарство, в свою чергу, може бути як вільним від боргу, так і не вільним, і, з числа останнього, як належати господарству, але бути обтяженим боргом, так і чужим, довіреним нам нашими довірителями, а потім довіреним нами чужому господарству

І.П. Руссиян¹

4.1. Облікова політика як інструмент збереження ресурсів, що знаходяться в різних правових режимах підприємства

Кризові явища мають місце як в світовій економіці, так і в економіці окремої країни, однак, в переважній більшості випадків вони є несподіваними для економічних агентів. Останні часто неготові до подолання наслідків криз (хоча проблема прогнозування криз постійно знаходиться в центрі уваги вчених, політиків, бізнесменів, урядовців). Підтвердженням цьому є фінансові втрати економічних агентів, значна кількість банкрутств з усіма їх наслідками, що незмінно супроводжують економічні кризи. Беззаперечним є факт використання вищим управлінським персоналом суб'єкта господарювання економічної інформації (переважну частку в якій займає облікова) для прийняття управлінських рішень щодо недопущення негативних наслідків економічної кризи, або їх подолання на мікрорівні.

Облікова інформація, що надається вищому управлінському персоналу та інтерпретується ним, в обліковій практиці переважної більшості країн формується з урахуванням положень облікової політики, сформованої конкретним суб'єктом господарювання. Це, з одного боку, призводить до виключної індивідуальності та неповторності облікової політики суб'єкта господарювання, можливості врахувати множину факторів та специфіку діяльності, а з іншого – до неточності, а іноді і недостовірності інформації, яка надається вищому управлінському персоналу.

Незважаючи на відносну новизну питань формування та реалізації облікової політики підприємства для країн пострадянського простору, слід

¹ Руссиян И.П. Основ счетной науки / И.П. Руссиян // Счетоводство. – 1901. – № 1-2. – С. 17.

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації
інституту права власності в Україні: організація і методика

відзначити наявність значного теоретичного доробку із зазначеного питання. Питання формування та реалізації облікової політики підприємства знайшли відображення в працях багатьох як вітчизняних, так і зарубіжних вчених: Р.А. Алборова, П.С. Безруких, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Л.М. Кіндрацької, Г.Г. Кірейцева, Н.П. Кондракова, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, М.І. Кутера, В.Г. Лінника, Л.Г. Ловінської, Б. Нідлза, С.О. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, Е.С. Хендриксена, В.Г. Швеця, Л.З. Шнейдмана. Кандидатські дисертації даному питанню в Україні присвятили: Т.В. Барановська, О.П. Войналович, С.М. Міщенко, докторську дисертацію за вказаним напрямом захистили П.Є. Житний та В.А. Шпак. Не применшуючи накопиченого наукового доробку із зазначеного питання, слід відмітити, що залишаються невирішеними комплекс питань щодо формування облікової політики підприємства відносно окремих об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням варіації складових права власності, узгодження елементів облікової політики щодо вказаних об'єктів з договірною та податковою політикою.

Завданням дослідження є обґрунтування елементів та напрямів формування облікової політики щодо операцій з ресурсами, що знаходяться у підприємства на різних правових режимах.

Сьогодні в економічній науці існує множина підходів до виділення комплексу факторів, що призводять до виникнення криз. Серед таких факторів беззаперечно можна назвати: а) недостовірність і неповноту інформації, наведеної у звітності суб'єктів господарювання (незважаючи на наявність серед нормативно закріплених якісних характеристик інформації, що наводиться у звітності, зокрема такої, як достовірність), яка покладена в основу прийняття управлінських рішень; б) некоректна інтерпретація користувачами інформації, наведеної у звітності; в) неспівставність показників звітності суб'єктів господарювання на макрорівні.

Недостовірність і неповнота інформації, наведеної у бухгалтерській звітності суб'єктів господарювання, зумовлена рядом причин. Зокрема, сьогодні Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” обов'язок організувати бухгалтерський облік (у т.ч. формувати облікову політику, яка має застосовуватися при складанні та поданні фінансових звітів) покладено на власника або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством. Враховуючи, що фінансова звітність складається на основі облікових даних і може бути достовірною лише за умови раціональної організації бухгалтерського обліку та його ведення,

Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності

сформована суб'єктом господарювання облікова політика має використовуватися ним також для ведення бухгалтерського обліку поточної господарської діяльності.

Відкритим залишається питання, наскільки власники (керівники) є компетентними та мають необхідні знання для формування ефективної облікової політики підприємства. Підстава ставити під сумнів компетентність та знання власників (керівників) суб'єктів господарювання вбачається у наявності множини варіантів застосування елементів облікової політики в Україні (існує 716 636 160² комбінацій облікових моделей, передбачених П(С)БО), які впливають з чинного бухгалтерського законодавства. Так, наприклад, кількість комбінацій облікових моделей щодо матеріальних оборотних активів сягає 30720³. Сумнівним є той факт, що, розробляючи облікову політику підприємства, суб'єкти її формування аналізують зазначену множину варіантів та моделюють наслідки їх застосування і вплив на фінансові результати діяльності.

Несівставність показників звітності суб'єктів господарювання на макрорівні є логічним наслідком описаної вище множини альтернативних варіантів облікової політики підприємства в Україні. Навіть якщо припустити, що при зведенні макроекономічних показників, в основу яких покладено інформацію, що наведена в індивідуальній звітності суб'єктів господарювання, відсутні похибки та арифметичні помилки, то вона залишається непорівнянною через різні методологічні підходи, покладені в основу її формування.

Описані вище підходи до формування облікової політики підприємства є причиною *некоректності інтерпретації користувачами інформації*, наведеної у звітності. Крім того, до некоректності інтерпретації інформації призводить ще й неузгодженість критеріїв, покладених в основу визнання активів, у чинному законодавстві України.

Як стверджує Н.М. Малюга⁴, “незважаючи на значні напрацювання, здійснені вченими, доводиться констатувати невідповідність теоретичних положень і практичної діяльності. ...результати вивчення реформованої вітчизняної системи бухгалтерського обліку дозволяють стверджувати, що питання формування облікової політики підприємства ще знаходиться в

² Супрунова І.В. Еволюція теорій вартості: дис. на здобуття канд. екон. наук.: спец.: 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Ірина Валеріївна Супрунова. – Житомир, 2011. – 195 с. – С. 89.

³ Показник розраховано на основі передбачених альтернативних варіантів П(С)БО 9 “Запаси”, П(С)БО 30 “Біологічні активи” і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів

⁴ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. – С. 272.

зародковому стані і, як наслідок, робота з її удосконалення є актуальною”. Суперечність та невідповідність положень нормативних актів різних галузей права щодо відображення в бухгалтерському обліку права власності та інших правових режимів, в яких на підприємстві можуть знаходитися ресурси, породжує необхідність удосконалення основних положень облікової політики, сформованої конкретним суб’єктом господарювання щодо узгодження даного питання.

Явище облікової політики для України відносно нове. Основною характерною відмінністю, нормативних актів з регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку за часів колишнього СРСР та з періоду 2000 р. і дотепер є альтернативність варіантів організації та ведення бухгалтерського обліку. До початку реформ через відсутність альтернативних варіантів у нормативних актах не виникала потреба формування облікової політики окремого підприємства. Натомість сьогодні все більше питань щодо організації та ведення бухгалтерського обліку підприємству необхідно вирішувати самостійно шляхом вибору прийнятного для себе варіанту з-поміж множини альтернативних диспозитивних правових норм.

Офіційною датою початку використання терміна “облікова політика” вважається 1999 р. – рік введення в дію Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Вперше окремі елементи облікової політики в практиці національного бухгалтерського обліку використані після прийняття Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності № 250⁵. Власне термін “облікова політика” не застосовувався, але це положення передбачало можливість прояву підприємством самостійності, зокрема в частині самостійного встановлення форм організації бухгалтерського обліку, вибору форми та методів ведення бухгалтерського обліку, розробки системи внутрішньовиробничого обліку, звітності та контролю, виділення на окремий баланс представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів, визначення права підпису документів працівниками тощо.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”⁶ та П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”⁷

⁵ Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності від 3 квітня 1993 р. № 250. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-п>.

⁶ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=120>.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. МСФЗ 1 “Подання фінансових звітів” та МСФЗ 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”⁸ передбачають, що облікова політика – це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів. Вибір і пристосування одного з них, як найбільш ефективного для фінансового стану підприємства та сфери підприємницької діяльності, належить до компетенції керівника підприємства. В ПБО 1/98⁹ Російської Федерації облікова політика трактується як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного обліку, вартісного вимірювання, поточного групування і кінцевих суспільних фактів господарської діяльності.

Отже, облікова політика підприємства – це сукупність варіантів реалізації конкретним підприємством (установою, організацією) методів бухгалтерського обліку з метою досягнення ним поставлених цілей у фінансово-господарській діяльності в рамках чинного законодавства і базуючись на принципах бухгалтерського обліку.

Однак, сьогодні варто говорити про формування якісно нового етапу у розумінні облікової політики підприємства. Це не автономне явище, що ґрунтується виключно на сукупності диспозитивних норм нормативних актів з організації та ведення бухгалтерського обліку. Сьогодні доводиться говорити, що облікова політика є складним утворенням, яке об’єктивно виникло як відповідь на множину диспозитивних норм альтернативних варіантів ведення господарської діяльності підприємством. Тому доцільніше говорити не про облікову політику як саму по собі і розглядати можливі підходи до її формування, а про її співвідношення з сукупністю законодавчо встановлених правових норм щодо організації та ведення господарської діяльності підприємством.

Так, сьогодні із впевненістю можна стверджувати, що облікова політика має розглядатися в комплексі із договірною політикою підприємства, остання не може виходити за межі чинного законодавства, але допустимим для конкретного підприємства є вибір її елементів з-поміж дозволених.

⁸ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, змінювані облікові оцінки та помилки” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92422/1_8.pdf.

⁹ Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” ПБУ 1/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.2buh.ru/pbu/pbu1.php>.

Із затвердженням Господарського та Цивільного кодексів України суб'єкти господарювання отримали можливість вибору оптимального (з точки зору оподаткування та бухгалтерського обліку) варіанту виду та умов договору для оформлення конкретної господарської операції.

Багатоваріантність можливих видів та умов господарських договорів визначається такими принципами чинного цивільного законодавства, як: 1) принцип свободи договору (ст. 627 ЦК України) та 2) принцип диспозитивного регулювання більшості умов договорів, що укладаються підприємством.

Перший полягає в тому, що підприємства можуть укладати договір як передбачений, так і не передбачений законодавством. Зокрема, п. 2 ст. 629 ЦКУ передбачена можливість укладання змішаних договорів (в яких містяться елементи різних договорів, передбачених законодавством). У випадку укладання змішаного договору до відносин сторін застосовуються у відповідних частинах правила про договори, елементи яких містяться у змішаному договорі, за умови, що інше не впливає з домовленості сторін або сутності змішаного договору.

Крім того, відповідно до ч. 1 ст. 627 ЦК України сторони можуть вводити в договір будь-які умови, що не суперечать обов'язковим приписам закону. Кодексом встановлюється, що умови договору визначаються на розсуд сторін, крім випадків, коли зміст відповідної умови визначено законом або іншим правовим актом.

Другий принцип пояснюється існуванням двох способів регулювання договірних відносин підприємства – приписи законодавства можуть носити або імперативний, або диспозитивний характер. Одночасно відповідно до ч. 1 ст. 628 ЦК України, договір повинен відповідати обов'язковим для сторін правилам, встановленим законодавством (імперативним нормам), чинним в момент його укладання.

Отже, виконавши обов'язкові вимоги закону відносно форми та змісту договору (імперативні норми), підприємства самостійно можуть змінювати запропоновані законодавством шаблони договорів, які не є обов'язковими та будувати договірні схеми так, як того вимагає конкретна господарська ситуація.

Таким чином, обираючи конкретні види договорів, що укладаються, варіюючи їх умовами, які визначаються диспозитивними нормами законодавства або взагалі ним не визначаються, підприємство може

Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності

змінювати цивільно-правові наслідки господарських операцій, що ним здійснюються, в тому числі й ті, які безпосередньо пов'язані з податками, які сплачуються за правочинами, що здійснюються. Як зазначає М.Л. Пятов¹⁰: “Даний вибір представляє договірну політику підприємства, тобто використання можливостей варіювання умовами господарських договорів з метою досягнення бажаного фінансового результату або структури активів підприємства”.

Вибір необхідного виду та умов договору, який є юридичною підставою для оформлення господарської операції, обраної управлінцями серед можливих змодельованих як такої, що має найоптимальніші для підприємства наслідки, – одне з найважливіших завдань сучасних управлінців. Однак, моделювання таких наслідків можливе виключно за умови застосування можливостей, що надає система бухгалтерського обліку, у тому числі такий її засіб як облікова політика підприємства.

Договірна політика може бути використана в якості інструмента податкового планування, забезпечуючи таке юридичне оформлення господарських операцій, яке дозволяє уникати додаткових податкових зобов'язань. Як зазначає М.Л. Пятов¹¹: “Договірна політика надає більш широкі можливості зміни фінансового результату та майнового стану підприємства, ніж такий традиційний інструмент податкового планування, як облікова політика підприємства. Вона характеризується більшою гнучкістю, оскільки не існує будь-яких обмежень щодо строків зміни умов господарських договорів”.

На думку Н.Н. Макарової¹², “договірною політикою є можливість альтернативного вибору організацією виду договору, партнера операції, умов господарських договорів для отримання матеріальних, економічних або яких-небудь інших вигод в цілях як бухгалтерського обліку, так і оподаткування.

Зміст договірної політики достатньо складний, оскільки охоплює облікову політику як для цілей бухгалтерського обліку, так і для цілей оподаткування і ґрунтується на:

– концепції основних напрямів, цілей і головних завдань, властивих для кожної з облікових політик;

¹⁰ Пятов М.Л. Управление обязательствами организации: [монография] / М.Л. Пятов – М.: “Финансы и статистика”, 2004. – 224 с. – С. 197.

¹¹ Там само, с. 198.

¹² Макарова Н.Н. Договорная политика как составляющая учетной политики: современные концепции формирования: [монография] / Н.Н. Макарова. – М.: ИД “ФИНАНСЫ и КРЕДИТ”, 2009. – 109 с. – С.7.

**Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації
інституту права власності в Україні: організація і методика**

– створенні відповідного фінансового механізму;
– правовому управлінні економічною діяльністю суб'єктів господарювання”.

Сенс договірної політики в області бухгалтерського обліку, – вказує М.Л. Пятов¹³, – полягає в тому, щоб через зміну юридичного оформлення господарських операцій вплинути на порядок їх відображення в бухгалтерському обліку, тим самим задаючи картину фінансового стану підприємства, відображеного в його бухгалтерській звітності. Зміст же бухгалтерської звітності, у свою чергу, впливає на думку її користувачів про фінансове благополуччя компанії і на їх конкретні управлінські рішення, що полягають, наприклад, в тому, вкладати або не вкладати гроші в певні проекти підприємства, купувати або продавати його акції, надавати або не надавати підприємству кредит і так далі. Варто зазначити, що можливість такого впливу на порядок бухгалтерського обліку та оподаткування господарських операцій через вибір виду договору і його конкретних умов має місце в тому випадку, якщо методика бухгалтерського обліку операцій підприємства згідно з чинними нормативними документами, що діють, залежить від їх цивільно-правового трактування.

Зміст норм цивільного законодавства, що визначають бухгалтерське та податкове трактування правочинів купівлі-продажу, може бути представлено наступним чином (рис. 4.1).

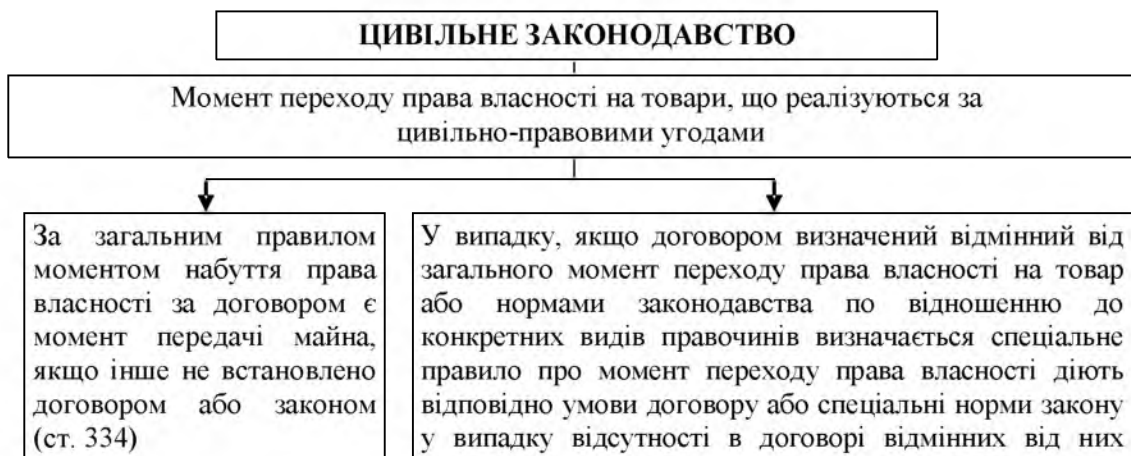


Рис. 4.1. Норми цивільного законодавства, що визначають порядок бухгалтерського обліку та режим оподаткування правочинів

Таким чином, моделюючи умови договорів щодо моменту переходу права власності на товари, що реалізуються, термінів їх фактичного

¹³ Пятов М.Л. Учетная политика организации: учеб.-практическое пособие / М.Л. Пятов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2009. – 192 с. – С. 179.

Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності

відвантаження та форми оплати покупцем, підприємства можуть впливати на режим оподаткування відповідних угод, змінювати структуру активів підприємства та визначати порядок відображення інформації про них в бухгалтерській звітності.

Виходячи із визначеної мети, що ставиться перед суб'єктами організації та ведення бухгалтерського обліку (параграф 1.3), розробка облікової політики підприємства повинна бути спрямована на забезпечення надання інформації суб'єктам формування запитів щодо неї. Одним з таких напрямів є розробка облікової політики, що дозволить надати повну інформацію про майно, що знаходиться у підприємства на різних правових умовах.

На важливість надання повної облікової інформації вказував ще у 1911 р. І.П. Бабенко¹⁴. Зокрема, серед 8-ми основних умов, яким повинен відповідати раціонально організований бухгалтерський облік, автор вказує: “повнота і визначеність фактів та явищ господарської діяльності, що реєструються, а також легальність або законність і записів, в сенсі їх формальної відповідності вимогам закону”.

Характерною особливістю вітчизняної системи бухгалтерського обліку є одночасне застосування діаметрально протилежних концепцій у визнанні активів – концепції контролю та концепції власності, а також наявності стійкої тенденції до ігнорування та виключення з системи об'єктів бухгалтерського спостереження ряду господарських операцій, що мають місце на підприємстві. Сьогодні, враховуючи множину альтернативних варіантів та можливість закріплення в обліковій політиці положень, які б забезпечували потреби управління про господарську діяльність, можна говорити про дієвість даного інструменту з позиції можливості організації бухгалтерського обліку, яка дозволяє забезпечити збереженість ресурсів, що знаходяться у підприємства в різних правових режимах.

У зв'язку з вищевикладеним, на рівні мікросистеми у вигляді підприємства першочерговим завданням суб'єктів організації бухгалтерського обліку є демаркація комплексу господарських операцій, що пов'язані з переходом права власності та відмінних від нього прав, які здійснює підприємство, та їх систематизація, а також виділення об'єктів облікової політики за такими операціями. Наступним етапом є ідентифікація елементів

¹⁴ Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с. – С. 20.

**Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації
інституту права власності в Україні: організація і методика**

облікової політики підприємства за виділеними об'єктами в розрізі складових організації бухгалтерського обліку (табл. 4.1)

Таблиця 4.1. Можливі елементи облікової політики в розрізі складових щодо ресурсів, які знаходяться у підприємства на різних правових режимах

<i>Складові облікової політики</i>	<i>Елементи облікової політики</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Організаційна	<ul style="list-style-type: none"> – перелік осіб, яким дозволено отримувати та відпускати активами, що знаходяться в правових режимах, відмінних від права власності; – перелік господарських операцій, пов'язаних з особливими умовами переходу права власності, а також з переходом прав, відмінних від права власності, які здійснює підприємство; – перелік осіб, відповідальних за ведення управлінського обліку активів, що знаходяться в правових режимах, відмінних від права власності та складання внутрішньої звітності; – функціональні обов'язки осіб щодо здійснення внутрішнього контролю в частині операцій з активами, що знаходяться в правових режимах, відмінних від права власності

Продовження табл. 4.1

<i>1</i>	<i>2</i>
Технічна	<ul style="list-style-type: none"> – перелік первинних документів з обліку активів, які знаходяться в правових режимах, відмінних від права власності (як офіційно затверджених типових форм, так і внутрішніх, затверджених керівником); – порядок документообороту; – технологія обробки інформації про рух активів, що знаходяться в правових режимах, відмінних від права власності; – перелік форм внутрішньої звітності за операціями з активами, що знаходяться у підприємства в правових режимах, відмінних від права власності
Методична	<ul style="list-style-type: none"> – робочий план рахунків з обліку активів, що знаходяться у підприємства в правових режимах, відмінних від права власності; – одиниці бухгалтерського обліку активів, що знаходяться у підприємства в правових режимах, відмінних від права власності; – порядок обліку витрат на утримання та експлуатацію активів, що знаходяться у підприємства в правових режимах, відмінних від права власності, облік транспортно-заготівельних витрат; – особливості оцінки та переоцінки активів, що знаходяться у підприємства в правових режимах, відмінних від права власності; – порядок контролю за рухом активів, що знаходяться у підприємства в правових режимах, відмінних від права власності

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

Окреслені напрями у формуванні облікової політики в частині ресурсів, що знаходяться у підприємства в різних правових режимах, та їх закріплення в наказі про облікову політику дозволяють підвищити повноту облікової інформації, що надається управлінському персоналу.

Отже, сьогодні облікова політика підприємства є складним утворення, яке об'єктивно виникло як відповідь на множину диспозитивних норм альтернативних варіантів ведення господарської діяльності підприємством. Формування облікової політики підприємства має відбуватися з урахуванням сукупності правових норм щодо організації та ведення господарської діяльності, шляхом її розгляду в комплексі із договірною політикою підприємства.

Особливо гостро стоїть питання формування облікової політики підприємства щодо ресурсів, які знаходяться у підприємства в різних правових режимах, що дозволить вирішити проблему відсутності облікової інформації щодо вказаних об'єктів для потреб управління.

4.2. Вплив альтернативних концепцій визнання активів на методику обліку операцій завдатку: управлінський аспект

Економіко-правова природа завдатку Завдаток відповідно до чинного законодавства України, як і Російської Федерації та Республіки Білорусь, є одним із способів забезпечення виконання зобов'язань. Поширення в господарській практиці використання завдатку як одного із способів забезпечення виконання зобов'язань пов'язано з перевагами, які полягають у простоті оформлення через відсутність необхідності дотримання складних процедур (наприклад, нотаріального засвідчення або державної реєстрації), легкості трансформування завдатку в оплату за договором, відсутності третіх осіб у договорі завдатку (як при поручительстві або банківській гарантії). Переважна більшість суттєвих параметрів операцій із завдатком (умови перерахування, термін чи форма повернення) регулюються не нормативно-правовими документами, а договором сторін, що дає певну свободу дій і можливість максимально враховувати інтереси учасників договору завдатку. Даний спосіб забезпечення виконання зобов'язань в силу тривалої апробації часом вже давно став класичним.

Однак, дослідження сутності, механізму практичного застосування, наслідків для суб'єктів господарювання, теоретико-методологічних проблем реалізації операцій із завдатком здійснювалося переважно з юридичної точки зору. Зокрема, вагомий внесок у розвиток юридичного напрямку досліджень операцій із завдатком внесли російські вчені М.Ф. Єрмошкіна¹⁵ (2006 р.), Д.Я. Соломкіна¹⁶ (2007 р.), а також українські – Г.В. Макаренко¹⁷ (2008 р.) і О.М. Клименко (2009 р.). Питанням економічної природи завдатку в наукових та періодичних виданнях як України, так і Російської Федерації приділено недостатньо уваги. Існуючі дослідження, як правило, фрагментарні, що дозволяє стверджувати про відсутність комплексного підходу до завдатку як економічного явища, що призводить до ігнорування

¹⁵ Ермошкіна М.Ф. Задаток: понятие, правовая квалификация, отдельные виды и сфера применения: дис. ... кандидата юридических наук: 12.00.03 / Ермошкіна Маргарита Федоровна. – 2012. – 216 с.

¹⁶ Соломкіна Д.Я. Задаток по российскому гражданскому праву: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. / Д.Я. Соломкіна. – Казань, 2007. – 194 с.

¹⁷ Макаренко Г.В. Задаток как способ обеспечения исполнения обязательств: дис. ... кандидата юридических наук: 12.00.03 / Макаренко Ганна Володимирівна. – Одеса – 2008.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

майна та зобов'язань, які виникають при здійсненні операцій завдатку та характеризуються особливим правовим режимом як об'єкти бухгалтерського обліку. Такий стан справ пов'язаний з методологічною невідповідністю існуючого підходу до облікового відображення завдатку економічному та юридичному змісту операцій з ним. Наявність ряду проблемних питань, пов'язаних з відображенням в обліку наданого та отриманого завдатку, актуалізує даний напрям дослідження.

Вирішення проблеми лежить в площині узагальнення існуючої практики бухгалтерського обліку завдатку для встановлення її відповідності концепції визнання активів, задекларованій у національних нормативних документах з регулювання бухгалтерського обліку, з метою розробки рекомендацій щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку операцій із задатком, що враховує момент переходу права власності та дозволяє підвищити достовірність наведеної у фінансовій звітності інформації про склад майна, що належить на основі права власності сторонам договору.

Згідно зі ст. 570 ЦК України¹⁸ завдатком визнається грошова сума або рухоме майно, надане кредиторі боржником у рахунок належних з нього за договором платежів, на підтвердження зобов'язання і на забезпечення його виконання. Таке трактування завдатку ширше від трактування завдатку в Цивільному кодексі Російської Федерації (далі – ЦК РФ) та Цивільного кодексу Республіки Білорусь (далі – ЦК РБ), зокрема в частині переданого майна. Згідно з російським (ст. 380 ЦК РФ¹⁹) та білоруським (ст. 351 ЦК РБ²⁰) законодавством завдатком можуть бути лише грошові кошти.

Договір завдатку як відповідно до українського, так і російського законодавства має бути укладений у письмовій формі із зазначенням розміру майна, наданого в якості завдатку.

У разі невиконання зобов'язання, забезпеченого завдатком, боржником (завдаткодавцем), відповідно до вимог законодавства кожної з розглянутих країн, завдаток залишається у кредитора (завдаткоодержувач). У разі ж невиконання зобов'язання кредитором (завдаткоодержувачем) він повинен повернути боржникові (завдаткодавцю) суму завдатку в подвійному розмірі. Крім того, законодавчо захищені інтереси постраждалої сторони шляхом

¹⁸ Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ua-tenders.com/legislation/codes/23703>.

¹⁹ Гражданский кодекс Русской Федерации. Последняя редакция [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gzkodeks.ru/fkodeks/chast11/gzkodeks-glava23.html>

²⁰ Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=НК9800218&p2={NRPA}>.

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації інституту права власності в Україні: організація і методика

надання їй можливості стягнення суми понесених збитків з винної сторони. Так, сторона, винна у порушенні зобов'язання, має відшкодувати іншій стороні збитки в сумі, що перевищує розмір (вартість) завдатку, якщо інше не встановлено договором²¹. Враховуючи цю вимогу, слід зазначити, що завдаток нагадує залікову неустойку, яка дозволяє кредитору вимагати відшкодування збитків лише в частині, непокритій такою неустойкою. Однак, для завдатку це правило діє тільки “за замовчуванням договору”. Наприклад, сторонам договору про завдаток, як зазначає С. Новіков²², ніщо не забороняє встановити правило, згідно з яким збитки відшкодовуються в повному обсязі без урахування суми або вартості застави.

Завдаток підлягає поверненню в разі припинення зобов'язання до початку його виконання або внаслідок неможливості його виконання. Виходячи із сутності завдатку в юридичній літературі, виділено множину функцій, які він виконує, що можуть бути узагальнені наступним чином²³:

– платіжна: завдаток видається в рахунок належних платежів за договором;

– підтверджуюча: передачею завдатку підтверджується наявність зобов'язання між завдаткодавцем і завдаткоодержувачем. Згодом особа, яка отримала завдаток, не зможе заперечувати факт домовленості;

– забезпечувальна: сума, передана як завдаток, гарантує виконання зобов'язання, завдаток видається на доказ укладання договору, тобто підтверджується сама наявність зобов'язання, яке боржник повинен виконати;

– компенсаційна (штрафна): сторона, винна в невиконанні договору, зобов'язана відшкодувати іншій стороні збитки із заліком суми завдатку. Завдаток видається в рахунок належних за договором платежів, отже, крім забезпечення виконання зобов'язання, він виступає ще й у ролі засобу платежу, що робить його схожим на аванс.

Особливістю завдатку є виконання своїх функцій в різні часові проміжки. Так, в момент укладання договору виданий завдаток є забезпеченням майбутнього платіжного зобов'язання (але жодним чином не попередніми платежем (авансом)), а платежем він стане тоді, коли в майбутньому виникне зобов'язання, в забезпечення виконання якого він

²¹ Відповідно до п. 2 ст. 381 ЦК РФ, п. 2 ст. 571 ЦК України

²² Новіков С. Договори в господарській діяльності / Новіков С., Лобанов О., Винокуров Д. – 3-те вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 704 с.

²³ Короп А. Задаток: применение и учет / А. Короп [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid11989.html>

виданий. При цьому, коли платіжне зобов'язання виникне (в майбутньому, за фактом поставки товару), то в першу чергу платежем стане завдаток, а відсутня сума буде сплачена додатково. Методологія бухгалтерського обліку операцій із завдатком має ґрунтуватися на розглянутій його юридичній сутності та функціях, які він виконує.

Особливості бухгалтерського обліку операцій із завдатком в Україні.

Відповідно до вітчизняної практики бухгалтерського обліку окремих синтетичних рахунків, призначених для обліку виданих (отриманих) завдатків, чинним Планом рахунків²⁴ та Інструкцією про його застосування²⁵ не передбачено. Діюча практика бухгалтерського обліку така, що виданий (отриманий) завдаток у вигляді грошових коштів прирівнюється до виданого (отриманого) авансу, відповідно, в бухгалтерському обліку відображається за схемою відображення авансів виданих (отриманих). Методики обліку завдатку у випадку, коли предметом договору є рухоме майно, в національній обліковій науковій та спеціальній періодичній літературі не розглядаються. Вищезазначене підкреслює стійку тенденцію, що склалася у ході реформування бухгалтерського обліку в Україні, до ігнорування та не включення до складу об'єктів бухгалтерського спостереження ресурсів, щодо яких у підприємства правові режими відмінні від права власності та зобов'язань, що виникають в результаті операцій з такими ресурсами.

У момент отримання завдатку кредитор (завдаткоодержувач) відображає зарахування грошових коштів на поточний рахунок з одночасним збільшенням кредиторської заборгованості за авансами одержаними. При належному виконанні договору отримана раніше сума завдатку зараховується в рахунок часткової оплати за відвантажену продукцію. Якщо договірні зобов'язання не виконуються з вини боржника, кредитор суму отриманого завдатку відносить до складу доходів як санкцію за порушення умов договору. При невиконанні договірних зобов'язань з вини кредитора він відображає раніше отриману суму завдатку, належну поверненню боржнику, а також нараховує штрафні санкції у сумі отриманого завдатку за порушення умов договору (табл. 4.2).

²⁴ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99>.

²⁵ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/instr291>.

Факт надання завдатку **боржник (завдаткодавець)** відображає в бухгалтерському обліку як перерахування суми виданого авансу. Якщо договірні зобов'язання сторін будуть належним чином виконані, то раніше отриманий завдаток зараховується в рахунок оплати за отриману продукцію (товари, роботи, послуги). У разі невиконання договірних зобов'язань з вини боржника суму переданого завдатку він відносить до складу штрафних санкцій за порушення договірних зобов'язань. Невиконання договірних зобов'язань, забезпечених завдатком, з вини кредитора призводить до виставлення кредитором претензії на суму раніше виданого задатку з подальшим її погашенням, а також нарахування належних до погашення штрафних санкцій в сумі раніше виданого задатку (приклад 4.1).

Приклад 4.1. Між контрагентами укладено договір купівлі-продажу продукції на суму 9000,00 грн. (у т.ч. ПДВ 1500,00 грн.). Згідно з умовами договору способом забезпечення виконання зобов'язання обраний завдаток у вигляді грошових коштів в сумі 3000,00 грн. Можливі наступні варіанти розвитку подій щодо виконання умов укладеного договору:

1. Сторони повністю виконали умови договору, забезпеченого завдатком.

2. Покупець (боржник) не виконав умови договору, забезпеченого завдатком, завдаток залишається у продавця.

3. Продавець не виконав умови договору, забезпеченого завдатком, завдаток у двократному розмірі передається покупцеві.

4. Договір розірвано за взаємною згодою сторін.

Відображення операцій за умовами прикладу 4.1. у бухгалтерському обліку кредитора і боржника наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2. Прийнята практика обліку операцій із завдатком в Україні

Облік у кредитора (завдаткоодержувача)					Облік у боржника (завдаткодавця)				
№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.	№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит				дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Сторони повністю виконали умови договору, забезпеченого завдатком									
1	Зараховано суму завдатку на поточний рахунок	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	3000,00	1	Перераховано суму завдатку продавцю	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	3000,00
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	500,00	2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	500,00
3	Відображено товар, забезпечений завдатком, покупцю	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"	9000,00	3	Оприбутковано товари від продавця	281 "Товари на складі"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	7500,00
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702 "Дохід від реалізації товарів"	643 "Податкові зобов'язання"	500,00	4	Відображено податковий кредит з ПДВ	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	500,00
			641 "Розрахунки за податками"	1000,00			641 "Розрахунки за податками"		1000,00
5	Зараховано суму раніше отриманого завдатку в рахунок часткової оплати за товари	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	3000,00	5	Зараховано суму раніше виплаченого завдатку в рахунок часткового погашення заборгованості перед продавцем	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	3000,00
6	Зараховано від покупця на поточний рахунок суму різниці між вартістю відвантаженого товару та сумою отриманого раніше завдатку	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	6000,00	6	Погашено заборгованість перед продавцем за товар (різниця між всією заборгованістю за відвантажені товари та сумою завдатку)	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	6000,00

Продовження табл. 4.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2. Покупець не виконав умови договору, забезпеченого завдатком, завдаток залишається у продавця									
1	Зараховано суму завдатку на поточний рахунок	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	3000,00	1	Перераховано суму завдатку продавцю	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	3000,00
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	500,00	2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	500,00
3	Відображено раніше одержану суму завдатку у складі операційного доходу	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"	3000,00	3	Відображено суму раніше виданого завдатку у складі операційних витрат	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	3000,00
4	Скориговано раніше визнане податкове зобов'язання	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	500,00	4	Скориговано податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	500,00
5	Відображено суму зобов'язання з ПДВ з суми одержаного доходу	715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"	641 "Розрахунки за податками"	500,00					
3. Продавець не виконав умови договору, забезпеченого завдатком, завдаток у двократному розмірі передається покупцеві									
1	Зараховано суму завдатку на поточний рахунок	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	3000,00	1	Перераховано суму завдатку продавцю	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	3000,00
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	500,00	2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	500,00
3	Відображено належну до повернення покупцю суму раніше отриманого завдатку	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	3000,00	3	Відображено суму раніше виданого завдатка	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	3000,00
4	Відображено у складі витрат суму, належну сплаті покупцю	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	3000,00	4	Скориговано податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	500,00

Продовження табл. 4.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5	Відкориговано суму податкових зобов'язань з ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	500,00	5	Відображено у складі доходів суму, належну до отримання, що перевищує суму раніше перерахованого завдатку	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"	3000,00
6	Перераховано покупцю суму завдатку у двократному розмірі	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	6000,00	6	Відображено суму зобов'язання з ПДВ з суми одержаного доходу	715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"	641 "Розрахунки за податками"	500,00
					7	Зараховано на поточний рахунок суму, що належить до одержання від продавця	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	6000,00
4. Договір розірвано за взаємною згодою сторін									
1	Зараховано суму завдатку на поточний рахунок	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	3000,00	1	Перераховано суму завдатку продавцю	371 "Розрахунки за виданими авансами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	3000,00
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	500,00	2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	500,00
3	Повернуто грошові кошти покупцю в результаті розірвання договору, забезпеченого завдатком за взаємною згодою сторін	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	3000,00	3	Отримані грошові кошти від продавця в результаті розірвання договору, забезпеченого завдатком за взаємною згодою сторін	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	3000,00
4	Відкоригована сума податкових зобов'язань з ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	500,00	4	Скориговано податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	500,00

**Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації
інституту права власності в Україні: організація і методика**

Отже, наведені вище методичні підходи до облікового відображення операцій із завдатком аналогічні до відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з видачею та отриманням авансів, у випадку, якщо сторони виконують умови укладеного договору. Описана ситуація є наслідком того, що в існуючій методології бухгалтерського обліку не враховується правова сутність таких явищ, як “завдаток” та “аванс”, які, незважаючи на зовнішню схожість, мають суттєві відмінності (табл. 4.3).

Таблиця 4.3. Порівняльна характеристика “завдатку” і “авансу” (систематизовано на основі²⁶)

<i>Критерій для порівняння</i>	<i>Завдаток</i>	<i>Аванс (передоплата)</i>
Форма договору	Письмова	Усна або письмова
Необхідність прямої вказівки у договорі	Потрібна, в іншому випадку така сума буде вважатися авансом	Не потрібна
Форма	Завдаток вноситься в грошовій формі або у вигляді рухомого майна. Передача векселя або боргових розписок не може розглядатися як завдаток	Форма внесення авансу не обмежена: грошові кошти, цінні папери тощо
Строки внесення	Завдаток може бути внесений як при укладанні договору, так і після	Аванс може бути внесено при укладанні договору або після за згодою сторін
Функції, що виконуються	Платіжна, підтверджуюча, забезпечувальна, компенсаційна (штрафна)	Платіжна, підтверджуюча
Наслідки порушення договору з вини боржника	Боржник втрачає завдаток, переданий кредитор	Аванс підлягає поверненню боржнику
Наслідки порушення договору з вини кредитора	Кредитор повертає боржнику суму завдатку у двократному розмірі	Аванс підлягає поверненню в однократному розмірі
Момент переходу права власності	Одержувач не має права розпорядження сумою отриманого завдатку (до того, як він стане платіжем)	Переходить у власність продавця в момент передачі авансу

Отже, завдаток істотно відрізняється від авансу за низкою критеріїв, зокрема необхідністю узгодження умов у договорі, формою договору, виконуваними функціями, наслідками порушення зобов'язань за основним договором. Особливо цікавим є питання переходу права власності на майно, переданого як завдаток.

²⁶ Домашенко А. Задаток / А. Домашенко, С. Ефимов // Бухгалтерия, 2004. – № 30. – С. 50-55.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

Згідно з положеннями ЦК України²⁷ право власності у покупця виникає з моменту передачі предмета продажу, якщо інше не передбачено законом або договором. Таким чином, якщо завдаток обраний як спосіб забезпечення виконання зобов'язання покупця за договором купівлі-продажу, то, згідно із загальним правилом, моментом переходу права власності на річ, якщо інше не передбачено договором, буде момент передачі такої речі, що призводить до виникнення зобов'язань з оплати речі. Відповідно, з цього моменту забезпечувальна та підтверджуюча функції завдатку трансформуються в платіжну, і лише з моменту переходу права власності на річ від продавця до покупця переходить і право власності на майно, передане в якості завдатку, від покупця до продавця.

Таким чином, сформована практика ототожнення завдатку та авансу в бухгалтерському обліку, а також методика, відповідно до якої сьогодні в Україні відображається отримане (передане) майно в якості завдатку, не враховує правову суть завдатку і, як наслідок, призводить до викривлення інформації, наведеної у фінансовій звітності, та впливає на прийняття достовірних рішень користувачами такої звітності.

Так, в результаті застосування описаної практики обліку операцій із завдатком, боржник (заставадавець) слідує задекларованій концепції контролю визнання активів (ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік”²⁸) і умовам визнання дебіторської заборгованості (пп. 5, 6 П(С)БО 10²⁹), і в момент видачі завдатку збільшує дебіторську заборгованість, зменшуючи одночасно суму грошових коштів на поточному рахунку. Кредито, дотримуючись вказаної концепції, відображає в балансі майно, що йому не належить, однак, відносно якого у нього з'являється право контролю. Весь парадокс ситуації у тому, що відображення в обліку переданих (одержаних) сторонами цінностей за договором завдатку у складі оборотних або необоротних активів є неправомірним, оскільки відповідно до Інструкції № 291³⁰, рахунки першого та другого класів (на яких буде обліковуватися передане (прийняте) рухоме майно) призначені для обліку активів, належних підприємству на праві власності, отриманих на праві господарського відання, на праві оперативного

²⁷ Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ua-tenders.com/legislation/codes/23703>.

²⁸ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

²⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість” від 08.10.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

³⁰ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації
інституту права власності в Україні: організація і методика

управління. Тобто, виходячи з призначення рахунків, їх використання для обліку майна, що не належить на праві власності підприємству, суперечить положенням Інструкції № 291.

У той же час прослідковується непослідовність щодо визнання різних видів активів навіть у межах одного нормативного документу. Зокрема, пряма вказівка щодо обліку грошових коштів, які знаходяться у підприємства на праві власності або тимчасовому у користуванні без переходу права власності на них, відсутня. Це призводить до необхідності включення таких грошових коштів відповідно до задекларованої у нормативних документах України, що регулюють питання організації та ведення бухгалтерського обліку, концепції контролю, до складу активів, незалежно від юридичної сутності та сукупності прав, якими володіє відносно таких грошових коштів підприємство. У такій ситуації негативними вбачається ряд моментів:

1. Перераховані (отримані) грошові кошти в якості завдатку відображаються в сукупному русі грошових коштів, збільшуючи показники надходження та вибуття грошових коштів від різних видів діяльності у ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів”. Разом з тим, підприємство-одержувач таких грошових коштів не має права використання та розпорядження ними до моменту початку виконання основного договору, забезпеченого завдатком. Також, виходячи з узагальненої практики судових спорів, підприємство не має права на доходи у вигляді відсотків, нарахованих на грошові кошти, у період їх отримання в якості завдатку до моменту початку виконання основного договору. Це означає, що грошові кошти, отримані як завдаток, не відповідають критерію можливості отримання майбутніх економічних вигод до моменту переходу права власності на них, що вказує на неможливість відображення даної операції, виходячи з концепції контролю.

Крім того, шляхом відображення вказаної операції за методикою, прийнятою в Україні, та існування ймовірності невиконання умов договору, забезпеченого завдатком, що призведе до необхідності зарахування (повернення) раніше переданих (одержаних) грошових коштів, відбувається штучне завищення показників надходження та витрачання грошових коштів у ф. № 3 “Звіті про рух грошових коштів”.

Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності

2. Якщо припустити, що прийнята методика, за умови внесення змін до Інструкції № 291³¹ відносно правового режиму майна, що відображається на рахунках, є прийнятною, то на підприємстві необхідно вжити додаткових дій з управління та організації обліку, щоб забезпечити збереженість майна, переданого як завдаток, до моменту початку виконання основного договору. Це може бути досягнуто шляхом: а) використання окремого субрахунку балансового рахунку, призначеного для обліку майна, щодо користування яким існує ряд юридичних обмежень; або б) використання додаткового (тимчасового) рахунку банку, з якого неможливо перерахувати грошові кошти до моменту початку виконання основного договору та переходу на такі грошові кошти права власності до кредитора. Крім того, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку пропонується доповнити переліком операцій, що підлягають розкриттю у пояснювальній записці до фінансової звітності, до яких доцільно включити і операції із завдатком в частині одержаного (переданого) майна в завдаток, а також посилити відповідальність і розробити дієвий інститут її застосування за недотримання вимог такого розкриття.

3. Викривлення статей фінансової звітності, що призводить до значних похибок у розрахунку показників економічного потенціалу підприємства. Так, наприклад, дотримання концепції контролю (рис. 4.2) та включення кредитором (завдаткоодержувачем) суми грошових коштів, отриманих як завдаток, до активу балансу (збільшення статті “Грошові кошти та їх еквіваленти”) з одночасним визнанням поточного зобов’язання за вказаною операцією шляхом збільшення суми розрахунків за одержаними авансами без будь-яких застережень щодо походження та прав на такі грошові кошти, призводить до необґрунтованого викривлення абсолютних значень показників високоліквідних активів та найбільш термінових зобов’язань і, як наслідок, коефіцієнта швидкої ліквідності.

Аналогічна ситуація складається і в боржника (завдаткодавця). Так, збільшення суми за статтею “Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами” з одночасним зменшенням суми за статтею “Грошові кошти та їх еквіваленти” призводить до необґрунтованого заниження коефіцієнта абсолютної ліквідності з одночасним збільшенням

³¹ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації інституту права власності в Україні: організація і методика

суми активів балансу, які ідентифікуються як швидко ліквідні. Це в сукупності інших показників, призводить до викривлення інформації щодо платоспроможності підприємства і, у випадку прийняття рішення щодо можливості надання кредиту даному підприємству, матиме негативні наслідки щодо оцінки можливості його погашення в частині достатності вільних грошових коштів.

Дотримання концепції власності (рис. 4.2) у даному випадку не призводить до виникнення описаних вище викривлень у статтях звітності і не впливатиме на прийняття рішень користувачами, оскільки операція з отримання (передачі) грошових коштів як завдатку в системі балансових рахунків відображення не знаходить. Однак, дана концепція сьогодні не може бути покладена в основу методології бухгалтерського обліку в її чистому вигляді, оскільки за межами системи об'єктів бухгалтерського спостереження залишаються ряд господарських операцій, які передбачають передачу майнових прав, а також відмінний від загального момент переходу права власності.

Досвід Російської Федерації та Республіки Білорусь з обліку операцій завдатку. Цікавим в контексті організації та методики бухгалтерського обліку операцій із завдатком є досвід Російської Федерації та Республіки Білорусь. Так, планами рахунків кожної з названих країн^{32,33} передбачено наявність позабалансових рахунків (додаток 8 до п. 3.2.), зокрема рахунок 008 “Забезпечення зобов’язань та отриманих платежів” та рахунок 009 “Забезпечення зобов’язань та платежів виданих” у Російській Федерації; рахунок 008 “Забезпечення зобов’язань отриманих” та рахунок 009 “Забезпечення зобов’язань виданих” у Республіці Білорусь.

³² План Счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержден приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н

³³ Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержден приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/buhuchet/plans>.

а) у кредитора (завдаткоодержувача)

Чинна методика	КОНЦЕПЦІЯ ВЛАСНОСТІ
↓	↓
БАЛАНС*	БАЛАНС**
<i>Актив</i>	<i>Актив</i>
<i>Статті активу</i>	<i>Статті активу</i>
<i>Сума, грн.</i>	<i>Сума, грн.</i>
<i>Пасив</i>	<i>Пасив</i>
<i>Статті пасиву</i>	<i>Статті пасиву</i>
<i>Сума, грн.</i>	<i>Сума, грн.</i>
Грошові кошти та їх еквіваленти (рядки 230-240 залежно від виду грошових коштів)	Грошові кошти та їх еквіваленти (рядки 230-240 залежно від виду грошових коштів)
+3000,00	Без змін
Поточні зобов'язання за розрахунками: з одержаних авансів (рядок 540)	Поточні зобов'язання за розрахунками: з одержаних авансів (рядок 540)
+3000,00	Без змін
Валюта	Валюта
+3000,00	Без змін
*Відсутні будь-які застереження щодо обов'язковості розкриття інформації про грошові кошти, відображені у складі рядків 230-240 та рядку 540	**Необхідним є ведення додаткових записів з використанням позабалансових рахунків, зобов'язання щодо збереження отриманих цінностей переходить до кредитора

б) у боржника (завдаткодавця)

Чинна методика	КОНЦЕПЦІЯ ВЛАСНОСТІ
↓	↓
БАЛАНС*	БАЛАНС**
<i>Актив</i>	<i>Актив</i>
<i>Статті активу</i>	<i>Статті активу</i>
<i>Сума, грн.</i>	<i>Сума, грн.</i>
<i>Пасив</i>	<i>Пасив</i>
<i>Статті пасиву</i>	<i>Статті пасиву</i>
<i>Сума, грн.</i>	<i>Сума, грн.</i>
Грошові кошти та їх еквіваленти (рядки 230-240 залежно від виду грошових коштів)	Грошові кошти та їх еквіваленти (рядки 230-240 залежно від виду грошових коштів)
-3000,00	Без змін
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами (рядок 180)	Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами (рядок 180)
+3000,00	Без змін
Валюта	Валюта
Без змін	Без змін
*Відсутні будь-які застереження щодо обов'язковості розкриття інформації про грошові кошти, відображені у складі рядків 230-240 та рядку 540	**Необхідним є ведення додаткових записів з використанням позабалансових рахунків, зобов'язання щодо збереження отриманих цінностей переходить до кредитора

Рис. 4.2. Вплив на статті та валюту балансу альтернативних концепцій визнання активів, що можуть бути використані при формуванні методик обліку операцій із завдатком

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації
інституту права власності в Україні: організація і методика

При відображенні сум грошових коштів, одержаних (виданих) як завдаток, за схемою авансів одержаних (виданих) на цю ж суму здійснюється запис на позабалансових рахунках 08 (09) відповідно. Хоча така практика також не відповідає задекларованій у зазначених країнах концепції власності, однак, відповідно до п. 27 ПБО 4/99³⁴, пояснення до бухгалтерського балансу та Звіту про прибутки та збитки повинні розкривати інформацію про “будь-які видані забезпечення зобов’язань та платежів підприємства”, до яких серед інших належить за прийнятою методикою обліку РФ та Республіки Білорусь завдаток. Таким чином, фінансова звітність кожної з вказаних країн, хоча й відображає рух грошових коштів, в результаті передачі (одержання) завдатку, що не відповідає прийнятій концепції власності у визнанні активів, містить застереження щодо таких операцій, що дає користувачу можливість скоригувати показники звітності до стану, який більше відповідає реальному порівняно із ситуацією, що склалася в Україні.

Вищевикладене вказує на необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку операцій із завдатком в контексті її узгодження з правовою сутністю даного питання та перегляду концепції, покладеної в основу визнання активів як ключового елементу фінансової звітності, що впливає і на визнання таких його похідних, як капітал, зобов’язання, доходи та витрати. Вирішення окресленого проблемного питання може бути реалізоване шляхом розробки методології бухгалтерського обліку операцій із завдатком з урахуванням альтернативних концепцій визнання активів, що дозволить підвищити достовірність облікових даних та релевантність інформації для потреб системи управління.

³⁴ Положення по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99) Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.99 № 43н <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107971;fld=134;dst=100042;rnd=0.4008554879181291>

4.3. Методика бухгалтерського обліку операцій оренди: особливості врахування впливу альтернативних концепцій визнання активів

Економіко-правова природа оренди

Сучасні умови господарювання для переважної більшості підприємств характеризуються різким спадом або цілковитим припиненням обсягів інвестування виробництва за рахунок власних коштів. За умов тимчасової відсутності власних грошових коштів для залучення сучасних засобів праці підприємства мають можливість скористатися інститутом оренди, що передбачено ГК³⁵ та ЦК України³⁶. Операції з оренди сьогодні є досить поширеними серед суб'єктів господарювання, спостерігається позитивна динаміка до збільшення кількості укладених договорів оренди, що дозволяє своєчасно залучити сучасні основні засоби до виробничого процесу. Така можливість особливо актуальна в умовах значно зношеності основних засобів, що знаходяться на балансі суб'єктів господарювання. В умовах наростаючої конкретної боротьби, нестабільності ринкової кон'юнктури та необхідності максимально ефективного використання обмежених фінансових ресурсів все частіше виникає необхідність зменшення або відстрочення платежів за користування необоротними активами. У контексті вищевикладеного операції з оренди у передбачених законодавством формах стають особливо важливим інструментом ритмічного розвитку механізму господарювання.

Завданням дослідження є узагальнення існуючої практики бухгалтерського обліку операцій оренди та встановлення їх відповідності концепції визнання активів, задекларованій у національних нормативних документах з регулювання бухгалтерського обліку. Актуальною є розробка рекомендацій щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку оренди, що враховує момент переходу права власності, з метою підвищення

³⁵ Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.

³⁶ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

**Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації
інституту права власності в Україні: організація і методика**

достовірності наведеної у фінансовій звітності інформації про склад майна, що належить на основі права власності сторонам договору.

Відповідно до п. 1 ст. 283 ГК України³⁷ за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності. Перелік та склад майна, що може бути об'єктом оренди, наведено на рис. 4.3.

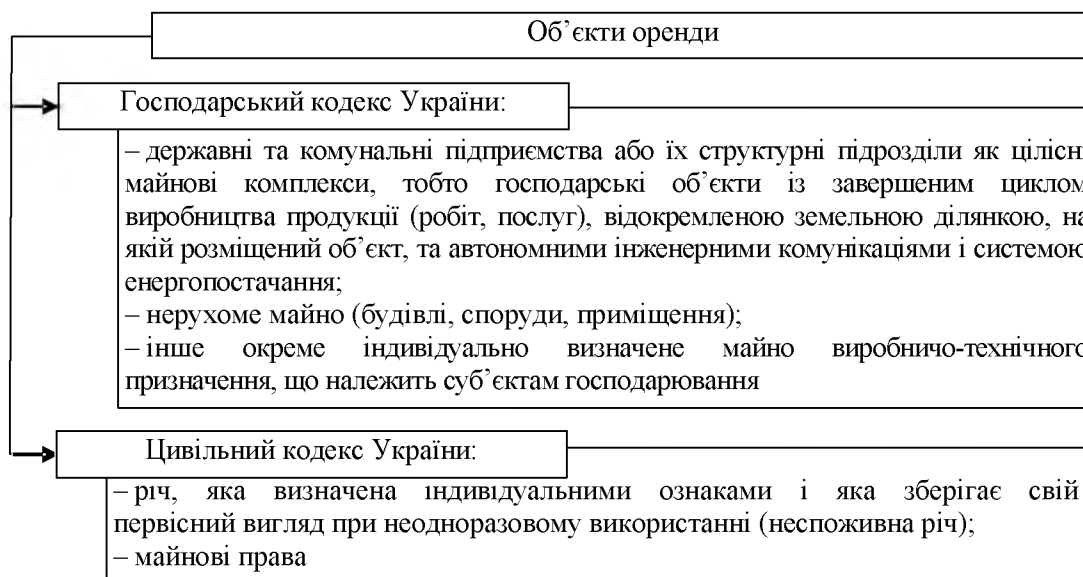


Рис. 4.3. Об'єкти оренди відповідно до Господарського та Цивільного кодексів України

Особливі вимоги до якості речі, що передається в оренду, визначені ст. 767 ЦК України³⁸. Зокрема, серед основних вимог в п. 3 вказаної статті визначено, що "наймач зобов'язаний у присутності наймодавця перевірити справність речі. Якщо наймач у момент передання речі в його володіння не переконається у її справності, річ вважається такою, що передана йому в належному стані". Ця вимога потребує особливої уваги та чіткого дотримання процедури приймання цінностей та її документального оформлення, оскільки серед обов'язків орендаря, визначених ст. 285 ГК України³⁹, визначено зобов'язання орендаря "берегти орендоване майно відповідно до умов договору, запобігаючи його псуванню або пошкодженню, та своєчасно і в повному обсязі сплачувати орендну плату" (п. 3 ст. 285 ГК України⁴⁰), а також "відшкодовувати орендодавцю

³⁷ Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.

³⁸ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

³⁹ Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.

⁴⁰ Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

вартість орендованого майна у разі відчуження цього майна або його знищення чи псування з вини орендаря”. Аналогічну норму містить п. 1 ст. 13 Закону України “Про фінансовий лізинг”⁴¹, яким визначено що “з моменту передачі предмета лізингу у володіння лізингоодержувачу ризик випадкового знищення або випадкового пошкодження предмета лізингу переходить до лізингоодержувача, якщо інше не встановлено договором”.

Особливістю договору найму (оренди) є обмеження кола осіб, які можуть передавати майно у найм. Так, ст. 761 ЦК України⁴² визначено, що такими особами можуть бути: власник речі або особа, якій належать майнові права; особа, уповноважена на укладення договору найму.

Питання облікового відображення операцій з оренди в Україні регулюються П(С)БО 14⁴³ “Оренда” (далі – П(С)БО 14), окремі його аспекти висвітлено також в Методичних рекомендаціях з обліку основних засобів⁴⁴. Так, відповідно до п. 4 П(С)БО 14⁴⁵ орендою визнається угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. У П(С)БО 14⁴⁶ визначено ознаки, за умови дотримання хоча б однієї з яких оренда визнається фінансовою (рис. 4.4), у всіх інших випадках передбачається, що оренда є операційною.

Досить дискусійним сьогодні є питання щодо методики облікового відображення активів, що знаходяться в операційній та фінансовій оренді, у кожної зі сторін договору. Варто відмітити, що різноплановість позицій вчених щодо відображення операцій з фінансової та операційної оренди характерна не лише національній обліковій практиці, а й спостерігається у наукових колах представників різних країн.

⁴¹ Закон України “Про фінансовий лізинг” від 16.12.1997 № 723/97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/723/97-вр>

⁴² Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

⁴³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” від 28.07.2000 № 81 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

⁴⁴ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30 вересня 2003 року № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536

⁴⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” від 28.07.2000 № 81 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

⁴⁶ Там само.

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації інституту права власності в Україні: організація і методика

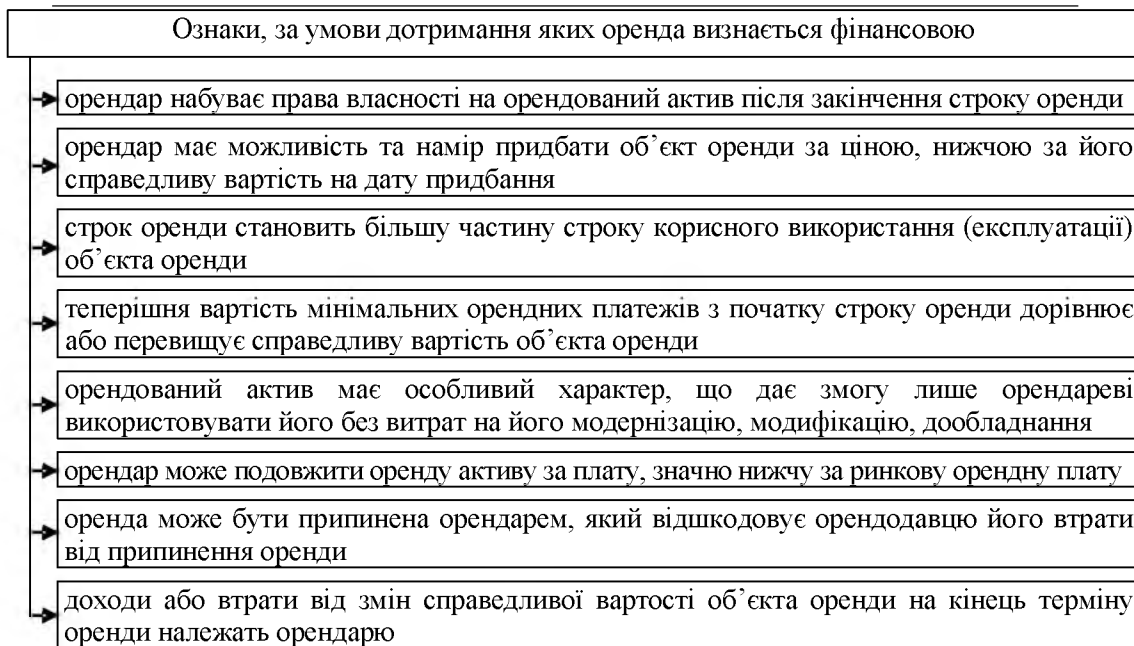


Рис. 4.4. Ознаки визнання оренди фінансовою відповідно до П(С)БО 14 “Оренда”

Оренда класифікується як фінансова за умови, що вона передбачає передачу орендарю практично всіх ризиків та вигод, пов'язаних з володінням активами. Натомість, якщо вона не передбачає передачу орендарю практично всіх ризиків та вигод, пов'язаних з володінням активом, то вона класифікується як операційна оренда⁴⁷. Застосування такого підходу призводить до ряду негативних моментів, до яких можна віднести “можливість класифікації однієї і тієї ж операції по-різному”⁴⁸, результатом чого є загроза списання необоротного активу з балансу орендодавця у зв'язку з класифікацією такої оренди фінансовою, та не оприбуткування об'єкта оренди орендарем через класифікацію вказаної операції як операційної. На існування зазначеного недоліку у класифікації оренди на операційну та фінансову вказує і А. Кінг⁴⁹, який задається питанням: “Чи може одна і та ж транзакція оброблятися бухгалтерами двома абсолютно різними способами, що призводять до діаметрально протилежних результатів?” Висновок, до якого приходять А. Кінг⁵⁰, парадоксальний – “це справжня аномалія... орендованого майна немає в жодному з балансів! Виробник показує наявність довгострокової дебіторської заборгованості, а покупець не відображає відповідних рахунків до оплати! ...не спостерігається жодної симетрії, хоча обидві сторони доводять, що вони

⁴⁷ МСФО (IAS) 17 Аренда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.banks2ifrs.ru>

⁴⁸ Там само.

⁴⁹ Альфред М. Кінг. Тотальное управление деньгами / Альфред М. Кінг; пер. с англ. – СПб.: Полигон, 1999. – 448 с. – С. 369.

⁵⁰ Там само.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

лише дотримуються правил. У кожної сторони є величезний стимул для доказу власної правоти. Крім того, виробники люблять повідомляти про максимальні продажі і прибутки, а покупці (орендарі) люблять зберігати свій баланс якомога чистішим. Єдине упушення в цьому ідеальному розв'язку, як зазначає А.Кінг⁵¹, полягає в тому, що може знайтися людина, яка прочитає фінансові звіти обох сторін. Куди поділося майно? Чи є пасив або його немає, а якщо він є, то чому він не вказаний в книгах обліку орендаря? Це дуже правильні питання, і вони допомагають пояснити, чому облік оренди став таким складним”.

**Досвід Російської Федерації
та Республіки Білорусь з
обліку оренди**

Існуюча в РФ практика облікового відображення майна, що знаходиться в оренді є більш демократичною відносно вітчизняної. Так, п. 2 Вказівок⁵² визначено, що відповідно до Тимчасового положення про лізинг майно, передане в лізинг, протягом всього строку дії договору лізингу є власністю лізингодавця, за винятком майна, що придбається за рахунок бюджетних коштів. Умови відображення лізингового майна в балансі лізингодавця або лізингоодержувача визначаються за згодою сторін у договорі лізингу. Можливості для таких дій розкриваються через визнання різних правових режимів, в яких можуть знаходити основні засоби. Так, відповідно до п. 21 Методичних вказівок з бухгалтерського обліку основних засобів Російської Федерації⁵³ основні засоби поділяються залежно від прав на них, що є у підприємства:

- основні засоби, що належать на праві власності (у тому числі здані в оренду, передані в безоплатне користування, передані у довірче управління);
- основні засоби, що знаходяться у підприємства у господарському відання або оперативному управлінні (у тому числі здані в оренду, передані в безоплатне користування, передані у довірче управління);
- основні засоби, одержані підприємством в оренду;
- основні засоби, одержані підприємством у безоплатне користування;
- основні засоби, одержані підприємством у довірче управління.

Обов'язковою вимогою при цьому є необхідність розкриття у складі інформації про облікову політику лізингодавця та лізингоодержувача у

⁵¹ Альфред М. Кінг. Тотальное управление деньгами / Альфред М. Кинг; пер. с англ. – СПб.: Полигон, 1999. – 448 с. – С. 369-370.

⁵² Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (утверждены приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15, с изменениями от 23.01.2001 № 7н)

⁵³ Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утверждены приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н, с изменениями от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 № 186н)

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації
інституту права власності в Україні: організація і методика

бухгалтерській звітності інформації в частині вибраних умов постановки лізингового майна на баланс. Вказана практика суперечить прийнятій в РФ концепції власності у визнанні активів та призводить до наповнення статей балансу показниками, в основу формування яких покладені різні концепції, що робить їх непорівнянними.

Якісно новий підхід до класифікації оренди та її облікового відображення закладено у проекті ПБО “Облік оренди”⁵⁴, що передбачає можливість класифікації оренди для цілей бухгалтерського обліку залежно від умов договору:

а) орендарем на: оренду з отриманням права власності; оренду без отримання права власності;

б) орендодавцем на: оренду з передачею права власності; оренду з передачею основних вигод та ризиків без передачі права власності; оренду зі збереженням основних вигод та ризиків.

Особливістю вказаного проекту ПБО є вимога п. 21, відповідно до якої у випадку оренди без одержання права власності актив класифікується орендарем як “право оренди”, а також вимог п. 25, відповідно до якої у випадку оренди з передачею основних вигод та ризиків без передачі права власності орендодавець одночасно з визнанням дебіторської заборгованості по оренді визнає актив, який є правом орендодавця на одержання предмета оренди від орендаря в кінці строку оренди.

Наявність вказаних положень у проекті ПБО є фактом, що свідчить про тенденцію до усвідомлення необхідності надання інформації про розщеплений пучок прав власності у вигляді окремих його елементів, та необхідність обліку окремих майнових прав, яка, на жаль, в Україні навіть на рівні проектів нормативних актів з регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку поки що є примарною.

**Бухгалтерський облік
операцій з оренди:
узагальнення облікової
практики України**

Відповідно до вимог п. 8 П(С)БО 14⁵⁵ об’єкт *операційної оренди* відображається орендарем на позабалансовому рахунку (приклад 4.2, табл. 4.4.) за вартістю, вказаною в угоді про оренду. У той же час

витрати орендаря на поліпшення об’єкта операційної оренди (модернізація,

⁵⁴ Положение по бухгалтерскому учету “Учет аренды” (проект) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/.../PBU_Arenda.

⁵⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” від 28.07.2000 № 81 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів. Орендна плата, належна за користування об'єктом операційної оренди, відповідно до п. 9 П(С)БО 14⁵⁶ визнається витратами на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нової орендної угоди зменшуються протягом строку оренди його витрати з орендної плати.

Методичні рекомендації з обліку основних засобів кореспондують з вимогою, визначеною П(С)БО 14⁵⁷. Так, п. 20 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів⁵⁸ визначено, що “об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку обліку орендованих основних засобів за вартістю, вказаною в угоді про оренду”. Дотримання такої ідеї прослідковується і в Плані рахунків та Інструкції № 291⁵⁹, в яких визначено, що для обліку основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, отриманих підприємством на підставі договорів операційної оренди (лізингу), що обліковуються на балансі орендодавця, призначений рахунок 01 “Орендовані необоротні активи”.

Натомість у орендодавця (приклад 4.2, табл. 4.4.) відповідно до п. 16 П(С)БО 14⁶⁰ на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 “Необоротні активи” відображається вартість об'єкта, переданого в операційну оренду. Нарахування амортизації на об'єктах операційної оренди відображається орендодавцем. Дохід від операційної оренди відповідно до п. 17 П(С)БО 14⁶¹ орендодавець визнає у складі іншого операційного доходу відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря

⁵⁶ Там само.

⁵⁷ Там само.

⁵⁸ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30 вересня 2003 року № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536

⁵⁹ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327303393130331>.

⁶⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” від 28.07.2000 № 81 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

⁶¹ Там само.

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації
інституту права власності в Україні: організація і методика

щодо продовження або укладення нової орендної угоди орендодавцем зменшуються протягом строку оренди доходи від орендної плати. Понесені орендодавцем витрати з укладення угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) згідно з п. 18 П(С)БО 14 визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце. Описаний підхід є прикладом застосування концепції власності.

Приклад 4.2. Укладено договір операційної оренди обладнання на суму 15000,00 грн. на 3 роки. Винагорода орендодавцю становить 2400,00 (у т.ч. ПДВ). Залишкова вартість об'єкта складає 12000,00 грн. Сума нарахованого зносу складає 3000,00. Амортизація об'єкта операційної оренди нарахована в сумі 1500,00 грн.

Облікова практика відображення операцій з *фінансової оренди* кардинально відрізняється від облікового відображення операцій з операційною орендою. Так, **орендар** відповідно до п. 5 П(С)БО 14 відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою (приклад 4.3, табл. 4.5): справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відповідно вимог п. 6 П(С)БО 14 відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Таблиця 4.4. Облікове відображення операцій з операційної оренди

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.	№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит				дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Бухгалтерський облік операційної оренди у орендаря					Бухгалтерський облік операційної оренди у орендодавця				
1	Прийнято в операційну оренду об'єкт основних засобів	01 "Орендовані необоротні активи" (позабалансовий)	-	15000	1	Передано об'єкт основних засобів в оренду	10 "Основні засоби" (в оренді)	10 "Основні засоби"	15000
							13 "Знос необоротних активів"	13 "Знос необоротних активів (в оренді)"	3000
2	Нараховано належну до сплати орендодавцю суму орендної плати	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	2000	2	Нараховано амортизації по об'єкту, переданому в оренду	949 "Інші витрати операційної діяльності"	13 "Знос необоротних активів (в оренді)"	1500
							3	713 "Дохід від операційної оренди активів"	2400
3	Відображено ПДВ із суми, належної до оплати орендодавцю	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	400	4	Відображено суму ПДВ із суми орендної плати, належної до отримання	713 "Дохід від операційної оренди активів"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	400
4	Перераховано суму орендної плати орендодавцю	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"	2400	5	Одержано орендну плату від орендаря	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	2400

Продовження табл. 4.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5	Повернуто орендодавцю орендований об'єкт	-	01 "Орендовані необоротні активи" (позабалансовий)	15000	6	Віднесено на фінансові результати доходи від оренди активів	713 "Дохід від операційної оренди активів"	791 "Результат операційної діяльності"	2000
					7	Віднесено на фінансові результати суму витрат операційної діяльності	791 "Результат операційної діяльності"	949 "Інші витрати операційної діяльності"	1500
					8	Повернуто об'єкт основних засобів від орендаря до орендодавця	10 "Основні засоби"	10 "Основні засоби" (в оренді)"	15000
							13 "Знос необоротних активів (в оренді)"	13 "Знос необоротних активів"	3000

Орендарем протягом періоду очікуваного використання активу нараховується амортизація об'єкта фінансової оренди. Послідовними у даному випадку є вимоги п. 18 Методичних рекомендацій⁶², в якому визначено, що “орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт за первісною вартістю, яка визначається на початок строку оренди за найменшою з наступних оцінок: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів”, а також положення Інструкції № 291⁶³, в якій передбачено, що рахунок 10 “Основні засоби” призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості.

Приклад 4.3. Укладено договір фінансової оренди обладнання на суму 18000,00 грн. (у т.ч. ПДВ) на 5 років. Наприкінці кожного кварталу нараховується лізинговий платіж в сумі 900,00 грн. Винагорода орендодавцю (відсотки) становить 200,00 грн. Залишкова вартість об'єкта складає 12000,00 грн, сума нарахованого зносу – 3000,00 грн. Амортизація об'єкта фінансової оренди нарахована в сумі 1500,00 грн.

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря (приклад 4.3, табл. 4.5) в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, одночасно з визнанням іншого доходу (доходу від продажу необоротних активів). При цьому залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів) (п. 10 П(С)БО 14). Витрати орендодавця з укладання угоди про оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце.

⁶² Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30 вересня 2003 року № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536

⁶³ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/instr291>.

Таблиця 4.5. Облікове відображення операцій з фінансової оренди

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит				дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Бухгалтерський облік операцій з фінансової оренди у орендодавця					Бухгалтерський облік операцій з фінансової оренди у орендаря				
1	Передано об'єкт основних засобів, що передається у фінансову оренду, до груп вибуття	286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"	10 "Основні засоби"	12000,00	1	Отримано у фінансову оренду основний засіб	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"	15000,00
					2	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"	3000,00
2	Списано суму нарахованого зносу	13 "Знос необоротних активів"	10 "Основні засоби"	3000,00	3	Введено об'єкт фінансової оренди в експлуатацію	10 "Основні засоби"	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	12000,00
3	Списано залишкову вартість об'єкта, переданого у фінансовий лізинг	943 "Собівартість реалізованих товарів"	286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу"	12000,00	4	Нараховано амортизацію об'єкта фінансової оренди	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	131 "Знос основних засобів"	1500,00
4	Відображено дохід від передачі основних засобів у фінансову оренду	181 "Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	18000,00	5	Нараховано лізинговий платіж, який складається з: – частини компенсації вартості	531 "Зобов'язання з фінансової оренди"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	900,00

Продовження табл. 4.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	641 "Розрахунки за податкам"	3000,00		обладнання; – винагороди за переданий у лізинг об'єкт	952 "Інші фінансові витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	200,00
6	Нараховано лізинговий платіж, який складається з: – частини компенсації вартості обладнання; – винагороди за об'єкт, переданий у лізинг	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	181 "Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду"	900,00	6	Перераховано кошти за лізинговим платежем	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1100,00
		373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	733 "Інші доходи від фінансових операцій"	200,00					
7	На поточний рахунок надійшли кошти від орендаря	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	1100,00					

Отже, в основу облікового відображення операцій за операційною та фінансовою орендою в Україні покладено кардинально різні концепції визнання активів, а відповідно, й зобов'язань. Так, операційна оренда відображається виходячи з концепції права власності, хоча має місце перехід ризиків до орендаря, а також отримання ним економічних вигод від використання об'єкта операційної оренди. Юридичне підтвердження тому знаходимо у положеннях ЦК⁶⁴ та ГК України⁶⁵. У даному випадку не враховується можливість отримання орендарем економічної вигоди і переходу ризиків від наявності такого майна, які свідчать про можливість застосування концепції контролю при обліку орендованого майна (зокрема майна, що знаходиться в операційній оренді).

Можливість застосування концепції контролю для об'єктів операційної оренди припускав В.Я. Соколов. “У сучасному обліку, – стверджував вчений⁶⁶, – контроль все далі відходить від власності: засоби, узяті в лізинг, вже капіталізуються, в проекті відображаються і капіталізація нерухомості, отриманої в операційну оренду, і отриманих у заставу цінностей. Більш того, продані активи не завжди підлягають списанню з балансу, але тільки у тому випадку, коли контроль над ними безповоротно втрачено. Так, якщо компанія продає акції, що не котируються на біржі, третій стороні, яка за договором позбавлена права вільного продажу даних акцій, з одночасним укладенням договору зворотного свопу, то оскільки через такий договір компанія зберігає контроль і ризики по даних акціях, а покупець позбавлений такого контролю, то продавець не має права списувати продані акції з балансу”.

Як вказує Альфред М. Кінг⁶⁷: “Відповідь на питання – чи слід орендоване майно капіталізувати чи ні – має дуже великий вплив як на розвиток лізингу, так і на структуру окремих договорів”.

Разом з тим, в основу облікового відображення операцій з фінансовою орендою покладено принцип контролю. Зокрема, незважаючи на те, що Законом України “Про фінансовий лізинг”⁶⁸ не передбачено переходу права власності на об'єкт фінансового лізингу в момент передачі об'єкта від

⁶⁴ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

⁶⁵ Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.

⁶⁶ Соколов В.Я. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии. / В.Я. Соколов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2006. – 188 с. – С. 122-123.

⁶⁷ Альфред М. Кинг. Тотальное управление деньгами / Пер. с англ. – СПб: Полигон, 1999. – 448 с. – С. 365.

⁶⁸ Закон України “Про фінансовий лізинг” від 16.12.1997 № 723/97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/723/97-вр>.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

лізингодавця до лізингоодержувача, такий об'єкт в момент передачі списується з балансу лізингодавця та зараховується на баланс лізингоодержувача, незалежно від моменту переходу права власності. Існуючі методи бухгалтерського обліку оренди не відображають правової сутності вказаного інституту (табл. 4.6).

Таблиця 4.6. Порівняльна характеристика оперативного та фінансового лізингу (оренди)

<i>Ознака</i>	<i>Фінансовий лізинг (оренда)</i>	<i>Оперативний лізинг (оренда)</i>
Визначення поняття	Фінансовий лізинг – це договір лізингу, в результаті укладення якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший від строку, за який амортизується 60 % вартості об'єкта лізингу, визначеної у день укладення договору	Оперативний лізинг – це договір лізингу, в результаті укладення якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, менший від строку, за який амортизується 90 % вартості об'єкта лізингу, визначеної у день укладення договору
Дії після закінчення строку договору	Після закінчення строку договору фінансового лізингу об'єкт лізингу, переданий лізингоодержувачу згідно з договором, переходить у власність лізингоодержувача або викуповується ним за залишковою вартістю	Після закінчення строку договору оперативного лізингу його може бути продовжено або об'єкт лізингу повертається лізингодавцю та може бути повторно переданий у користування іншому лізингоодержувачу за договором лізингу
Перебування майна на балансі	Майно, передане за договором фінансового лізингу, зараховується на баланс лізингоодержувача з позначенням, що це майно взято у фінансовий лізинг	Майно, передане за договором оперативного лізингу, залишається на балансі лізингодавця із зазначенням, що це майно передано у лізинг та зараховується на позабалансовий рахунок лізингоодержувача із зазначенням, що це майно одержано у лізинг
Ризик випадкового знищення або випадкового пошкодження	Ризик несе лізингоодержувач, якщо інше не передбачено договором лізингу	Ризик несе лізингодавець, якщо інше не передбачено договором лізингу
Витрати на утримання об'єкта лізингу	Всі витрати на утримання об'єкта лізингу, пов'язані з його страхуванням, експлуатацією, технічним обслуговуванням та ремонтом, несе лізингоодержувач, якщо інше не передбачено договором лізингу	Всі витрати на утримання об'єкта лізингу, крім витрат, пов'язаних із його експлуатацією та поновленням використаних матеріалів, несе лізингодавець, якщо інше не передбачено договором лізингу

Отже, аналіз методик облікового відображення фінансової та операційної оренди дає підстави стверджувати, що існуюча в Україні методика бухгалтерського обліку операцій фінансової оренди здійснюється виходячи із концепції контролю, причому має місце явна суперечність, пов'язана із зарахуванням об'єкта фінансової оренди на баланс орендарем та його списанням з балансу орендодавцем, оскільки рахунки бухгалтерського

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації інституту права власності в Україні: організація і методика

обліку, які для цього використовуються відповідно до Інструкції № 291⁶⁹, призначені для обліку цінностей, що належать підприємству на праві власності, праві оперативного управління, праві господарського відання. Перехід права власності на об'єкт фінансової оренди не відбувся, а набуте орендарем право контролю обмежене до переходу права власності. Таким чином, маємо ситуацію, що на балансі підприємства у статтях, що містять інформацію про основні засоби (рис. 4.5), наводиться непорівняна інформація, використання якої для цілей економічного аналізу призводить до викривлення значень ряду коефіцієнтів, що характеризують забезпеченість підприємства власними необоротними засобами підприємства.

Крім того, наказом № 302⁷⁰ передбачено необхідність розкриття інформації про первісну вартість та суму нарахованого зносу об'єктів основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності без одночасного застереження про зміст таких обмежень.

Методика облікового відображення операцій з фінансової оренди виходячи з права власності дозволяє очистити актив балансу від статей, які сформовані виходячи з концепцій, відмінних від концепції власності, та одночасно відкоригувати пасив бухгалтерського балансу. Крім того, інформація, що наводиться у Примітках до річної фінансової звітності, не характеризується оперативністю, оскільки вказана форма звітності подається за результатами діяльності звітного року, тому показники аналізу діяльності підприємства будуть суттєво викривлені в результаті завищення (заниження) вартості основних засобів, що у звітному періоді надійшли (вибули) в результаті операцій з фінансовою орендою.

⁶⁹ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327303393130331>.

⁷⁰ Наказ Мінфіну України Про Примітки до річної фінансової звітності від 29.11.2000 № 302 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>

а) у орендаря

Чинна методика			
КОНЦЕПЦІЯ КОНТРОЛЮ			
БАЛАНС*			
Актив		Пасив	
<i>В момент передачі об'єкта фінансової оренди перехід права власності на нього до орендаря не відбувається</i>			
Статті активу	Сума, грн.	Статті пасиву	Сума, грн.
Основні засоби (рядки 030-032)	+12000,00	Довгострокові зобов'язання	+18000,00
Податковий кредит з ПДВ	+6000,00		
Валюта	+18000,00	Валюта	+18000,00
*У розділі II Приміток до річної фінансової звітності ¹ наводиться інформація про одержані за фінансовою орендою та передані в операційну оренду основні засоби в розрізі видів основних засобів (первісна вартість та сума нарахованого зносу)			
<i>В момент переходу права власності на об'єкт фінансової оренди до орендаря</i>			
Статті активу	Сума, грн.	Статті пасиву	Сума, грн.
Основні засоби (рядки 030-032)	Без змін	Довгострокові зобов'язання	Без змін
Валюта	Без змін	Валюта	Без змін

КОНЦЕПЦІЯ ВЛАСНОСТІ			
БАЛАНС**			
Актив		Пасив	
<i>В момент передачі об'єкта фінансової оренди перехід права власності на нього до орендаря не відбувається</i>			
Статті активу	Сума, грн.	Статті пасиву	Сума, грн.
Основні засоби (рядки 030-032)	Без змін	Довгострокові зобов'язання	Без змін
Валюта	Без змін	Валюта	Без змін
** Необхідним є ведення додаткових записів з використанням позабалансових рахунків, зобов'язання щодо збереження отриманих цінностей переходить до кредитора			
<i>В момент переходу права власності на об'єкт фінансової оренди до орендаря</i>			
Статті активу	Сума, грн.	Статті пасиву	Сума, грн.
Основні засоби (рядки 030-032)	+12000,00	Довгострокові зобов'язання	+18000,00
Податковий кредит з ПДВ	+6000,00		
Валюта	+18000,00	Валюта	+18000,00

Рис. 4.5. Вплив на статті та валюту балансу альтернативних концепцій визнання активів, що можуть бути використані при формуванні методик обліку операцій із фінансовою орендою

б) у орендодавця

КОНЦЕПЦІЯ КОНТРОЛЮ				КОНЦЕПЦІЯ ВЛАСНОСТІ			
Чинна методика				↓			
БАЛАНС*				БАЛАНС			
<i>В момент передачі об'єкта фінансової оренди перехід права власності на нього до орендаря не відбувається</i>				<i>В момент передачі об'єкта фінансової оренди перехід права власності на нього до орендаря не відбувається</i>			
<i>Актив</i>		<i>Пасив</i>		<i>Актив</i>		<i>Пасив</i>	
<i>Статті активу</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Статті пасиву</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Статті активу</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Статті пасиву</i>	<i>Сума, грн.</i>
Основні засоби, у т.ч. залишкова вартість 12000,00, сума нарахованого зносу – 6000,00	-18000,00	Без змін	Без змін	Основні засоби (рядки 030-032)	Без змін	Довгострокові зобов'язання	Без змін
Довгострокова дебіторська заборгованість за фінансовою орендою (рядок 180)	+18000,00			<i>Валюта</i>	<i>Без змін</i>	<i>Валюта</i>	<i>Без змін</i>
<i>Валюта</i>	<i>Без змін</i>	<i>Валюта</i>	<i>Без змін</i>	<i>В момент переходу права власності на об'єкт фінансової оренди до орендаря</i>			
*Відсутні будь-які застереження щодо обов'язковості розкриття інформації про основні засоби, що списані з балансу у зв'язку з передачею у фінансову оренду				<i>Актив</i>			
<i>В момент переходу права власності на об'єкт фінансової оренди до орендаря</i>				<i>Пасив</i>			
<i>Статті активу</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Статті пасиву</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Статті активу</i>	<i>Сума, грн.</i>	<i>Статті пасиву</i>	<i>Сума, грн.</i>
Основні засоби (рядки 030-032)	Без змін	Довгострокові зобов'язання	Без змін	Основні засоби, у т.ч. залишкова вартість 12000,00, сума нарахованого зносу – 6000,00	-18000,00	Без змін	Без змін
<i>Валюта</i>	<i>Без змін</i>	<i>Валюта</i>	<i>Без змін</i>	Довгострокова дебіторська заборгованість за фінансовою орендою (рядок 180)	+18000,00		

Рис. 4.6. Вплив на статті та валюту балансу альтернативних концепцій визнання активів, що можуть бути використані при формуванні методик обліку операцій із фінансовою орендою

Враховуючи вищевикладене, доцільним є формування внутрішньої (управлінської) звітності виходячи із застосування вище запропонованих концепцій, використання якої дозволить впливати на управлінські рішення щодо можливості використання активів підприємства.

Вищевикладене вказує на необхідність удосконалення методики бухгалтерського обліку фінансової оренди в контексті її узгодження з правовою сутністю даного питання та перегляду концепції, покладеної в основу визнання активів, як ключового елементу фінансової звітності, що впливає і на визнання таких його похідних як капітал, зобов'язання, доходи та витрати.

4.4. Облікове відображення внесених майнових прав до статутного капіталу: вплив альтернативних концепцій визнання активів

Одним з яскравих прикладів відходу від традиційного для України розуміння права власності як неподільного моноліту є новела, передбачена Господарським та Цивільним кодексами щодо наявності такого інституту, як майнові права та множини юридично закріплених операцій з ними. Як вказує В. Порошков⁷¹, “операції з майновими правами є сферою цивільного обороту, що нестримно розвивається. Віднесення цих об'єктів цивільних прав до предметів договорів купівлі-продажу, застави, дарування як найбільш поширених видів угод про виникнення, зміну і припинення майнових правовідносин породжує немало теоретичних і практичних питань”.

Поняття майнових прав Ідея наявності майнових прав не є новою для юридичної науки, в той час як її законодавче закріплення можна вважати новелою. Ще у 1907 р. Г.Ф. Шершеневич розглядав майно в юридичному і економічному сенсі. У економічному сенсі до майна вчений відносив речі (тобто предмети матеріального світу) і дії інших осіб (які виражалися в передачі речі, в особистих послугах, в додатку своєї робочої сили). В той же час юридичне розуміння майна, на думку автора, не збігалось з

⁷¹ Порошков В. Специфика имущественных прав / В. Порошков // Российская юстиция. 2000. – № 5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.juristlib.ru/book_1954.html

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації інституту права власності в Україні: організація і методика

економічним, оскільки з юридичної точки зору під майном розуміється сукупність майнових відносин, в яких перебувають особи. При цьому акцентувалася увага на тому, що відносини є майновими, оскільки можуть бути оцінені в грошових коштах, що і виступило критерієм їх відмежування від відносин особистих. Щодо складу майнових відносин виділявся актив і пасив майна. До активу включалися речі, що належать особі на якому-небудь речовому праві, а також права на чужі дії. До пасиву – речі, що належать іншим особам, але тимчасово знаходяться в володінні особи, а також її зобов'язання⁷². Безумовно, на той момент часу центральне місце у складі майна займали речі, хоча і зараз не можна не відзначити того, що речі, речові права – це центральні категорії цивільного права. Тому досить актуальною виглядає наступна фраза класика: “Наше законодавство не витримує чіткої термінології і вживає слово “майно” замість “речі”, а замість майна говорить про власність”⁷³. Отже, як підсумовує А. Джабаєва⁷⁴, відмінною рисою майна, майнових стосунків у той час, кажучи сучасною мовою, була можливість вартісної оцінки блага, оцінки його в грошових коштах.

У цивільному законодавстві радянського періоду, як вказує В. Порошков⁷⁵, вже можна було зустріти згадку про майнові права в контексті майна (прав і обов'язків), що переходить в процесі реорганізації юридичної особи (ст. 37 ЦК РРФСР 1964 року). Це слугувало підставою для теоретичного виділення майнових прав саме як об'єкта цивільних правовідносин. Проте в ЦК РРФСР 1964 року не було окремого розділу, присвяченого об'єктам цивільних прав. Положення про ці елементи правовідносин розчинялися в інших розділах кодексу, зокрема в розділах про право власності. Обмеженість нормативного матеріалу у поєднанні з винятковим характером відносин з переходу майнових прав не припускала широкої уваги до цього питання як в науці, так і в практиці.

Поняття майнових прав сьогодні фігурує у ряді нормативних документів України (рис. 4.7).

⁷² Шершеневич Г. Учебник русского гражданского права (по изд. 1907 г.) / Г. Шершеневич. – М.: 1995. – с. 94-95.

⁷³ Там само, с. 95.

⁷⁴ Джабаева А.С. Имущественное право как объект гражданского оборота [Электронный ресурс]. / А.С. Джабаева // Сибирский юридический вестник. 2003. – № 3. – Режим доступа: <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1138745>

⁷⁵ Порошков В. Специфика имущественных прав [Электронный ресурс]. / В. Порошков // Российская юстиция. 2000. – № 5. — Режим доступа: http://www.juristlib.ru/book_1954.html

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

Нормативні документи	Поняття та види майнових прав
Цивільний Кодекс	Речовими правами визнаються також обмежені речові права на чуже майно: 1) володіння; 2) користування; 3) емфітевзис; 4) суперфіцій; 5) інші речові права
Господарський Кодекс	Встановлює невичерпний перелік майнових прав, відносячи до них права користування майном, права інтелектуальної власності та інші майнові права
Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні”	Майнові права розуміються як окремі від майна та речей об’єкти оцінки і визначаються як будь-які права, пов’язані з майном, відмінні від права власності, у тому числі права, які є складовими частинами права власності (права володіння, розпорядження, користування), а також інші специфічні права (на провадження діяльності, використання природних ресурсів тощо) та права вимоги
Положення “Про валютний контроль”	Майнові права – права вимоги особи за зобов’язаннями, за якими вона є кредитором

Рис 4.7. Поняття та види майнових прав в нормативних документах України

“Специфіка майнових прав, як вказують В. Головченко, О. Головченко⁷⁶, полягає не лише в їх змішаній природі, а й у підвищеному ступені ризику у зв’язку з можливою відсутністю речі, з якою вони пов’язані”. Характерні ознаки майнових прав, виділені В. Головченко, О. Головченко⁷⁷, представлено на рис. 4.8.

Ознаки майнових прав
→ різновид речових прав з певною властивою їм специфікою (опосередкований правовий зв’язок з майном)
→ можуть виступати самостійним об’єктом цивільного обороту на рівні квартир, машин, землі, техніки, цінних паперів тощо (ч. 2 ст. 190 ЦК); відповідно, майнові права можуть відчужуватися, заставлятися та бути об’єктом інших правочинів
→ неспоживна річ, тобто призначена для неодноразового використання (ч. 2 ст. 190 ЦК)
→ за деяких обставин майнові права можна використати тільки раз, після чого вони вичерпуються
→ можуть виникати без існування речі, якої стосуються, в натурі або за її наявності
→ мають вартісне вираження і можуть бути предметом оцінки

Рис. 4.8. Ознаки майнових прав (джерело⁷⁸)

На необхідності наявності ознак відчуження та грошової оцінки акцентує увагу і А. Джабаєва⁷⁹: “для того, щоб суб’єктивне цивільне право кваліфікувати як майнове, необхідно виявити у нього наявність двох ознак в сукупності – це можливість передачі та можливість грошової оцінки.

⁷⁶ Головченко В. Аспекти легітимності укладення договору купівлі-продажу майнових прав / В. Головченко, О. Головченко // Закон і бізнес. 2011. – № 49 (1036). [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zib.com.ua/ua/6648-pravovi_aspekti_legitimnosti_ukladennya_dogovoru_kupivli-pro.html

⁷⁷ Там же.

⁷⁸ Там же.

⁷⁹ Джабаєва А.С. Имущественное право как объект гражданского оборота / А.С. Джабаєва // Сибирский юридический вестник. 2003. – № 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1138745>

Наявність першої ознаки припускає здатність майнових прав відокремитися від свого носія, що дозволяє даним об'єктам вільно функціонувати в цивільному обороті. Друга ознака пов'язана з тим, що майнові права, як і всі майнові об'єкти, мають бути придатні до обміну, через що вони повинні володіти певною цінністю. Відсутність першої ознаки призводить до визнання таких прав непридатними до обороту, відсутність другої ознаки виключає такі права зі сфери цивільного обороту, тобто такі права взагалі або не володіють цінністю, або ці права є цінністю, але немайновою”.

“Майнові права, – вказує А. Джабаєва⁸⁰, – є різновидом майна, поряд з речами, грошима, цінними паперами й іншим майном”. Підтвердження цього знаходимо у п. 1 ст. 190 ЦК України, де майно визначається як окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обв'язки.

Джабаєва А.⁸¹ акцентує увагу на збірному характері поняття “майно”. Розвиток такого підходу знаходимо у С.А. Степанова⁸², який виділяє “чотири значення терміну “майно”: по-перше, актив і пасив майна (ст. 132, 340 ГК РФ) – це найповніше і широке трактування цього поняття; по-друге, це сукупність речей і майнових прав (і зобов'язальні, і речові, що складають повний актив майна); по-третє, речі і речові права (неповний актив майна), по-четверте, виключно речі (речовий актив майна) – найпоширеніше вживання терміну “майно”. Туктаров Ю.Е., провівши аналіз категорії “майно”, наводить три значення цього терміну: по-перше, це сукупність всіх речей або прав, або прав та зобов'язань, або частина сукупності прав та зобов'язань, що належать особі. По-друге, майно – це одинична річ. По-третє, майно є міноюю цінністю. У зв'язку з цим, Ю. Е. Туктаров припускає, що під майновими правами в цивільному праві, в основному, розуміють права, пов'язані з майном; цінні права, а також оборотні права, причому кожне з наступних прав є видом попередніх прав⁸³.

Також А. Джабаєва⁸⁴ дотримується думки, що “майнові права – це самостійний об'єкт обороту, який не перетинається з речами і не є

⁸⁰ Джабаєва А.С. Имущественное право как объект гражданского оборота / А.С. Джабаєва // Сибирский юридический вестник. 2003. – № 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1138745>.

⁸¹ Там же.

⁸² Степанов С. А. Имущественные комплексы в российском гражданском праве. / С.А. Степанов – М.: 2002. – С. 77-78.

⁸³ Джабаєва А.С. Имущественное право как объект гражданского оборота / А.С. Джабаєва // Сибирский юридический вестник. 2003. – № 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1138745>.

⁸⁴ Джабаєва А.С. Имущественное право как объект гражданского оборота / А.С. Джабаєва // Сибирский юридический вестник. 2003. – № 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.edu.ru/doc/document.asp?docID=1138745>

різновидом речей”. Аналогічну позицію займають Н. Федоренко та Л. Лапач⁸⁵, стверджуючи, що “Майнове право може бути об’єктом цивільного права тільки тоді, коли воно перестає виконувати функцію еквіваленту товару як економічна категорія, тобто набуває здатності існувати окремо від нього і, відповідно, представляє самостійну майнову цінність”.

Підставою для такого твердження є включення майнових прав до предметів господарських договорів. Так, наприклад в ч.2 ст. 656 ЦК України⁸⁶ закріплена новела порівняно з попереднім ЦК, згідно з якою предметом договору купівлі-продажу можуть бути майнові права. Таке ж положення міститься у законодавстві інших країн, зокрема, в ЦК РФ. Нароженко А.⁸⁷, акцентує увагу на слабкій урегульованості внесення майнових прав до предмету договору купівлі-продажу, що породжує ряд проблем. Однак, разом з тим, як автор зазначає: “предмет договору купівлі-продажу постійно розширюється і договори передачі майнових прав нерідко зустрічаються на практиці, тому виключення їх з предмету договору купівлі-продажу спричинить ситуацію, коли фактично існуючі відносини будуть не врегульовані”⁸⁸.

Як зазначає В. Порошков⁸⁹, “Договір купівлі-продажу є основним способом придбання права власності на речі. Закономірний висновок – якщо предметом договору купівлі-продажу можуть бути майнові права, то у покупця може виникнути право власності на майнове право, тобто з’являється нелогічна конструкція – право на право. Вихід з даного положення запропонований Д. Мейєром, який вважав, що в подібних ситуаціях об’єктом цивільних прав слід визнавати не відчужене право, а чужу дію, що оформляється за допомогою права. У такому разі покупець придбає у власність чужу дію за допомогою прав вимоги такої”. На даному питанні загострює увагу і А. Нароженко⁹⁰, зазначаючи, що “фактично не всі ці види майнових прав можна віднести до предмету договору купівлі-продажу. Адже речові права, право власності (оперативного управління,

⁸⁵ Федоренко Н. Особенности оборота имущественных прав / Н. Федоренко, Л. Лапач // Хозяйство и право. 2001. – № 11. – С. 13.

⁸⁶ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

⁸⁷ Нароженко А.В. Майнові права, як предмет договору купівлі-продажу [Електронний ресурс] / А.В. Нароженко. – Режим доступу: <http://nauka.zinet.info/5/narodenko.php>

⁸⁸ Нароженко А.В. Майнові права, як предмет договору купівлі-продажу [Електронний ресурс] / А.В. Нароженко. – Режим доступу: <http://nauka.zinet.info/5/narodenko.php>

⁸⁹ Порошков В. Специфика имущественных прав / В. Порошков // Российская юстиция. 2000. – № 5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.juristlib.ru/book_1954.html

⁹⁰ Нароженко А.В. Майнові права, як предмет договору купівлі-продажу [Електронний ресурс] / А.В. Нароженко. – Режим доступу: <http://nauka.zinet.info/5/narodenko.php>

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації
інституту права власності в Україні: організація і методика

господарського відання), зокрема, нерозривно пов'язані з річчю, на яку вони поширюються, й передача певної частини цих прав без передачі, в юридичному сенсі, речі є неможливою”.

**Майнові права як внесок
до статутного капіталу**

Однією з особливих операцій з майновими правами є можливість їх внесення засновником до статутного капіталу товариства. Зокрема, ст. 13 Закону України “Про господарські товариства”⁹¹ визначено, що вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом. Вказана норма продубльована в п. 2 ст. 115 ЦК України⁹²: “Вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом”.

Можливість оплати вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, майновими правами, що мають грошову оцінку, передбачено п. 1 ст. 2 Закону України “Про акціонерні товариства”⁹³. Подібна норма міститься і в ГК України. Так, п. 1 ст. 86 ГК України⁹⁴ визначено, що вкладами учасників та засновників господарського товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, а також інші майнові права (включаючи майнові права на об’єкти інтелектуальної власності), кошти, в тому числі в іноземній валюті.

Враховуючи, що господарські товариства, внесками до статутного капіталу яких можуть бути майнові права, є юридичними особами, на них поширюється дія п. 1 ст. 2 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” в частині необхідності ведення бухгалтерського обліку. Таким чином, вже на етапі формування статутного капіталу товариства, внесками до якого є майнові права, виникає необхідність бухгалтерського обліку вказаних об’єктів. Проте, сьогодні

⁹¹ Закон України “Про господарські товариства” від 19.09.91. № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>

⁹² Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

⁹³ Закон України “Про акціонерні товариства” від 17.09.2008 № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>

⁹⁴ Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

доводиться констатувати значний відрив в даному питанні методології бухгалтерського обліку та права – наявність виписаного правового інституту та можливості його застосування супроводжується відсутністю розробленої методики його бухгалтерського обліку. Результатом такої ситуації, що склалася, є наявність досить радикальних заяв щодо недоцільності обліку майнових прав. Так, наприклад, аналізуючи особливості облікового відображення у інвестора операцій за договором про участь у фонді фінансування будівництва, І. Голошевич⁹⁵ зазначає: “Мова провадок, така близька бухгалтерам, мало зрозуміла юристам. Проте і необізнані в таїнстві бухгалтерського обліку відмітять, що в описаному ланцюжку відображення операцій в обліку немає місця майновим правам. Спроба ж “вбудувати” їх в облік, щоб догодити юридичному формалізму, призведе не просто до спотворення достовірності даних фінансової звітності, а до порушення одного з основних принципів бухгалтерського обліку – принципу превалювання сутності над формою”. Підводячи підсумок, І. Голошевич⁹⁶ резюмує: “майнові права на об’єкти інвестування, які передаються від забудовника управителю, а потім довірительові (інвесторові) в системі фонду фінансування будівництва, – категорія віртуальна, в юридичному плані безкорисна і цінності ніякої не представляє. В обліку їм немає місця. Отже, ці віртуальні об’єкти повинні залишитися поза увагою бухгалтерів”. Якщо слідувати озвученій позиції, то можна було б не брати до уваги і такі операції, як франчайзинг, форфейтинг та ін.

Аналізуючи можливість внесення майнових прав як вкладу до статутного капіталу товариства, О.В. Буткевич та Т.К. Адабашев⁹⁷ визначають умови, яким повинні відповідати майнові права (рис. 4.9).

⁹⁵ Голошевич І. Имущественные права на м²: учет у инвестора / И. Голошевич // Бухгалтерия. – 2007. – № 21. – С. 37-41. – С. 38.

⁹⁶ Там само.

⁹⁷ Буткевич О.В. Майнові права як внесок у статутний капітал господарських товариств / О.В. Буткевич, Т.К. Адабашев // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского – Серия “Юридические науки”. – Том 24 (63). – № 1. – 2011 г. – С. 66-73.

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації інституту права власності в Україні: організація і методика

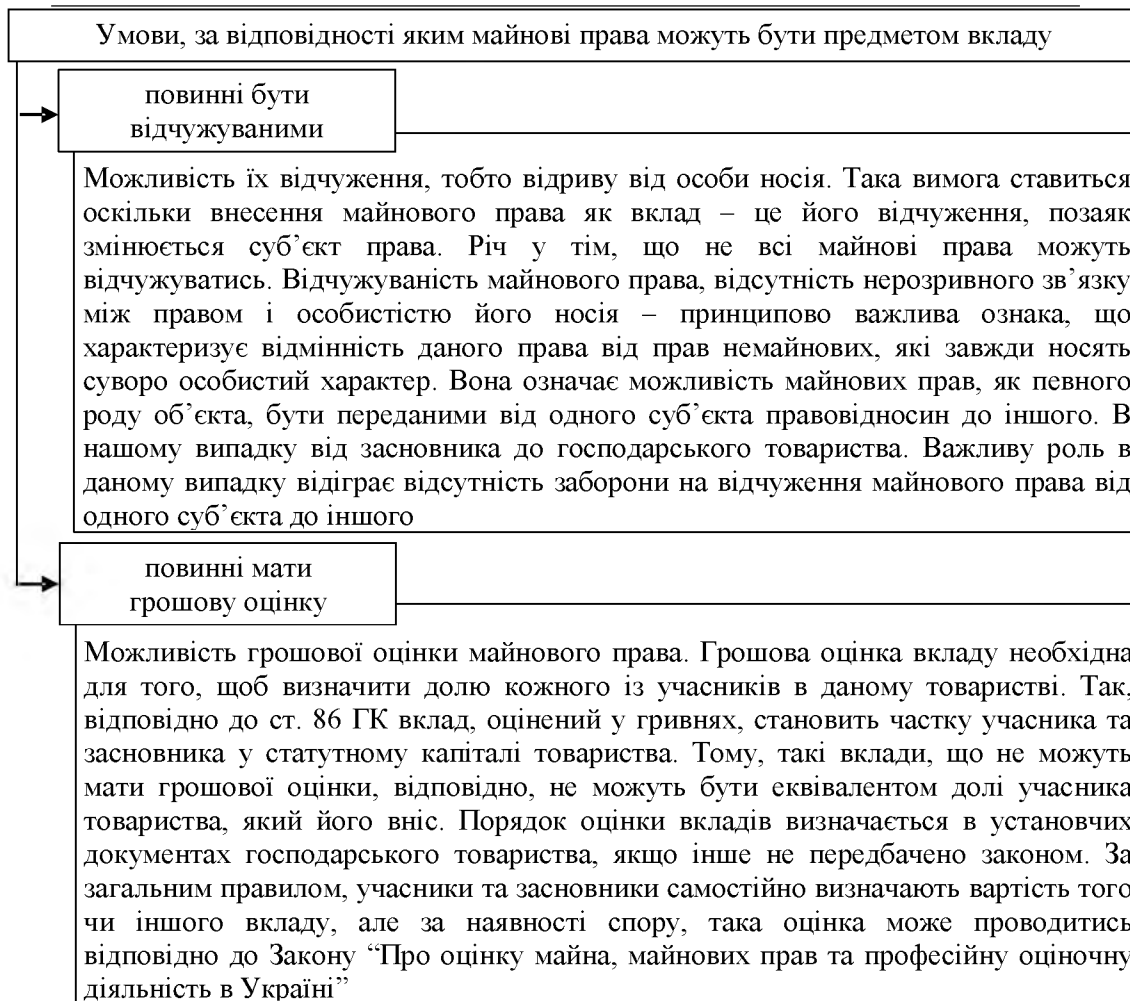


Рис. 4.9. Умови, яким повинні відповідати майнові права, щоб бути предметом вкладу до статутного капіталу

У ході систематизації видів майнових прав та можливості внесення кожного з відокремлених видів О.В. Буткевич та Т.К. Адабашев⁹⁸ вказують на майнові права, що можуть бути внеском до статутного капіталу товариства (рис. 4.10).

⁹⁸ Там само.

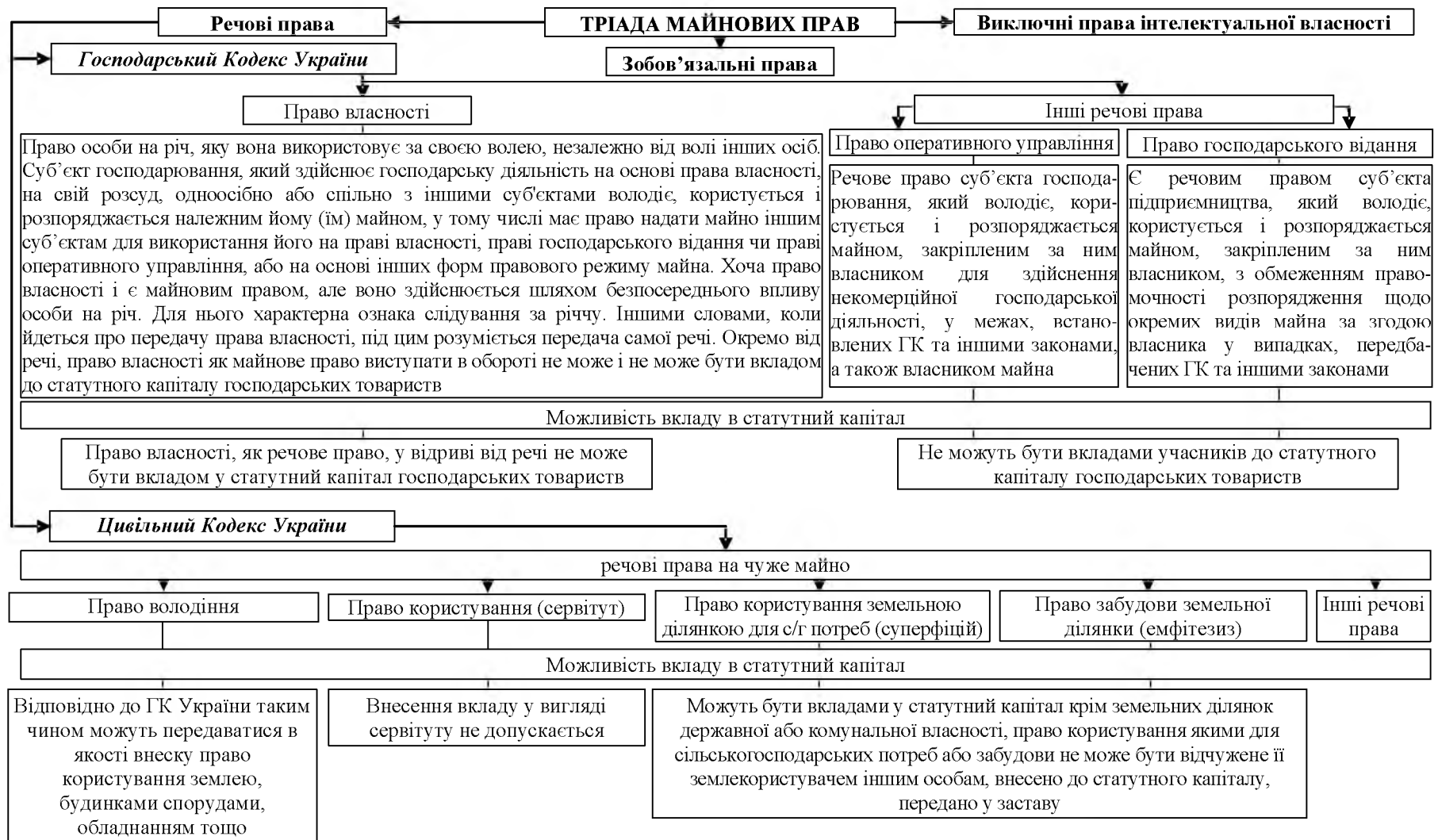


Рис. 4.10. Речові права, що можуть бути внеском до статутного капіталу

Аналіз практики облікового відображення продажу майнових прав в обмін на корпоративні права, що склалася в Російській Федерації (Е.В. Швед⁹⁹) свідчить про використання позабалансового рахунку 001 “Орендовані основні засоби” з одночасним визнанням витрат майбутніх періодів на суму вартості отриманих майнових прав і зменшенням заборгованості учасникам за внесками до статутного капіталу. Натомість операції з передачі майнових прав з подальшим переходом права власності на об’єкт, майнові права, щодо якого вносяться до статутного капіталу в Російській Федерації не знайшли відповідного облікового відображення.

Щодо облікового відображення таких внесків наявні діаметрально протилежні погляди. Так, наприклад, В. Іващенко¹⁰⁰ займає позицію, що підприємству, яке отримує права користування майном, доцільно їх ідентифікувати як нематеріальні активи і обліковувати у складі субрахунку 122 “Права користування майном” за вартістю, що визначена в акті оцінки. Таким чином, у випадку внеску майнових прав до статутного капіталу доцільно збільшити вартість на субрахунку 122 “Права користування майном” з одночасним зменшенням заборгованості засновників за внесками (кредит рахунку 46 “Неоплачений капітал”). Натомість основні засоби у підприємства-власника списуватися з балансу не будуть у зв’язку з тим, що відбувається передача права користування майном, однак підприємство залишається його власником. У зв’язку з цим амортизацію вказаних основних засобів буде нараховувати підприємство, що передає основні засоби.

Натомість А. Айвазова¹⁰¹ зазначає: “Якщо до статутного капіталу товариства засновником вносяться права користування рухомим майном (наприклад, виробничим обладнанням, автомобілем тощо), то доцільно говорити вже про орендні правовідносини і передати право користування таким майном, уклавши договір оренди. Таке внесення прав користування до статутного капіталу розглядатиметься як оренда майна в обмін на корпоративні права”. У випадку внесення прав користування рухомим

⁹⁹ Швед Е.В. Бухгалтерский и налоговый учет имущественных прав, полученных в качестве вклада в уставный капитал [Електронний ресурс]. / Швед Е.В. – Режим доступа: /<http://referent.mubint.ru/50/178719>

¹⁰⁰ Іващенко В. Солодкі внески Передача прав користування майном до статутного фонду / В. Іващенко // “Бізнес-консультант”, листопад 2005 р., № 11 (31), с. 52 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: (www.akf.com.ua) http://buhgaltera.blogspot.com/2009/02/blog-post_3368.html

¹⁰¹ Айвазова А. Права користування майном як внесок до статутного капіталу: правові аспекти, податкові наслідки, облік / А. Айвазова // Адвокат бухгалтера. – 2012. – № 17 (323). – С. 35-38. – С. 36

Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності

майном на підставі укладеного договору оренди А. Айвазова¹⁰² пропонує право користування оцінювати за вартістю оренди протягом строку користування таким майном.

Розкриваючи методику бухгалтерського обліку, А. Айвазова¹⁰³ виявляє непослідовність, пропонуючи для юридичної особи, яка набула такі майнові права, вважати їх нематеріальними активами і використовувати для їх обліку субрахунок 122 “Права користування майном” з подальшим нарахуванням амортизації на такі нематеріальні активи.

Узагальнюючи викладене, логічним видається ряд питань, що виникають: чому методика обліку однієї і тієї ж операції з позиції сукупності юридичних прав та зобов'язань, що передаються, кардинально відрізняється залежно від об'єкта, в обмін на який здійснюється такий обмін. Так, якщо має місце операційна чи фінансова оренда з оплатою грошовими коштами або іншим майном, то для вказаної операції відображаються згідно з вимогами П(С)БО 14 про операційну та фінансову оренду відповідно. У ситуації, якщо оплата за таку операцію здійснюється корпоративними правами, то у особи, яка набуває майнових прав на об'єкт основних засобів, такі майнові права визнаються у складі нематеріальних активів з подальшим нарахуванням амортизації, незважаючи на юридичну ідентичність вказаних господарських операцій.

Наступним питанням, що потребує відповіді, є пошук критеріїв розмежування оренди і прав користування майном. Відповідно до інструкції № 291 визначено, що субрахунок 122 “Права користування майном” призначений для обліку наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею. право на оренду приміщень тощо). Чіткі роз'яснення щодо сутності прав користування, які підлягають відображенню на вказаному рахунку, відсутні. Крім того, в чому полягає відмінність між орендою, яка передбачає передачу права користування, у тому числі і нерухомістю, від права користування будівлею. права на оренду приміщень. визначених у складі субрахунку 122 “Права користування майном”?

Чергове питання – на підставі яких аргументів право користування матеріальним активом відображається у складі нематеріальних активів. Доводиться констатувати, що чіткі відповіді відсутні, що призводить до

¹⁰² Айвазова А. Права користування майном як внесок до статутного капіталу: правові аспекти, податкові наслідки, облік / А. Айвазова // Адвокат бухгалтера. – 2012. – № 17 (323). – С. 35-38. – С. 36

¹⁰³ Там само.

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації інституту права власності в Україні: організація і методика

розмитості методології відображення операції з майновими правами в цілому, і майновими правами як внеском до статутного капіталу зокрема, та формує значний лаг між юридичними інструментами, що використовуються у ході здійснення господарської діяльності підприємствами, та можливостями надавати інформацію про вказані операції через нерозробленість методології їх бухгалтерського обліку.

За дотримання методології, що розглядається, виникає питання, як підприємству відображати отримання майнових прав в тимчасове користування. Якщо говорити про можливість проведення аналогії з операційною орендою, то ситуація парадоксальна, оскільки в результаті отримання такого майнового права підприємство зобов'язане зменшити розмір заборгованості учасника за внесками, однак рахунок, призначений для обліку таких цінностей, відсутній. Альтернативним варіантом може бути визнання вартості такого внеску у складі витрат майбутніх періодів з поступовим включенням до складу витрат періоду протягом строку користування внесеними майновими правами з одночасним відображенням їх у складі позабалансового рахунку 01 "Орендовані основні засоби".

За умови, що в результаті договору передачі майнових прав в обмін на корпоративні права передбачається перехід права власності на основні засоби, щодо яких передавалися майнові права, операція в бухгалтерському обліку може бути відображена за аналогом відображення операцій з фінансової оренди. Тобто, в момент одержання таких майнових прав, незалежно від переходу права власності на об'єкт, в бухгалтерському обліку підприємства набувача таких прав вони відображаються у складі основних засобів на балансовому рахунку з одночасним визнанням зменшення заборгованості за внесками засновника, який їх передає до статутного капіталу товариства (Д 10 К 46).

Отже, на сьогодні варто констатувати наявність значного розриву між юридичними інструментами, що використовуються у ході здійснення господарської діяльності підприємствами, та їх можливостями надавати інформацію про операції з майновими правами через нерозробленість методології їх бухгалтерського обліку, що потребує подальших досліджень у даному напрямі.

Висновки до 4-го розділу

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

В результаті дослідження питань організації та методики бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності в Україні встановлено наступне:

1. Облікова політика є дієвим інструментом організації бухгалтерського обліку, що дозволяє забезпечити збереженість ресурсів, які знаходяться у підприємства в різних правових режимах. Формування облікової політики підприємства, яка є складним утворенням, що об'єктивно виникло як відповідь на множину диспозитивних норм альтернативних варіантів ведення господарської діяльності підприємством, має відбуватися з урахуванням сукупності приписів права щодо організації та ведення господарської діяльності підприємством, шляхом її розгляду в комплексі із договірною політикою підприємства.

2. Узагальнення існуючої облікової практики операцій з завдатком вказує на відсутність єдиної методики бухгалтерського обліку таких операцій. У переважній більшості випадків на практиці має місце облікове відображення операцій із завдатком за схемою відображення авансів виданих (отриманих), в результаті чого нівелюється юридична відмінність завдатку від авансу (зокрема не враховуються особливості правового режиму переданого (отриманого) майна у вигляді завдатку), що призводить до представлення недостовірної інформації про вказані операції у фінансовій звітності. За умови збереження існуючої методики облікового відображення операцій із завдатком мають бути вжиті додаткові заходи, що дозволить забезпечити збереження майна, переданого як завдаток, до моменту початку виконання основного договору: а) використання окремого субрахунку балансового рахунку, призначеного для обліку майна, щодо користування яким є ряд юридичних обмежень; або б) використання додаткового (тимчасового) рахунку банку, з якого неможливо перерахувати грошові кошти до моменту початку виконання основного договору та переходу на такі грошові кошти права власності до кредитора.

Дотримання концепції контролю у відображенні операцій із завдатком у кожній зі сторін договору призводить до викривлення статей фінансової звітності, і, як наслідок, до значних смислових похибок у розрахунку ряду показників діяльності підприємства. Застосування в методології обліку вказаних операцій альтернативної концепції власності мінімізує описані вище викривлення статей звітності, і не впливає на прийняття рішень користувачами, оскільки операція з отримання (передачі) грошових коштів

Розділ 4. Бухгалтерський облік активів в умовах трансформації інституту права власності в Україні: організація і методика

як завдатку в системі балансових рахунків відображення не знаходить. Однак, зазначена концепція сьогодні не може бути покладена в основу методології бухгалтерського обліку в її чистому вигляді, оскільки за межами системи об'єктів бухгалтерського спостереження залишаються ряд господарських операцій, які передбачають передачу майнових прав, а також відмінний від загального момент переходу права власності.

3. Питання методології облікового відображення активів, що знаходяться в операційній та фінансовій оренді, у кожній зі сторін договору є досить дискусійними. Варто відмітити, що в основу методології бухгалтерського обліку операцій з оренди покладено діаметрально протилежні концепції: концепція контролю для операцій з фінансової оренди та концепція власності для операцій з операційної. Їх паралельне застосування свідчить про відсутність системності у розумінні юридичної сутності вказаних операцій. Дискусійним є підхід, відповідно до якого в момент передачі об'єктів фінансової оренди (перехід права власності на які ще не відбувся) в балансі орендаря (який в момент такої передачі отримує обмежене право контролю відносно набутих об'єктів) відображається вартість отриманих у фінансову оренду об'єктів. Розроблена методика облікового відображення операцій з фінансової оренди виходячи з права власності, дозволяє очистити актив балансу від статей, сформованих виходячи з концепцій, відмінних від концепції власності, та одночасно відкоригувати пасив бухгалтерського балансу. Разом з тим, доцільним є формування внутрішньої звітності виходячи із застосування вище запропонованої концепції, що дозволить впливати на управлінські рішення щодо можливості використання активів підприємства.

5. Одним з прикладів відходу від традиційного для України розуміння права власності як неподільного моноліту є положення, передбачені Господарським та Цивільним кодексами щодо наявності такого інституту, як майнові права та множини юридично закріплених операцій з ними шляхом включення майнових прав до предметів господарських договорів. Однак, сьогодні доводиться констатувати значний відрив в даному питанні методології бухгалтерського обліку від права – наявність виписаного правового інституту та можливість його застосування супроводжується відсутністю розробленої методики його бухгалтерського обліку. Результатом ситуації, що склалася, є наявність протилежних позицій: від необхідності включення майнових прав до системи об'єктів бухгалтерського обліку до

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

недоцільності їх облікового відображення. Застосування концепції власності відносно вказаних об'єктів є прикладом її неспроможності та неможливості використання за умов ускладнення економічних відносин та їх юридичного оформлення. Застосування концепції контролю потребує нагального вирішення ряду питань: зокрема, ідентифікації критеріїв розмежування оренди і прав користування майном; перегляду можливості віднесення права користування матеріальним об'єктом до складу нематеріальних активів; розробки методики обліку ідентичних за сукупністю юридичних прав та зобов'язань, що передаються, яка б не залежала від форми оплати за них.

Вищезазначене підкреслює стійку тенденцію, що склалася у ході реформування бухгалтерського обліку в Україні, до ігнорування та не включення до складу об'єктів бухгалтерського спостереження ресурсів, щодо яких у підприємства наявні правові режими відмінні від права власності, та зобов'язань, що виникають в результаті операцій з такими ресурсами. Подолання такої тенденції в методології бухгалтерського обліку дозволить формувати в системі бухгалтерського обліку повну інформацію, яка максимально наближена до економіко-правової дійсності господарської діяльності підприємства та сприяє підвищенню ефективності управління.

ДОДАТКИ

ПЕРЕЛІК ДОДАТКІВ

Додаток А. Поняття “обмеження” в літературних джерелах

Таблиця А.1. Визначення поняття “обмеження” в довідковій літературі

Таблиця А.2. Види обмежень

Додаток Б. Власний та залучений капітал підприємств України за видами економічної діяльності

Таблиця Б.1. Питома вага статутного капіталу у структурі власного капіталу підприємств України за видами економічної діяльності

Таблиця Б.2. Питома вага короткострокових кредитів банку у структурі поточних зобов’язань підприємств України за видами економічної діяльності

Таблиця Б.3. Питома вага кредиторської заборгованості у структурі поточних зобов’язань підприємств України за видами економічної діяльності

Таблиця Б.4. Співвідношення статутного капіталу і поточних зобов’язань підприємств України у розрізі видів економічної діяльності

Таблиця Б.5. Співвідношення власного капіталу і поточних зобов’язань підприємств України у розрізі видів економічної діяльності

Додаток В. Теорії стратегічного управління

Додаток Д. Особливості дослідницьких програм власності

Додаток Ж. Визначення понять “власність” та “право власності” в довідковій і науковій літературі

Додаток К. Основні відмінності правових систем (загального та романо-германського права) в трактуванні прав власності

Додаток Л. Аналіз змісту нормативних дисциплін циклу професійної підготовки

Таблиця Л.1. Наповнення дисциплін циклу професійної підготовки

Таблиця Л.2. Зміст навчальних дисциплін циклу фахової підготовки

Додаток М. Співвідношення елементів права власності у англосаксонському та романо-германському праві

Додаток Н. Аналіз дисертаційних досліджень з питань права власності

Таблиця Н.1. Аналіз дисертаційних досліджень вітчизняних вчених з питань права власності

Таблиця Н.2. Тематика дисертаційних досліджень України з проблем права власності

Таблиця Н.3. Аналіз наукової новизни дисертацій, присвячених праву

власності за напрямом “вперше розроблено (досліджено)”

Таблиця Н.4. Аналіз наукової новизни дисертацій, присвячених праву власності за напрямом “удосконалено”

Таблиця Н.5. Аналіз наукової новизни дисертацій, присвячених праву власності за напрямом “дістало подальшого розвитку”

Рис. Н.1. Кількість дисертацій, присвячених проблемам права власності, які захищені в Російській Федерації протягом 1984-2011 рр.

Таблиця Н.6. Аналіз дисертаційних досліджень Російської Федерації в розрізі наукових ступенів з питань права власності

Рис. Н.2. Аналіз дисертаційних досліджень в розрізі наукових ступенів

Таблиця Н.7. Аналіз дисертаційних досліджень Російській Федерації з проблем права власності у розрізі спеціальностей за економічним та юридичним напрямом (1984-2011 рр.)

Рис. Н.3. Кількість дисертацій з питань права власності в розрізі наукових спеціальностей в Російській Федерації за 1984-2011 рр.

Рис. Н.4. Динаміка захисту дисертаційних досліджень Російській Федерації, присвячених проблемам права власності

Таблиця Н.8. Географія наукових досліджень з проблем права власності в Російській Федерації

Рис. Н.5. Групування дисертацій з проблем права власності за містами Російської Федерації

Таблиця Н.9. Групування дисертаційних досліджень США за виділеними проблемними питаннями щодо права власності

Додаток П. Україна в рейтингу економічної свободи та легкості ведення бізнесу

Таблиця П.1. Індекс економічної свободи України за 1995-2012 рр.

Таблиця П.2. Україна в рейтингу легкості ведення бізнесу

Додаток Р. Суб’єкти ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання в Україні та Житомирській області

Таблиця Р.1. Кількість суб’єктів ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання

Таблиця Р.2. Структура та динаміка кількості акціонерних товариств (2004-2011 рр), асоціацій, корпорацій, консорціумів, концернів в Україні

Таблиця Р.3. Структура та динаміка кількості акціонерних товариств в Україні (2004-2011 рр)

Таблиця Р.4. Структура та динаміка кількості акціонерних товариств в

Житомирській обл.(2006-2011 рр)

Таблиця Р.5. Структура кількості акціонерних товариств Житомирської області в сукупності акціонерних товариств по Україні (2006-2011 рр)

Таблиця Р.6. Структура кількості об'єднаних товариств Житомирської області в сукупності об'єднаних товариств по Україні (2006-2011 рр.)

Таблиця Р.7. Дані станом на 1 квартал 2012 р. про акціонерні товариства Житомирської області, акціонери яких володіють більше ніж 10% акцій

Таблиця Р.8. Дані станом на 1 квартал 2012 р. про акціонерні товариства Київської області, акціонери яких володіють більше ніж 10% акцій

Таблиця Р.9. Питома вага акціонерних товариств Житомирської та Київської області, акціонери яких володіють більш ніж 10 % акцій в структурі всіх акціонерних товариств відповідної області

Додаток С. Мета та завдання бухгалтерського обліку, визначені нормативними документами різних країн

Додаток Т. Аналіз монографій та навчальних підручників і посібників за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку”

Таблиця Т.1. Аналіз монографій та навчальних підручників і посібників за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками (Україна)

Таблиця Т.2. Аналіз монографій та навчальних підручників і посібників за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками (Російська Федерація)

Таблиця Т.3. Аналіз монографій та навчальних підручників і посібників за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками (колишній СРСР)

Додаток У. Аналіз наукових статей та тез і матеріалів доповідей на конференціях за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками

Таблиця У.1. Аналіз наукових статей та тез і матеріалів доповідей на конференціях за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками (Україна)

Таблиця У.2. Аналіз наукових статей та тез і матеріалів доповідей на конференціях за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками в (Російська Федерація)

Таблиця У.3. Аналіз наукових статей та тез і матеріалів доповідей на

конференціях за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками (колишній СРСР)

Додаток Ф. Підходи науковців до визначення мети та завдань бухгалтерського обліку

Рис. Ф.1. Еволюція поглядів щодо формулювання мети бухгалтерського обліку

Таблиця Ф.1. Періодизація розвитку суспільства як основа трансформації системи бухгалтерського обліку

Додаток Х. Підходи науковців до формулювання завдань бухгалтерського обліку та їх систематизація

Таблиця Х.1. Підходи авторів до визначення завдання бухгалтерського обліку

Таблиця Х.2. Систематизація виділених в науковій та навчальній літературі завдань бухгалтерського обліку

Додаток Ц. Визначення базових понять теми дослідження

Таблиця Ц.1. Підходи авторів до трактування поняття “ресурси”

Таблиця Ц.2. Підходи авторів до трактування поняття “економічні ресурси”

Таблиця Ц.3. Підходи авторів до трактування поняття “фактори виробництва”

Додаток Ч. Групування дисертацій з питань ресурсів за економічними спеціальностями

Таблиця Ч.1. Групування дисертаційних досліджень з питань ресурсів в Україні за економічними спеціальностями

Таблиця Ч.2. Групування дисертацій з питань ресурсів в Російській Федерації за економічними спеціальностями

Таблиця Ч.3. Наукові праці за видами економічних ресурсів, виконані в Польщі

Таблиця Ч.4. Групування дисертаційних досліджень, захищених в Російській Федерації за 1991-2010 рр., з питань ресурсів в розрізі наукових ступенів

Таблиця Ч.5. Тематика дисертацій, захищених в Україні на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, присвячених проблемним питанням обліку ресурсів

Таблиця Ч.6. Тематика дисертаційних робіт, захищених в Російській Федерації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, присвячених проблемним питанням обліку ресурсів

Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності

Таблиця Ч.7. Елементи наукової новизни дисертацій, захищених в Україні та Російській Федерації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, присвячених проблемним питанням обліку ресурсів

Таблиця Ч.8. Наявність публікацій з проблем ресурсів станом на 01.12.2010 р. (за компонентами інформації бази Житомирської наукової бухгалтерської школи)

Таблиця Ч.9. Аналіз статей в наукових виданнях з проблем ресурсів за тематикою

Додаток Ш. Приклади ототожнення понять “активи”, “майно” та “ресурси” у навчальній літературі

Додаток Ю. Позабалансові рахунки в країнах світу

Додаток АА. Поняття “активи” та критерії їх визнання в нормативних актах з регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку

Додаток АБ. Приклади визнання активів виходячи з концепції власності в навчальній літературі

Додаток Б

Власний та залучений капітал підприємств України за видами економічної діяльності

Таблиця Б.1. Питома вага статутного капіталу у структурі власного капіталу підприємств України за видами економічної діяльності

Види економічної діяльності	Станом на 01.01.10 Лінійність суб'єктів господарювання Статистичний Вісник 2010 – За ред. Г.М. Жук – Київ – 453 с. – С. 84			Станом на 31.12.10. Державна служба статистики України (Електронний ресурс) – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua			Станом на 31.12.11. Там само.		
	СК	ВК	ПВ, %	СК	ВК	ПВ, %	СК	ВК	ПВ, %
Усього	705924	1252279	56,37	764592	1433320	53,34	853964	1586285	53,83
у тому числі сільське господарство, мисливство, лісове господарство	20050	70805,4	28,32	22116,9	96293,4	22,97	24256,6	124208,8	19,53
промисловість	172914,7	401121	43,11	182712,6	424868,9	43,00	205313,9	464370,9	44,21
будівництво	28390,7	28387,8	100,01	30986,2	25365,9	122,16	34265,9	25888,3	132,36
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	85358,5	73638	115,92	94301,9	89170,8	105,75	107263,1	105728,3	101,45
діяльність готелів та ресторанів	10811,5	10691,4	101,12	10249,1	11427,6	89,69	13628,2	11827,6	115,22
діяльність транспорту та зв'язку	69746,3	165640,5	42,11	72832,8	175388,6	41,53	77404,4	185866	41,65
фінансова діяльність	62936,8	80397	78,28	68847,7	177294,8	38,83	77397,7	196528,9	39,38
операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	239614,4	401394	59,70	262975	406712,1	64,66	294768,9	444960,9	66,25
освіта	379,2	1387,7	27,33	365,7	1445,3	25,30	382,1	1530,2	24,97
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	3936,5	4257,8	92,45	4139,1	4788,3	86,44	4569,4	4854	94,14
надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	11277	13941,1	80,89	12336,2	20084,5	61,42	14194,2	19971,9	71,07

Де: СК – статутний капітал; ВК – власний капітал; ПВ – питома вага.

Таблиця Б.2. Питома вага короткострокових кредитів банку у структурі поточних зобов'язань підприємств України за видами економічної діяльності млн. грн.

Види економічної діяльності	Станом на 01.01.10 <small>Діяльність суб'єктів господарювання Статистичний збірник 2010. – За ред. І.М. Жук. – Київ. – 453 с. – С. 86</small>			Станом на 31.12.10 <small>Львівська служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua</small>			Станом на 31.12.11 <small>Там само.</small>		
	ПЗ	Кредити	ПВ,%	ПЗ	Кредити	ПВ,%	ПЗ	Кредити	ПВ,%
Усього	1556970,3	208407,9	13,39	1834297,8	217360,5	11,85	2183258,9	275217,8	12,61
у тому числі сільське господарство, мисливство, лісове господарство	46995,5	8386,9	17,85	48865,7	7680,7	15,72	70007,3	12157,6	17,37
промисловість	466984,6	58852,6	12,60	594273,7	76100,3	12,81	655357,0	69371,6	10,59
будівництво	69821,8	6027,5	8,63	75974,9	7693,6	10,13	101865,8	8208,9	8,06
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	572502,2	72887,9	12,73	650832,4	75264,9	11,56	64105,6	108170,5	168,74
діяльність готелів та ресторанів	4911,9	652,7	13,29	7102,8	802,5	11,30	9137,8	888,0	9,72
діяльність транспорту та зв'язку	67645,3	6947,3	10,27	84215,1	9109,0	10,82	105457,6	14140,1	13,41
фінансова діяльність	68206,7	6905,2	10,12	69245,0	6770,0	9,78	86132,2	8199,4	9,52
операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	246844,7	46713,4	18,92	289799,3	32923,7	11,36	331315,6	52401,3	15,82
освіта	412,9	21,2	5,13	417,3	22,5	5,39	529,2	20,2	3,82
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	2137,5	197,2	9,23	2493,6	242,1	9,71	2854,6	329,9	11,56
надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	9943,3	776,6	7,81	10644,	732,4	6,88	14342,8	1312,9	9,15

Де: ПЗ – поточні зобов'язання; ПВ – питома вага.

Таблиця Б.3. Питома вага кредиторської заборгованості у структурі поточних зобов'язань підприємств України за видами економічної діяльності млн. грн.

Види економічної діяльності	Станом на 01.01.10 Діяльність суб'єктів господарювання Статистичний збірник 2010. – За ред. І.М. Жук. – Київ. – 453 с. – С. 86-87			Станом на 31.12.10. Легкавіяна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua			Станом на 31.12.11. Там само.		
	ПЗ	КЗ	ПВ,%	ПЗ	КЗ	ПВ,%	ПЗ	КЗ	ПВ,%
Усього	1556970,3	1293910,7	83,10	1834297,8	1552351,2	84,63	2183258,9	1839503,5	84,25
у тому числі сільське господарство, мисливство, лісове господарство	46995,5	37049,5	78,84	48865,7	39509,6	80,85	70007,3	55538,5	79,33
промисловість	466984,6	387801,6	83,04	594273,7	492400,4	82,86	655357,0	567116,6	86,54
будівництво	69821,8	61266,1	87,75	75974,9	65427,1	86,12	101865,8	90235,6	88,58
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	572502,2	487935,7	85,23	650832,4	564314,0	86,71	64105,6	683860,6	1066,77
діяльність готелів та ресторанів	4911,9	4067,4	82,81	7102,8	5972,0	84,08	9137,8	7865,7	86,08
діяльність транспорту та зв'язку	67645,3	54902,1	81,16	84215,1	67257,8	79,86	105457,6	83094,5	78,79
фінансова діяльність	68206,7	57698,9	84,59	69245,0	58041,4	83,82	86132,2	67796,7	78,71
операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	246844,7	191579,0	77,61	289799,3	246898,0	85,20	331315,6	267561,3	80,76
освіта	412,9	387,4	93,82	417,3	386,9	92,72	529,2	502,0	94,86
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	2137,5	1816,2	84,97	2493,6	2104,3	84,39	2854,6	2409,9	84,42
надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	9943,3	8887,3	89,38	10644,	9632,3	90,50	14342,8	12615,2	87,95

Де: ПЗ – поточні зобов'язання; КЗ – кредиторська заборгованість; ПВ – питома вага.

Таблиця Б.4. Співвідношення статутного капіталу і поточних зобов'язань підприємств України у розрізі видів

економічної діяльності

млн. грн.

Види економічної діяльності	Станом на 01.01.10 Діяльність суб'єктів господарювання Статистичний бюлетень 2010. – За ред. І.М. Жук. – Київ. – 453с. – С. 84-87			Станом на 31.12.10 Лежважна служба статистики України | Електронний ресурс | – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua			Станом на 31.12.11 Там само.		
	СК	ПЗ	Співвідн ошення	СК	ПЗ	Співвідн ошення	СК	ПЗ	Співвідн ошення
Усього	705924	1556970,3	2,21 ¹	764592	1834297,8	2,40	853964	2183258,9	2,56
у тому числі сільське господарство, мисливство, лісове господарство	20050	46995,5	2,34	22116,9	48865,7	2,21	24256,6	70007,3	2,89
промисловість	172914,7	466984,6	2,70	182712,6	594273,7	3,25	205313,9	655357,0	3,19
будівництво	28390,7	69821,8	2,46	30986,2	75974,9	2,45	34265,9	101865,8	2,97
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	85358,5	572502,2	6,71	94301,9	650832,4	6,90	107263,1	64105,6	0,60
діяльність готелів та ресторанів	10811,5	4911,9	0,45	10249,1	7102,8	0,69	13628,2	9137,8	0,67
діяльність транспорту та зв'язку	69746,3	67645,3	0,97	72832,8	84215,1	1,16	77404,4	105457,6	1,36
фінансова діяльність	62936,8	68206,7	1,08	68847,7	69245,0	1,01	77397,7	86132,2	1,11
операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	239614,4	246844,7	1,03	262975	289799,3	1,10	294768,9	331315,6	1,12
освіта	379,2	412,9	1,09	365,7	417,3	1,14	382,1	529,2	1,38
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	3936,5	2137,5	0,54	4139,1	2493,6	0,60	4569,4	2854,6	0,62
надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	11277	9943,3	0,88	12336,2	10644,	0,86	14194,2	14342,8	1,01

Де: СК – статутний капітал; ПЗ – поточні зобов'язання.

1 на 1 грн статутного капіталу припадає 2,21 грн поточних зобов'язань

Таблиця Б.5. Співвідношення власного капіталу і поточних зобов'язань підприємств України у розрізі видів економічної діяльності млн. грн.

Види економічної діяльності	Станом на 01.01.10 <small>Діяльність суб'єктів господарювання Статистичний збірник 2010. – За ред. І.М. Жук. – Київ. – 453 с. – С. 84-87</small>			Станом на 31.12.10 <small>Львівська служба статистики України</small> <small>Електронний ресурс – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua</small>			Станом на 31.12.11 Там само.		
	ВК	ПЗ	Співвідношення	ВК	ПЗ	Співвідношення	ВК	ПЗ	Співвідношення
Усього	1252279	1556970,3	1,24	1433320	1834297,8	1,28	1586285	2183258,9	1,38
у тому числі сільське господарство, мисливство, лісове господарство	70805,4	46995,5	0,66	96293,4	48865,7	0,51	124208,8	70007,3	0,56
промисловість	401121	466984,6	1,16	424868,9	594273,7	1,40	464370,9	655357,0	1,41
будівництво	28387,8	69821,8	2,46	25365,9	75974,9	3,00	25888,3	101865,8	3,93
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	73638	572502,2	7,77	89170,8	650832,4	7,30	105728,3	64105,6	0,61
діяльність готелів та ресторанів	10691,4	4911,9	0,46	11427,6	7102,8	0,62	11827,6	9137,8	0,77
діяльність транспорту та зв'язку	165640,5	67645,3	0,41	175388,6	84215,1	0,48	185866	105457,6	0,57
фінансова діяльність	80397	68206,7	0,85	177294,8	69245,0	0,39	196528,9	86132,2	0,44
операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	401394	246844,7	0,61	406712,1	289799,3	0,71	444960,9	331315,6	0,74
освіта	1387,7	412,9	0,30	1445,3	417,3	0,29	1530,2	529,2	0,35
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	4257,8	2137,5	0,50	4788,3	2493,6	0,52	4854	2854,6	0,59
надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	13941,1	9943,3	0,71	20084,5	10644,0	0,53	19971,9	14342,8	0,72

Де: ВК – власний капітал; ПЗ – поточні зобов'язання.

Теорії стратегічного управління¹

Теорія	Основоположники	Трактування фірми	Основні характеристики
Неокласична теорія	А. Сміт, К. Маркс	Фірма – це економічний суб'єкт, який здійснює виробничу діяльність та володіє господарською самостійністю прийняття рішень про те, що, як і в яких розмірах виробляти, а також де, кому і за якою ціною продавати продукцію	Цілісна однорідність поведінкових реакцій фірми як суб'єкта, що максимізує прибуток
Теорія агентських відносин	М. Дженсен, У. Мелкінг, Дж. Барней, У. Оучі	Діяльність фірми описується в термінах про взаємовідносини принципала (власника) та агента (менеджера)	Зниження витрат опортуністичної поведінки
Теорія трансакційних витрат	Р. Коуз, О. Уільямсон	Фірма розглядається як інструмент економії засобів на пошук інформації, специфікацію прав власності	Зниження трансакційних витрат
Еволюційна теорія економічних змін	Й. Шумпетер, Р. Нельсон, С. Уінтер, Д. Норт	Фірма як суб'єкт, що адаптується до змін економічної кон'юнктури. Основна умова – безперервний процес адаптації фірми через реорганізацію ресурсів	Технологія та витрати навчання
Поведінкова теорія	Дж. Ньюстром, К. Девіс	Поведінка фірми як сукупність зв'язків “стимул – реакція” на спонукаючі мотиви зовнішнього середовища	Цілі, очікування, вибір і контроль організації
Ресурсна теорія	Б. Вернерфельт	Фірма – це “пучок” ресурсів та компетенцій, які служать основою конкурентних переваг	Доступ до зовнішніх компліментарних ресурсів
Теорія заснована на знаннях	Г. Досі, С. Вінтер, Д. Тіс	Фірма розглядається як джерело (сховище) технологічних та організаційних знань	Посилення знань ключових ресурсів фірми
Процесна теорія	Дж. Дайер, Ч. Сінх	Фірми являються частиною мережевої організації. Мережа взаємодіючих фірм, здатних генерувати конкурентні переваги, розподілені між усіма учасниками мережевої взаємодії	Процесна / мережева рента
Системно-інтеграційна теорія	Г.Б. Клейнер	Підприємство (фірма) – територіально відокремлена організація, систематично здійснююча виробництво товарів (робіт, послуг) для задоволення зовнішніх потреб, що володіє правом самостійно розпоряджатися своїм майном і результатами своєї діяльності, що веде регламентовані форми обліку своєї діяльності та не має у своєму складі об'єктів, що володіють перерахованими властивостями	Роль подій в прийнятті рішень

¹ Сулейменова Г.К. Теория фирмы: основные подходы исследования / Г.К. Сулейменова // Кызылординский государственный университет. – АльПари. – 2005. – № 1. – С. 55-61. – С.60-61.

Особливості дослідницьких програм власності
(джерело: систематизовано на основі ^{1, 2, 3})

<i>Дослідна програма</i>	<i>Характеристика</i>
1	2
<i>Неоінституційна дослідна програма</i> ⁴	<p>Власність розглядається інституційною дослідницькою програмою як один з інститутів. Власність припускає деякі обмеження. Дана дослідницька програма приймає конфлікт економічних агентів як основу їх життєдіяльності. Завданням інституту, відповідно, є зниження ступеня конфлікту до прийняттого, що можливе у разі ізоляції економічних агентів. Власність, таким чином, – це спосіб самої взаємоізоляції економічних суб'єктів, тобто відособлення, відмежування агентів один від одного, від суспільства, від держави. Власність досліджується переважно як деякий набір або “пучок” прав. Інституційна теорія досліджує тільки результат відносин власності, але не самі відносини, а результатом відносин згідно з принципом індивідуалізму є виключення з доступу до певного ресурсу певних осіб і забезпечення доступу тим, хто не виключений.</p> <p>Власність – це категорія сфери оборотності, ключовими є не трансформаційні (виробничі) витрати, а транзакційні. Корисність не настільки важлива при укладенні угоди (під операцією можна розуміти передачу активів під контроль іншої особи), наскільки важливі права, а товар він визначив як набір прав ⁵. Власність починає розглядатися як деякий титул або наділення титулом (entitlement). Угода розглядається ними як обмін титулами, що можуть бути згруповані наступним чином 1) це титули, засновані на правилах власності (propertyrules) і припускають свободу у визначенні вартості об'єктів власності при здійсненні транзакції; 2) це титули, засновані на правилах відповідальності (liabilityrules) і припускають обмеження у визначенні вартості об'єктів власності при здійсненні транзакції і обмеження в свободі здійснення або невиконання транзакції; 3) це титули, засновані на правилах невідчужуваності (inalienabilityrules) і припускають наявність певних прав власності, але неможливість зробити транзакцію з передачі цих прав іншій особі; 4) титули, засновані на правилі антивласності (antipropertyrules). Дані титули є ефективними при необхідності</p>

¹ Малахов Р.Г. Марксистская программа исследования собственности [Електронний ресурс] / Р.Г. Малахов // Проблемы современной экономики. – 2008. – № 2 (26). – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1994>.

² Малахов Р.Г. Особенности изучения собственности в неинституциональной исследовательской программе [Електронний ресурс] / Р.Г. Малахов // Проблемы современной экономики / Философия экономических ценностей. – 2008. – № 3 (27). – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=2072>.

³ Малахов Р.Г. Исследование собственности в рамках философии хозяйства [Електронний ресурс] / Р.Г. Малахов // Проблемы современной экономики / Философия экономических ценностей. – 2008. – № 1 (25). – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1785>.

⁴ Малахов Р.Г. Особенности изучения собственности в неинституциональной исследовательской программе [Електронний ресурс] / Р.Г. Малахов // Проблемы современной экономики / Философия экономических ценностей. – 2008. – № 3 (27). – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=2072>.

⁵ Demsetz H. Toward a Theory of Property Rights / American Economic Review. – Vol.57. – 1967. – P. 347–359.

1	2
	<p>консервації ресурсу і припускають передачу права антивласності (вето на інше використання) на ресурс, що робить певний вплив на вартість деякої власності власникам останньої. Розконсервувати ресурс стає можливим у разі викупу права вето у наділених ним “антивласників”, причому вони вільні у визначенні ціни</p> <p>Виникнення прав власності обумовлене співвідношенням вигод і витрат: якщо вигоди від наявності прав власності перевищують витрати від їх введення, то можна говорити, що поява інституту власності доцільна.</p> <p>Власність розглядається в інституціоналізмі переважно як правове явище, і оскільки власники – це раціональні суб’єкти, що прагнуть до максимізації власної корисності, то досить наділити власністю економічних агентів (окремих осіб), і власність ефективно працюватиме. Методологічний індивідуалізм при дослідженні власності виливається в ізоляціонізм, тобто прагнення економічних агентів захистити ту частину “пирога”, відносно якої вони мають право контролю від впливу інших агентів, держави (тому актуальною і є проблема екстерналій). Прагнення до ізоляції тим вище, чим більше розмір підконтрольних ресурсів (матеріальних або владних). Ізоляціонізм повинен усуватися інститутами, нормами, розумінням індивідів необхідності взаємодії для максимізації власної корисності.</p> <p>Власність обумовлюється структурою транзакційних витрат, а транзакційні витрати обумовлюються розподілом правомочності.</p>
<p><i>Марксистська дослідна програма</i>⁶</p>	<p>“Де немає праці, немає і власності, де є праця, власності не може не бути ... саме праця перетворює речі в чийось власність і ... з цієї точки зору праця є привласненням благ у власність суб’єкта праці”⁷.</p> <p>“Речовість” в понятті власності – невід’ємна складова, бо саме речі є продуктами праці, її неможливо виключити з поняття власності, як це роблять неоінституціоналісти.</p> <p>Відносини власності – це відносини з приводу привласнення; відносини власності – це відносини, що визначаються чийсь інтересом і задоволенням чийсь потреб присвоюють благами⁸.</p> <p>Під фактичними відносинами власності розуміються відносини використання об’єктів власності, тобто економічні відносини, а вони мають процесуальний, а не статичний характер, на відміну від юридичних відносин власності, які є статичними, а тому можуть бути фіктивними. Відносини власності – це деякі відносини, що знаходяться в постійному розвитку, власність – це процес або захоплення, або утримання. Під утриманням власності В. Лоскутовим розуміється належність предмета у власність. “Власність, в самому загальному визначенні, є відносини між людьми з приводу приналежності речей”⁹.</p> <p>Відносини власності тільки тоді є відносинами власності в теперішньому часі, коли вони відтворюються, припинення відтворення відносин призводить до втрати власності.</p>

⁶ Малахов Р.Г. Марксистская программа исследования собственности [Электронный ресурс] / Р.Г. Малахов // Проблемы современной экономики / Философия экономическим ценностей. – 2008. – № 2 (26). – Режим доступа: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1994>.

⁷ Лоскутов В.И. Экономические отношения собственности и политическое будущее России [Электронный ресурс] / В.И. Лоскутов. – Режим доступа: <http://loskutov.murmansk.ru/work-02-A/work-02-001.html>.

⁸ Там само.

⁹ Там само.

1	2
	<p>Власність – це відтворені власником відносини привласнення і приналежності за допомогою праці. Закон присвоєння зводиться до наступного: власник праці є власником продукту праці¹⁰. К. Марксом тут виділяються два закони: 1) закон власності на продукт своєї праці (привласнення здійснюється в процесі виробництва), даний закон відображає тотожність праці та власності¹¹; 2) власність на продукти чужої праці (привласнення здійснюється в процесі обміну), даний закон розглядає власність як заперечення чужості чужої праці¹². З використанням цих законів пояснюється відчуження безпосередніх виробників від продуктів своєї праці, ускладнення і поділ праці призводить до появи його комбінованої або суспільної форми, тобто того, що продукт комбінованої праці виступає теж як чужий.</p> <p>Гіпотеза про виникнення і зміну форм власності є логічним продовженням гіпотези про процесуальний характер власності. Виникнення власності пов'язано не стільки з транзакційними витратами, як в неоінституціональній, скільки зі збільшенням продуктивності праці і виникненням додаткового продукту, тобто продукту понад необхідний для підтримки життєдіяльності окремої людини.</p> <p>У марксистській програмі йдеться скоріше про загальності громадської чи колективної форми власності. Підставою цього є праця. В умовах поділу праці неможливо практично визначити, хто скільки вклав у створення певних вартостей, тому логічним є припущення про те, що суб'єктом власності може бути колектив або суспільство.</p> <p>Гіпотеза про наявність вищого власника, яким є держава, і наявності власників або користувачів власності, якими є підлеглі.</p> <p>На думку В. Лоскутова, вищим власником є певний суверен, держава, тобто власник, який встановлює законні правила гри, правовстановлюючий або “конститууючий” власник, а всі інші піддані й інші особи змушені приймати чи не приймати ці правила, але вони не є власниками в повному сенсі цього слова, вони є власниками деяких об'єктів власності.</p> <p>Правом власності повинен наділитися ефективний власник, а не будь-який економічний агент. Під ефективним власником розуміється суб'єкт, здатний забезпечити принаймні просте відтворення як об'єктів власності, так і відносин власності.</p> <p>Таким чином, усвідомлене формулювання правил економічної діяльності не повинно суперечити об'єктивним законам: “... речове право виникає з економічних відносин, з відносин виробництва”¹³.</p>

¹⁰ Маркс К. Критика политической экономии / Маркс К., Энгельс Ф. – [соч. т. 46., ч 1]. – М.: Госполитиздат, 1961. – С. 51-508. – С. 459-460.

¹¹ Там само, с. 459.

¹² Там само, с. 460.

¹³ Плеханов Г.В. Материалистическое понимание истории: [избр. филос. произведения: в 5 т.] / Г.В. Плеханов. – [т. 2]. – М.: Госполитиздат, 1956. – С. 634-668. – С. 662.

	Основним завданням права є регулювання передачі майна з одних рук в інші, і це регулювання здійснюється через прийняття деяких
--	--

Продовження Додатку Д

1	2
	<p>обов'язків, створення необхідних інститутів, право сприймається Г.В. Плехановим “як сукупність приписів або правил поведінки”¹⁴. За своєю сутністю вторинне вдруге по відношенню до економіки¹⁵, яка постає як об'єктивна реальність, а право – як спосіб регулювання деяких суб'єктних відносин, які визначаються об'єктивними законами.</p> <p>Об'єктивні економічні закони можуть діяти і всупереч правовим нормам.</p> <p>Заперечення значимості такого ресурсу, як підприємництво в суспільному виробництві і доказ значимості тільки праці, доказ того, що прибуток підприємця – це результат експропріації безпосередніх виробників. Приватна власність – це власність, що складається з експропрійованої капіталістом у робітників власності. Гіпотеза про концентрацію капіталу та супутньої цьому процесу тенденції зубожіння робітничого класу.</p> <p>Власність як відносини не розглядається у відриві від споживчої вартості, з приводу якої виникають дані відносини. Власність розуміється не як деякий абстрактний титул або право, а як фактичне споживання чи використання. “Власник – не той, хто розпоряджається благами, а той, в чий інтересах, для задоволення чийх потреб здійснюється розпорядження та використання благ”¹⁶.</p> <p>Власність розглядається як підстава поділу суспільства на класи і тим самим зумовлює інтереси й прагнення окремих особистостей, розмір власності пропорційний владі, яку має власник щодо інших власників. Речовість є невід'ємною частиною поняття власність”</p>
<i>Господарсько-філософська дослідна програма</i> ¹⁷	<p>Власність – це ціла система основоположних явищ і процесів суспільного життя, але струнка філософсько-економічна програма дослідження цієї системи виникла тільки на початку ХХ ст. Цю програму досить важко віднести до власне економічних наукових програм дослідження, оскільки вона зачіпає такі аспекти власності, які традиційно в економічній науці не розглядаються або вважаються більшою мірою емоційними, ніж раціональними.</p> <p>Господарсько-філософську дослідницьку програму власності можна віднести до “неадекватних” теорій, згідно з класифікацією В. Іноземцева. Її “неадекватність” полягає в тому, що вона не ставить основною задачею збільшення вигоди, корисності, не заснована на вартості, не визнає ключовим грошове вимірювання, а визначає в якості центральних етичні установки, цінності, які можна позначити як абсолютні, на відміну від релятивних цінностей неоінституціоналізму і</p>

¹⁴ Плеханов Г.В. Материалистическое понимание истории: [избр. филос. произведения: в 5 т.] / Г.В. Плеханов. – [т. 2]. – М.: Госполитиздат, 1956. – С. 634–668. – С. 662.

¹⁵ Там само, с. 631.

¹⁶ Лоскутов В.И. Экономические отношения собственности и политическое будущее России [Электронный ресурс] / В.И. Лоскутов. – Режим доступа: <http://loskutov.murmansk.ru/work-02-A/work-02-001.html>.

¹⁷ Малахов Р.Г. Исследование собственности в рамках философии хозяйства [Электронный ресурс] / Р.Г. Малахов // Проблемы современной экономики / Философия экономическим ценностей. – 2008. – № 1 (25). – Режим доступа: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1785>.

	марксизму. У господарсько-філософській дослідницькій програмі досліджуються, в значній мірі, етична складова у відносинах власності,.
--	---

Продовження Додатку Д

1	2
	<p>найбільш значущою частиною даної програми є “нормативна” складова Гіпотеза передбачає існування не просто конституюючого власника, як в марксистській дослідницькій програмі, а існування абсолютного власника. Принципова відмінність даної програми дослідження полягає в тому, що вона розширює рамки дослідження власності, і власність розглядається не як відтворення, бажано розширене, і не як права, які можна обміняти на права на інші блага, а як відповідальність і обов’язки. Власність за своєю сутністю є не стільки правом, тобто деяким дозволом, скільки обов’язком, тобто деяким обмеженням. Дана дослідницька програма підводить до розуміння того, що у власності, окрім власне економічної сторони, є ще і етична сторона.</p> <p>Якщо споживчі блага через права на них сприяють підтримці життя, то блага для виробництва інших благ сприяють життю більшою мірою, якщо вони сприймаються як обов’язок, а не як право на надмірне споживання, на значну асиметрію в задоволенні потреб. Обов’язок полягає у відмові власників від надмірного споживання, обов’язок бути помірним, працелюбним.</p> <p>Основний камінь зіткнення значної кількості соціальних суперечностей – споживання. Адже виробництво само по собі не так важливе, як споживання. Не розмір об’єктів у власності того або іншого класу або особи стоїть в центрі соціальних конфліктів, а недостатнє і надмірне споживання благ. Власність тому і представляє інтерес, що вона дає можливість досягти певного рівня споживання, а не тому, що вона вимагає певних витрат як трудових, так і матеріальних на її збереження, підтримку, примноження</p>

Визначення понять “власність” та “право власності” в довідковій і науковій літературі

<i>№ з/п</i>	<i>Джерело</i>	<i>Визначення</i>
1	2	3
<i>Довідкова література</i>		
Власність		
1	Ожерельева О.И. ¹	Власність – сукупність виробничих відносин, обумовлених відношенням людей до засобів виробництва і продукту виробництва
2	Современный толковый налоговый словарь ²	Інтелектуальна власність – виключне право громадянина або юридичної особи на результати інтелектуальної діяльності і прирівняні до них засоби індивідуалізації юридичних осіб, продукції, виконаних робіт або наданих послуг
3	Райзберг Б., Лозовский Л., Стародубцева Е. ³	Власність – приналежність речей, матеріальних і духовних цінностей певним особам, юридичне право на таку приналежність і економічні стосунки між людьми з приводу приналежності, розподілу, переділу об'єктів власності
4	Словарь ипотечных терминов ⁴	Власність – відношення особи до нерухомості, що належить йому, або майна (речам) як до свого, що виражається у володінні, користуванні і розпорядженні ним, а також в усуненні втручання третіх осіб в сферу господарювання, на яку поширюється влада власника
5	Литовских А.М., Шевченко И.К. ⁵	Власність – правовідносини, володіння, що виникають з приводу володіння, користування і розпорядження майном
6	Острошенко В.В. ⁶	Власність – історично певна форма привласнення благ, в якій можна виділити чотири аспекти: об'єкт, суб'єкт, форму і стосунки між людьми з приводу привласнення благ
7	Кураков Л. ⁷	Власність – приналежність матеріальних і духовних цінностей певним особам, юридичне право на таку приналежність і економічні стосунки між людьми з приводу приналежності, розподілу, переділу об'єктів власності
8	Азрилиян А. ⁸	Власність – приналежність засобів і продуктів виробництва певним особам – індивідам або колективам – в певних історичних умовах, що відображають конкретний тип стосунків власності
9	Бизнес-словарь ⁹	Власність – система відносин між людьми з приводу приналежності засобів і результатів виробництва
10	Большой Энциклопедический Словарь ¹⁰	Власність – суспільні відносини, що історично розвиваються, які характеризують розподіл (привласнення) речей як елементів матеріального багатства суспільства між різними особами (окремими індивідуумами, соціальними групами, державою)
11	Ивашковский С. ¹¹	Власність – відносини між людьми з приводу привласнення речей, перш за все засобів виробництва
12	Гукасян Г.М. ¹²	Власність – об'єктивні економічні відносини, що виникають між людьми з приводу привласнення матеріальних благ

Продовження Додатку Ж

1	2	3
13	Собственность ¹³	Власність – суспільні відносини з приводу розподілу (привласнення), що історично розвиваються, описують приналежність суб'єктові, в якого є виняткове право на розпорядження, володіння і користування об'єктом власності; якнайповніший комплекс прав, яким може володіти суб'єкт права відносно свого майна
14	Новая философская энциклопедия ¹⁴	Власність – історично певний спосіб привласнення людьми предметів виробничого і невиробничого (особистого) вжитку. Власність пов'язана з річчю (матеріальною і ідеальною) – предметом привласнення, але одночасно вона є і відносинами між людьми з приводу речі
15	Философская энциклопедия ¹⁵	Власність – історично визначений суспільний спосіб привласнення людьми предметів продуктивного і непродуктивного вжитку
16	Экономика / словарь по обществознанию ¹⁶	Власність – приналежність засобів і продуктів виробництва певним особам – індивідам або колективам – в певних історичних умовах, що відображають конкретного типу відносин власності
17	Зайцев Н.Л. ¹⁷	Власність – приналежність засобів і продуктів виробництва певним особам – фізичним або юридичним
18	Толковый словарь Ушакова ¹⁸	Власність – 1. Майно, що знаходиться у володінні, в повному розпорядженні кого-чого-небудь, що належить кому-чому-небудь; 2. Приналежність кого-чого-небудь кому-чому-небудь з правом повного розпорядження; 3. Порядок володіння і розпорядження майном (засобами виробництва, предметами вжитку) і використання його в суспільстві
Право власності		
1	Большой Энциклопедический Словарь ¹⁹	Право власності – найважливіший інститут будь-якої системи права; сукупність правових норм, що закріплюють і охороняють приналежність майна окремим особам або колективам і засновану на цьому правомочність власника з приводу володіння і розпорядження майном
2	Энциклопедия юриста ²⁰	Право власності – центральний інститут цивільного права, що визначає порядок дій осіб щодо привласнення предметів матеріального світу
3	Энциклопедический словарь экономики и права ²¹	Право власності – 1) у об'єктивному сенсі – сукупність правових норм, регулюючих стосунки з приводу обмежених благ; 2) у суб'єктивному сенсі – право власності конкретних осіб
4	Финансовый словарь ²²	Право власності – сукупність юридичних норм, закріплюючих і оберігаючих приналежність матеріальних благ певним особам або колективам, передбачений обсяг і зміст прав власника відносно майна, що належить йому, способи і межі здійснення цих прав
5	Райзберг Б., Лозовский Л., Стародубцева Е. ²³	Право власності – 1) право власника в особі власника і розпорядника власності на приналежність йому об'єкту власності і на використання цього об'єкта на розсуд власника; 2) сукупність юридичних норм, що закріплюють і охороняють права власності (власницьке право)

Продовження Додатку Ж

1	2	3
6	Кураков Л. ²⁴	Право власності – 1) у об’єктивному сенсі – сукупність правових норм, регулюючих стосунки з приводу обмежених благ; 2) у суб’єктивному сенсі – право власності конкретних осіб
7	Бизнес-словарь ²⁵	Право власності – право власника на володіння, користування, розпорядження майном за власним розсудом
8	Асаул А., Карасев А. ²⁶	Право власності – повноваження власника володіти, користуватися і розпоряджатися об’єктом нерухомості, включаючи право привласнення доходу від володіння і доходу від його використання
9	Зайцев Н.Л. ²⁷	Право власності – закріплення правових норм з охорони матеріальних благ фізичних і юридичних осіб відповідно до законодавства
10	Словарь терминів по недвижимості ²⁸	Право власності – право на свій розсуд володіти, користуватися і розпоряджатися яким-небудь майном, передавати свої повноваження іншій особі, використовувати майно як заставу або обмінювати його іншими способами, передавати своє майно у власність або управління іншій особі, а також здійснювати відносно свого майна будь-які дії, що не суперечать закону
<i>Наукова література</i>		
Власність		
1	Юлдашев О.Х. ²⁹	Власність є матеріальною основою суспільного розвитку; це присвоєння матеріальних благ, сутність якого полягає в належності наявних засобів виробництва й одержаних продуктів праці державі, територіальним громадам та окремим колективам чи індивідам; це суспільні відносини власності, які характеризують відносини між людьми, що ґрунтуються на розмежуванні “свого” і “чужого
2	Основи економічної теорії: політ економічний аспект ³⁰	Власність – як соціально-економічна категорія вона визначається ступенем розвитку продуктивних сил і характеризується системою об’єктивно обумовлених, історично мінливих відносин між суб’єктами господарювання в процесі виробництва, розподілу, обміну та споживання благ, що характеризуються привласненням засобів виробництва та його результатів; як юридично-правова категорія власність відображує майнові відносини, свідомі, вольові взаємозв’язки юридичних і фізичних осіб з приводу привласнення благ, що закріплюються системою відповідних прав власності
3	Семененко В.М., Коваленко Д.І., Бугає В.В., Семененко О.В. ³¹	Власність – складна багатогранна, багатоаспектна категорія, це діалектичний зв’язок економічних і юридичних відносин, економічного змісту та юридичної форми
4	Власність, її сутність, форми і місце в економічній системі ³²	Власність – це виробничі відносини між суб’єктами відносин з приводу об’єктів (земля, засоби виробництва, знання, інформація, робоча сила тощо)
5	Галуцько В. ³³	Власність – це водночас юридична й економічна категорія; пронизує всі сфери юридичного і економічного життя людини та суспільства, є теоретичним вираженням певних реальних суспільних відносин

Продовження Додатку Ж

1	2	3
6	Власність та право власності ³⁴	Власність – це економічна категорія, яка є проявом суспільних відносин з приводу привласнення матеріальних благ
7	Панченко М.І. ³⁵	Власність – це відносини суб'єкта (фізичної особи, юридичної особи, держави, територіальної громади) до тієї чи іншої речі як до належної йому, як до своєї
8	Єщенко П.С. ³⁶	Власність – це виробничі відносини між суб'єктами відносин з приводу об'єктів (земля, засоби виробництва, знання, інформація, робоча сила тощо)
9	Бурляй А.П. ³⁷	Власність – соціологічна категорія, яка містить низку підсистем суспільних відносин (економічних, соціальних, правових, психологічних, національних тощо), що прямо й опосередковано стосуються привласнення предметів природи у процесі праці та привласнення матеріальних і духовних благ через соціально-економічну форму суспільного способу виробництва
Право власності		
1	Падалкин Н.А. ³⁸	Право власності – санкціоновані суспільством поведінкові відносини між людьми, що виникають у зв'язку з існуванням благ і використання, що стосуються їх; це певні “правила ігри”, прийняті суспільством
2	Курібло В.А. ³⁹	Право власності є найбільш повною владою на річ, яка взагалі допускається правом
3	Право власності в об'єктивному і суб'єктивному значенні та його елементи ⁴⁰	Право власності – це сукупність правових норм, які встановлюють і охороняють належність матеріальних благ конкретним суб'єктам, у тому числі визначають підстави та умови виникнення і припинення у них такого права щодо цих благ
4	Семененко В.М., Коваленко Д.І., Бугає В.В., Семененко О.В. ⁴¹	Право власності – це сукупність узаконених державою прав та норм економічних взаємовідносин фізичних і юридичних осіб, які складаються між ними з приводу привласнення й використання об'єктів власності
5	Кирилюк Є. ⁴²	Право власності – це сукупність юридичних норм, що закріплюють та охороняють права суб'єктів власності на присвоєння і відчуження, володіння, користування й розпорядження об'єктами власності
6	Базилевич В.Д. ⁴³	Право власності є санкціонованими поведінковими відносинами між людьми, які виникають у зв'язку з існуванням благ і стосуються їх використання
7	Власність та право власності ⁴⁴	Право власності – це правова категорія і сукупність правових норм, які регулюють відносини власності; врегульовані законом суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження майном
8	Бурляй А.П. ⁴⁵	Право власності – це сукупність узаконених державою прав та норм економічних взаємовідносин фізичних і юридичних осіб, які складаються між ними з приводу привласнення й використання об'єктів власності
9	Гавриленко О.А. ⁴⁶	Право власності – сукупність правових норм, що регламентують відносини щодо володіння, користування та розпорядження майном

Продовження Додатку Ж

1	2	3
10	Балясевич Л.Я. ⁴⁷	Право власності – це врегульовані законом суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження майном (юридичний термін)
<i>Нормативно-правова література</i>		
Власність		
1	Гражданский закон Латвийской Республики ⁴⁸	Власність є правом повного володіння річчю, тобто. правом володіти і користуватися нею, одержувати з неї всі можливі вигоди, розпоряджатися нею і в установленому порядку вимагати її повернення від будь-якої третьої особи за позовом про власність
Право власності		
1	Цивільний кодекс України ⁴⁹	Право власності – це право особи на річ (майно), яке вона реалізує відповідно до закону за своєю волею, незалежно від волі інших осіб (ст. 316 Цивільного кодексу України)
2	Цивільний кодекс Української РСР ⁵⁰	Право власності – це врегульовані законом суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження майном (ст. 86)
3	Гражданский кодекс Азербайджана ⁵¹	Право власності – це право суб'єкта, що визнається і захищається державою, на володіння, користування і розпорядження майном, що на свій розсуд належить йому (річчю) (ст. 152)

- ¹ Политическая экономия: Словарь / Под ред. О.И. Ожерельева и др. – М.: Политиздат, 1990. – 607 с. – С. 456
- ² Современный толковый налоговый словарь / Сост. А.В. Началов. – М.: ООО ИИА “НалогИнфо”, ООО “Статус-Кво 97”, 2006. – 480 с. – С. 333
- ³ Райзберг Б., Лозовский Л., Стародубцева Е. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / Б. Райзберг, Л. Лозовский, Е. Стародубцева. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/88/word/%D1%CE%C1%D1%D2%C2%C5%CD%CD%CE%D1%D2%DC>
- ⁴ Словарь ипотечных терминов, 1999 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/103/word/%D1%EE%E1%F1%F2%E2%E5%ED%ED%EE%F1%F2%FC>
- ⁵ Литовских А.М., Шевченко И.К. Терминологический словарь: финансы, денежное обращение и кредит [Электронный ресурс] / А.М. Литовских, И.К. Шевченко. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/78/word/%D1%EE%E1%F1%F2%E2%E5%ED%ED%EE%F1%F2%FC>
- ⁶ Острошенко В.В. Краткий словарь основных лесоводственно-экономических терминов [Электронный ресурс] / В.В. Острошенко. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/79/word/%D1%EE%E1%F1%F2%E2%E5%ED%ED%EE%F1%F2%FC>
- ⁷ Кураков Л. Экономика и право: словарь-справочник [Электронный ресурс] / Л. Кураков. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/80/word/%D1%CE%C1%D1%D2%C2%C5%CD%CD%CE%D1%D2%DC>
- ⁸ Азрилиян А. Большой бухгалтерский словарь [Электронный ресурс] / А. Азрилиян. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/98/word/%D1%CE%C1%D1%D2%C2%C5%CD%CD%CE%D1%D2%DC>
- ⁹ Бизнес-словарь, 2001 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/440/word/%D1%EE%E1%F1%F2%E2%E5%ED%ED%EE%F1%F2%FC>
- ¹⁰ Большой Энциклопедический Словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://mirslovari.com/content_bes/sobstvennost-57966.html
- ¹¹ Ивашковский С. Глоссарий по книге “Микроэкономика”, 2001 г. [Электронный ресурс] / С. Ивашковский. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/813/word/%D1%EE%E1%F1%F2%E2%E5%ED%ED%EE%F1%F2%FC>
- ¹² Гукасян Г.М. Экономика от А до Я: Тематический справочник, 2007 г. [Электронный ресурс] / Г.М. Гукасян. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/910/word/%D1%CE%C1%D1%D2%C2%C5%CD%CD%CE%D1%D2%DC>
- ¹³ Собственность [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Собственность>
- ¹⁴ Новая философская энциклопедия, 2003 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.term.ru/dictionary/879/word/%D1%CE%C1%D1%D2%C2%C5%CD%CD%CE%D1%D2%DC>
- ¹⁵ Философская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/4801
- ¹⁶ Экономика / Словарь по обществознанию; под ред. Ю.Ю. Петрунина, М.И. Панова. – 2006 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/911/word/%D1%EE%E1%F1%F2%E2%E5%ED%ED%EE%F1%F2%FC>
- ¹⁷ Зайцев Н.Л. Краткий словарь экономиста. – 2000 г. [Электронный ресурс] / Н.Л. Зайцев. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/915/word/%CF%D0%C0%C2%CE+%D1%CE%C1%D1%D2%C2%C5%CD%CD%CE%D1%D2%C8>
- ¹⁸ Толковый словарь Ушакова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/1032986>
- ¹⁹ Большой Энциклопедический Словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://mirslovari.com/content_bes/sobstvennost-57966.html
- ²⁰ Энциклопедия юриста [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_law/1724/ПРАВО
- ²¹ Энциклопедический словарь экономики и права [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/11703/ПРАВО
- ²² Финансовый словарь. – 1999 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/82/word/%CF%D0%C0%C2%CE+%D1%CE%C1%D1%D2%C2%C5%CD%CD%CE%D1%D2%C8>
- ²³ Райзберг Б., Лозовский Л., Стародубцева Е. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / Б. Райзберг, Л. Лозовский, Е. Стародубцева. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/88/word/%D1%CE%C1%D1%D2%C2%C5%CD%CD%CE%D1%D2%DC>
- ²⁴ Кураков Л. Экономика и право: словарь-справочник [Электронный ресурс] / Л. Кураков. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/80/word/%D1%CE%C1%D1%D2%C2%C5%CD%CD%CE%D1%D2%DC>
- ²⁵ Бизнес-словарь, 2001 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/440/word/%D1%EE%E1%F1%F2%E2%E5%ED%ED%EE%F1%F2%FC>

- ²⁶ Асаул А., Карасев А. Экономика недвижимости: словарь определений и терминов [Электронный ресурс] / А. Асаул, А. Карасев. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/657/word/%CF%F0%E0%E2%EE+%F1%EE%E1%F1%F2%E2%E5%ED%ED%EE%F1%F2%E8>
- ²⁷ Зайцев Н.Л. Краткий словарь экономиста. – 2000 г. [Электронный ресурс] / Н.Л. Зайцев. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/915/word/%CF%D0%C0%C2%CE+%D1%CE%C1%D1%D2%C2%C5%CD%CD%CE%D1%D2%C8>
- ²⁸ Словарь терминов по недвижимости [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/756/word/%CF%F0%E0%E2%EE+%F1%EE%E1%F1%F2%E2%E5%ED%ED%EE%F1%F2%E8>
- ²⁹ Юлдашев О.Х. Міжнародне приватне право: Теоретичні та прикладні аспекти [Електронний ресурс] / О.Х. Юлдашев. – К.: МАУП, 2004. – 576 с. – Режим доступа: http://www.pravo.vuzlib.net/book_z1036_page_18.html
- ³⁰ Основи економічної теорії: політекономічний аспект. Частина I, II, III. КНУ ім. Т. Шевченка [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/26/16/>
- ³¹ Семененко В.М., Коваленко Д.І., Бугає В.В., Семененко О.В. Економічна теорія. Політекономія [Електронний ресурс] / В.М. Семененко, Д.І. Коваленко, В.В. Бугає, О.В. Семененко. – Режим доступа: http://ebooktime.net/book_385_glava_31_5.1._Власність_у_сД.html
- ³² Власність, її сутність, форми і місце в економічній системі [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://subportal.univ.kiev.ua/wiki/Власність_її_сутність_форми_і_місце_в_економічній_системі
- ³³ Галуцько В. Власність як юридична та економічна категорія, об'єкт протиправного посягання [Електронний ресурс] / В. Галуцько. – Режим доступа: <http://www.personal.in.ua/article.php?ida=369>
- ³⁴ Власність та право власності [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.grinchuk.lviv.ua/book/32/1409.html>
- ³⁵ Панченко М.І. Цивільне право України [Електронний ресурс] / М.І. Панченко. – Режим доступа: <http://apelyacia.org.ua/content/kniga-tretya-pravo-vlasnosti-ta-inshi-rechovi-prava>
- ³⁶ Єщенко П.С. Сучасна економіка [Електронний ресурс] / П.С. Єщенко. – Режим доступа: <http://library.if.ua/book/64/4614.html>
- ³⁷ Бурляй А.П. Економічна теорія [Електронний ресурс]: навч. посіб. / А.П. Бурляй. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 520 с. – Режим доступа: http://ebooktime.net/book_21_glava_24_§_3._Власність_та_.html
- ³⁸ Падалкин Н.А. Теория собственности в современной экономической науке [Электронный ресурс] / Н.А. Падалкин. – Режим доступа: <http://aeli.altai.ru/nauka/sbornik/2001/padalkin.html>
- ³⁹ Курібло В.А. Проблеми правового регулювання відносин власності в капітальному будівництві [Електронний ресурс] / В.А. Курібло. – Режим доступа: http://kul.kiev.ua/images/chasop/2008_1/2008_1.pdf
- ⁴⁰ Право власності в об'єктивному і суб'єктивному значенні та його елементи [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://books.br.com.ua/8250>
- ⁴¹ Семененко В.М., Коваленко Д.І., Бугає В.В., Семененко О.В. Економічна теорія. Політекономія [Електронний ресурс] / В.М. Семененко, Д.І. Коваленко, В.В. Бугає, О.В. Семененко. – Режим доступа: http://ebooktime.net/book_385_glava_31_5.1._Власність_у_сД.html
- ⁴² Кирилюк Є. Роль власності на сучасному етапі розвитку аграрних відносин [Електронний ресурс] / Є. Кирилюк. – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Gev/2011_2/PROBLEMS_MICRO_AND_MACROECONOMICS/013.pdf
- ⁴³ Базилевич В.Д. Інтелектуальна власність [Електронний ресурс] / В.Д. Базилевич. – Режим доступа: http://pidruchniki.com.ua/17910211/ekonomika/teoriya_vlasnosti_suchasnih_ekonomichnih_kontseptsiyah
- ⁴⁴ Власність та право власності [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.grinchuk.lviv.ua/book/32/1409.html>
- ⁴⁵ Бурляй А.П. Економічна теорія [Електронний ресурс]: навч. посіб. / А.П. Бурляй. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 520 с. – Режим доступа: http://ebooktime.net/book_21_glava_24_§_3._Власність_та_.html
- ⁴⁶ Гавриленко О.А. Поняття і норми права власності в античних державах Причорномор'я [Електронний ресурс] / О.А. Гавриленко. – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/UZTNU_law/uch_19_21/gavrilenko.pdf
- ⁴⁷ Балясевич Л.Я. Власність у нашому житті [Електронний ресурс] / Л.Я. Балясевич. – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/pedp/2010_1/65/met/Baliasevych.pdf
- ⁴⁸ Гражданский закон Латвийской Республики 1939 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://law-tax.biz/download/post_ussr/gk_latvia.pdf
- ⁴⁹ Цивільний кодекс України від 18.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

⁵⁰ Цивільний кодекс Української РСР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KD0008.html

⁵¹ Гражданский кодекс Азербайджана [Электронный ресурс]. – Режим доступу: www.zewo.ru/codes/civilcode1.doc

**Основні відмінності правових систем
(загального та романо-германського права) в трактуванні прав
власності (джерело: систематизовано на основі ¹)**

<i>Романо-германська традиція</i>	<i>Англосаксонська традиція</i>
1	2
1. Ставлення до закону	
Закон – першочергове, майже єдине джерело права в країнах цієї правової сім'ї. Країни, які належать до цієї сім'ї є країнами “писаного права”. Юристи країн цієї правової сім'ї звертаються перш за все до законодавчих та регламентуючих актів, що прийняті парламентом, урядовими або адміністративними органами. Завдання юристів вбачаються в тому, щоб за допомогою різних способів тлумачення знайти рішення, яке в кожному конкретному випадку відповідає волі законодавця. Юридичний висновок, який не має підґрунтя в законі, недійсний. Інші джерела права займають підпорядковане та нижче місце порівняно з класичним джерелом права, якому надається перевага – законом	Закон відіграє в системі загального права другорядну роль, обмежуючись лише внесенням корективів або доповнень в право, що створене судовою практикою. Норма загального права менш абстрактна в порівнянні з нормою права романо-германської правової сім'ї, і спрямована на те, щоб вирішити конкретну проблему, а не сформулювати загальне правило поведінки в майбутньому. Країнам даної правової сім'ї властиве прецедентне право – традиції та попередні рішення судів зі схожого питання
2. Вплив відмінностей на трактування базових принципів правових систем на відмінності в розвитку економіки країн з різними правовими системами	
Країни, що належать до системи романо-германського права, накладають обмеження на інноваційні можливості виробників, а отже, і на потреби громадян. Країни романської групи сприймають це (політику країн загального права) як установку до дії, дозволяючи місцевим виробникам використовувати тільки ті методи, які вже змогли довести свою життєздатність, будучи застосованими в країнах загального права. З іншого боку, економіка країн з романо-германською правовою системою, що розвивається, зазвичай середніми темпами, отримує значний поштовх для свого подальшого розвитку, будучи “підживленою” новими можливостями місцевих виробників. Однак на практиці частіше за все відбувається і зворотний процес – стагнація економіки в силу того, що законодавство романських країн	Дозволяючи те, що не заборонено, традиція загального права допускає вільну конкуренцію у відношенні як вироблених у країні товарів і послуг, так і самого процесу виробництва. Це призводить до того, що споживачам надається величезний вибір саме технологічних новинок, а не морально застарілих речей, які віджили. В результаті на внутрішніх ринках складається наступна ситуація: країни з системою загального права, “здійснюючи відбір” найбільш ефективних новітніх технологій, дають потужний поштовх для розвитку економіки. Стикаючись з короткостроковими коливаннями економічної кон'юнктури, країни з системою загального права схильні дотримуватися помірною економічного зростання. Стрімкі темпи інноваційного розвитку тут компенсуються абсолютно
<i>Продовження Додатку К</i>	
1	2

¹ Лярская Н.С. Правовые системы и экономика: сравнение англосаксонского и романо-германского права / Н.С. Лярская // Экономическая теория преступлений и наказаний. – 2002. – № 6. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://corruption.rsuh.ru/magazine/6/n6-13.html>.

<p>не завжди дозволяє застосовувати ті чи інші технології, роблячи товари та послуги, вироблені в цих країнах, неконкурентоспроможними на світовому ринку. Марк Уайт дуже точно назвав зростання економіки в країнах романо-германської правової системи “сплесками економічної мобілізації”, щоб підкреслити їх відмінність від систематичного економічного розвитку, характерного для більшості країн загального права</p>	<p>такими ж за величиною темпами руйнування важливих соціально-економічних і правових інститутів. З’явившись у зв’язку зі специфічною або типовою для певного часу ситуацією, часто вони швидко застарівають. Тоді стає можливим або повністю їх відмінити, або створити нові, які включали б старий комплекс основ, або належали до тієї ж галузі економіки та права</p>
--	---

Аналіз змісту нормативних дисциплін циклу професійної підготовки

Таблиця Л.1. Наповнення дисциплін циклу професійної підготовки

Навчальна дисципліна	Спеціаліст ¹		Магістр			
	Мінімальна кількість навчальних годин/кредитів	Форма контролю	2002 р. ²		2011 р. ³	
Мінімальна кількість навчальних годин/кредитів			Форма контролю	Мінімальна кількість навчальних годин/кредитів	Форма контролю	
1	2	3	4	5	6	7
Стратегічний аналіз	–	–	108/2,0	іспит	108/2	іспит
Фінансовий менеджмент	–	–	108/2,0	іспит	–	–
Менеджмент персоналу	–	–	108/2,0	іспит	–	–
Міжнародний менеджмент	–	–	108/2,0	іспит	–	–
Звітність підприємства	135/2,5	іспит	162/3,0	іспит	–	–
Організація обліку	135/2,5	іспит	162/3,0	іспит	–	–
Бухгалтерський облік в управлінні суб'єктом господарювання	–	–	–	–	108/2	іспит
Державний фінансовий контроль	–	–	–	–	108/2	іспит

1 Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра, спеціаліста і магістра напрямку 0501 – “Економіка і підприємництво” / Колектив авт. під загал. керівн. А.Ф. Павленка. – К.: КНЕУ, 2002. спеціаліст

2 Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра, спеціаліста і магістра напрямку 0501 – “Економіка і підприємництво” / Колектив авт. під загал. керівн. А.Ф. Павленка. – К.: КНЕУ, 2002. магістр

3 Освітньо-професійна програма підготовки магістра за спеціальністю 8.03050901 “Облік і аудит” галузі знань 0305 “Економіка та підприємництво”, затверджена ректором Житомирського державного технологічного університету проф. П.П. Мельничуком від 11 квітня 2011 р., погоджена з головою підкомісії з обліку і аудиту НМК “Економіка та підприємництво” проф. М.І. Бондарем.

Продовження табл. Л.1

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Професійна етика бухгалтера та аудитора	–	–	–	–	108/2	іспит
Облік і фінансова звітність за МСФЗ	–	–	–	–	162/3	іспит
Організація бухгалтерського обліку	–	–	–	–	162/3	іспит
Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті	135/2,5	іспит	–	–	–	–
Фінансовий аналіз	108/2,0	іспит	–	–	–	–
Облік зовнішньоекономічної діяльності	108/2,0	іспит	–	–	–	–
Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті	135/2,5	іспит	–	–	–	–

Таблиця Л.2. Зміст навчальних дисциплін циклу фахової підготовки

Навчальна дисципліна та її зміст	Спеціаліст ⁴	Магістр	
		2002 р. ⁵	2011 р. ⁶
1	2	3	4
Організація обліку (для магістрів галузі знань 0305 “Економіка та підприємництво” – Організація бухгалтерського обліку):			
1. Основи організації бухгалтерського обліку	+	+	+
2. Організація нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку (для магістрів галузі знань 0305 “Економіка та підприємництво” – Нормативно-правове забезпечення організації бухгалтерського обліку)	+	+	+
3. Організація облікового процесу	+	+	+
4. Організація обліку власного капіталу	+	+	+
5. Організація обліку зобов'язань	+	+	+
6. Організація обліку та аналізу довгострокових активів (для магістрів галузі знань 0305 “Економіка та підприємництво” – Організація обліку та аналізу необоротних активів)	+	+	+
7. Організація обліку та аналізу оборотних активів	+	+	+
8. Організація обліку та аналізу витрат, доходів і результатів діяльності підприємства	+	+	+
9. Організація праці персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком, контролем та аналізом (для магістрів галузі знань 0305 “Економіка та підприємництво” – Організація праці персоналу, зайнятого веденням бухгалтерського обліку, контролю і аналізу)	+	+	+
10. Організація інформаційного, технічного та ергономічного забезпечення обліку, контролю й аналізу	+	+	+
11. Планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку	+	+	+
Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті:			
1. Концептуальні засади управлінських інформаційних систем	+		
2. Принципи побудови управлінських інформаційних систем	+		
3. Новітні інформаційні технології та їх класифікація	+		
4. Інструментальні засоби для роботи користувача	+		
5. Інформаційна технологія розв'язування задач з фінансового обліку	+		
6. Інформаційна технологія розв'язування задач з	+		

4 Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра, спеціаліста і магістра напрямку 0501 – “Економіка і підприємництво” / Колектив авт під загал керівн АФ Павленка – К: КНЕУ, 2002 спеціаліст

5 Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра, спеціаліста і магістра напрямку 0501 – “Економіка і підприємництво” / Колектив авт під загал керівн АФ Павленка – К: КНЕУ, 2002 магістр

6 Освітньо-професійна програма підготовки магістра за спеціальністю 803050901 “Облік і аудит” галузі знань 0305 “Економіка та підприємництво”, затверджена ректором Житомирського державного технологічного університету проф ПП Мельничуком від 11 квітня 2011 р, погоджена з головою підкомісії з обліку і аудиту НМК “ Економіка та підприємництво” проф МІ Бондарем

управлінського обліку			
7.Інформаційна технологія розрахунків податкового обліку	+		

Продовження табл. Л.2

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
8.Інформаційна технологія розв'язування задач із внутрішнього контролю	+		
9 Інформаційна технологія розв'язування аналітичних задач	+		
10 Інформаційна технологія розв'язування задач з аудиту на підприємстві	+		
11 Концептуальні засади управлінських інформаційних систем	+		
12 Принципи побудови управлінських інформаційних систем	+		
Звітність підприємства:			
1.Загальні вимоги до звітності	+	+	
2.Баланс підприємства	+	+	
3.Звіт про фінансові результати	+	+	
4.Звіт про рух грошових коштів	+	+	
5.Звіт про власний капітал	+	+	
6.Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	+	+	
7.Зведена і консолідована фінансова звітність	+	+	
8.Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	+	+	
9.Податкова звітність	+	+	
10 Статистична і спеціальна звітність	+	+	
Фінансовий аналіз:			
1.Теоретичні основи фінансового аналізу	+		
2.Загальна оцінка фінансового стану підприємства	+		
3.Аналіз фінансової стійкості	+		
4.Аналіз платоспроможності та ліквідності	+		
5.Аналіз грошових потоків	+		
6.Аналіз кредитоспроможності підприємства	+		
7.Аналіз ефективності використання капіталу	+		
8.Оцінювання виробничо-фінансового левереджу	+		
9.Аналіз ділової активності та інвестиційної привабливості підприємства	+		
10.Короткостроковий прогноз фінансового стану підприємства	+		
11.Аналіз фінансового стану неплатоспроможних підприємств	+		
12.Стратегічний аналіз фінансових ризиків	+		
Облік зовнішньоекономічної діяльності:			
1.Предмет, завдання і зміст дисципліни	+		
2.Зовнішньоекономічні контракти й особливості відображення інформації в системі бухгалтерського обліку	+		
3.Облік операцій з експорту	+		
4.Облік операцій з імпорту	+		
5.Облік бартерних операцій та операцій з давальницькою сировиною	+		
6.Облік інвестиційних операцій	+		
7.Облік валютно-фінансових операцій	+		
8 Облік операцій на підприємствах з іноземними інвестиціями	+		

Продовження табл. Л.2

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
----------	----------	----------	----------

Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті:			
1.Сутність, принципи і вимоги до управлінських рішень	+		
2.Системний аналіз управлінських проблем	+		
3.Методологічні основи підготовки проектів управлінських рішень	+		
4.Програмно-цільове управління та управлінські рішення	+		
5.Аналіз варіантів і підготовка проектів управлінських рішень	+		
6.Моделі розв'язання проблем безбитковості діяльності	+		
7.Методи аналізу вигід і витрат	+		
8.Методи і моделі аналізу інвестицій в основні фонди	+		
9.Методи і моделі аналізу фінансових інвестицій	+		
10.Методи ситуаційного аналізу в прийнятті управлінських рішень	+		
11.Моделі управління матеріальними запасами	+		
12.Моделі фінансового управління	+		
13.Методи прийняття стратегічних управлінських рішень	+		
14.Моделі і методи прийняття рішень у прогнозуванні розвитку підприємства	+		
Стратегічний аналіз:			
1. Стратегічний аналіз, його місце в управлінні економікою підприємства		+	
2. Аналіз досягнутих результатів діяльності підприємства		+	
3. Нормативи для стратегічного аналізу		+	
4. Класифікація та економічне оцінювання виробничих одиниць		+	
5. Аналіз розподілу виробничих ресурсів у галузі виробництва		+	
6. Аналіз розподілу виробничих ресурсів у галузі виробництва		+	
7. Розроблення та економічне обґрунтування стратегії виробничої програми		+	
8. Розроблення та економічне обґрунтування стратегії фінансової програми		+	
9. Стратегічний аналіз структури капіталу підприємства		+	
10. Стратегічний аналіз фінансових показників діяльності підприємства		+	
11. Стратегічний аналіз інвестицій		+	
12. Стратегічний аналіз як складова інформаційної системи підприємства			+
13. Методологія стратегічного аналізу			+
14. Стратегічний аналіз зовнішнього середовища підприємства			+
15. Стратегічний аналіз фінансової діяльності			+
16. Стратегічний аналіз ринку			+
17. Стратегічний аналіз клієнтів			+
18. Стратегічний аналіз бізнес-процесів			+
19. Аналіз стратегічних показників діяльності підприємства			+
20. Моделі стратегічних управлінських рішень			+
21. Прийняття стратегічних управлінських рішень в умовах визначеності			+

Продовження табл. Л.2

1	2	3	4
22. Прийняття стратегічних управлінських рішень в умовах ризику			+
23. Прийняття стратегічних управлінських рішень в умовах невизначеності			+
Фінансовий менеджмент:			
1. Теоретичні та організаційні основи фінансового менеджменту		+	
2. Система забезпечення фінансового менеджменту		+	
3. Управління грошовими потоками на підприємстві		+	
4. Визначення вартості грошей у часі та її використання у фінансових розрахунках		+	
5. Управління прибутком		+	
6. Управління активами		+	
7. Вартість і оптимізація структури капіталу		+	
8. Управління інвестиціями		+	
9. Управління фінансовими ризиками		+	
10. Аналіз фінансових звітів		+	
11. Внутрішньофірмове фінансове прогнозування та планування		+	
12. Антикризове фінансове управління на підприємстві		+	
Менеджмент персоналу:			
1. Персонал організації як об'єкт менеджменту		+	
2. Методологія менеджменту персоналу		+	
3. Ресурсне забезпечення менеджменту персоналу		+	
4. Соціально-психологічні аспекти менеджменту персоналу		+	
5. Кадрова служба та кадрове діловодство		+	
6. Планування й формування персоналу		+	
7. Розвиток персоналу		+	
8. Рух персоналу		+	
9. Регулювання трудової діяльності персоналу		+	
10. Управління робочим часом працівників		+	
11. Створення сприятливих умов праці		+	
12. Оцінювання персоналу		+	
13. Мотивація та стимулювання персоналу		+	
14. Соціальне партнерство в організації		+	
15. Ефективність менеджменту персоналу		+	
Міжнародний менеджмент:			
1. Суть і характерні риси міжнародного менеджменту		+	
2. Середовище міжнародного менеджменту		+	
3. Стратегічне планування в міжнародних корпораціях		+	
4. Прийняття рішень у міжнародних корпораціях		+	
5. Організаційний розвиток міжнародних корпорацій		+	
6. Управління людськими ресурсами в міжнародних корпораціях		+	
7. Керування і комунікації в міжнародних корпораціях		+	
8. Контроль і звітність міжнародних корпорацій		+	
9. Технологічна політика міжнародних корпорацій		+	
10. Фінансовий менеджмент міжнародних корпорацій		+	
11. Торговельні операції міжнародних корпорацій		+	
12. Інвестиційні операції міжнародних корпорацій		+	

Продовження табл. Л.2

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
----------	----------	----------	----------

13. Етика і соціальна відповідальність міжнародних корпорацій		+	
Бухгалтерський облік в управлінні суб'єктом господарювання:			
1. Облік як функція управління			+
2. Бухгалтерський облік в системі економічної безпеки бізнесу			+
3. Облікова політика підприємства: проблеми формування			+
4. Новітній інструментарій бухгалтерського обліку			+
5. Облікове забезпечення інвестиційного управління			+
6. Інноваційне управління: обліковий супровід			+
7. Роль обліку в антикризовому управлінні підприємством			+
8. Облікове забезпечення ризик-менеджменту			+
9. Соціальне управління: обліковий контекст			+
10. Обліковий супровід управління процесом виробництва			+
Державний фінансовий контроль:			
1. Система державного фінансового контролю в Україні			+
2. Державна фінансова інспекція України як орган фінансового контролю			+
3. Організація та проведення перевірок Державною фінансовою інспекцією України			+
4. Податковий контроль: сутність та завдання здійснення			+
5. Організація та методика проведення податкових перевірок			+
6. Організація та методика контролю суб'єктів господарювання органами загальнообов'язкового державного соціального страхування			+
7. Митний контроль: організація та порядок здійснення			+
8. Узагальнення результатів державного фінансового контролю			+
9. Оскарження результатів державного фінансового контролю та порядок захисту інтересів суб'єктів господарювання			+
10. Стандарти державного фінансового контролю			+
Професійна етика бухгалтера і аудитора:			
1. Загальні питання етики			+
2. Етика і професія: соціальна відповідальність			+
3. Фундаментальні принципи професійної етики бухгалтера і аудитора			+
4. Професійні цінності та професійні відносини в діяльності			+
5. Професійна етика бухгалтера та право			+
6. Професійна етика в бізнесі й належне управління			+
7. Етичні конфлікти та їх вирішення			+
8. Професійна етика і роль професійних організацій			+
9. Основні принципи етики і поведінки аудитора			+
10. Подальший професійний розвиток бухгалтера і аудитора як необхідність забезпечення фундаментальних етичних принципів			+
Облік і фінансова звітність за МСФЗ:			
1. Розкриття інформації суб'єктами підприємницької діяльності в Україні			+

Продовження табл. Л.2

1	2	3	4
2. Фінансова звітність та прийняття рішень на її підставі Нормативне регулювання порядку підготовки фінансової звітності			+
3. Порядок формування основних форм фінансової звітності в Україні			+
4. Склад і призначення аналітичних фінансових звітів			+
5. Загальні вимоги МСФЗ (IAS/IFRS) щодо підготовки фінансової звітності			+
6. Особливості підготовки звітності за сегментами та консолідованої звітності за національними та міжнародними стандартами фінансової звітності			+
7. Виправлення помилок і зміни в обліковій політиці і оцінках Події після дати балансу			+
8. Процедури трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ 1 Перше застосування МСФЗ для складання фінансової звітності			+
9. Нестандартні бухгалтерські звіти: можливості складання			+
10. Методика складання податкової звітності			+
11. Процедури складання соціальної звітності			+
12. Порядок формування статистичної звітності			+

**Співвідношення елементів права власності у
англосаксонському та романо-германському праві
(джерело: згруповано на основі¹ та доповнено)**

Елементи права власності в англосаксонському праві (за Оноре)	Тріада права власності в романо-германському праві	
	Російська Федерація	Україна
1	2	3
право розпорядження		
Право на залишкову вартість	Відповідно до ст. 209 ЦКРФ ² власникові належить право розпорядження своїм майном.	Відповідно до ст. 317 ЦКУ ⁴ власникові належить право розпорядження своїм майном.
Право на перехід речі у спадщину або за заповітом	Право розпорядження – це право визначення юридичної долі майна (продаж, здача в оренду, використання самим власником і т.д.) ³	Право розпорядження полягає в юридичній можливості власника визначати фактичну і юридичну долю речі. Визначення фактичної долі речі полягає в зміні її фізичної сутності, аж до повного знищення (наприклад, це може бути споживання речі самим власником). Юридична доля речі може бути визначена шляхом передачі права власності іншій особі або шляхом відмови від права на річ. Наприклад, власник може продати або подарувати річ іншій особі. Він може також просто викинути непотрібну йому річ і таким чином припинити своє право власності на неї. Однак в останньому випадку необхідно, щоб зовні було чітко виражене його бажання відмовитися від права власності на річ і щоб про це стало відомо іншим особам ⁵

Продовження Додатку М

¹ Лярская Н.С. Правовые системы и экономика: сравнение англосаксонского и романо-германского права [Електронний ресурс] / Н.С. Лярская // Экономическая теория пре ступлений и наказаний. – 2002. – № 6. – Режим доступу: <http://corruption.rsuh.ru/magazine/6/n6-13.html>.

² Гражданский кодекс РФ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10164072/13/#1013>.

³ Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.alleng.ru/d/jur/jur097.htm>.

⁴ Цивільний кодекс України № 435-IV, 16.01.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.25.77&nobreak=1>.

⁵ Науково-практичний коментар до Цивільного кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apelyacia.org.ua/content/stattya-317-zmist-prava-vlasnosti>.

1	2	3
право користування		
Право привласнення	Відповідно до ст. 209 ЦК РФ ⁶ власникові належить право користування своїм майном. Відповідно до ст. 136 ЦК РФ ⁷ надходження, отримані в результаті використання майна, належать особі, яка його використовує на законних підставах. Право користування – це право власника на вилучення і присвоєння корисних властивостей майна ⁸	Відповідно до ст. 317 ЦКУ ⁹ власникові належить право користування своїм майном. Право користування – це юридична можливість одержання власником споживчих властивостей речі. Користування може здійснюватися шляхом вчинення фактичних дій (користування особистими речами, проживання в будинку, користування автомобілем тощо), а також шляхом вчинення юридичних дій (надання речі в оренду і одержання від такої діяльності відповідних прибутків) ¹⁰
право володіння		
Право на заборону шкідливого використання	Відповідно до ст. 209 ЦК РФ ¹¹ власникові належить право володіння своїм майном. Право володіння – це право власника володіти належним йому майном ¹²	Відповідно до ст. 317 ЦКУ ¹³ власникові належить право володіння своїм майном. Право володіння – це юридична можливість фактичного впливу на річ. Саме по собі володіння може бути законним – таким, що ґрунтується на законі, і незаконним. Але “право володіння” завжди є тільки законним, оскільки, як кожне право, завжди ґрунтується на певній правовій підставі. Отже, вираз “незаконне володіння” може застосовуватися тільки для позначення фактичного володіння, котре не має під собою правової підстави ¹⁴

⁶ Гражданский кодекс РФ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10164072/13/#1013>.

⁷ Там само.

⁸ Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.alleng.ru/d/jur/jur097.htm>.

⁹ Цивільний кодекс України N 435-IV, 16.01.2003 <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.25.77&nobreak=1>

¹⁰ Науково-практичний коментар до Цивільного кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apelyacia.org.ua/content/stattya-317-zmist-prava-vlasnosti>.

¹¹ Гражданский кодекс РФ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10164072/13/#1013>.

¹² Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.alleng.ru/d/jur/jur097.htm>.

¹³ Цивільний кодекс України № 435-IV, 16.01.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.25.77&nobreak=1>.

¹⁴ Науково-практичний коментар до Цивільного кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apelyacia.org.ua/content/stattya-317-zmist-prava-vlasnosti>.

Додаток Н

Аналіз дисертаційних досліджень з питань права власності

*Таблиця Н.1. Аналіз дисертаційних досліджень вітчизняних вчених з питань права власності**

<i>Шифр</i>	<i>Спеціальність</i>	<i>К-ть</i>	<i>Пит. вага, %</i>	<i>Автор</i>
12.00.01	Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових вчень	4	8,16	Волощенко О.М. [10], Головка Л.О. [14], Захарченко П.П. [21], Михайленко О.О. [30]
12.00.03	Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право	28	57,14	Алданов Ю.В. [1], Андрейцева О.Б. [2], Атаманова Ю.Є. [3], Баранюк А.З. [4], Безсмертна Н.В. [5], Болокан І.В. [6], Бурлаков С.Ю. [8], Вороніна Н.В. [11], Воронова О.В. [12], Гриняк А.Б. [16], Губарев С.В. [17], Денисова Р.О. [18], Дзера І.О. [19], Івченко Т.В. [22], Ішук С.І. [23], Калаур І.Р. [24], Мандрика Л.М. [27], Машуков Р.О. [28], Міщенко І.В. [31], Николайчук Л.М. [34], Ришкова О.В. [37], Соловійов О.М. [40], Спасибо І.А. [41], Степанов О.В. [42], Харченко Г.Г. [44], Христинко Н.Ю. [45], Швиденко О.С. [46], Шишка Р.Б. [48]
12.00.06	Земельне право; аграрне право; екологічне право; природоресурсне право	8	16,33	Бондар О.Г. [7], Вівчаренко О.А. [9], Єлісеєва О.В. [20], Мироненко І.В. [29], Носік В.В. [35], Шеховцов В.В. [47], Юрчишин Н.Г. [49], Яніцький В.П. [51]
12.00.07	Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; банківське право	5	10,20	Галуцько В.В. [13], Гридасов Ю.В. [15], Личенко І.О. [26], Савенко Н.В. [39], Тропіна О.М. [43]
12.00.08	Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право	1	2,04	Нерсесян А.С. [33]
12.00.09	Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза	2	4,08	Курилін І.Р. [25], Поджаренко К.Є [36].
12.00.11	Міжнародне право	1	2,04	Яковлев А.А. [50]
Загальна к-ть	<i>x</i>	49	100	<i>x</i>

* Джерело: розроблено на основі [32]

*Таблиця Н.2. Тематика дисертаційних досліджень України з проблем права власності**

<i>Автор</i>	<i>Назва</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Алданов Ю.В. [1]	Приватизація державного майна як спеціальна підстава набуття права власності
Андрейцева О.Б. [2]	Цивільно-правові способи захисту прав на об'єкти промислової власності
Атаманова Ю.Є. [3]	Права промислової власності як форма участі в господарських товариствах
Баранюк А.З. [4]	Позбавлення права приватної власності
Безсмертна Н.В. [5]	Здійснення громадянами права приватної власності в Україні
Болокан І.В. [6]	Зобов'язально-правові та спеціальні засоби захисту права власності в підприємницькій діяльності
Бондар О.Г. [7]	Земля як об'єкт права власності за земельним законодавством України
Бурлаков С.Ю. [8]	Кінематографічний твір як об'єкт права інтелектуальної власності
Вівчаренко О.А. [9]	Гарантії права власності на землю в Україні
Волощенко О.М. [10]	Право монастирської земельної власності на Лівобережній Україні (середина XVII - остання чверть XVIII ст.)
Вороніна Н.В. [11]	Набуття права власності на знахідку за цивільним правом України
Воронова О.В. [12]	Підстави набуття права власності на житло
Галуцько В.В. [13]	Адміністративно-правова охорона права власності в Україні
Головко Л.О. [14]	Розвиток інституту права власності в Україні, Словаччині та Чехії (історико-правовий аналіз)
Гридасов Ю.В. [15]	Адміністративно-правові засоби захисту права власності в Україні
Гриняк А.Б. [16]	Цивільно-правовий договір як підстава виникнення права спільної власності фізичних осіб
Губарев С.В. [17]	Право власності фізичної особи на присадибну земельну ділянку (садибу)
Денисова Р.О. [18]	Право інтелектуальної власності на твір науки (авторсько-правовий аспект)
Дзера І.О. [19]	Цивільно-правові засоби захисту права власності в Україні
Єлісеєва О.В. [20]	Припинення права приватної власності на земельну ділянку за законодавством України
Захарченко П.П. [21]	Право власності на землю в Україні: інституалізація, правове забезпечення, особливості реалізації (середина XIX – перша чверть XX ст.)
Івченко Т.В. [22]	Цивільно-правове регулювання комерційної таємниці як об'єкта права інтелектуальної власності в Україні
Іщук С.І. [23]	Право інтелектуальної власності на комерційне (фірмове) найменування
Калаур І.Р. [24]	Цивільно-правовий договір як підстава виникнення права власності юридичної особи
Курилін І.Р. [25]	Використання спеціальних знань при розслідуванні злочинів, які посягають на права інтелектуальної власності
Личенко І.О. [26]	Адміністративно-правовий захист права власності України
Мандрика Л.М. [27]	Право власності політичних партій в Україні
Машуков Р.О. [28]	Право власності садівницького товариства та його членів
Мироненко І.В. [29]	Зміст та межі здійснення права приватної власності на землю в Україні

Продовження табл. Н.2.

1	2
Михайленко О.О. [30]	Речово-правові обмеження права приватної власності за стародавнім римським та сучасним цивільним правом України
Міщенко І.В. [31]	Обмеження права приватної власності на житло
Нерсесян А.С. [33]	Кримінально-правова охорона прав інтелектуальної власності
Николайчук Л.М. [34]	Цивільно-правові договори як підстави виникнення права приватної власності громадян
Носік В.В. [35]	Проблеми здійснення права власності на землю українського народу
Поджаренко К.Є. [36]	Криміналістичне забезпечення розкриття і розслідування злочинних порушень прав інтелектуальної власності
Ришкова О.В. [37]	Захист прав інтелектуальної власності за цивільним законодавством України
Савенко Н.В. [39]	Адміністративно-правові засади набуття права власності на об'єкти незавершеного та законсервованого будівництва в Україні
Соловійов О.М. [40]	Право власності професійних спілок України
Спасибо І.А. [41]	Набуття права власності в цивільному праві України
Степанов О.В. [42]	Право приватної власності на автомобіль та угоди, пов'язані з його обслуговуванням
Тропіна О.М. [43]	Організаційно-правові засади здійснення митного контролю за дотриманням прав інтелектуальної власності при переміщенні товарів через митний кордон України
Харченко Г.Г. [44]	Підстави припинення права власності
Христенко Н.Ю. [45]	Право спільної сумісної власності фізичних осіб
Швиденко О.С. [46]	Акція як об'єкт права власності
Шеховцов В.В. [47]	Право приватної власності на об'єкти тваринного світу
Шишка Р.Б. [48]	Охорона прав суб'єктів інтелектуальної власності у цивільному праві України
Юрчишин Н.Г. [49]	Реалізація права приватної власності на ліси в Україні
Яковлев А.А. [50]	Міжнародно-правове співробітництво у захисті права власності в системі Ради Європи
Яніцький В.П. [51]	Порядок набуття права власності на земельну ділянку в Україні

* Джерело: розроблено на основі [32]

Таблиця Н.3. Аналіз наукової новизни дисертації, присвячених праву власності за напрямом “внутрішню розроблено (досліджено)”*
 * власності за напрямом “внутрішню розроблено (досліджено)”*

Автор	Напрями наукової новизни													
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Яковлев А.А. [50]	+								+					
Гриняк А.Б. [16]										+				
Баранюк А.З. [4]			+			+								
Нересян А.С. [33]							+				+			
Галуцько В.В. [13]		+									+	+		
Носік В.В. [35]		+		+				+						
Шеховцов В.В. [47]		+	+				+			+				
Яніцький В.П. [51]		+						+						
Спасибо І.А. [41]		+	+										+	
Болокан І.В. [6]		+								+				
Мироненко І.В. [29]		+	+											
Міщенко І.В. [31]					+									
Дзєра І.О. [19]														
Личенко І.О. [26]		+									+		+	
Калаур І.Р. [24]		+	+											
Курилін І.Р. [25]		+						+						
Поджаренко К.Є. [36]		+		+									+	
Мандрика Л.М. [27]		+	+	+							+			
Николайчук Л.М. [34]											+		+	
Головко Д.О. [14]											+			
Вороніна Н.В. [11]		+									+			
Юрчишин Н.Г. [49]		+	+											
Безсмертна Н.В. [5]			+											
Савенко Н.В. [39]														
Христенко Н.Ю. [45]				+						+			+	
Вівчаренко О.А. [9]		+		+										
Андрейцева О.Б. [2]											+		+	

Продовження табл. Н.4.

<i>1</i>	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Курилін І.Р. [25]						+					+
Поджаренко К.Є. [36]						+					+
Мандрика Л.М. [27]			+								
Николайчук Л.М. [34]		+	+								
Головка Л.О. [14]	+								+		
Вороніна Н.В. [11]		+	+								
Юрчишин Н.Г. [49]	+			+				+			
Безсмертна Н.В. [5]				+					+		
Савенко Н.В. [39]	+	+		+					+		
Христенко Н.Ю. [45]									+		
Вівчаренко О.А. [9]									+		
Андрейцева О.Б. [2]									+		
Воронова О.В. [12]			+						+		
Єлісєєва О.В. [20]					+				+		
Ришкова О.В. [37]	+								+		+
Степанов О.В. [42]									+		+
Бондар О.Г. [7]				+					+	+	
Волощенко О.М. [10]	+								+		
Соловійов О.М. [40]				+							+
Михайленко О.О. [30]	+	+		+					+		
Швиденко О.С. [46]			+		+				+		
Тропіна О.М. [43]		+							+		
Харченко Г.Г. [44]									+		
Захарченко П.П. [21]		+							+		
Шишка Р.Б. [48]			+	+					+		+
Денисова Р.О. [18]								+		+	
Машуков Р.О. [28]	+								+	+	
Губарєв С.В. [17]			+		+					+	
Іщук С.І. [23]	+										
Бурлаков С.Ю. [8]			+							+	
Івченко Т.В. [22]											
Алданов Ю.В. [1]									+		
Гридасов Ю.В. [15]									+		+
Атаманова Ю.Є. [3]	+								+		
<i>Разом</i>	<i>17</i>	<i>10</i>	<i>10</i>	<i>9</i>	<i>5</i>	<i>4</i>	<i>1</i>	<i>3</i>	<i>29</i>	<i>5</i>	<i>8</i>

* Джерело: розроблено на основі [32]

Єлісеєва О.В. [20]												+	
Ришкова О.В. [37]	+									+		+	
Степанов О.В. [42]												+	
Бондар О.Г. [7]	+					+							
Волощенко О.М. [10]	+									+			
Соловійов О.М. [40]					+								
Михайленко О.О. [30]	+					+							
Швиденко О.С. [46]	+											+	

Продовження табл. Н.5.

<i>1</i>	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Тропіна О.М. [43]	+											
Харченко Г.Г. [44]		+									+	
Захарченко П.П. [21]					+					+		
Шишка Р.Б. [48]									+			+
Денисова Р.О. [18]											+	+
Машуков Р.О. [28]									+	+		
Губарев С.В. [17]				+								+
Іщук С.І. [23]	+		+	+								
Бурлаков С.Ю. [8]			+						+			+
Івченко Т.В. [22]											+	
Алданов Ю.В. [1]											+	
Гридасов Ю.В. [15]					+				+		+	
Атаманова Ю.Є. [3]					+							
<i>Разом</i>	8	8	9	5	7	2	4	5	7	4	24	9

* Джерело: розроблено на основі [32]

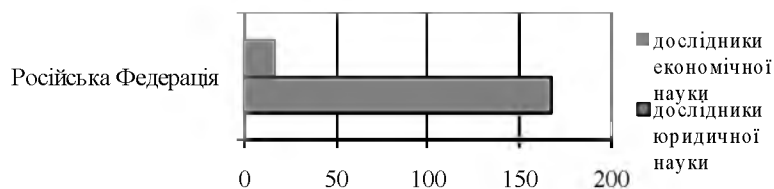


Рис. Н.1. Кількість дисертацій, присвячених проблемам права власності, які захищені в Російській Федерації протягом 1984-2011 рр.

Таблиця Н.6. Аналіз дисертаційних робіт Російської Федерації в розрізі наукових ступенів з питань права власності

Ступінь	К-ть	Дослідники
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>Економічні науки</i>		
д.е.н.	1	Ульянов Г.В.
к.е.н.	16	Астахова М.М., Бакулев А.В., Бовтун А.В., Генералова О.М., Гумаргалієв І.Є., Дулмаа Л., Євдокімова Є.А., Ільштейн Ю.А., Кадочников Д.В., Ніколайчук А.А., Орлов М.В., Ростокер М., Смирнов І.А., Панчоха А.А., Юдаєва Н.Ю.
Кількість	17	х
<i>Юридичні науки</i>		

д.ю.н.	7	Живихіна І.Б., Камишанский В.П., Канюков С.К., Карлин А.Б., Мерзликіна Р.А., Рябов А.А., Фоков А.П.
к.ю.н.	160	Абаєв М.Т., Аванесов Є.В., Акімова С.Б., Аксюк І.В., Александріна М.А., Альохіна Л.А., Амеліна Н.Є., Артюшин Д.В., Артюшин З.В., Арчінова В.І., Бажаєв Є.В., Баймолдіна З.Х., Балин М.В., Березина Н.В., Богданова І.С., Богданчиков С.В., Бородачев А.С., Братусь М.Б., Бубнов М.Ю., Будяк Є.О., Буртовий Є.І., Бутаєва Є.С., Биков А.С., Васильєв Г.С., Вахніна Т.А., Ведішева Н.О., Вергас Г.О.,

Продовження табл. Н.6.

1	2	3
		Ветрова Д.А., Вовк А.А., Водкін М.Ю., Волочай Ю.А., Ганзлік, Ю.І., Гончікнімаєва Б.Г., Грізіхіна Є.А., Гумілевський О.В., Дамбієва Т.В., Дворніков Д.В., Дзагоев С.В., Дзуганов А.А., Донг А.К., Єгорова М.Б., Єгорчева Т.І., Позднякова Р.Б., Єрмакова А.Р., Усович Л.В., Жидков М.Д., Пескова А.А., Плеханов В.В., Челішева Н.Ю., Залюбовська Н.В., Зіннатулін А.З., Тіртічний С.А., Зуй Ю.В., Умуркулов М.К., Пісарєв Г.А., Шітьков С.В., Шахназаров Б.А., Шатіхін Н.В., Зиков Є.В., Хузмієва М.Б., Кабітов Н.П., Хасімова Л.М., Янь Імей, Філіппов П.А., Царікаєва Ж.М., Камішанская С.В., Чукаєва Г.Х., Хромов С.А., Шіріпов Д.В., Шибаєва Ю.В., Тюнін М.В., Туріцін А.В., Камішанский А.В., Шведкова О.В., Ховріно Л.В., Фірсова Н.В., Панова Т.А., Фогель В.А., Канчукоєва А.В., Цитович Л.В., Качалова І.В., Тунтаєв Р.І., Полтава Є.В., Кім В.Д., Філімонов А.Є., Кичко А.І., Перова М.В., Клімов Д.Ф., Попович М.М., Полінкова Є.Г., Тархова О.Ю., Таскін Н.І., Ступников А.Г., Тарарішкіна І.С., Сухарева Є.Р., Серокурова У.В., Солдатенков О.О., Степанов Д.В., Силіна Т.Б., Рябов А.А., Станкевич Т. Б., Свиридов Н.Л., Спіркіна А.Н., Князева Є.С., Соколова Н.В., Стародумова С.Ю., Силкіна І.В., Рахманкіна М.Є., Омельченко А.С., Скриль С.М., Серьогіна О.Л., Романова Г.В., Сахно О.В., Пуляєвская Л.В., Попов Д.І., Рожков А.А., Савельєв А.А., Рагімова Н.К., Рублевський Р.С., Попова Л.І., Саморукова Н.А., Сафронов О.Н., Афаралієва С.Г., Прозоров І.В., Огнева Н.І., Рязанова Є.А., Осадченко Є.О., Кобзева Ю.С., Коломейцева М.А., Кондратьєв В.І., Коршакова К.В., Ніколаєва Є.А., Костін В.В., Опаріна М.В., Краснова С.А., Красюкова А.С., Кривенко О.А., Крисанов А.А., Кудрявцева Є.Н., Кутєпов О.Є., Лабігін А.Н., Ламейкін Ю.А., Ламейкіна Є.Ю., Лисаченко А.В., Люшня А.В., Майдіков А.А., Макаров С.Ю., Мантула Г.А., Німець Ю.Л., Нгуєн Тхі Кує Ань, Манукян А.А., Маркіна М.В., Мартіросьянц Р.Є., Мечетін Т.А., Насиров Р.В., Нарікова Ю.В., Нарінян В.М., Мінгазова І.В., Мікрюков В.А.
Кількість	168	x
Загальна кількість	184	x

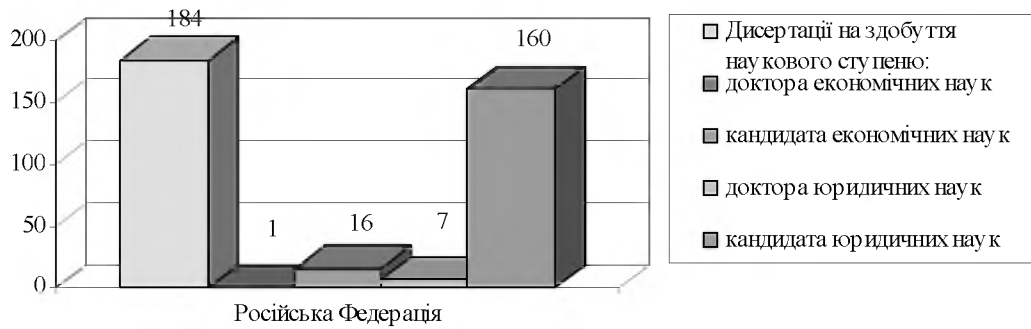


Рис. Н.2. Аналіз дисертаційних робіт в розрізі наукових ступенів

Таблиця Н.7. Аналіз дисертаційних робіт Російської Федерації з проблем права власності у розрізі спеціальностей за економічним та юридичним напрямом (1984-2011 рр.)

Шифр спеціальності	Назва спеціальності	К-ть	Питома вага, %
<i>Економічні науки</i>			
08.00.01	Экономическая теория	11	64,71
1	2	3	4
08.00.01, 08.00.05	Экономическая теория; Экономика и управление народным хозяйством	1	5,88
08.00.05	Экономика и управление народным хозяйством	3	17,65
08.00.12	Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности	1	5,88
08.00.14	Мировая экономика	1	5,88
Кількість	x	17	100,00
<i>Юридичні науки</i>			
12.00.01	Теория и история государства и права; история политических и правовых учений	15	8,98
12.00.01, 12.00.03	Теория и история государства и права; история политических и правовых учений; Гражданское право, семейное право, гражданский процесс, международное частное право	1	0,60
12.00.02	Конституционное право	10	5,99
12.00.03	Гражданское право, семейное право, гражданский процесс, международное частное право	123	73,65
12.00.03, 12.00.06	Гражданское право, семейное право, гражданский процесс, международное частное право; Земельное право; аграрное право; экологическое право; природоресурсное право	2	1,20
12.00.03, 12.00.09	Гражданское право, семейное право, гражданский процесс, международное частное право; Уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза	1	0,60
12.00.03, 12.00.14	Гражданское право, семейное право, гражданский процесс, международное частное право;	1	0,60
12.00.06	Земельное право; аграрное право; экологическое право;	4	2,40

	природоресурсное право		
12.00.08	Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право	2	1,20
12.00.09	Уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза	1	0,60
12.00.10	Судоустройство; прокуратура и адвокатура	2	1,20
12.00.10, 12.00.03	Судоустройство; прокуратура и адвокатура; Гражданское право, семейное право, гражданский процесс, международное частное право	1	0,60
12.00.11	Международное право	1	0,60
12.00.14	Административное право, финансовое право, информационное право	3	1,80
Кількість		x	167
Загальна кількість		x	184

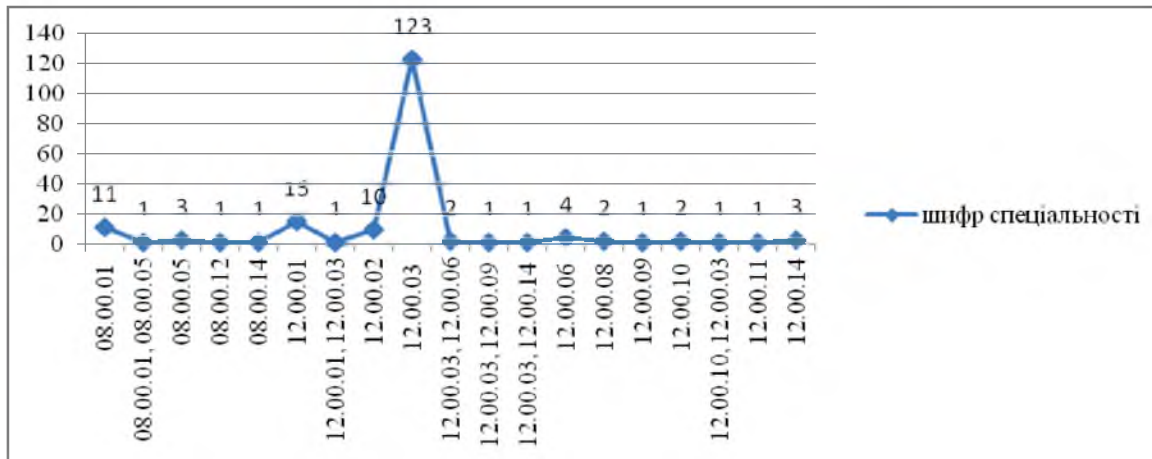


Рис. Н.3. Кількість дисертацій з питань права власності в розрізі наукових спеціальностей в Російській Федерації за 1984-2011 рр.

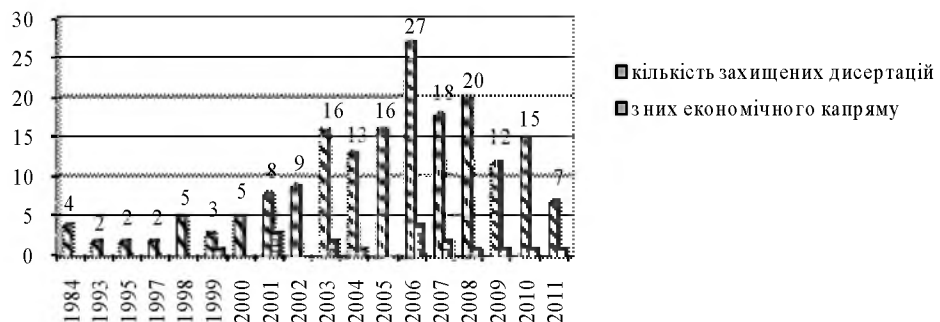


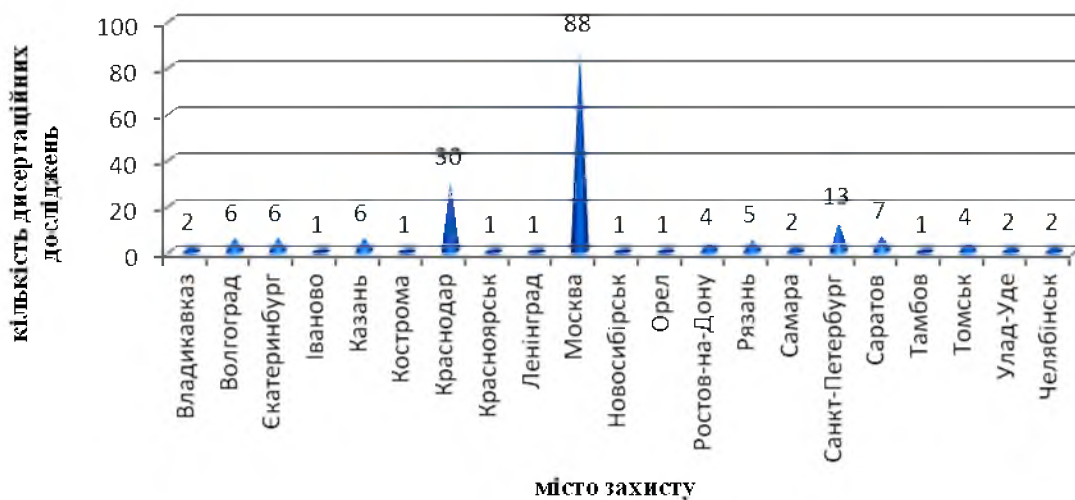
Рис. Н.4. Динаміка захисту дисертаційних робіт Російської Федерації, присвячених проблемам права власності*

Таблиця Н.8. Географія наукових досліджень з проблем права власності в Російській Федерації

Місто	К-ть	Юридичні				Економічні			
		д.ю.н.	к.ю.н.	разом	ПВ, %	д.е.н.	к.е.н.	разом	ПВ, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Владикавказ	2	–	2	2	1,18	–	–	–	–
Волгоград	6	–	6	6	3,55	–	–	–	–
Єкатеринбург	6	–	6	6	3,55	–	–	–	–
Іваново	1	–	–	–	–	1	–	1	5,56
Казань	6	1	5	6	3,55	–	–	–	–
Кострома	1	–	–	–	–	–	1	1	5,56
Краснодар	30	–	30	30	17,75	–	–	–	–
Красноярськ	1	–	1	1	0,59	–	–	–	–
Ленінград	1	–	1	1	0,59	–	–	–	–
Москва	88	3	82	85	50,30	–	3	3	16,67

Продовження табл. Н.8.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Новосибірськ	1	–	–	–	–	–	1	1	5,56
Орел	1	–	–	–	–	–	1	1	5,56
Ростов-на-Дону	4	–	3	3	1,78	–	1	1	5,56
Рязань	5	1	4	5	2,96	–	–	–	–
Самара	2	–	2	2	1,18	–	–	–	–
Санкт-Петербург	13	2	10	12	7,10	–	1	1	5,56
Саратов	7	–	4	4	2,37	–	3	3	16,67
Тамбов	1	–	1	1	0,59	–	–	–	–
Томськ	4	–	–	–	–	–	4	4	22,22
Улад-Уде	2	–	–	–	–	–	2	2	11,11
Челябінськ	2	–	2	2	1,18	–	–	–	–
Кількість	184	7	162	169	100	1	17	18	100



*Рис. Н.5. Групування дисертацій з проблем права власності за містами
Російської Федерації*

*Таблиця Н.9. Групування дисертаційних робіт США за виділеними
проблемними питаннями щодо права власності*

<i>Автор дисертаційного дослідження</i>	<i>Виділені проблемні питання</i>	<i>Рік захисту</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Паркінсона А.Л. (Parkinson A.L.)	Сутність права власності	2002
Сакує Ю.В. (Sakauye Y.B.)	Право приватної власності	1977
Берган А.В. (Bergan A.W.)	Право приватної власності	1943
Вілсон Д.Д. (Wilson D. D.)	Захист права власності	1919
Обрайен Д.М. (O'Brien D.M.)	Сутність права власності	2000
Стенфілд Е.С. (Steinfeld E.S.)	Сутність права власності	1996

Продовження табл. Н.9.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Бооса Е.Д. (Boos E.J.)	Захист права власності	2003
Бооса Е.Д. (Boos E.J.)	Право приватної власності	1988
Елізондо К. (Elizondo C.)	Захист права власності	1992
Муні К.П. (Mooney C.P.)	Права власності на землю	1981
Мерфі М.Д. (Murphy M.J.)	Право приватної власності	1953
Шнайдер М.Л. (Schneider M.L.)	Захист права власності	2010
Амадео Р.К. (Amadeo R.C.)	Захист права власності	2000
Егбуйв Р.Н. (Egbuiwe R.N.)	Захист права власності	2008
Бедфорд Р.Д. (Bedford R.J.)	Захист права власності	1992
Уайтинг С.Х. (Whiting S.H.)	Зміни щодо регулювання права власності	1995

Де: 1. Алданов Ю.В. Приватизація державного майна як спеціальна підстава набуття права власності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Ю.В. Алданов. – К., 2006. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2006/06ayvnpv.zip>; 2. Андрейцева О.Б. Цивільно-правові способи захисту прав на об’єкти промислової власності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / О.Б. Андрейцева. – К., 2009. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09aoborv.zip>; 3. Атаманова Ю.Є. Права промислової власності як форма участі в господарських товариствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Ю.Є. Атаманова. – Х., 2003. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2003/03ayeugt.zip>; 4. Баранюк А.З. Позбавлення права приватної власності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / А.З. Баранюк. – Л., 2007. – 14 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2007/07bazppv.zip>; 5. Безсмертна Н.В. Здійснення громадянами права приватної власності в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Н.В. Безсмертна. – К., 2001. – 19 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2001/01bnvrvu.zip>; 6. Болокан І.В. Зобов’язально-правові та спеціальні засоби захисту права власності в підприємницькій діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03

“Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / І.В. Болокан. – К., 2008. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08bivvpd.zip>; 7. Бондар О.Г. Земля як об’єкт права власності за земельним законодавством України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.06 – “Земельне право; аграрне право; екологічне право: природоресурсне право” [Електронний ресурс] / О.Г. Бондар. – К., 2005. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2005/05bogzzu.zip>; 8. Бурлаков С.Ю. Кінематографічний твір як об’єкт права інтелектуальної власності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / С.Ю. Бурлаков. – К., 2008. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08bsyoiv.zip>; 9. Вівчаренко О.А. Гарантії права власності на землю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.06 “Земельне право; аграрне право; екологічне право: природоресурсне право” [Електронний ресурс] / О.А. Вівчаренко. – К., 2005. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2005/05voavzu.zip>; 10. Волощенко О.М. Право монастирської земельної власності на Лівобережній Україні (середина XVII – остання чверть XVIII ст.): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.01 “Теорія та історія держави і права, історія політичних і правових вчень” [Електронний ресурс] / О.М. Волощенко. – К., 2008. – 18 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08vomsoc.zip>; 11. Вороніна Н.В. Набуття права власності на знахідку за цивільним правом України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Н.В. Вороніна. – О., 2010. – 20 с. – укр.<http://www.nbu.gov.ua/ard/2010/10vncvpu.zip>; 12. Воронова О.В. Підстави набуття права власності на житло: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / О.В. Воронова. – К., 2005. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2005/05vovpvj.zip>; 13. Галуцько В.В. Адміністративно-правова охорона права власності в Україні: : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук: 12.00.07 – “Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; банківське право” [Електронний ресурс] / В.В. Галуцько. – Х., 2009. – 35 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09gvvpvu.zip>; 14. Головка Л.О. Розвиток інституту права власності в Україні, Словаччині та Чехії (історико-правовий аналіз): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.01 “Теорія та історія держави і права, історія політичних і правових вчень” [Електронний ресурс] / Л.О. Головка. – К., 2010. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2010/10gloipa.zip>; 15. Гридасов Ю.В. Адміністративно-правові засоби захисту права власності в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07 “Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; банківське право” [Електронний ресурс] / Ю.В. Гридасов. – Ірпінь, 2009. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09gvvpvu.zip>; 16. Гриняк А.Б. Цивільно-правовий договір як підстава виникнення права спільної власності фізичних осіб: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / А.Б. Гриняк. – К., 2007. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2007/07gabvfo.zip>; 17. Губарев С.В. Право власності фізичної особи на присадибну земельну ділянку (садибу): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / С.В. Губарев. – К., 2009. – 18 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09gsvzds.zip>; 18. Денисова Р.О. Право інтелектуальної власності на твір науки (авторсько- правовий аспект): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Р.О. Денисова. – Х., 1999. – 19 с. –

Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/1999/99drovth.zip>; 19. Дзера І.О. Цивільно-правові засоби захисту права власності в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / І.О. Дзера. – К., 2001. – 21 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2001/01diopvu.zip>; 20. Єлісеєва О.В. Припинення права приватної власності на земельну ділянку за законодавством України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.06 “Земельне право; аграрне право; екологічне право: природоресурсне право” [Електронний ресурс] / О.В. Єлісеєва. – К., 2006. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2006/06eovdzu.zip>; 21. Захарченко П.П. Право власності на землю в Україні: інституалізація, правове забезпечення, особливості реалізації (середина ХІХ – перша чверть ХХ ст.): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук: 12.00.01 “Теорія та історія держави і права, історія політичних і правових вчень” [Електронний ресурс] / П.П. Захарченко. – К., 2009. – 35 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09zppspc.zip>; 22. Івченко Т.В. Цивільно-правове регулювання комерційної таємниці як об’єкта права інтелектуальної власності в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Т.В. Івченко. – К., 2009. – 16 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09itvivu.zip>; 23. Ішук С.І. Право інтелектуальної власності на комерційне (фірмове) найменування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / С.І. Ішук. – К., 2009. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09isikfn.zip>; 24. Калаур І.Р. Цивільно-правовий договір як підстава виникнення права власності юридичної особи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / І.Р. Калаур. – Л., 2004. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2004/04kirvyo.zip>; 25. Курилін І.Р. Використання спеціальних знань при розслідуванні злочинів, які посягають на права інтелектуальної власності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.09 “Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза” [Електронний ресурс] / І.Р. Курилін. – К., 2007. – 16 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2007/07kirpiv.zip>; 26. Личенко І.О. Адміністративно-правовий захист права власності України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07 “Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; банківське право” [Електронний ресурс] / І.О. Личенко. – Л., 2010. – 16 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2010/10liopvu.zip>; 27. Мандрика Л.М. Право власності політичних партій в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 – “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Л.М. Мандрика. – Х., 2005. – 18 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2005/05mlmppu.zip>; 28. Машуков Р.О. Право власності садівницького товариства та його членів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Р.О. Машуков. – К., 2010. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2010/10mrotyc.zip>; 29. Мироненко І.В. Зміст та межі здійснення права приватної власності на землю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.06 “Земельне право; аграрне право; екологічне право: природоресурсне право” [Електронний ресурс] / І.В. Мироненко. – К., 2008. – 19 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2008/08mivvzu.zip>; 30. Михайленко О.О. Речово-правові обмеження права приватної власності за стародавнім римським та сучасним цивільним правом України: Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / О.О. Михайленко. – Х., 2003. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2003/03moospu.zip>; 31. Міщенко І.В. Обмеження права

приватної власності на житло: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / І.В. Міщенко. – К., 2008. – 18 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2008/08mivpvj.zip>; 32. Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>; 33. Нерсисян А.С. Кримінально-правова охорона прав інтелектуальної власності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.08 “Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право” [Електронний ресурс] / А.С. Нерсисян. – К., 2008. – 19 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2008/08naspiv.zip>; 34. Николайчук Л.М. Цивільно-правові договори як підстави виникнення права приватної власності громадян: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Л.М. Николайчук. – Х., 2004. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2004/04nlmpvg.zip>; 35. Носік В.В. Проблеми здійснення права власності на землю українського народу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук: 12.00.06 “Земельне право; аграрне право; екологічне право: природоресурсне право” [Електронний ресурс] / В.В. Носік. – К., 2007. – 34 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2007/07nvvzun.zip>; 36. Поджаренко К.Є. Криміналістичне забезпечення розкриття і розслідування злочинних порушень прав інтелектуальної власності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.09 “Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза” [Електронний ресурс] / К.Є. Поджаренко. – К., 2009. – 18 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09pkeriv.zip>; 37. Ришкова О.В. Захист прав інтелектуальної власності за цивільним законодавством України: Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / О.В. Ришкова. – О., 2007. – 21 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2007/07rovczu.zip>; 38. Российская государственная библиотека [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rsl.ru>; 39. Савенко Н.В. Адміністративно-правові засади набуття права власності на об’єкти незавершеного та законсервованого будівництва в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07 “Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; банківське право” [Електронний ресурс] / Н.В. Савенко. – Х., 2009. – 16 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09snvzbu.zip>; 40. Соловійов О.М. Право власності професійних спілок України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / О.М. Соловійов. – Х., 2002. – 19 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2002/02sompzu.zip>; 41. Спасибо І.А. Набуття права власності в цивільному праві України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / І.А. Спасибо. – К., 2009. – 18 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09siacpu.zip>; 42. Степанов О.В. Право приватної власності на автомобіль та угоди, пов’язані з його обслуговуванням: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / О.В. Степанов. – Х., 2000. – 19 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2000/00sovpyu.zip>; 43. Тропіна О.М. Організаційно-правові засади здійснення митного контролю за дотриманням прав інтелектуальної власності при переміщенні товарів через митний кордон України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07 “Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; банківське право” [Електронний ресурс] / О.М. Тропіна. – Ірпінь, 2003. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2003/03tommku.zip>; 44. Харченко Г.Г. Доктринальні відмінності інституту права власності: порівняльно-правовий аналіз [Електронний ресурс] / Г.Г. Харченко. – Режим доступу: http://www.kul.kiev.ua/images/chasop/2009_1/2009_1.pdf;

45. Христенко Н.Ю. Право спільної сумісної власності фізичних осіб: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Н.Ю. Христенко. – К., 2006. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuiv.gov.ua/ard/2006/06fnyvfo.zip>;

46. Швиденко О.С. Акція як об’єкт права власності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / О.С. Швиденко. – К., 2006. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuiv.gov.ua/ard/2006/06sosopv.zip>;

47. Шеховцов В.В. Право приватної власності на об’єкти тваринного світу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук.: 12.00.06 “Земельне право; аграрне право; екологічне право: природоресурсне право” [Електронний ресурс] / В.В. Шеховцов. – Х., 2009. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuiv.gov.ua/ard/2009/09svvots.zip>;

48. Шишка Р.Б. Охорона прав суб’єктів інтелектуальної власності у цивільному праві України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук: 12.00.03 “Цивільне право, сімейне право, цивільний процес, міжнародне приватне право” [Електронний ресурс] / Р.Б. Шишка. – Х., 2004. – 37 с. – Режим доступу: <http://www.nbuiv.gov.ua/ard/2004/04srbcspu.zip>;

49. Юрчишин Н.Г. Реалізація права приватної власності на ліси в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.06 “Земельне право; аграрне право; екологічне право: природоресурсне право” [Електронний ресурс] / Н.Г. Юрчишин. – К., 2009. – 16 с. – Режим доступу: <http://www.nbuiv.gov.ua/ard/2009/09yngvlu.zip>;

50. Яковлев А.А. Міжнародно-правове співробітництво у захисті права власності в системі Ради Європи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.11 “Міжнародне право” [Електронний ресурс] / А.А. Яковлев. – Х., 2009. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.nbuiv.gov.ua/ard/2009/09yaasre.zip>;

51. Яніцький В.П. Порядок набуття права власності на земельну ділянку в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.06 “Земельне право; аграрне право; екологічне право: природоресурсне право” [Електронний ресурс] / В.П. Яніцький. – К., 2007. – 18 с. – Режим доступу: <http://www.nbuiv.gov.ua/ard/2007/07yvpzdu.zip>;

52. Worldcat [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldcat.org>.

Україна в рейтингу економічної свободи та легкості ведення бізнесу

Таблиця П.1. Індекс економічної свободи України за 1995-2012 рр.¹

Рік	Загальний рейтинг	Контрольні показники для розрахунку індексу економічної свободи									
		свобода бізнесу	свобода торгівлі	фіскальна свобода	участь уряду	монетарна свобода	свобода інвестицій	фінансова свобода	права власності	свобода від корупції	свобода праці
1995	39,9	55,0	55,0	61,8	47,1	0,0	50,0	50,0	30,0	10,0	N/A
1996	40,6	55,0	66,0	57,7	47,1	0,0	50,0	30,0	30,0	30,0	N/A
1997	43,5	55,0	66,0	61,1	49,1	0,0	50,0	30,0	50,0	30,0	N/A
1998	40,4	55,0	53,0	64,4	51,0	0,0	50,0	30,0	30,0	30,0	N/A
1999	43,7	55,0	53,0	63,0	43,0	39,3	50,0	30,0	30,0	30,0	N/A
2000	47,8	55,0	70,0	62,3	41,9	63,0	50,0	30,0	30,0	28,0	N/A
2001	48,5	55,0	70,0	63,8	49,6	62,3	50,0	30,0	30,0	26,0	N/A
2002	48,2	55,0	71,0	66,1	58,9	58,2	50,0	30,0	30,0	15,0	N/A
2003	51,1	55,0	74,6	67,1	68,1	64,0	30,0	50,0	30,0	21,0	N/A
2004	53,7	55,0	74,4	67,5	77,8	74,5	30,0	50,0	30,0	24,0	N/A
2005	55,8	55,0	76,2	83,0	78,6	76,2	30,0	50,0	30,0	23,0	55,8
2006	54,4	43,1	77,2	90,2	75,8	72,9	30,0	50,0	30,0	22,0	53,2
2007	51,5	43,6	77,2	83,6	53,2	68,4	30,0	50,0	30,0	26,0	52,8
2008	51,0	44,4	82,2	79,0	43,0	69,9	30,0	50,0	30,0	28,0	53,1
2009	48,8	40,5	84,0	77,0	39,0	68,1	30,0	40,0	30,0	27,0	52,4
2010	46,4	38,7	82,6	77,9	41,1	61,2	20,0	30,0	30,0	25,0	57,7
2011	45,8	47,1	85,2	77,3	32,9	63,2	20,0	30,0	30,0	22,0	50,0
2012	46,1	46,2	84,4	78,2	29,4	67,7	20,0	30,0	30,0	24,0	51,2

¹ Index of economic freedom [Електронний ресурс] . – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables>

За індексом економічної свободи у 2012 р. Україна знаходиться на 174 місці серед 184 країн світу зі значенням даного індексу 46,1 (у 2011 р. він становив 45,8). Найнижчий індекс в Північній Кореї – 1,0, найвищий в Гонк-Конзі – 89,9. Сусідня Чехія знаходиться на 20 місці з індексом 69,9, Польща – на 80 (з індексом 64,2), Росія на – 135 (50,5) Білорусія на – 166 (49,0). Стосовно динаміки рівня даного індексу в Україні за останні 17 років найменше значення спостерігалось у 1995 р. (39,9), потім відбувалося поступове зростання, пік припадав на 2005 р., коли він становив 55,8, після чого почав знижуватися.

Складовими індексами, які в сукупності формують індекс економічної свободи, є: свобода бізнесу, свобода торгівлі, фіскальна свобода, участь уряду, монетарна свобода, свобода інвестицій, фінансова свобода, права власності, свобода від корупції, свобода праці. Аналіз рівня України за вказаними індексами з 1995 р. виявив наступні тенденції.

Для розрахунку цього індексу бралися до уваги 11 показників. Тарифна ставка в Україні становить 2,8. Найвища вона на Сейшелах (28,3), найменша (0) в Лівії, Швейцарії, Гонк-Конзі та Сінгапурі. Ставка податку на прибуток в Україні – 17,0, лідером за цим показником є Чад (60,0), а у 9-ти країнах світу (Оман, Мальдіви, Вануату, Багамські острови, Катар, Об'єднані Арабські Емірати, Парагвай, Бахрейн, Кувейт) вона рівна нулю. Ставка корпоративного податку в Україні встановлена на рівні 23,0, найвища вона на Коморських островах (50,0), а в таких країнах як Молдова, Багамські острови, Мальдівські острови, Вануату, Катар, Об'єднані Арабські Емірати, Бахрейн та Кувейт дана ставка дорівнює нулю. Кількість населення в Україні становить 45,5 млн., найбільша кількість в Китаї – 1341,4 млн. чоловік, найменша з досліджуваних країн – у Ліхтенштейні – менше ніж 0,5 млн. ВВП в Україні на 2012 р. становить 305,2 млрд., найменше значення ВВП (0,3 млрд) в Сан-Томе, Прінсіпі та на островах Мікронезії, найбільше – в США (14657,8 млрд). У розрахунку ВВП на душу населення найменше значення має Конго (328), найбільше – Катар (88559). Також для розрахунку індексу економічної свободи брався до уваги рівень безробіття в країнах, який в Україні становить 8,4. Найменше значення має Білорусія (1,0), найбільше – Ліберія (85,0). Рівень інфляції в Україні становить 9,4. Найкраще значення в Катарі та Сейшелах, де має місце дефляція (-2,4), найбільше – у Венесуелі (28,2). Приплив прямих іноземних інвестицій в Україні становить 6495 млрд., найменший рівень в Нідерландах (-16140,8 млрд.), найбільший – в США (228249 млрд.).

Податковий тягар в Україні складає 36,9 % ВВП, найменший рівень в Кувейті (1,5 % ВВП), найбільший – в Тимор-Лешті (342,0 % ВВП). Рівень державних витрат в Україні складає 48,5 % ВВП, найменший рівень в Бірмі (3,0 % ВВП), найвищий в Тимор-Лешті (108,7 % ВВП).

За індексом свободи бізнесу позиція України на сучасному рівні розвитку погіршилася порівнянно з 1995 р. Так, 10 років (з 1995 до 2005) він був сталим на рівні 55 у 2006 р. різко зменшився до 43,1, до 2008 р. дещо зростав, але у 2009 р. знову знизився до 40,5. Найнижчим за всі досліджувані роки даний індекс був у 2010 р. (38,7), у 2011 р. різко зріс до 47,1, а у 2012 р. знову помітний певний спад (46,2). Таким чином, в загальній сукупності індекс економічної свободи з 1995 р. знизився на 8,8 пунктів.

За індексом свободи торгівлі помітний тренд до зростання рівня України. Так, незважаючи на трендову яму в 1998-1999 рр., помітне поступове підвищення значення даного індекса (на 29,4 за 1995-2012 рр.). Хоча варто відмітити, що у 2012 р. (індекс економічної свободи – 84,4) рівень України дещо зменшився порівняно з попереднім 2011 р. (85,2), у якому він був найвищим за досліджувані роки.

У рівні фіскальної свободи стійких тенденцій не виявлено. Можна сказати, що пік відбувся у 2006 р., коли він був на рівні 90,2. Також варто відмітити, що у 2012 р. значення даного індексу дещо зросло порівняно з попередніми трьома роками, коли він коливався в межах 77,0-77,9 і сьогодні становить 78,2. В загальному за досліджувані останні 17 років індекс фіскальної свободи зріс на 16,4.

Індекс участі уряду за досліджувані роки зменшився на 17,7 (з 47,1 у 2005 р. до 29,4 у 2012 р.) Найвищий рівень спостерігався у 2005 р., коли він становив 78,6. Варто зазначити, що у 2012 р. його рівень (29,4) найнижчий за останні 17 років.

Індекс монетарної свободи з 1995 р. до 1998 р. дорівнював нулю. Найменше з додатніх значень спостерігалось у наступному 1999 р. (39,3). Найбільше – у 2005 р. (76,2). У 2012 р. він знаходиться на рівні 67,7, що на 4,5 більше ніж у 2011 р.

Покроково зменшується свобода інвестицій в Україні. Так, з 1995 р. до 2002 р. вона була на рівні 50, з 2003 р. до 2009 р. даний індекс дорівнював 30, а в 2010-2012 рр. – на рівні 20.

Динаміка індексу фінансової свободи також змінюється стрибками. Так, у 1995 р. він дорівнював 50, у 1996-2002 рр. – на рівні 30, з 2003 р. до 2008 р. – знову 50, у 2009 р. – 40, а у 2010-2012 рр. – 30.

Практично незмінним є індекс прав власності, встановлений на рівні 30, лише у 1997 він підвищився до 50.

Індекс свободи від корупції за всі досліджувані роки був невисоким і коливався у межах 10-30. Найменшим він був у 1995 р. (10), а найбільшим – у 1996-1998 рр. У 2012 р. даний індекс дорівнює 24, що на 2 пункти вище ніж в попередньому році.

Індекс свободи праці розраховується лише з 2005 р. і за цей час коливався в межах від 50,0 (2011 р.) до 57,7 (2010 р.), у 2012 р. він становить 51,2.

Таблиця П.2. Україна в рейтингу легкості ведення бізнесу (джерело²¹)

Рік	Рейтинг легкості ведення бізнесу (EaseofDoingBusinessRank)	Ресстрація підприємств					Одержання дозволів на будівництво				Підключення до системи електропостачання			
		Рейтинг	Термін (дні)	Вартість (% доходу на душу населення)	Мінімальний оплачений капітал (% валового доходу на душу населення)	Рейтинг	Термін (дні)	Вартість (% від величини середньо-душового доходу)	Рейтинг	Термін (дні)	Вартість (% доходу на душу населення)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
2004	..	..	15	40	25,6	121,5	..	..	..	..	..	..	..	..
2005	..	..	15	34	17,6	113,9	..	..	..	..	..	..	..	..
2006	..	..	15	34	10,6	183	..	29	511	1 006,6	..	..	..	..
2007	..	..	10	33	9,2	198,8	..	29	511	829,9	..	..	..	..
2008	..	..	10	27	7,8	203,1	..	29	511	676,2	..	..	..	..
2009	..	..	10	27	5,5	174,2	..	30	544	1 815,5	..	..	..	..
2010	..	..	10	27	5,8	153,5	..	30	528	1 535,0	..	11	274	262,9
2011	149	118	10	27	6,1	2,2	182	21	375	1 731,4	169	11	274	275,2
2012	152	112	9	24	4,4	1,8	180	21	375	1 462,3	169	11	274	229,2

²¹ Набори ретроспективних даних і дані про тренди [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/custom-query>

Продовження табл. П.2

Рік	Регістрація власності				Кредитування				
	Рейтинг	Процедури (кількість)	Термін (дні)	Вартість (% від вартості власності)	Рейтинг	Індекс юридичних прав	Індекс кредитної інформації	Кількість осіб, які знаходяться на обліку в державному реєстрі (% дорослого населення)	Кількість осіб, які знаходяться на обліку в приватних бюро (% дорослого населення)
1	16	17	18	19	20	21	22	23	24
2004	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2005	..	10	93	6,4	..	5	0	0	0
2006	..	10	93	5,6	..	9	0	0	0
2007	..	10	93	4,7	..	9	0	0	0
2008	..	10	93	4,9	..	9	0	0	0
2009	..	10	93	4,3	..	9	3	0	3
2010	..	10	93	4	..	9	3	0	3
2011	165	10	117	4,1	21	9	4	0	10,1
2012	166	10	117	3,9	24	9	4	0	17

Продовження табл. П.2

Рік	Захист інвесторів					Оподаткування						
	Рейтинг	Індекс відкритості	Індекс відповідальності директора	Індекс можливості подачі позову акціонерам	Індекс захисту інтересів інвесторів	Рейтинг	Виплати (кількість)	Час (години)	Податок на прибуток (% прибутку)	Податки та виплати на заробітну плату (% прибутку)	Інші податки (% прибутку)	Загальна податкова ставка (% прибутку)
1	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36
2004	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2005	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
2006	..	1	3	7	3,7	..	147	2 085	..	..	..	57,3
2007	..	1	3	7	3,7	..	147	2 085	..	..	..	57
2008	..	1	3	7	3,7	..	147	2 085	..	..	..	56,6
2009	..	1	3	7	3,7	..	147	848	..	..	..	57,2
2010	..	5	2	7	4,7	..	147	736	..	..	..	57,2
2011	108	5	2	7	4,7	181	135	657	..	..	..	55,5
2012	111	5	2	7	4,7	181	135	657	12,2	43,3	1,6	57,1

Продовження табл. П.2

Рік	Міжнародна торгівля							Забезпечення виконання контрактів				Вирішення неплатоспроможності			
	Рейтинг	Документи для експорту (кількість)	Час на експорт (в днях)	Вартість експорту (US \$ за контейнер)	Документи для імпорту (кількість)	Час на імпорт (в днях)	Вартість імпорту (US \$ за контейнер)	Рейтинг	Термін (дні)	Судові витрати (% від суми позову)	Процедури (кількість)	Рейтинг	Час (в роках)	Вартість (% від величини середньодушового доходу)	Коефіцієнт стягнення (центи на долар)
1	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51
2004	..	..	..	..	..	..	..	..	354	41,5	30	..	2,9	42	8,1
2005	..	..	..	..	..	..	..	..	354	41,5	30	..	2,9	42	8,3
2006	..	6	30	1 375	8	36	1 395	..	354	41,5	30	..	2,9	42	8,4
2007	..	6	30	1 375	8	36	1 395	..	354	41,5	30	..	2,9	42	8,7
2008	..	6	30	1 375	8	36	1 395	..	354	41,5	30	..	2,9	42	9,1
2009	..	6	30	1 560	8	33	1 580	..	354	41,5	30	..	2,9	42	9,1
2010	..	6	30	1 560	8	33	1 580	..	345	41,5	30	..	2,9	42	9,1
2011	136	6	30	1 560	8	33	1 580	44	345	41,5	30	158	2,9	42	7,9
2012	140	6	30	1 865	8	33	2 155	44	343	41,5	30	156	2,9	42	8,9

За складністю процедури реєстрації підприємства Україна займає 112 місце з 183-х можливих, причому загальна ситуація за даним показником покращилася порівняно з 2011 р. (118-те місце у 2011 р.). Причому кількість процедур, які мають бути здійснені протягом реєстрації підприємства, складає 9 (Україна за даним показником посідає 9 місце, в той же час як у країнах Європи та Центральної Азії середня кількість процедур сягає 6, а у країнах ОЕСР³ – 5, мінімальне значення у рейтингу за даним показником – 1 процедура (Канада, Нова Зеландія), максимальна кількість процедур – 21 – Екваторіальна Гвінея), тривалість реєстрації підприємства в Україні 24 дні (за даним показником Україна знаходиться на 110 місці (мінімальна тривалість – у Новій Зеландії (1 день), максимальна тривалість реєстрації підприємства відмічається у Суринамі – 694 дні), в той же час аналогічна процедура у країнах Європи та Центральної Азії займає 16 днів, а у країнах ОЕСР – 12). Вартість реєстрації підприємства в Україні становить 4,4 % доходу на душу населення, в той час як середня вартість реєстрації підприємства для країн Європи та Центральної Азії фактично вдвічі вища і сягає 8,3 % доходу на душу населення, а для країн ОЕСР – 4,7 % доходу на душу населення. За даним показником Україна в рейтингу займає 46-те місце (мінімальна вартість процедури створення підприємства – 0 – у Словенії та Данії, найдорожчою процедура створення підприємства є Демократичній Республіці Конго (551,4 % доходу на душу населення)). У той же час розмір мінімального оплаченого капіталу, необхідного для реєстрації підприємства в Україні, є відносно низьким (складає 1,8 % валового доходу на душу населення порівняно з 10,0 %, необхідними для країн Європи та Центральної Азії, та 14,1 % – для країн ОЕСР). При цьому у 95-ти країнах мінімальний капітал не встановлений, а максимальний розмір мінімального капіталу встановлено у Нігері (584,2 % валового доходу на душу населення).

Слід зазначити, що в Україні спостерігається позитивна динаміка щодо спрощення реєстрації підприємства, яка проявляється у скороченні кількості процедур з 15-ти у 2004 р. до 9-х у 2012 р.; зменшенні тривалості реєстрації підприємства (з 40-а днів у 2004 р. до 24-х днів у 2012 р.); здешевленні реєстрації підприємства (з 25,6 до 4,4 % доходу на душу населення); зменшення мінімального оплаченого капіталу, обов'язкового для реєстрації підприємства (з 121,5 % валового доходу на душу населення у 2004 р. до 1,8 % у 2012 р.).

³ Організація економічної співпраці та розвитку (Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD)

Також спостерігається позитивна динаміка щодо спрощення процедур одержання дозволів на проведення будівництв, про що свідчать скорочення таких процедур з 29-ти у 2006 р. до 21-ї у 2012 р.; зменшення терміну (кількості днів) проведення будівництва з 511-ти у 2006 р. до 375-ти у 2012 р. Проте вартість у відсотках від величини середньо-душового доходу значно збільшилася від 1006,6 у 2006 р. до 1462,3 грн. у 2012 р.

Що стосується підключення до системи електропостачання, то можна сказати, що суттєвих змін за останні 3 роки не відбулося. Кількість процедур та число днів, необхідних для підключення до системи електропостачання на постійній основі, залишаються незмінними та становлять 11 та 274 відповідно з 2010 по 2012 рр. Варто відзначити, що у 2012 р. вартість підключення до системи електропостачання значно зменшилася порівняно з 2010 р. та становить 229,2 % доходу на душу населення.

Порівняно з 2005 р., в якому індекс юридичних прав становить 5, в наступні роки до 2012 р. даний індекс збільшився та становить 9, що свідчить про сприяння кредитуванню. Про сприяння кредитуванню в країні також свідчить підвищення індексу кредитної інформації, який оцінює ефективність правил і практик, які впливають на охоплення, обсяг і доступність кредитної інформації. Що стосується кількості осіб, які перебувають на обліку, то в державному реєстрі даний показник дорівнює нулю протягом 2005-2012 рр., а в приватних бюро, починаючи з 2011 р., зріс та становить 17 у 2012 р.

За рівнем захисту інвесторів Україна у 2012 р. посідає 111-те місце (втрачено 3 позиції порівняно з 2011 р. (108 місце). Індекс відкритості в Україні становить 5, у країнах Європи та Центральної Азії його значення сягає 7, у країнах ОЕСР – 6. Мінімальне значення індексу відкритості у 2012 р. зафіксоване на рівні 0 у таких країнах, як Гондурас, Мальдівські Острови, Мікронезія (Федеративні Штати), Палау, Судан, Швейцарія, мінімальне значення індексу відкритості сягає 10 у таких країн як Болгарія, Гонконг, Китай, Індонезія, Ірландія, Китай, Малайзія, Нова Зеландія, Сінгапур, Об'єднане Королівство Великобританії та Північної Ірландії, Таїланд, Франція. В загальному рейтингу країн за даним індексом Україна посідає 6-те місце (з 11-ти можливих). Розрахований індекс відповідальності директора в Україні доволі низький, його значення зафіксоване на рівні 2 (значення вказаного індексу для країн Європи та Центральної Азії – 4, для країн ОЕСР – 5). За даним показником Україна в рейтингу посідає 3 місце з 10 можливих (мінімальне значення індексу відповідальності директора зафіксовано у Мікронезії (Федеративні Штати), Палау, Сурінам, Маршаллові

Острови, Ель-Сальвадор на рівні 0, максимальне значення 9 – у таких країнах як Словенія, Тринідад і Тобаго, Камбоджа, Ізраїль, Руанда, США, Албанія, Канада, Малайзія, Нова Зеландія, Сінгапур). Індекс можливості подачі позову акціонерами в Україні, як і в країнах ОЕСР, зафіксовано на рівні 7, в той час як в країнах Європи та Центральної Азії він становить 6. За значенням даного індексу Україна займає 8-ме місце з 11 можливих (мінімальне значення даного індексу становить 0 у Джибуті та Ірані (Ісламська Республіка), максимальне значення індексу становить 10 у таких країнах, як Кенія та Нова Зеландія). Індекс захисту інтересів інвесторів в Україні сягає 4,7 (для країн Європи та Центральної Азії значення індексу становить 5,7; для країн ОЕСР – 6). В загальному рейтингу Україна за даним індексом займає 69-те місце з можливих 183-х (мінімальне значення індексу становить 1 (Афганістан), максимальне значення – 9,7 (Нова Зеландія).

У динаміці в Україні спостерігається негативна тенденція до зменшення відповідальності директора, що проявляється у зниженні індексу відповідальності директора зі значення 3 у 2006 р. до 2 у 2012 р.

Необхідно відмітити, що загальна податкова система, тобто сума податків та обов'язкових відрахувань, які повинно сплачувати підприємство починаючи з 2006 по 2008 рр., зменшилася з 57,3 % до 56,6 %, тоді як в 2009 та 2010 рр. збільшилася та становила 57,2 %, а в 2011 р. зменшилася до 55,5 %, проте у 2012 р. знову зросла та становить 57,1 % прибутку. Якщо говорити про склад сумарної податкової ставки, то даний показник становить у 2012 р. 12,2 %, податки та виплати на заробітну плату у 2012 р. – 43,3 %, інші податки – 1,6 % прибутку.

Аналіз даних, що стосуються міжнародної торгівлі дозволяє стверджувати, що сукупність документів та кількість днів, необхідних для дотримання всіх процедур як при імпорті, так і при експорті товарів, залишаються протягом 2006-2012 рр. незмінними. Що не можна сказати про витрати, пов'язані зі здійсненням даних операцій, які навпаки зростають та в 2012 р. становлять 1865 US \$ за контейнер для експорту і 2155 US \$ за контейнер для імпорту товарів.

Відносно стійку позицію в рейтингу Україна займає за ступенем забезпечення виконання контрактів (44-те місце з 183-х можливих у 2011-2012 рр.). На фоні відносно позитивного строку (343 дні, посідає 23-тє місце) виконання контрактів (середній строк виконання контрактів для країн Європи та Центральної Азії складає 412 днів, а для країн ОЕСР – 518 днів, мінімальний строк виконання контрактів складає 150 день (Сінгапур), максимальний – 1715 днів (Сурінам (Гвінея-Біссау)) негативним явищем є високі судові витрати – 41,5 % від вартості позову

(середнє значення для країн Європи та Центральної Азії складає 27,3 %, а для країн ОЕСР – 19,7 %). За показником судові витрати Україна в загальному рейтингу країн посідає 145-те місце (мінімальна сума судових витрат – 0,1 % (Бутан), максимальна – 163,2 % (Тімор-Лешті (Східний Тімор))). Тобто трансакційні витрати із захисту специфікованих прав власності є високими і свідчать про недосконалість інституту власності в Україні. Кількість процедур, які повинні бути дотримані у ході забезпечення виконання контрактів, становить 30 (середня кількість процедур для країн Європи та Центральної Азії – 37, для країн ОЕСР – 31). У той же час мінімальна кількість процедур сягає 21 у Сингапурі та Ірландії, а максимальна – 55 – у Сирійській Арабській Республіці. За даним показником Україна посідає 19-те місце в рейтингу і поділяє його з такими країнами як, Нова Зеландія, Литва, Молдова, Японія, Німеччина, Вануату, Швеція, Венесуела (Болівірійська Республіка), Мозамбік.

У динаміці в Україні спостерігається скорочення строку виконання контрактів з 354-х днів у 2004 р. до 343-х днів у 2012 р. на фоні незмінності розміру судових (41,5 % від вартості позову) витрат та кількості процедур (30).

Сьогодні проблема неплатоспроможності підприємств зустрічається досить часто. Аналізуючи дані щодо вирішення неплатоспроможності встановлено, що час, який відводиться на проведення ліквідації підприємства та витрати на процедуру банкрутства, залишаються незмінними протягом 2004-2012 рр. В свою чергу, коефіцієнт стягнення протягом даного періоду коливається та становить у 2004 р. 8,1 центи на 1\$US, тоді як у 2012 р. – 8,9 центи на 1\$US. Такі дані свідчать про зменшення можливості стягнення коштів заявниками вимог (кредиторами, працівниками, державними органами) з неплатоспроможних підприємств.

Додаток Р

Суб'єкти ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання в Україні та Житомирській області

Таблиця Р.1. Кількість суб'єктів ЄДРПОУ (1997-2011 рр) за організаційно-правовими формами господарювання (джерело: згруповано на основі даних ^{1,2})

(на початок року)

	Україна										Житомирська обл.									
	Разом	У тому числі Акціонерних товариств					Асоціація	Корпорація	Консорціум	Концерн	Разом	У тому числі Акціонерних товариств					Асоціація	Корпорація	Консорціум	Концерн
		Публічні	Приватні	Відкриті	Закриті	Разом						Публічні	Приватні	Відкриті	Закриті	Разом				
1997	615686	–	–	8883	18981	30922	1902	332	51	353	12397	–	–	370	287	657	12	1	...	–
2001	834886	–	–	12089	22100	34942	2516	609	57	380	16075	–	–	430	286	716	20	4	...	1
2004	981054	–	–	11906	22089	34662	2497	761	66	388	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
2005	1023396	–	–	11730	22167	34571	2679	798	77	397	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
2006	1070705	–	–	11345	21948	33976	2751	824	80	406	20313	–	–	401	295	696	19	7	...	6
2007	1133200	–	–	10895	21503	33084	2841	842	84	403	21937	–	–	385	288	673	21	7	...	6
2008	1187020	–	–	10106	21098	31993	2953	849	84	400	23095	–	–	385	282	643	20	8	...	5
2009	1228888	–	–	10058	20502	31100	3057	862	89	396	24104	–	–	345	277	622	23	8	...	4
2010	1258513	194	172	9480	19649	30169	3125	866	92	390	24721	2	2	331	269	604	24	8	...	4
2011	1294641	9260	1326	7962	17804	28748	3180	872	92	387	25416	24	12	298	243	578	24	80	...	4

¹ Статистичний щорічник Житомирської області за 2010 р. За ред. Г.А. Пашинської Житомир. – 2010. – 477 с.

² Статистичний щорічник України України за 2010 р. За ред. О.Г. Осауленка Київ “ТОВ Август Трейд”. – 2011. – 559 с.

Таблиця Р.2. Структура та динаміка кількості акціонерних товариств (2004-2011 рр), асоціацій, корпорацій, консорціумів, концернів в Україні

(на початок року)

І	Асоціація						Корпорація						Консорціум					
	Кількість	ПС	ТР		ТП		Кількість	ПС	ТР		ТП		Кількість	ПС	ТР		ТП	
			баз	ланц	баз	ланц			баз	ланц	баз	ланц			баз	ланц		
2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
2004	2497	0,25	-	-	-	-	761	0,08	-	-	-	-	66	0,01	-	-	-	-
2005	2679	0,25	107,29	102,69	7,29	2,69	798	0,07	104,86	103,26	4,86	3,26	77	0,01	116,67	103,90	16,67	3,90
2006	2751	0,26	110,17	102,69	10,17	2,69	108,28	103,26	108,28	103,26	8,28	3,26	80	0,01	121,21	103,90	21,21	3,90
2007	2841	0,25	113,78	103,27	13,78	3,27	842	0,07	110,64	102,18	10,64	2,18	84	0,01	127,27	105,00	27,27	5,00
2008	2953	0,25	118,26	103,94	18,26	3,94	849	0,07	111,56	100,83	11,56	0,83	84	0,01	127,27	100,00	27,27	0,00
2009	3057	0,25	122,43	103,52	22,43	3,52	862	0,07	113,27	101,53	13,27	1,53	89	0,01	134,85	105,95	34,85	5,95
2010	3125	0,25	125,15	102,22	25,15	2,22	866	0,07	113,80	100,46	13,80	0,46	92	0,01	139,39	103,37	39,39	3,37
2011	3180	0,25	127,35	101,76	27,35	1,76	872	0,07	114,59	100,69	14,59	0,69	92	0,01	139,39	100,00	39,39	0,00

Продовження табл. Р.2.

І	Концерн						Акціонерні товариства (разом)						Заг. к-сть по ЄДРПОУ					
	Кількість	ПС	ТР		ТП		Кількість	ПС	ТР		ТП		Кількість	ПС	ТР		ТП	
			баз	ланц	баз	ланц			баз	ланц	баз	ланц			баз	ланц		
20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	
2004	388	0,04	-	-	-	-	34662	3,53	-	-	-	-	615686	100	-	-	-	-
2005	397	0,04	102,32	102,27	2,32	2,27	34571	3,23	99,74	98,28	-0,26	-1,72	834886	100	135,60	35,60	135,60	35,60
2006	406	0,04	104,64	102,27	4,64	2,27	33976	3,17	98,02	98,28	-1,98	-1,72	981054	100	159,34	117,51	59,34	17,51
2007	403	0,04	103,87	99,26	3,87	-0,74	33084	2,92	95,45	97,37	-4,55	-2,63	1023396	100	166,22	104,32	66,22	4,32
2008	400	0,03	103,09	99,26	3,09	-0,74	31993	2,70	92,30	96,70	-7,70	-3,30	1187020	100	192,80	115,99	92,80	15,99
2009	396	0,03	102,06	99,00	2,06	-1,00	31100	2,53	89,72	97,21	-10,28	-2,79	1228888	100	199,60	103,53	99,60	3,53
2010	390	0,03	100,52	98,48	0,52	-1,52	30169	2,40	87,04	97,01	-12,96	-2,99	1258513	100	204,41	102,41	4,41	2,41
2011	387	0,03	99,74	99,23	-0,26	-0,77	28748	2,22	82,94	95,29	-17,06	-4,71	1294641	100	210,28	102,87	110,28	2,87

З розглянутих організаційних форм найбільшу питому мають акціонерні товариства. Проте спостерігається поступове зниження їх кількості (табл. Р.1). Так, за сім років питома вага АТ в загальній кількості суб'єктів ЄДРПОУ зменшилася більш ніж на один пункт структури (з 3,53 до 2,22). З 2004 р. до 2007 р. відбувалось зменшення кількості концернів (табл. Р.2), проте з 2008 р. по 2011 р. їх кількість збільшувалася, і на початок 2011 р. вони практично досягли своєї початкової кількості. Консорціями займають найменшу частку з розглянутих видів суб'єктів господарювання (0,01 пункт структури). Їх кількість за дані роки поступово зростала і збільшилась майже на третину, проте виходячи з їх незначної кількості в загальній сукупності, їх питома вага не змінилася. Кількість корпорацій також поступово збільшувалася і за розглянутих сім років зросла на 14,59 %. Значне зростання спостерігається і в кількості асоціацій (на 27,35 %), проте через суттєве збільшення загальної кількості суб'єктів господарювання по Україні (на 110, 28 %), їх питома вага не змінилась і становить 0,25 пунктів структури.

Загальна кількість акціонерних товариств з 2006 р. зменшилася на 17,06 %. При цьому до 2010 р. публічних і приватних (табл. Р.3) не було взагалі, що пояснюється відсутністю відповідного закону на той час (п.1 ст.5 ЗУ “Про акціонерні товариства”³). На початок 2010 р. було створено 194 публічних і 172 приватних акціонерних товариств. І за наступний рік спостерігалось значне зростання їх кількості, що пояснюється перереєстрацією відкритих і закритих акціонерних товариств у публічні і приватні відповідно. При чому у 2011 р. кількість приватних перевищила кількість публічних, їх темп приросту склав 771 %, в той час як публічних 477 %. Аналіз кількості відкритих та закритих акціонерних товариств виявив тренд їх зменшення. Так, за розглянуті сім років кількість відкритих поступово скоротилась на 33 %, а закритих – на 19 %. Аналізуючи структуру акціонерних товариств України, варто зазначити, що перереєстрація відкритих та закритих у, відповідно, публічні та приватні акціонерні товариства проходить неефективно. Адже на початок 2010 р. публічні та приватні акціонерні товариства займали по одному пункту структури у загальній сукупності, а на початок 2011 р. зросли лише до 4 і 5 пунктів структури відповідно. Крім того, варто відмітити, що закритих акціонерних товариств практично вдвічі більше ніж відкритих, і спостерігається тенденція до збільшення даного розриву. Це може бути пов'язано з більш сприятливими умовами для збереження прав власності та можливості централізованого управління у закритих акціонерних товариствах у порівнянні з відкритими.

³ Закон України “Про акціонерні товариства” № 50-51 Редакція від 08.04.2012, підстава 4498-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.

Таблиця Р.3. Структура та динаміка кількості акціонерних товариств в Україні (2004-2011 рр)

(на початок року)

Рік	Публічне						Приватне						Відкрите					
	Кількість	ПС	ТР		ТП		Кількість	ПС	ТР		ТП		Кількість	ПС	ТР		ТП	
			баз	ланц	баз	ланц			баз	ланц	баз	ланц			баз	ланц		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
2004	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	11906	35	-	-	-	-
2005	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	11730	35	98,52	98,52	-1,48	-1,48
2006	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	11345	34	95,29	96,72	-4,71	-3,28
2007	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10895	34	91,51	96,03	-8,49	-3,97
2008	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10106	33	84,88	92,76	-15,12	-7,24
2009	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10058	34	84,48	99,53	-15,52	-0,47
2010	194	1	-	-	-	-	172	1	-	-	-	-	9480	32	79,62	94,25	-20,38	-5,75
2011	926	4	-	477,32	-	377,32	1326	5	-	770,93	-	670,93	7962	28	66,87	83,99	-33,13	-16,01

Продовження табл. Р.3.

Рік	Закрите						АТ (разом)					
	Кількість	ПС	ТР		ТП		Кількість	ПС	ТР		ТП	
			баз	ланц	баз	ланц			баз	ланц	баз	ланц
1	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
2004	22089	65	-	-	-	-	34662	100	-	-	-	-
2005	22167	65	100,35	100,35	0,35	0,35	34571	100	99,74	99,74	-0,26	-0,26
2006	21948	66	99,36	99,01	-0,64	-0,99	33976	100	98,02	98,28	-1,98	-1,72
2007	21503	66	97,35	97,97	-2,65	-2,03	33084	100	95,45	97,37	-4,55	-2,63
2008	21098	67	95,51	100,00	-4,49	0,00	31993	100	92,30	96,70	-7,7	-3,30
2009	20502	66	92,82	105,95	-7,18	5,95	31100	100	89,72	91,21	-10,28	-2,79
2010	19649	66	88,95	103,37	-11,05	3,37	30169	100	87,04	97,01	-12,96	-2,99
2011	17804	63	80,60	90,61	-19,40	-9,39	28748	100	82,94	95,29	-17,06	-4,71

Таблиця Р.4. Структура та динаміка кількості акціонерних товариств в Житомирській обл.(2006-2011 рр)

(на початок року)

Рік	Публічне						Приватне						Відкрите					
	Кількість	ПС	ТР		ТП		Кількість	ПС	ТР		ТП		Кількість	ПС	ТР		ТП	
			баз	ланц	баз	ланц			баз	ланц	баз	ланц			баз	ланц		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
2006	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	401	57,61	-	-	-	-
2007	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	385	57,21	96,01	96,01	-3,99	-3,99
2008	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	358	55,91	89,28	92,99	-10,72	-7,01
2009	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	345	55,47	86,03	96,37	-13,97	-3,63
2010	2	0,33	-	-	-	-	2	0,33	-	-	-	-	331	54,80	82,54	95,94	-17,46	-4,06
2011	24	4,15	-	1200,00	-	1100,00	12,00	2,08	-	600,00	-	500,00	298	51,63	74,31	90,03	-25,69	-9,97

Продовження табл. Р.4.

Рік	Закрите						АТ (разом)					
	Кількість	ПС	ТР		ТП		Кількість	ПС	ТР		ТП	
			баз	ланц	баз	ланц			баз	ланц	баз	ланц
1	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
2006	295	42,39	-	-	-	-	696	100	-	-	-	-
2007	288	42,79	97,63	97,63	-2,37	-2,37	673	100	96,70	96,70	-3,3	-3,3
2008	282	44,09	95,59	97,92	-4,41	-2,08	643	100	92,39	95,54	-7,61	-4,46
2009	277	44,53	93,90	98,23	-6,10	-1,77	622	100	89,37	96,73	-10,63	-3,27
2010	269	44,54	91,19	97,11	-8,81	-2,89	604	100	86,78	97,11	-13,22	-2,89
2011	243	42,14	82,37	90,33	-17,63	-9,67	578	100	83,05	95,70	-16,95	-4,3

Кількість відкритих і закритих акціонерних товариств в Житомирській області (табл. Р.4) за розглянутий проміжок часу поступово зменшується (темп приросту з 2006 р. для відкритих становив -25,69 %, для закритих – -17,63).

В загальній сукупності акціонерних товариств Житомирської області закриті складають в середньому 43 пункти структури, відкриті – 55. Серед нововведених видів акціонерних товариств також переважають публічні, питома вага яких на початок 2011 р. становила 4,15 пунктів структури, в той час як на цю ж дату для приватних ця цифра складала 2,08 пунктів структури. Таким чином, в загальному помітно, що для Житомирської області більш характерними є відкриті (публічні) акціонерні підприємства, що може пояснюватись привабливішими інвестиційними умовами для відкритих акціонерних товариств у порівнянні з закритими.

Головною особливістю кількості акціонерних товариств Житомирської області у порівнянні з тенденціями в Україні є те, що в Житомирській області відкритих акціонерних товариств вдвічі більше ніж закритих (табл Р.5), в той час як в Україні в цілому ситуація прямо протилежна.

Таблиця Р.5. Структура кількості акціонерних товариств Житомирської області в сукупності акціонерних товариств по Україні (2006-2011 рр)

(на початок року)

Рік	Акціонерних товариств (разом)			Публічне			Приватне			Відкрите			Закрите		
	К-сть в Україні	К-сть в Житом. обл.	ПС	К-сть в Україні	К-сть в Житом. обл.	ПС	К-сть в Україні	К-сть в Житом. обл.	ПС	К-сть в Україні	К-сть в Житом. обл.	ПС	К-сть в Україні	К-сть в Житом. обл.	ПС
2006	33976	696,00	2,05	–	–	–	–	–	–	11345	401	3,53	21948	295	1,34
2007	33084	673,00	2,03	–	–	–	–	–	–	10895	385	3,53	21503	288	1,34
2008	31993	643,00	2,01	–	–	–	–	–	–	10106	358	3,54	21098	282	1,34
2009	31100	622,00	2,00	–	–	–	–	–	–	10058	345	3,43	20502	277	1,35
2010	30169	604,00	2,00	194	2	1,03	172	2	1,16	9480	331	3,49	19649	269	1,37
2011	28748	578,00	2,01	926	24	2,59	1326	12	0,90	7962	298	3,74	17804	243	1,36

Закриті акціонерні товариства Житомирської області серед відповідної групи в цілому по Україні займають в середньому 1,35 пунктів структури, в той час як відкриті – 3,5, всі акціонерні товариства – 2,02 пункти структури. Стосовно утворення публічних і приватних акціонерних товариств, то можна

сказати, що в Житомирській області цей процес проходить не дуже швидко. На початок 2010 р. в Житомирській області налічувалось лише по два публічних і приватних акціонерних товариств, а на початок 2011 приватних було 12 (0,9 пунктів структури), публічних – 24 (2,59 пунктів структури). Що знову вказує на обернену тенденцію по відношенню до ситуації в Україні в цілому, де в 2011 р. утворилося значно більше приватних акціонерних товариств ніж публічних.

З об'єднаних товариств в Житомирській області найбільшу питому вагу займає концерн (табл. Р.6), і складає більше одного пункту структури. Проте спостерігається тренд до зменшення їх кількості і в Україні, і в Житомирській області, на відміну від асоціацій та корпорацій, кількість яких поступово зростає як і в Україні в цілому, так і в Житомирській області зокрема. При чому, варто враховувати, що концернів найменша кількість у порівнянні з асоціаціями та корпораціями. Це свідчить про несприятливі умови для функціонування концернів в нашій країні.

Таблиця Р.6. Структура кількості об'єднаних товариств Житомирської області в сукупності об'єднаних товариств по Україні (2006-2011 рр.)

(на початок року)

Рік	Асоціація			Корпорація			Концерн		
	К-сть в Україні	К-сть в Житом. обл.	ПС	К-сть в Україні	К-сть в Житом. обл.	ПС	К-сть в Україні	К-сть в Житом. обл.	ПС
2006	2751	19	0,69	824	7	0,85	406	6	1,48
2007	2841	21	0,74	824	7	0,85	403	6	1,49
2008	2953	20	0,68	849	8	0,94	400	5	1,25
2009	3057	23	0,75	862	8	0,93	396	4	1,01
2010	3125	24	0,77	866	8	0,92	390	4	1,03
2011	3180	24	0,75	872	8	0,92	387	4	1,03

Таблиця Р.7. Дані станом на 1 квартал 2012 р. про акціонерні товариства Житомирської області, акціонери яких володіють більше ніж 10% акцій

Назва	Власник		Цінні папери						Від загальної кількості (%) ⁴
	Вид особи	Найменування, код ЄДРПОУ, країна	Вид	Форма випуску	Форма існування	Номінальна вартість	Кількість	Загальна номінальна вартість	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВАТ “Чоповицька “Агропромтехніка”	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,25	53840	13460,00	11,2093
ВАТ “Бердичівський з-д ЕЗБМ”	юридична	Закр.взаєм,ЦЕІФ фонд“НафтаенергоІнвест”, 23386516, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,25	2517704	629426,00	23,1924
ВАТ “Автозапчастина”	юридична	ВАТ “Енергопромторгресурси”, 30575184, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	1,61	2521908	4060271,88	23,1924
ВАТ “Олевський з-д електр.фарф,”	юридична	Товариство з обмеженою відповідальністю “Михайло Крамар”, 31990703, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,05	1056970	52848,50	94,2104
ВАТ “Облагропромтехніка”	юридична	ТОВ “Торговий дім “Ярослав”, 30781935, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,25	513778	128444,50	30,2976
ВАТ “Курненськехлібоприйм, п-во”	юридична	Товариство з обмеженою відповідальністю “ІнКо”, 31701384, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,25	291954	72988,50	24,9250
ВАТ “Культтовари”	фізична	фізична особа, RUS	Акції	Іменні прості	Документарна	0,25	211793	52948,25	11,0555
	фізична	фізична особа, RUS	Акції	Іменні прості	Документарна	0,25	477440	119360,00	24,9222
	фізична	фізична особа, RUS	Акції	Іменні прості	Документарна	0,25	471300	117825,00	24,6017

⁴ З першого кварталу 2007 р. до першого кварталу 2012 р. дані не змінювалися

Продовження табл. Р.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВАТ “Колодянський бекон”	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	56,00	68755	3850280,00	31,1200
	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	56,00	68755	3850280,00	31,1200
ЗАТ МТС “Агросвіт”	юридична	ТОВ “КУА “ВІТАЛ-ІНВЕСТ”, 34351048, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	10,00	420000	4200000,00	35,0000
ЗАТ “Креміль” ⁵	...	...	...	...	...	...	...	...	...
ВАТ “Житомирдерев” ⁶	...	...	...	...	...	...	...	...	...
ВАТ “Корнин-Агрореммаш”	...	...	...	...	...	...	...	...	...

⁵ За наявними даними з 2007 до 2009 р. юридична особа була власником 75,3454 % акцій, з 2010 р. дані відсутні

⁶ За наявними даними на перший квартал 2007 р. юридична особа була власником 34,8466 % акцій

Таблиця Р.8. Дані станом на 1 квартал 2012 р. про акціонерні товариства Київської області, акціонери яких володіють більше ніж 10% акцій

Назва	Власник		Цінні папери						Від загальної кількості (%)
	Вид особи	Найменування, код ЄДРПОУ, країна	Вид	Форма випуску	Форма існування	Номінальна вартість	Кількість	Загальна номінальна вартість	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ЗАТ "Медодар" ⁷	фізична	Фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	1000,00	394	394000,00	62,4406
	юридична	Товариство з обмеженою відповідальністю "Кримський бджоло комплекс", 31421431, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	1000,00	157	157000,00	24,8811
ЗАТ "Єврофлекс"	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	462,50	41	18962,50	20,5000
	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	462,50	70	32375,00	35,0000
ЗАТ "Константа-Київ"	юридична	Емонт венчез ЛЛС, USA	Акції	Іменні прості	Документарна	10,00	45954	459540,00	51,6337
ВАТ "Електропроект" ⁸	юридична	Тов з обмеженою відповідальністю "Охоронна агенція "Легіон-Центр", 34657820, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	0,25	4000000	1000000,00	12,4918
	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	0,25	5000000	1250000,00	15,6148

⁷Станом на перший квартал 2007 р. у ЗАТ "Медодар" було три основних власники, серед них одна фізична особа, що володіла 24,8811 % акцій, і дві юридичні, одна з яких мала аналогічну частку акцій, інша - 37,5594 %; у 2008 р. фізична особа вже не була власником частки акцій, що перевищувала б 10 %, а зазначені юридичні особи мали відповідно 24,8811 % та 60,0634 % акцій; з першого кварталу 2009 р. ситуація стала такою, як наведено в таблиці

⁸На перший квартал 2007 р. і 2008 р. фізична і дві юридичні особи володіли відповідно по 15,6148 %, 10,2063 % та 12,4918 % акцій

Продовження табл. Р.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ЗАТ “Броварськ. експер. завод”	юридична	Закрите акціонерне товариство “Львівське Скло”, 31410770, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	0,25	588000	147000,00	63,5676
	юридична	Товариство з обмеженою відповідальністю “ЕКО-ЛАЙН”, 32585278, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	0,25	337000	84250,00	36,4324
ЗАТ “Кінний завод Гранд”	юридична	Товариство з обмеженою відповідальністю “Торгтрансмаш”, 34424021, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	39206,77	100	3920677,00	100,0000
ЗАТ “Бівзут”	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,50	569733	284866,50	10,0000
	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,50	569733	284866,50	10,0000
	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,50	569733	284866,50	10,0000
ЗАТ “Фастівський к-т хлібопродуктів” ⁹	юридична	Товариство з обмеженою відповідальністю “МД ГРУП Запоріжжя”, 34501561, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	500,00	2357	1178500,00	14,7313
ВАТ “Велес”	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	1,00	780000	780000,00	52,0000
ВАТ “Газмонтажавтоматика” ¹⁰	фізична	фізична особа, IZR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,25	33925	8481,25	60,0028

⁹ До 2010 р. дані відсутні, з першого кварталу 2011р. ситуація не змінювалася

Продовження табл. Р.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВАТ "Ірпінське АТП 13250" ¹¹	юридична	Публічне акціонерне товариство "Закритий недивиресифікований корпоративний інвестиційний фонд Українськіоблігаці, 35624089, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,25	365049	91262,25	12,3193
Приватне акціонерне товариство "Київінвест-Будіндустрія-4" ¹²	Юридична	Товариство з обмеженою відповідальністю "ЮВІК" ЛТД, 19405426, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	1,00	180000	180000,00	18,0000
	Юридична	Приватне підприємство "Спецпостач", 24745851, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	1,00	800836	800836,00	80,0836
ПрАТ "КРП "Металіст" ¹³	Юридична	Сільськогоспод, товариство з обмеженою відповідальністю "Агросвіт", 31320656, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	0,25	123672	30918,00	100,0000
ЗАТ "Оцетно-дріжджовий завод"	юридична	Публічнеакціонерне товариство "Райффайзен Банк Аваль", 14305909, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	3000,00	850	2550000,00	26,9841

¹⁰ Вказана ситуація склалася у 2008 р., в першому кварталі 2007 р. великими частками акцій володіли одна юридична та дві фізичні особи по 18,5536 %, 10,4459 та 21,0916 % акцій відповідно

¹¹ У 2007 р. юридична особа володіла 15,1245 % акцій, з 2008 р. до 2011 р. включно інша юридична особа володіла часткою акцій, що складала 13,4016 %, власником 12,3193 % акцій на перший квартал 2012 р. є третя юридична особа

¹² До 1011 р. включно дані відсутні

¹³ До 1011 р. включно дані відсутні

Продовження табл. Р.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Райагрохім (Згурівський) ¹⁴	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,25	499580	124895,00	13,0064
ЗАТ МТК "Бориспільський" ¹⁵	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	1000,00	240	240000,00	100,0000
ЗАТ "Дарницьке рем-буд управління"	фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Документарна	0,01	59323300	593233,00	78,5424
Закрите акціонерне товариство "Меліоратор" ¹⁶	Фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	5,25	851	4467,75	13,6008
	Фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	5,25	1237	6494,25	19,7699
	Фізична	фізична особа, UKR	Акції	Іменні прості	Бездокументарна	5,25	3000	15750,00	47,9463
ВАТ "Володарське АТП-13239" ¹⁷	...	...	...	...	...	...	...	...	...
ВАТ "Комуненерготранс" ¹⁸	...	...	...	...	...	...	...	...	...
ВАТ "ВНЦ"БЦ Мікроприлад" ¹⁹	...	...	...	...	...	...	...	...	...
ЗАТ "Український будинок іграшки" ²⁰	...	...	...	...	...	...	...	...	...

¹⁴ У першому кварталі 2007 р. аналогічною часткою акцій володіла юридична особа, з 2008 р. до 2011 р. дані відсутні

¹⁵ За 2007 р. дані відсутні, з 2008 р. не змінювались

¹⁶ До 2010 р. включно дані відсутні, у першому кварталі 2011р. одна фізична особа володіла 78,7118 % акцій

¹⁷ З 2007 р. до 2011 р. включно три юридичні особи були власниками 24,8587 %, 24,5077 % та 16,7112 % акцій

¹⁸ За наявними даними на перший квартал 2007 р. і 2008 р. юридична особа володіла 24,1000 % акцій, з 2009 р. дані відсутні

¹⁹ У 2007 р. юридична особа володіла 51,9486 % акцій; у 2008 р. інша юридична особа володіла 51,9336 % акцій (дещо менша частка пояснюється меншою кількістю акцій при аналогічній номінальній вартості); з 2009 р. до 2011 р. дві юридичні особи володіли по 27,5529 % та 10,5012 % акцій, за 2012 р. дані відсутні

Продовження табл. Р.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВАТ “Ольшаницькийс печкар’єр” ²¹
ВАТ “Бориспільська автобаза” ²²
ВАТ “Димерське РТП” ²³
ВАТ “Фабрика Альта” ²⁴
ВАТ “Електро- машбуд” ²⁵

²⁰ До 2010 р. юридична особа володіла 50 % акцій, з 2011 р. дані відсутні

²¹ За наявними даними до 2010 р. включно одна фізична особа володіла 42,9110 % акцій

²² За наявними даними на перший квартал 2007 р. і 2008 р. юридична особа володіла 90,4329 % акцій

²³ За наявними даними на перший квартал 2007 р. і 2008 р. фізична особа володіла 85,3763 % акцій

²⁴ Наявні дані лише на перший квартал 2007 р., станом на який юридична особа володіла 91,7472 % акцій

²⁵ За наявними даними на перший квартал 2007 р. і 2008 р. три юридичні особи володіли по 11,5319 %, 21,4644 % та 10,3071 % акцій

Таблиця Р.9. Питома вага акціонерних товариств Житомирської та Київської області, акціонери яких володіють більш ніж 10 % акцій в структурі всіх акціонерних товариств відповідної області

<i>Область</i>	<i>Загальна кількість акціонерних товариств</i>	<i>Кількість акціонерних товариств, акціонери яких володіють більш ніж 10% акцій</i>	<i>Пункти структури</i>
Житомирська	266	12	4,51
Київська	233	27	11,59

Власники 12 акціонерних товариств з Житомирської області одноосібно володіють більш ніж 10 % акцій. Серед загальної кількості акціонерних товариств Житомирської області у кількості 266 ця частка складає 4,51 пунктів структури. Власниками зазначених 12 акціонерних товариств є фізичні та юридичні особи України, окрім ВАТ “Культтовари”, крупними власниками якого є три фізичні особи з російським громадянством. За досліджувані роки (2007-2012 рр.) власники більш 10 % акцій жодного з акціонерних товариств Житомирщини не змінювались, сталою залишалась і їх частка. Варто зазначити, що в одному із вказаних АТ – ВАТ “Олевський з-д електр. фарф.” – один власник (ТзОВ “Михайло Крамар”) одноосібно володіє більш ніж 90 % акцій. У трьох АТ (ВАТ “Облагропромтехніка”, ВАТ “Колодянський бекон” та ЗАТ МТС “Агросвіт”) власники володіють 30-40 % акцій. По 20-30 % акцій мають власники чотирьох акціонерних товариств Житомирської області (ВАТ “Бердичівський з-д ЕЗБМ”, ВАТ “Автозапчастина”, ВАТ “Колодянський бекон”, ЗАТ МТС “Агросвіт”). У двох акціонерних товариств (ВАТ “Чоповицька “Агропромтехніка”, ВАТ “Культтовари”) власники мають по 10-20 % акцій, При чому, два акціонерних товариства Житомирської області мають по декілька власників з часткою більше 10 % акцій. Зокрема, ВАТ “Колодянський бекон”, де два власники володіють рівними частками по 31 % акцій, та ВАТ “Культтовари”, де три фізичні особи з російським громадянством володіють частками у розмірі 25, 25, 11 відсотків акцій.

У Київській області відсоток акціонерних товариств, що мають власників, які володіють більше 10 % акцій значно вищий і складає 11,59 % (27 АТ з 233). При чому власники ЗАТ “Кінний завод Гранд” та ЗАТ МТК “Бориспільський” одноосібно володіють 100 % акцій. У двох акціонерних товариств є власники з акцій часткою 70-80 % (Приватне

акціонерне товариство “Київінвест-Будіндустрія-4” ЗАТ “Дарницьке рем-буд управління”), при чому в першому випадку окрім власника 80 % є інший власник з часткою 18 %. У трьох акціонерних товариств (ЗАТ “Медодар”, ЗАТ “Броварськ, експер. завод”, ВАТ “Газмонтажавтоматика”) власники мають по 60-70 % акцій. По 50-60 % акцій мають власники двох АТ (ВАТ “Велес” та ЗАТ “Константа-Київ”). У одного (Закрите акціонерне товариство “Меліоратор”) власник має 48 % акцій, враховуючи наявність ще двох власників з частками 20 % і 14 %, ЗАТ “Броварськ, експер. завод” та ЗАТ “Єврофлекс” мають власників з частками по 30-40 % акцій. У трьох АТ (ЗАТ “Оцетно-дріжджовий завод”, ЗАТ “Медодар” і ВАТ “Автозапчастина”) власники володіють частками розміром по 20-30 % акцій. Ще п’ять із зазначених акціонерних товариств (ВАТ “Чоповицька “Агропромтехніка”, ВАТ “Культтовари”, ВАТ “Електропроект”, ЗАТ “Бівзут” та ВАТ “Ірпінське АТП 13250”) мають власників з частками 10-20 %. Крім того варто зазначити, що акціонерним товариствам Київської області характерна наявність одночасно декількох власників зі значними частками акцій. У двох з розглянутих акціонерних товариств власники є іноземцями (ВАТ “Газмонтажавтоматика” – IZR та ЗАТ “Константа-Київ” – USA) при чому їм належить контрольний пакет акцій (60 % і 52 % відповідно). Також можна помітити тренд зміни частоквласників, що абсолютно не характерно Житомирській. До таких Акціонерних товариств можна віднести ВАТ “Ірпінське АТП 13250”, ЗАТ “Медодар”, Закрите акціонерне товариство “Меліоратор”. Наприклад, у ЗАТ “Меліоратор” в 2011 р. одна фізична особа володіла 79 % акцій, але в першому кварталі 2012 р. уже налічувалось три фізичні особи, що володіли частками 14 %, 20 % та 48 % акцій.

Мета та завдання бухгалтерського обліку, визначені нормативними документами різних країн

<i>Нормативний документ</i>	<i>Мета / завдання бухгалтерського обліку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<i>Нормативні документи, що регулювали ведення обліку в період колишнього СРСР</i>	
Положение “О главных (старших) бухгалтерах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий, организаций и учреждений” ¹	Мета і завдання прямо не визначені, однак, наведено деталізований перелік прав та обов’язків головного (старшого) бухгалтера
Положение “О главных бухгалтерах” ²	Мета і завдання прямо не визначені, однак, наведено деталізований перелік прав та обов’язків головного (старшого) бухгалтера
<i>Нормативні документи, що регулювали ведення бухгалтерського обліку в перехідний період в Україні</i>	
Положення “Про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” ³	Головними завданнями бухгалтерського обліку є : – забезпечення контролю за виконанням зобов’язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів; – своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів; – формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, установи, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими заінтересованими органами і організаціями
<i>Закони про бухгалтерський облік постсоціалістичних країн</i>	
Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ⁴	Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства (п. 1. ст. 3)
Федеральний закон “Про бухгалтерський облік” ⁵	Основними завданнями бухгалтерського обліку є: – формування повної, достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий стан, необхідної внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності – керівникам, засновникам, учасникам і власникам майна організації, а також зовнішнім – інвесторам, кредиторам й іншим користувачам бухгалтерської звітності; – забезпечення інформацією, необхідною внутрішнім і зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності, для контролю за дотриманням законодавства Російської Федерації при здійсненні підприємством господарських операцій і їх доцільністю, наявністю і рухом майна і зобов’язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів;

Продовження Додатку С

<i>1</i>	<i>2</i>
	– запобігання негативним результатам господарської діяльності підприємства і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення її фінансової стійкості (п. 3. ст. 1)
Закон Республіки Білорусь “Про бухгалтерський облік та звітність” ⁶	Основними завданнями бухгалтерського обліку і звітності є: – формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства і його фінансовий стан, отримані доходи і понесені витрати; – забезпечення при здійсненні підприємством господарських операцій внутрішніх і зовнішніх користувачів своєчасною інформацією про наявність та рух активів і зобов’язань, а також про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів; – запобігання негативним результатам господарської діяльності підприємства і виявлення резервів його фінансової стійкості
Закон Республіки Казахстан “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” ⁷	Метою бухгалтерського обліку і фінансової звітності є забезпечення зацікавлених осіб повною та достовірною інформацією про фінансовий стан, результати діяльності і зміни у фінансовому стані індивідуальних підприємств і підприємств (ст. 4)
Закон Республіки Узбекистан “Про бухгалтерський облік” ⁸	Метою бухгалтерського обліку є забезпечення користувачів повною, достовірною, своєчасною фінансовою і іншою бухгалтерською інформацією. Завданнями бухгалтерського обліку є: – формування на рахунках бухгалтерського обліку повних і достовірних даних про стан і рух активів, стан майнових прав і зобов’язань; – узагальнення даних бухгалтерського обліку в цілях ефективного управління; – складання фінансової, податкової та іншої звітності (ст. 2)
Закон Азербайджанської Республіки “Про бухгалтерський облік” ⁹	Завданнями бухгалтерського обліку є: забезпечення контролю за використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів, наявністю і рухом майна, правом власності і зобов’язань; своєчасне попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських ресурсів
<i>Нормативні документи з регулювання ведення бухгалтерського обліку в США</i>	
“Положення про базу теорію обліку” (ASOBAT) ¹⁰	1. Прийняття рішень про використання обмежених ресурсів, включаючи визначення областей прийняття обґрунтованих рішень і визначення цілей та об’єктів, якими є рішення акціонерів, кредиторів та інших інвесторів. 2. Ефективне управління і контроль за людськими і матеріальними ресурсами організації, тобто прийняття рішень адміністративним апаратом підприємства. 3. Забезпечення збереження цінностей і звітність про наявність та рух ресурсів на підприємстві. 4. Сприяння громадським організаціям забезпечити зміцнення національного добробуту

Продовження Додатку С

<i>1</i>	<i>2</i>
Положення № 4 “Основні концепції і принципи фінансової звітності підприємств” ¹¹	Основні (цілі обліку): забезпечити надійною інформацією про економічні ресурси, в цілях, зміни в структурі цих ресурсів і цілях; сприяти визначення потенційного прибутку підприємства. Якісні: релевантність, зрозумілість, перевірюваність, неупередженість, закінченість, порівнянність, своєчасність
Звіт № 1 штату наукових працівників Американського інституту бухгалтерів	Вимірювання ресурсів господарюючих одиниць, оцінка зміни ресурсів, прав і вимог, представлення зміни ресурсів, прав і вимог в єдиному грошову вираженні та відображення прав та вимог господарюючих одиниць
GAAP ¹²	Цілі бухгалтерської звітності: 1. забезпечувати користувачів інформацією, корисною для прийняття господарських і економічних рішень; 2. надання зрозумілої інформації, яка допоможе інвесторам і кредиторам прогнозувати майбутні потоки грошових коштів фірми; 3. надавати інформацію стосовно економічних ресурсів підприємства, вимог на ці ресурси (зобов'язань підприємства) та змін у ресурсах та правах на них, які були спричинені певними операціями, подіями
<i>Міжнародні стандарти фінансової звітності</i>	
Концептуальна основа фінансової звітності ¹³	Головна мета фінансової звітності – сприяти акціонерам та іншим її користувачам у прийнятті фінансових рішень, забезпечуючи їх необхідною інформацією для прогнозування потоків грошових коштів. Мета фінансової звітності загального призначення – надати фінансову інформацію про суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримання інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів

- ¹ Положение “О главных (старших) бухгалтерах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий, организаций и учреждений, утверждено постановлением Совета Министров СССР № 923 от 06 ноября 1964 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_6159.htm.
- ² Положение “О главных бухгалтерах”, утверждено Постановлением Совета Министров СССР № 59 от 24 января 1980 г.
- ³ Положення “Про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні”, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF>.
- ⁴ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
- ⁵ Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 21.11.1996 № 129-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/buch>.
- ⁶ Закон Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” от 18 октября 1994 г. № 3321-XII [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=v19403321&p2={NRPA}>.
- ⁷ Закон Республики Казахстан “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” от 28.02.2007 г. № 234-III [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://mirbiznesa.kz/prodvinitiy/biznes-master/zakonodatelstvo-rk>.
- ⁸ Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете” от 30.08.1996 г. № 279-I [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://fmc.uz/legisl.php?id=z_buh_uchet.
- ⁹ Закон Азербайджанской Республики “О бухгалтерском учете” от 29 июня 2004 г. № 716-III [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.google.com.ua/#hl=ru&site=&source=hp&q=закон+азербайджанской+республики+о+бухгалтерском+учете&oq=Закон+Азе&aq=3&aqi=g10&aql=&gs_l=hp.1.3.0110.5336.11801.0.17804.11.9.1.1.1.0.304.1108.6j2j0j1.9.0...0.0.ul032-joOO4&bav=on.2, or_r_gc.r_pw.,cf.osb&fp=2c78e4d9d46d41b3&biw=1238&bih=814.
- ¹⁰ “A Statement of basic accounting theory” (ASOBAT) by the American Accounting Association (AAA). – 1966 p.
- ¹¹ APB Statement. № 4 “Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises”. – New York: AICPA, 1970.
- ¹² GAAP International and Application of Generally accepted accounting principles / Barry J. Epstein, Ralph Nach, Steven M. Brag. – Willey. – 2009. – 1378. – P. 30-31
- ¹³ Концептуальна основа фінансової звітності видана РМСБО у вересні 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.

Додаток Т

Аналіз монографій та навчальних підручників і посібників за ключовими словами “мета обліку”,
“завдання обліку”, “ціль обліку”

Таблиця Т.1. Аналіз монографій та навчальних підручників і посібників за ключовими словами “мета обліку”,
“завдання обліку”, “ціль обліку” за роками (Україна)

Вид обліку	Роки	Монографії		Навчальні підручники та посібники	
		мета обліку	завдання обліку	мета / ціль обліку	завдання / задачі обліку
1	2	3	4	5	6
Не вказано	2000		Нападовська Л.В. [40]		Малюга Н.М., Барановська Т.В., Давидюк Т.В., Петренко Н.І., Лебедзевич Я.В., Горещька Л.Л. [42]
	2001				Хом'як Р.Л. [8]
	2002	Пушкар М.С. [52]			
	2003				Бутинець Ф.Ф., Коцупатрий М.М. [11]
	2007		Пушкар М.С. [50]		
	2008				Губачова О.М., Мельник С.І. [26]
Бухгалтерський облік	1996				Ткаченко Н.М. [58]
	1997			Велш Глен А., Шорт Дениел Г. [17], Чацкіс Є.Д., Лисюк А.Н., Лукашова І.А., Михайлова Т.П. [7]	Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. [4], Чацкіс Є.Д., Лисюк А.Н., Лукашова І.А., Михайлова Т.П. [7]
	1998		Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. [47]		Саблук П., Моссаковський В., Сук Л. [53], Ткаченко Н.М. [59], Пушкар М.С., Журавель Г.П., Литвин Ю.Я., Мельник В.Г. [55]
	1999			Лукашова І.А. [37]	Лукашова І.А. [37]
	2000			Білуха М.Т. [3], Партин Г.О. [49]	Білуха М.Т. [3], Партин Г.О. [49]
	2001			Дем'яненко М.Я. [44]	Васюта-Беркут О.І., Шепітко Г.Ф., Ромашевська Н.О. [16], Дем'яненко М.Я. [44], Ткаченко Н.М. [59]

Продовження табл. Т.1

1	2	3	4	5	6
	2002				Ткаченко Н.М. [59], Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. [31]
	2003			Загородній А.Г., Партин Г.О. [28], Малярєвський Ю.Д., Тютюнник П.С. [38]	Атамас П.Й. [1], Васюта-Беркут О.І., Шепітко Г.Ф., Ромашевська Н.О. [56], Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Панченко Л.Г. [45], Еш С.М., Галат Л.О. [27], Бутинець Ф.Ф. [5], Загородній А.Г., Партин Г.О. [28]
	2004			Загородній А.Г. [29], Партин Г.О., Глібко В.М., Бушан О.П. [23]	Загородній А.Г., Партин Г.О. [29], Лень В.С., Гливенко В.В. [34], Верхоглядова Н.І., Шило В.П. [21], Глібко В.М., Бушан О.П. [23]
	2005				Нікульникова Т.Г., Шкіря Н.Л., Залізник Н.В. [41], Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М. [10]
	2006				Бутинець Ф.Ф. [6], Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М., Вербіло О.Ф. [18]
	2007				Лемішовський В.І. [15], Азаров М.Я. [9]
	2009			Лень В.С., Нехай В.А. [35], Корінько М.Д. [13]	Лень В.С., Нехай В.А. [35], Корінько М.Д. [13]
	2010			Білоусько В.С., Беленкова М.І. [2]	Вербіло О.Ф., Камінська Т.Г., Коробова Н.М. [20], Білоусько В.С., Беленкова М.І. [2]
	2011		Лаговська О.А. [33]		Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. [46]
	2012			Тігова Т.М., Селіверстова Л.С., Процюк Т.Б. [57]	Верига Ю.А., Гладких Т.В., Артюх О.В., Кулявець Н.О., Мілька А.І. [43], Тігова Т.М., Селіверстова Л.С., Процюк Т.Б. [57]
Управлінський	1995				Пушкар М.С. [51]

облік	1996			Голов С.Ф., Єфіменко В.І. [25]	
-------	------	--	--	--------------------------------	--

Продовження табл. Т.1

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
	2002				Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. [14]
	2003			Голов С.Ф. [24]	Лень В.С. [36]
	2004			Нападовська Л.В. [39]	
	2005			Вербило О.Ф., Бойко З.І., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. [12]	Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Канурна З.Ф., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. [14]
	2008			Губачова О.М., Мельник С.І. [26]	Ільїна С.Б., Журба Т.С. [30]
	2010	Герасименко С.С. [22], Єпіфанов А.О. [22], Корінько М.Д. [22]	Колектив авторів [54], Герасименко С.С., Єпіфанов А.О., Корінько М.Д. [22]		
	2012			Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. [61]	
Бухгалтерський фінансовий облік	2008				Ткаченко Н.М. [60]
Фінансовий облік	1996				Рудницький В.С., Бачинський В.І., Редченко К.І., Рехлецький Є.А., Мариняк М.Є. [62]
	2006			Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.М. [19]	
Господарський облік	1995				Яремко І.Й., Руль М.В. [63]
	2003			Косміна Р.М. [32]	Косміна Р.М. [32]
Бюджетний облік	2007				Лемішовський В.І. [15]
Податковий облік	2002				Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. [48]

Де: 1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: навчальний посібник / П.Й. Атамас. – Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.; 2. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / В.С. Білоусько, М.І. Беленкова; за ред. В.С. Білоуська. – [видання 6-те, доповнене]. – К.: Алерпа. – 2010. – 402 с.; 3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.Т. Білуха. – Київ: Київський державний торговельно-економічний ун-т, 2000. – 692 с.; 4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: господарські операції, кореспонденція рахунків, первинні документи: навчальний посібник для підготовки студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. – Житомир, 1997. – 832 с.; 5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.] – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 440 с.; 6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид.] – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 444 с.; 7. Бухгалтерський учет / Е.Д. Чацкіс, А.Н. Лысюк, И.А. Лукашова, Т.П. Михайлова. – Д.: Сталкер, 1997 – 352 с.; 8. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник. Нормативно-практичні матеріали / за ред. Р.Л. Хом’яка. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект-Захід”, 2001. – 728 с.; 9. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: [у 4 т.] / Редкол.: М.Я. Азаров та ін. – К.: НДФІ, 2007. – 752 с.; 10. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; за ред. В.Б. Захожая, М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005. – 968 с.; 11. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М.М. Коцупатрого. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 512 с.; 12. Бухгалтерський облік: методика забезпечення якості знань: навчальний посібник / О.Ф. Вербило, З.І. Бойко, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський; за ред. доц., к.е.н. Вербило О.Ф. – К.: Національний аграрний університет, 2005. – 304 с.; 13. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів / За ред. М.Д. Корінька. Державна академія статистики, обліку і аудиту Держкомстату України. – К.: ДП “Інформаційно-аналітичне агентство”, 2009. – 459 с.; 14. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [2-є вид., перероб. і доп.] – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.; 15. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник / за ред. В.І. Лемішовського. – [Видання друге, доповнене і перероблене]. – Львів: “Інтелект-Захід”, 2007. – 1104 с.; 16. Васюта-Беркут О.І. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська; За заг. ред. В.Б. Захожая. – [2-ге вид., стереотип]. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.; 17. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт; пер. з англ. Мінін О., Ткач О. – К.: Основи, 1997. – 943 с.; 18. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання: підручник / О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський; за редакцією доц., к.е.н. О.Ф. Вербило. – [Частина перша. Теоретичні основи.] – К.: НАУ, 2006. – 232 с.; 19. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання: підручник / О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинський; за ред. доц., к.е.н. Вербило О.Ф. – [Частина друга. Фінансовий облік.] – К.: НАУ, 2006. – 696 с.; 20. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у промислових і агросервісних підприємствах: навч. посіб. / О.Ф. Вербило, Т.Г. Камінська, Н.М. Коробова; за ред. к.е.н. О.Ф. Вербило. – К.: НУБіП України, 2010. – 221 с.; 21. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії: навчально-практичний посібник / Н.І. Верхоглядова, В.Н. Шило. – К.: ТОВ “Видавничий дім “Професіонал”, 2004. – 180 с.; 22. Герасименко С.С. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення: монографія / С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінько та ін.; за редакцією д-ра екон. наук, проф. С.С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А.О. Єпіфанова. – Суми: ДВНЗ “УАСБ НБУ”, 2010. – 162 с.; 23. Глібко В.М. Судова бухгалтерія: [підручник] / В.М. Глібко, О.П. Буцан. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 224 с.; 24. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.;

25. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.; 26. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.; 27. Еш С.М. Бухгалтерський облік / С.М. Еш, Л.О. Галат. – К.: Центр “Методика-інформ”, 2003. – 163 с.; 28. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / А.Г. Загородній, Г.О. Партин. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2003. – 327 с.; 29. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / А.Г. Загородній, Г.О. Партин. – [3-тє вид., перероб. і доп.] – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2004. – 377 с.; 30. Ільїна С.Б. Контролінг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості: навчальний посібник / С.Б. Ільїна, Т.С. Журба. – К.: “Видавничий дім “Професіонал”, 2008. – 592 с.; 31. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [2-е вид., перероб. і доп.] – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.; 32. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Р.М. Косміна. – К.: Вища шк., 2003. – 174 с.; 33. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти [текст] : монографія / О.А. Лаговська – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344 с.; 34. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навчальний посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.; 35. Лень В.С. Облік і аудит. Вступ до фаху: навч. посібник / В.С. Лень, В.А. Нехай. – Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.; 36. Лень В.С. Управлінський облік: навч. посіб. / В.С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.; 37. Лукашова І.А. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учебно-практическое пособие / И.А. Лукашова. – Донецк: ДонГУЭТ, 1999. – 158 с.; 38. Маляревский Ю.Д. Финансовый учёт: учебно-методическое пособие для самостоятельного изучения дисциплины / Ю.Д. Маляревский, П.С. Тютюнник. – Х.: Издательский дом “ИНЖЭК”, 2003. – 288 с.; 39. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападівська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.; 40. Нападівська Л.В. Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.; 41. Нікульникова Т.Г. Основи бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Т.Г. Нікульникова, Н.Л. Шкіря, Н.В. Залізник. – Львів: “Магнолія Плюс”, 2005. – 304 с.; 42. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво: навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Н.М. Малюга, Т.В. Баранівська, Т.В. Давидюк, Н.І. Петренко; за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІПІ, 2000. – 480 с.; 43. Облік у бюджетних установах [текст]: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, О.В. Артюх, Н.О. Кулявець, А.І. Мілька. – К.: “Центр учбової літератури”, 2012. – 592 с.; 44. Облік у селянському (фермерському) господарстві: посібник / За ред. М.Я. Дем’яненка. – К.: ІАЕ, 2001. – 403 с.; 45. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – [2-ге вид., перероб. і допов.] – К.: Вища освіта, 2003. – 800 с.; 46. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – [6-те вид., перероб. і допов.] – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.; 47. Остап’юк М.Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): монографія / М.Я. Остап’юк, Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко. – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с.; 48. Панасюк В.М. Податковий облік: навчальний посібник / В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260 с.; 49. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / Г.О. Партин. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 245 с.; 50. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.; 51. Пушкар М.С. Управлінський облік / М.С. Пушкар. – Тернопіль: “Поліграфіст” ЛДТ, 1995. – 164 с.; 52. Пушкар М.С. Філософія обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.; 53. Саблук П. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах / П. Саблук, В. Моссаковський, Л. Сук. – К.: “Урожай”, 1998. – 416 с.; 54. Сучасний стан та перспективи розвитку системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: монографія / колектив авторів. – Сімферополь:

“Доля”, 2010. – 232 с.; 55. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: підручник для вузів / М.С. Пушкар, Г.П. Журавель, Ю.Я. Литвин, В.Г. Мельник. – [видання 2-ге, перероб. і доп.] – Тернопіль: ТАНГ, 1998. – 269 с.; 56. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / О.І. Васюта-Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська; за заг. ред. В.Б. Захожая. – [2-ге вид., стереотип.] – К.: МАУП, 2003. – 176 с.; 57. Тігова Т.М. Аналіз фінансової звітності: навч. посіб. / Т.М. Тігова, Л.С. Селіверстова, Т.Б. Процюк. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 268 с.; 58. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності: навчально-методичний посібник / Н.М. Ткаченко. – К.: ВТОВ “А.С.К.”, 1996. – 512 с.; 59. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: навч. посібник / Н.М. Ткаченко. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – К.: А.С.К., 1998. – 784 с.; 60. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко. – [3-тє вид. допов. і перероб.] – К.: Алерта, 2008. – 926 с.; 61. Фаріон І.Д. Управлінський облік [текст]: підруч. / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.; 62. Фінансовий облік та аналіз комерційної діяльності підприємств / В.С. Рудницький, В.І. Бачинський, К.І. Редченко, Є.А. Рехлецький, М.Є. Мариняк. – Київ, 1996. – 96 с.; 63. Яремко І.Й. Бухгалтерський облік у житлово-комунальному господарстві / І.Й. Яремко, Руть М.В. – Львів: Каменяр, 1995. – 481 с.

Таблиця Т.2. Аналіз монографій та навчальних підручників і посібників за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками (Російська Федерація)

Вид обліку	Роки	Монографії		Навчальні підручники та посібники	
		мета / ціль обліку	завданн я обліку	мета / ціль обліку	завдання обліку
1	2	3	4	5	6
Не визначено	1996			Бернстайн Л.А. [7]	
	1997			Мартиненко Н. [45]	
	1999			Нікітін В.М., Нікітіна Д.А. [51], Безруких П.С., Івашкевич В.Б., Кондраков Н.П. [15]	
	2000			Хендріксен Е.С, Ван Бреда М.Ф. [65], Бетге Йорг [8]	
	2002			Бернстайн Л.А. [7]	
	2003			Івашкевич В.Б. [26]	Івашкевич В.Б. [26]
	2004			Івашкевич В.Б. [26]	Івашкевич В.Б. [26]
	2005				Белов А.А., Белов А.Н. [6]
	2007			Медведев М.Ю. [47], Циганков К.Ю. [67]	Медведев М.Ю. [47]

Продовження табл. Т.2

1	2	3	4	5	6
Бухгалтерський облік	1991				Давидов В.Н., Васильєв Н.Н., Вєхова Л.П., Бондарь А.Г. [57]
	1996				Безруких П.С., Івашкевич В.Б., Кондраков Н.П. [5]
	1997				Булатова З.Г., Булатов М.А. [13], Кондраков Н.П. [33]
	1998			Пошерстник Є.Б., Мейксин М.С. [54]	Міщенко В.Ф., Яковлева М.А., Качалин В.В. [48]
	1999			Медведев М.Ю. [46]	Кондраков Н.П. [34]
	2000			Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. [19], Патров В.В., Нурідінова Л.В., Тараненко Н.К. [53]	Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. [19], Патров В.В., Нурідінова Л.В., Тараненко Н.К. [53], Шадрін В.В. [69], Любушин Н.П., Жарінов В.В., Бородіна Н.В. [43], Єгорова С.К., Денисова К.Я. [23], Кондраков М.П. [35], Кутер М.І. [40]
	2001				Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М. [38]
	2002			Алборов Р.А. [1]	Алборов Р.А. [1], Мізіковський Е.А. [63], Керімов В.Е. [30], Кондраков Н.П. [36], Лигачьова Л.А. [41], Коваль Л.С. [32]
	2003	Обербрінкманн Ф. [52]		Захарьїн В.Р. [25], Нечитайло А.І. [50], Булатов М.А. [12], Івашкевич В.Б. [26]	Івашкевич В.Б. [26], Мейксин М.С., Пошерстник Н.В. [55]
	2004			Бурмістрова Л.М. [14], Соколов Я.В., Соколов В.Я. [62], Алексєєва Г.Н. [2],	Алексєєва Г.Н. [2], Кондраков Н.П. [37], Керімов В.Е. [29]
2005			Нечитайло А. [49], Бабаєв Ю.А., Коміссарова І.П., Бородин В.А. [16]	Астахов В.П. [4], Коміссарова І.П. [16], Нечитайло А.І. [49], Бабаєв Ю.А., Бородин В.А. [16], Слізінгер Ю.В. [61]	
2006			Васенко О.В., Радачинський В.І. [18], Сапожнікова Н.Г. [59], Головізніна А.Т., Архіпова О.І. [21]	Васенко О.В. [18], Литньова Н.А. [42], Радачинський В.І. [18], Сапожнікова Н.Г. [59], Головізніна А.Т., Архіпова О.І. [21], Кутер М.І. [39], Васенко О.В. [18], Малявкіна Л.І. [42], Радачинський В.І. [18], Федорова Т.В. [42], Заїкіна С.А.	

[24]

Продовження табл. Т.2

1	2	3	4	5	6
Бухгалтерський облік	2007			Циганков К.Ю. [67]	Чая В.Т., Латипова О.В. [68], Бочкова Л.І., Новак О.Е., Савінов С.В. [11]
	2008				Бичкова С.М., Бадмаєва Д.Г. [17]
	2010				Тумасян Р.З. [64]
Стратегічний бухгалтерський облік	2000			Рішар Ж. [58]	
Динамічний бухгалтерський облік	2000			Рішар Ж. [58]	
Управлінський облік	2000			Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [66]	
	2002			Бороненкова С.А. [9]	Апчерч А. [3]
	2003				Каверіна О.Д. [27], Бортнік Н.А., Туктарова А.Є. [10]
	2004				Кондраков Н.П. [37]
	2007			Волкова О.Н. [20]	Волкова О.Н. [20]
	2011			Янковський К.П., Мухарь І.Ф. [70]	Янковський К.П., Мухарь І.Ф. [70]
Фінансовий облік	2000			Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [66]	
Економічний облік	2002			Грачьев А.В. [22]	Грачьев А.В. [22]
Виробничий облік	2005			Сиціліано Дж. [60]	
Господарський облік	1995			Кирьянова З.В. [31]	Кирьянова З.В. [31]
Податковий облік	2006			Ашмаріна Е.М. [56]	Ашмаріна Е.М. [56]
Соціалістичний облік	1996				Макаров В.Г. [44]

- Де: 1. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: учебное пособие / Р.А. Алборов. – М.: издательство “Дело и сервис”, 2002. – 288 с.;
2. Алексеева Г.Н. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / Г.Н. Алексеева. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 164 с.;
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: / А. Апчерч; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.;
4. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / В.П. Астахов. – [Изд. 9-е, перераб. и доп. – Москва: ИКЦ “МарТ”; Ростов н/Д: Издательский центр “МарТ”, 2005. – 576 с.];
5. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: учебник / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков; под ред. П.С. Безруких. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: Бухгалтерский учет, 1996. – 576 с.;
6. Белов А.А. Учет денежных, валютных и расчетных операций: учебно-практическое пособие / А.А. Белов, А.Н. Белов. – М.: Кнорус, 2005. – 352 с.;
7. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика, и интерпритации: / Л.А. Бернштейн; пер. с англ.; науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеева; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 624 с.;
8. Бетге Йорг Балансоведение / Бетге Йорг; пер. с нем. – М.: “Бухгалтерский учет”, 2000. – 454 с.;
9. Бороненкова С.А. Управленческий анализ: учеб. пособие / С.А. Бороненкова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 384 с.;
10. Бортник Н.А. Учет и анализ издержек инновационной деятельности в системе контролинга: учебное пособие / Н.А. Бортник, А.Е. Туктарова; под ред. доктора экон. наук, профессора Е.С. Исаева. – Саратов: СГСЭУ, 2003. – 92 с.;
11. Бочкова Л.И. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учебное пособие / Л.И. Бочкова, О.Э. Новак, С.В. Савинов. – Саратов: ООО “БизнесВолга”, Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”, 2007. – 320 с.;
12. Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / Булатов М.А. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство “Экзамен”, 2003. – 256 с.;
13. Булатова З.Г. Теория бухгалтерского учета / З.Г. Булатова, М.А. Булатов. – М., 1997. – 148 с.;
14. Бурмистрова Л.М. Финансы и бухгалтерский учет предприятия: учебник / Л.М. Бурмистрова. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 224 с.;
15. Бухгалтерский учет: учебник / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков и др.; под ред. П.С. Безруких. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: Бухгалтерский учет, 1999. – 624 с.;
16. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; под ред. проф. Ю.А. Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 527 с.;
17. Бычкова С.М. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2008. – 528 с.;
18. Васенко О.В. Теория бухгалтерского учета. Ответы на экзаменационные вопросы: учебное пособие для вузов / О.В. Васенко, В.И. Радачинский. – М.: Издательство “Экзамен”, 2006. – 286 с.;
19. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.;
20. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. / О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 472 с.;
21. Головизнина А.Т. Теория бухгалтерского учета: курс лекций / А.Т. Головизнина, О.И. Архипова. – М.: ТК Велби, 2006. – 168 с.;
22. Грачев А.В. Анализ и управление финансовой устойчивостью предприятия: учебно-практическое пособие / А.В. Грачев. – М.: Издательство “Финпресс”, 2002. – 208 с.;
23. Егорова С.К. Основы бухгалтерского учета и аудита в сфере сервиса: учеб. пособие / С.К. Егорова, К.Я. Денисова; под ред. проф. С.К. Егоровой – М.: Юристъ, 2000. – 382 с.;
24. Заикина С.А. Шпаргалка по бухгалтерскому учету: учебное пособие / С.А. Заикина. – [4-е изд. испр. и доп.] – М.: Издательство “Экзамен”, 2006. – 32 с.;
25. Захарьин В.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.Р. Захарьин. – М.: ИНФРА-М: ФОРУМ, 2003. – 304 с.;
26. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.;
27. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.;
28. Качалин В.В. Финансовый учёт и отчётность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин. – М.: Дело, 1998. – 432 с.;
29. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: учебник / В.Э. Керимов. – [4-е изд., изм. и доп.] – М.: Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”, 2004. – 580 с.;
30. Керимов В.Э. Бухгалтерский учёт на производственных предприятиях: учебник / В.Э. Керимов. – [2-е изд., изм. и доп.] – М.: Издательский Дом “Дашков и К”, 2002. – 368 с.;
31. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: учебник / З.В. Кирьянова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 192 с.;

32. Коваль Л.С. Международные стандарты и теория бухгалтерского учета: учебно-методические пособия / Л.С. Коваль. – М.: Гелиос АРВ, 2002. – 144 с.; 33. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 560 с.; 34. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: ИНФРА-М, 1999. – 584 с.; 35. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – [3-е изд. перераб. и доп.] – М.: ИНФРА-М, 2000. – 635 с.; 36. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: Информационное агентство “ИПБ-БИНФА”, 2002; 37. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебник / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 592 с.; 38. Краснова Л.П. Бухгалтерский учет: учебник / Л.П. Краснова, Н.Т. Шалашова, Н.М. Ярцева. – М.: Юристъ, 2001. – 550 с.; 39. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер. – “3-е изд., перераб. и доп.” – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с.; 40. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: учеб. пособ. / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.; 41. Лигачева Л.А. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Л.А. Лигачева. – Москва: Юриспруденция, 2002. – 320 с.; 42. Лытнева Н.А. Бухгалтерский учет: учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2006. – 496 с.; 43. Любушин Н.П. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для вузов / Н.П. Любушин, В.В. Жаринов, Н.В. Бородина; под ред. проф. В.Д. Новодворского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 294 с.; 44. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета: Допущено Министерством высшего и среднего специального образования СССР в качестве учебника для студентов экономических специальностей вузов / В.Г. Макаров. – М.: Издательство “Финансы”, 1996; 45. Мартыненко Н. Технология менеджмента: учебник для студентов высш. учебн. заведений / Н. Мартыненко. – К.: МП “Леся”, 1997. – 800 с.; 46. Медведев М.Ю. Основы бухучета. Самоучитель / М.Ю. Медведев. – М.: Бизнес-Информ, 1999. – 312 с.; 47. Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета / М.Ю. Медведев. – Москва: издательство “Омега-Л”, 2007. – 418 с.; 48. Мищенко В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / В.Ф. Мищенко, М.А. Яковлева. – Курск: Изд-во КГСХА, 1998. – 245 с.; 49. Нечитайло А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / А. Нечитайло. – СПб.: Питер, 2005. – 304 с.; 50. Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло. – СПб.: Издательство “Юридических центр Пресс”, 2003. – 285 с.; 51. Никитин В.М. Теория бухгалтерского учета: курс лекций / В.М. Никитин, Д.А. Никитина. – И.: Издательство “Дело и Сервис”, 1999. – 320 с.; 52. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: монография / Ф. Обербринкманн; пер. с нем.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.; 53. Патров В.В. Бухгалтерский учет в общественном питании / В.В. Патров, Л.В. Нуридинова, Н.К. Тараненко. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 320 с.; 54. Пошерстник Е.Б. Бухгалтерский учет и аудит: практическое пособие / Е.Б. Пошерстник, М.С. Мейксин. – Москва – Санкт-Петербург: Издательский Торговый Дом “Герда”, 1998. – 479 с.; 55. Пошерстник Н.В. Самоучитель по бухгалтерскому учету / Н.В. Пошерстник, М.С. Мейксин. – [7-е изд.] – СПб.: “Издательский дом Герда”, 2003. – 656 с.; 56. Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в Российской Федерации: учеб. пособие / отв. ред. Ашмарина Е.М. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: Юристъ, 2006. – 301 с.; 57. Проблемы методологии бухгалтерского учета и автоматизации проектирования СОД / [Давыдов В.Н., Васильев Н.Н., Вехова Л.П., Бондарь А.Г.]. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1991. – 160 с.; 58. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; пер с фр.; под ред. Соколова Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.; 59. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: учебник / Н.Г. Сапожникова. – М.: КНОРУС, 2006. – 480 с.; 60. Сицилиано Дж. Финансы для менеджеров / Дж. Сицилиано; пер. с англ. А.В. Митрофановой. – М.: ГроссМедиа, 2005. – 256 с.; 61. Слизингер Ю.В. Шпаргалка по бухгалтерскому учёту: учеб. пособие / Ю.В. Слизингер. – М.: ТК Велби, 2005. – 64 с.; 62. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.; 63. Теория бухгалтерского учета: учебник / Под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2002. – 400 с.; 64. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: учеб.-практ. пособие / Р.З. Тумасян. – 10-е изд. перераб. и доп. – М.: Издательство “Омега-Л”, 2010. – 883 с.; 65. Хендриксен Э.С. Теория

бухгалтерского учета: / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.; 66. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ.; под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.; 67. Цыганков К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков. – М.: Магистр, 2007. – 462 с.; 68. Чая В.Т. Бухгалтерский учет: учебное пособие / В.Т. Чая, О.В. Лапытова. – М.: КНОРУС, 2007 – 528 с.; 69. Шадрин В.В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы: учебник для юридических вузов / В.В. Шадрин. – М.: Юрист, 2000. – 463 с.; 70. Янковский К.П. Управленческий учет: учебное пособие. Стандарт третьего поколения / К.П. Янковский, Мухарь И.Ф. – СПб.: Питер, 2011. – 368 с.

Таблиця Т.3 Аналіз монографій та навчальних підручників і посібників за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками (колишній СРСР)

Вид обліку	Роки	Монографії		Навчальні підручники та посібники	
		мета / ціль обліку	завдання обліку / працівників обліку	мета / ціль обліку	завдання обліку / працівників обліку
1	2	3	4	5	6
Не вказано	1912				Рудановський О.П. [60]
	1925			Рудановський О.П. [61]	
	1928			Леонтьєв Н.А. [38]	Леонтьєв Н.А. [38], Вишневецький О.В. [22]
	1933				Прокоф'єв І.М. [57]
	1938			Богородський Н.В., Рубинчик М.П. [12]	Богородський Н.В., Рубинчик М.П. [12]
	1959				Тітов Б.А. [68]
	1963				Жуйков Г.Г. [31]
	1966				Рафєєнков І.П. [59]
	1968				Бутко С.Д. [18]
	1969				Тарбєєв А.А., Селєзньов С.І. [67]
	1974				Белебеха І.О. [5]
	1985				Мєдведєв В.В., Петрова В.І., Розєнберг М.Я. [44]
	1986				Зверєнчук Л.Ф. [32]
Бухгалтерський облік	1951				Глейх Е.І., Щєнков С.А. [25]
	1953				Макаров В.Г. [41]
	1954				Мєзєнцев П.В. [45], Цємко Н.Д. [69]

	1955			Мітюшкін Т.С. [47]	Мітюшкін Т.С. [47]
	1957			Панкратов Ф.Л., Філіпов В.Ф. [53]	Панкратов Ф.Л., Філіпов В.Ф. [53]
	1960				Жебрак М.Х. [30], Огурцов В.В. [50]

Продовження табл. Т.3

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Бухгалтерський облік	1961				Василенко П.Н. [19]
	1962				Вейсман М.І. [21]
	1964				Яковлев К.К., Лазарович Г.С. [72]
	1965				Василенко П.Н. [19]
	1967				Поклад І.І. [36], Ведерніков С.С. [20]
	1968				Бутко С.Д. [18]
	1969				Сумцов А.І. [65], Тарбеев А.А., Селєзньов С.І. [67], Німчинов П.П. [17]
	1970				Гаврілов Б.І. [49]
	1971				Мезенцев П.В. [46]
	1972				Бутин М.Е., Тимохов А.А. [13], Маздоров В.А. [40]
	1973				Горелкін В.Г. [26], Грабова Н.М. [27]
	1974				Плоскова Т.І. [56]
	1975				Сумцова А.І. [66]
	1976				Чембер Н.Є., Сухова Н.Н. [70]
	1977				Радостовец В.К. [58], Анджан К.Я. [1]
	1978			Бердніков І.Ф., Власов А.В., Крючкова М.К. [10]	Бердніков І.Ф., Власов А.В., Крючкова М.К. [10], Немчинов П.П., Літвин Ю.Я., Лінник В.Г. [14]
	1979				Якубова Б.О., Порецька І.В. [73], Грабова Н.М. [28]
	1980				Марченко А.К., Барабанов І.М. [43], Соріна Л.З. [64]
1981			Соколов Я.В., Зиков А.Д., Капралова А.П. [16]	Соколов Я.В., Зиков А.Д., Капралова А.П. [16], Малишев І.В. [42]	
1982				Белобородова В.А. [6]	
1984				Панков В.В. [52], Дьячков М.Ф. [15], Петрова Е.В., Чембер Н.Е. [55]	

	1985				Андріанов П.К. [2]
	1988				Палій В.Ф., Соколов Я.В. [51]
Господарський облік	1932			Кіпарісов Н.А. [34]	Кіпарісов Н.А. [34]
	1954				Чурилович Л.М. [71], Цемко Н.Д. [69]

Продовження табл. Т.3

1	2	3	4	5	6
Господарський облік	1970			Белуха Н.Т. [8], Дембинский Н.В., Овсянников С.Г. [29]	Белуха Н.Т. [8], Дембинский Н.В., Овсянников С.Г. [29]
	1973				Аптекарь І.Ю., Золотухін М.І. [3]
	1989				Кузьмінський А.Н., Бонев Ж.Б., Смолянйонов В.І. [35]
Капіталістичний облік	1938			Лозинский А.І. [39]	
Соціалістичний облік	1938			Лозинский А.І. [39]	Лозинский А.І. [39]
	1958				Богомолов В.К. [11]
	1980				Соріна Л.З. [64]
	1990				Рябкін В.І., Матвеев Т.І., Дениш В.Е. [32]
Рахункознавство	1915			Галаган А.М. [23]	Галаган А.М. [23]
	1927			Сараків А.Н. [63]	
Рахівництво	1864			Пестржецький П. [54]	
	1925				Баранцов М.С. [4]
	1927				Кіпарісов Н.А. [33]
Союзне рахівництво	1928			Мнюх В.К., Замятін В.Я., Богданов Н.А. [48]	
Радянський облік	1946				Гальперін Я.М. [24]
Виробничий облік	1946				Гальперін Я.М. [24]
Первинний облік	1973				Бєлов Н.Г., Орлов В.А. [7]
Народно-господарський облік	1968				Білуха М.Т. [9]
Промисловий облік	1932				Леонтьєв Н.А., Кедров В.Е., Щенков С.А. [37]

Де: 1. Анджан К.Я. Основы бухгалтерского учета / К.Я. Анджан. – [Изд. 2-е, перераб и доп.] – М.: Статистика, 1977. – 184 с.; 2. Андрианов П.К. Бухгалтерский учет в автохозяйствах потребительской кооперации / П.К. Андрианов. – М.: Экономика, 1985. – 80 с.; 3. Аптекарь И.Ю. Облік, калькуляція і звітність на підприємствах громадського харчування / І.Ю. Аптекарь, М.І. Золотухін. – Київ: “Вища школа”. – 1973.; 4. Баранцов М.С. Счетоводство молочных артелей / М.С. Баранцов. – Л.: Издательский кооперативный союз “Кооперация”, 1925. – 132 с.; 5. Белебева И.О. Бухгалтерський облік в системі управління господарством / І.О. Белебева. – К.: “Урожай”, 1974. – 144 с.; 6. Белобородова В.А. Бухгалтерский учет с основами экономического анализа: учебник / В.А. Белобородова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 352 с.; 7. Белов Н.Г. Организация первичного учета в сельскохозяйственных предприятиях / Н.Г. Белов, В.А. Орлов. – М.: Статистика, 1973. – 272 с.; 8. Белуха Н.Т. Бухгалтерский учет и экономический анализ на автотранспортных предприятиях / Н.Т. Белуха. – М.: Издательство “Высшая школа”, 1970. – 336 с.; 9. Белуха Н.Т. Бухгалтерский учет на автомобильном транспорте / Н.Т. Белуха. – “Техніка”, 1968. – 344 с.; 10. Бердников И.Ф. Бухгалтерский учет в нефтеснабжении / И.Ф. Бердников, А.В. Власов, М.К. Крючкова. – М.: “Недра”, 1978. – 335 с.; 11. Богомолов В.К. Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности предприятий молочной промышленности / В.К. Богомолов. – М.: Пищепромиздат, 1958.; 12. Богородский Н.В. Бухгалтерский учет и калькуляция в промышленном предприятии / Н.В. Богородский, М.П. Рубинчик. – Издание четвертое (исправленное). – М.: Госпланиздат, 1938. – 408 с.; 13. Бутин М.Е. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза / М.Е. Бутин, А.А. Тимохов – Алма-Ата: “Наука” КазССР, 1972. – 300 с.; 14. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве с основами учета в других отраслях народного хозяйства: учебник для студентов вузов / П.П. Немчинов, Ю.Я. Литвин, В.Г. Линник и др. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М., Статистика, 1978. – 439 с.; 15. Бухгалтерский учет в строительстве / Под редакцией М.Ф. Дьячкова. – М.: “Финансы и статистика”, 1984. – 383 с.; 16. Бухгалтерский учет в торговле: Учебник для учетно-экон. фак. торг, вузов / Я.В. Соколов, А.Д. Зыков, А.П. Капралова и др. – М.: Экономика, 1981. – 432 с.; 17. Бухгалтерський облік і економічний аналіз у районних об'єднаннях і відділеннях / Під редакцією доктора економічних наук, професора П.П. Німчинова. – Київ: “Сільгосптехніка”, 1969. – 820 с.; 18. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах: учб. посібник для учнів с.-г. технікумів по спец. “Планування с.-г. виробництва” / За ред. С.Д. Бутко. – К.: Урожай, 1968. – 424 с.; 19. Василенко П.Н. Основы бухгалтерского учета / П.Н. Василенко. – Издание второе. – М.: Экономиздат, 1961. – 288 с.; 20. Ведерников С.С. Курс бухгалтерского учета / С.С. Ведерников. – Второе переработаное издание. – М.: “Статистика”, 1967. – 407 с.; 21. Вейсман М.И. Теория бухгалтерского учета и основы бухгалтерского учета отраслей народного хозяйства / М.И. Вейсман. – М.: Госстатиздат, 1962. – 352 с.; 22. Вишневецкий О.В. Основы бухгалтерії в популярному викладі / О.В. Вишневецкий. – Харків: Книгоспілка, 1928. – 336 с.; 23. Галаган А.М. Общее счетоводство. Краткий курс с приложением форм документов и книг / А.М. Галаган. – М.: Издание книжного магазина “Высшая Школа”, 1915. – 176 с.; 24. Гальперин Я.М. Основные начала бухгалтерского учета / Я.М. Гальперин. – М., 1946. – 44 с.; 25. Глейх Е.И. Отраслевой курс бухгалтерского учета / Е.И. Глейх, С.А. Щенков. – [Издание второе, переработаное и дополненное.] – М.: Госфиниздат, 1951.; 26. Горелкін В.Г. Бухгалтерський облік і калькуляція в громадському харчуванні / В.Г. Горелкін. – К.: “Вища школа”, 1973.; 27. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку / Н.М. Грабова. – К.: Вища школа, 1973. – 344 с.; 28. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для с.-г. технікумів / Н.М. Грабова. – [3-те вид. перероб. і доп.] – Київ: Вища школа. Головне вид-во, 1979. – 328 с.; 29. Дембинский Н.В. Основы бухгалтерского учета / Н.В. Дембинский, С.Г. Овсянников. – М.: Статистика, 1970. – 160 с.; 30. Жебрак М.Х. Курс бухгалтерского учета и анализа баланса / Под редакцией проф. М.Х. Жебрака. – М.: Госстатиздат, 1960. – 400 с.; 31. Жуйков Г.Г. Первичный учет и контроль в колхозах / Г.Г. Жуйков. – М.: Издательство экономической литературы, 1963. – 282 с.; 32. Зверенчук Л.Ф. Учет готовой продукции и ее реализации / Л.Ф. Зверенчук. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 78 с.; 33. Кипарисов Н.А. Общее и торговое счетоводство. Краткое практическое руководство / Н.А. Кипарисов. – М: Изд-во Наркольторга СССР, 1927. – 232 с.; 34. Кипарисов Н.А. Теория советского хозяйственного учета. Балансовый метод в советском учете / Н.А. Кипарисов. – Москва-Ленинград, 1932.; 35. Кузьминский А.Н. Хозяйственный учет на базе микро-ЭВМ / А.Н. Кузьминский, Ж.Б. Бонев, В.И. Смолянионов. – М.:

Финансы и статистика. – 1989. – 255 с.; 36. Курс бухгалтерского учета / Руководитель коллектива и отв. ред. И.И. Поклад. – [Изд. 3-е, переработ. и доп.] – М., “Финансы”, 1967. – 468 с.; 37. Леонтьев Н.А. Краткий курс бухгалтерского учета: для экономических вузов / Н.А. Леонтьев, В.Е. Кедров, С.А. Щенков; под ред. Н.А. Леонтьева. – М.: В/О “Союзоргучет”, 1938.; 38. Леонтьев Н.А. Учет основных операций торговых хозяйств / Н.А. Леонтьев. – М.: Издательство наркомторга СССР и РСФСР, 1928 – 592 с.; 39. Лозинский А.И. Курс теории балансового учета / А.И. Лозинский. – М.: Редакционно-издательское управление в/о “Союзоргучет”, 1938. – 584 с.; 40. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета / В.А. Маздоров. – Изд. “Финансы и статистика”. – 1972. – 318 с.; 41. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета / В.Г. Макаров. – Москва: Государственное статистическое издательство, 1953. – 247 с.; 42. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для с.-х. вузов / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.; 43. Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с.; 44. Медведев В.В. Механизация и автоматизация бухгалтерского учета в системе госкомсельхозтехники РСФСР / В.В. Медведев, В.И. Петрова, М.Я. Розенберг. – М.: “Финансы и статистика”, 1985. – 224 с.; 45. Мезенцев П.В. Лекции по теории бухгалтерского учета. Хозяйственный учет предмет и метод / Т.С. Мезенцев. – Выпуск 1. – М.: Госторгиздат, 1956.; 46. Мезенцев П.В. Организация бухгалтерского учета в промышленности / П.В. Мнзенцев. – М., “Финансы”, 1971. – 127 с.; 47. Митюшкин Т.С. Бухгалтерский учет в МТС / Т.С. Митюшкин. – М.: Сельхозгиз, 1955. – 368 с.; 48. Мнюх В.К. Организация бухгалтерии к вопросу о рационализации счетоводства и счетных аппаратов / В.К. Мнюх, В.Я. Замятин, Н.А. Богданов. – Москва-Ленинград, 1928. – 288 с.; 49. Общая теория бухгалтерского учета / Под общ. ред. Б.И. Гаврилова. – М.: “Высшэйшая школа”, 1970.; 50. Огурцов В.В. Теория бухгалтерского учета / В.В. Огурцов. – Издание второе, переработаное и дополненное. – М.: Государственное научно-техническое издательство, 1960; 51. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – [2-е изд., переработаное и дополненное.] – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.; 52. Панков В.В. Автоматизированный учет на предприятиях по поставкам продукции / В.В. Панков. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 176 с.; 53. Панкратов Ф.Л. Бухгалтерский учет. Учет промышленных предприятий / Ф.Л. Панкратов, В.Ф. Филлипов. – М.: МАШГИЗ, 1957. – 250 с.; 54. Пестржецкий П. Сельскохозяйственное счетоводство / П. Пестржецкий. – С.-Петербург. – 1864. – 484 с.; 55. Петрова Е.В. Учет и отчетность на автомобильном транспорте: учебник для техникумов / Е.В. Петрова, Н.Е. Чембер. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: Транспорт, 1984. – 191 с.; 56. Плоскова Т.И. Бухгалтерский учет в предприятиях и организациях общественного питания: учебник для бух. отд-ний техникумов / Т.И. Плоскова и др. – [Изд. 2-е, перераб. и доп.] – М.: “Экономика”, 1974. – 319 с.; 57. Прокофьев И.М. Совхозное счетоводство / И.М. Прокофьев. – Вып. I. – М.-Х.: “ГФИ”, 1933. – 124 с.; 58. Радостовец В.К. Теория бухгалтерского учета и бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства / В.К. Радостовец. – М.: “Статистика”, 1977. – 438 с.; 59. Рафеенков И.П. Ревизия и контроль хозяйственной деятельности колхозов / И.П. Рафеенков. – М.: Колос, 1966 – 175 с.; 60. Рудановский А.П. Общая теория учета и оценка Московского Городского Счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии / А.П. Рудановский. – Москва: Городская типография, 1912. – 400 с.; 61. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения / А.П. Рудановский // Научная библиотека по счетоведению журнала “Вестник счетовода”. – М.: “МАКИЗ”. – 1925; 62. Рябикин В.И. Учет, отчетность и делопроизводство: уч. для техникумов / В.И. Рябикин, Т.И. Матвеева, В.Е. Демин. – М.: Экономика. – 1990. – 302 с.; 63. Сараків А.Н. Бухгалтерія / А.Н. Сараків. – Харків, 1927. – 385 с.; 64. Сорина Л.З. Бухгалтерский учет в легкой и текстильной промышленности / Л.З. Сорина. – М.: “Легкая индустрия”. – 1980. – 192 с.; 65. Сумцов А.И. Методы и формы бухгалтерского учета и проблемы их совершенствования / А.И. Сумцов. – М.: Статистика. – 1969. – 216 с.; 66. Сумцова А.И. Теория бухгалтерского учета и бухгалтерский учет в промышленности / А.И. Сумцова. – М.: “Статистика”, 1975. – 416 с.; 67. Тарбеев А.А. Курс бухгалтерского учета в промышленности. Книга 1 / А.А. Тарбеев, С.И. Селезнев; Под ред. А.И. Сумцова. – М.: Статистика, 1969. – 272 с.; 68. Титов Б.А. Счета и двойная запись (тема третья): лекции по курсу “Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности” / Б.А. Титов. – М.: Издательство ВЦСПС, Профиздат, 1959. – 60 с.; 69. Цемко Н.Д. Курс теории бухгалтерского учета / Н.Д. Цемко; Под редакцией д.э.н. Татура

С.К. – М.: Издательство “Центросоюза”. – 1954 – 350 с.; 70. Чембер Н.Е. Бухгалтерский учет: учебник для техникумов / Н.Е. Чембер, Н.Н. Сухова. – М.: “Финансы”, 1976. – 200 с.; 71. Чурилович Л.М. Учет на предприятиях цветной металлургии / Л.М. Чурилович. – М.: Металлургиздат, 1954. – 216 с.; 72. Яковлев К.К. Бухгалтерский учет на предприятиях мясной и молочной промышленности / К.К. Яковлев, Г.С. Лазарович. – М.: “Пищевая промышленность”. – 1964, 356 с.; 73. Якубова Б.А. Информационные связи задач бухгалтерского учета при автоматизированной обработке данных / Б.А. Якубова, И.В. Порецкая. – М.: “Статистика”, 1979. – 159 с.

Додаток У

Аналіз наукових статей та тез і матеріалів доповідей на конференціях за ключовими словами “мета обліку”,
 “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками

Таблиця У.1. Аналіз наукових статей та тез і матеріалів доповідей на конференціях за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками (Україна)

Вид обліку	Роки	Наукові статті		Тези та матеріали доповідей на конференціях	
		мета обліку	завдання / задачі обліку	мета / ціль обліку	завдання / задачі обліку
1	2	3	4	5	6
Не вказано	2003		Житна І.П., Афанасєва І.І. [10]		
	2004		Шахрайчук Т.В. [33]		Циганенко Н.О. [30], Шляхов Є.В. [34]
	2007				Жук В.М. [12]
	2008				Пугаченко О.Б. [28]
	2009		Коваль Н.І. [13]		Головачко В.М. [7]
	2010				Дерій М.В. [9]
	2011				Бортнікова О.О. [3]
	2012				Нападовська Л.В., Труфен А.О. [21]
Мета науки про бухгалтерський облік	2011	Легенчук С.Ф. [20]			
Бухгалтерський облік	2000		Паламарчук О.І. [22]	Баран В.П. [1]	Баран В.П. [1]
	2004				Головачко В.М. [7]
	2005				Легенчук С.Ф. [19]
	2006				Колос Н.М. [14]
	2007				Городиський М.П. [8]
	2008		Травін В.В. [29]		Пархоменко В.М. [25], Шайкан А.В. [32], Чижевська Л.В. [31]
	2009				Жмаєва Н.Ю. [11]
	2010		Вороновська О.В. [5]		Попко М.С. [27]

	2011		Лаговська О.А. [17]		Панченко І.А. [24]
--	------	--	---------------------	--	--------------------

Продовження табл. У.1

1	2	3	4	5	6
Управлінський облік	2003	Валуєв Б.І. [4]	Валуєв Б.І. [4]		
	2004			Головачева Ю.В. [6], Палюх М. [23]	Головачева Ю.В. [6], Палюх М. [23]
	2008			Плахтієнко Я.С. [26]	Плахтієнко Я.С. [26]
	2009	Король Г.О. Куцинська М.В. [15], Левицька С. [18]	Король Г.О., Куцинська М.В. [15], Левицька С. [18]		
Внутрішньо-господарський облік	2009	Левицька С. [18]	Левицька С. [18]		
Оперативний облік	2007	Кочубей М. [16]	Кочубей М. [16]		
	2010				Бортнікова О.О. [3]
Бюджетний облік	2005		Щур В.П., Щур О.В. [35]		

Де: 1. Баран В.П. Бухгалтерський облік: історичні витоки, мета і завдання / В.П. Баран // Розвиток науки про бухгалтерський облік: збірник тез та текстів виступів на міжнародній науковій конференції (23-24.11.2000 р., Житомир). – Частина II. – Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2000. – 234 с. – С. 9-11.; 2. Бортнікова О.О. Оперативний облік в системі обліку і звітності України: суть та основні завдання / О.О. Бортнікова // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (25-26 листопада 2010 р., Тернопіль). – Т.: Тернопільський національний економічний університет. – 2010. – Частина 2. – 376 с. – С. 145-147.; 3. Бортнікова О.О. Постановка завдань обліку відповідно до мети оперативного управління підприємством / О.О. Бортнікова // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: матеріали VI науково-практичної конференції / [відповідальні за випуск: проф. Рудницький В.С., доц. Бачинський В.І.] (28-29 квітня 2011 р., м. Львів). – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – 584 с. – С. 53-55.; 4. Валуєв Б.І. Про цілі, завдання та принципи управлінської орієнтації обліку / Б.І. Валуєв // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2003. – № 2(24). – С. 61.; 5. Вороновська О.В. Фізіократичне бачення завдань бухгалтерського обліку / О.В. Вороновська // Облік і фінанси АПК / Теоретичні засади розвитку бухгалтерського обліку. – 2010. – № 4. – С. 18-21.; 6. Головачева Ю.В. Мета та завдання управлінського обліку / Ю.В. Головачева // Наука і освіта 2004: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (10-25 лютого 2004 р., м. Дніпропетровськ). – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – Том 17 Бухгалтерський облік і аудит. – 96 с. – С. 22-23.; 7. Головачко В.М. Склад витрат на виробництво, їх характеристика та завдання обліку / В.М. Головачко // Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства: збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції (Тернопіль-Мукачєво, 2004 р.), 2004. – С. 92.; 8. Городиський М.П. Завдання бухгалтерського

обліку у будівництві: управлінський аспект / М.П. Городиський // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на П'ятій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (27-28 лютого 2007 р., м. Житомир). – Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2007. – Частина 1. – 76 с. – С. 23-25.; 9. Дерій М.В. Значення та завдання обліку грошових коштів для функціонуючого підприємства / М.В. Дерій // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання: збірник ІV Міжнародної науково-практичної конференції (27-28 травня 2010 р., Київ). – К.: МІБО КНЕУ, 2010. – 336 с. – С. 64-66.; 10. Житна І.П. Аналіз завдань та принципів обліку і контролю виробничих запасів // І.П. Житна, І.П. Афанасєва // Вісник Технологічного університету Поділля / Серія: Економічні науки. – 2003. – № 5 (55). – Частина 2, Том 1. – С. 108-112.; 11. Жмаєва Н.Ю. Проблемы и задачи реформирования бухгалтерского учета в Украине / Н.Ю. Жмаєва // Противоречия и перспективы развития бухгалтерского учета, аудита и анализа в условиях евроинтеграции: материалы Всеукраинской научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов и студентов с международным участием (5-7 ноября 2009 р., г. Севастополь). – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2009. – 192 с. – С. 35-38.; 12. Жук В.М. Нові завдання вітчизняного обліку в умовах зміни його парадигми / В.М. Жук // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (2007 р., м. Тернопіль). – Т.: Економічна думка, 2007. – 526 с. – С. 179.; 13. Коваль Н.І. Завдання обліку фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств / Н.І. Коваль // Збірник наукових праць / За редакцією доктора с.-г. наук професора, академіка АН ВШ України, заслуженого діяча науки і техніки України, ректора університету (голова) М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський. – 2009. – Випуск 17, том 2. – С. 168.; 14. Колос Н.М. Розвиток відносин власності і завдання бухгалтерського обліку / Н.М. Колос // Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції (19 травня 2006 р., м. Київ). – Київ: КНЕУ, 2006. – 200 с. – С. 91-92.; 15. Король Г.О. Визначення сутності, мети, задач і функцій управлінського обліку у вищому навчальному закладі [Електронний ресурс] / Г.О. Король, М.В. Куцинська // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2009. – Випуск 256. – Том VI. – С. 1565. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/28.htm.; 16. Кочубей М. Мета й основні завдання оперативного обліку та контролю руху продуктів виробничого підприємства на післявиробничій стадії / М. Кочубей // Галицький економічний вісник. – 2007. – № 2 (13). – С. 106-110.; 17. Лаговська О.А. Модифікація завдань бухгалтерського обліку в умовах управління орієнтованого на максимізацію вартості підприємства / О.А. Лаговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 2(56). – Ч. 1. – С. 120-125.; 18. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27-35.; 19. Легенчук С.Ф. Звіт про інтелектуальний капітал: забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Наука і освіта 2005: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. – Том 82 Облік і аудит. – 83 с. – С. 22-23.; 20. Легенчук С.Ф. У пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 39-44.; 21. Нападовська Л.В. Особливості фінансового забезпечення вищих навчальних закладів та основні завдання обліку / Л.В. Нападовська, А.О. Труфен // Інтеграційний вибір України: історія, сучасність, перспективи: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю (10 квітня 2012 р., м. Вінниця). – В.: Тернопільський національний економічний університет Вінницький інститут економіки, 2012. – С. 42.; 22. Паламарчук О.І. Завдання обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємств / О.І. Паламарчук // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 2000. – № 1. – С. 236.; 23. Палюх М. Мета, завдання та об'єкти управлінського обліку витрат /

М. Палюх // Міжнародна науково-практична конференція “Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепції”: збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції 28-29 травня 2004 року (28-29 травня 2004 р., м. Тернопіль). – Тернопіль, 2004. – С. 205.; 24. Панченко І.А. Завдання бухгалтерського обліку в управлінні процесом формування і розподілу прибутку / І.А. Панченко // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління: матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції (19-21 травня 2011 р., м. Судак). – Сімферополь: ВД “АРИАЛ”, 2011. – 286 с. – С. 112-116.; 25. Пархоменко В.М. Збалансованість інтересів користувачів фінансової звітності – актуальне завдання бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на Шостій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (27-28 лютого 2008 р., м. Житомир). – Ж.: Житомирський державний технологічний університет, 2008. – 148 с. – С. 75-76.; 26. Плахтиєнко Я.С. Управленческий учет: сущность, цель, задачи; место в системе управления предприятием / Я.С. Плахтиєнко // “Майбутнє – аудит”: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (1 грудня 2008 р., м. Кривий Ріг) / редкол.: М.Л. Крапивко, В.Я. Нусінов, О.М. Барановська. – Кривий Ріг: Видавничий дім, 2008. – 357 с. – С. 300-301.; 27. Попко М.С. Завдання та значення обліку й аналізу випуску і реалізації готової продукції підприємствами в Україні / М.С. Попко // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: матеріали V науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених (22 квітня 2010 р., м. Львів). – Львів: Львівська комерційна академія, 2010. – С. 219.; 28. Пугаченко О.Б. Завдання обліку в умовах його інтеграції з іншими функціями управління / О.Б. Пугаченко // Актуальні проблеми побудови сучасної обліково-аналітичної системи підприємства: збірник тез доповідей на засіданні круглого столу (27 листопада 2008 р. м. Полтава). – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. – 117 с. – С. 97-99.; 29. Травін В.В. Нові умови і нові завдання бухгалтерського обліку / В.В. Травін // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2008. – № 1(43). – С. 104-107.; 30. Циганенко Н.О. Перспективи розвитку оптової торгівлі споживчої кооперації та завдання обліку і контролю / Н.О. Циганенко // Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (27-28 травня 2004 р., м. Львів). – Львів: ПП “Компакт-ЛВ”, 2004. – 398 с. – С. 372-376.; 31. Чижевська Л.В. Види завдань у наукових дослідженнях в бухгалтерському обліку / Л.В. Чижевська // Наукові бухгалтерські школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку: тези та тексти виступів VII Міжнародної наукової конференції (2008 р., м. Житомир). – Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2008. – Частина 2. – 208 с. – С. 18-21.; 32. Шайкан А.В. Місце і завдання бухгалтерського обліку в сучасній системі стратегічного управління підприємством / А.В. Шайкан // Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю: матеріали другої всеукраїнської науково-практичної конференції (21 листопада 2008, м. Київ) / редкол.: П.П. Мазурок, Б.М. Одягайло, О.В. Плотніков та ін. – Кривий Ріг: КЕІ КНЕУ, 2008. – 590 с. – С. 117-119.; 33. Шахрайчук Т.В. Необхідність регламентації облікових даних як шлях подолання формального виконання завдань обліку на сучасному етапі / Т.В. Шахрайчук // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2004. – 3 (73). – С. 142-146.; 34. Шляхов Є.В. Завдання та принципи організації обліку витрат в основних центрах управління підприємством / Є.В. Шляхов // Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства: збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції (Тернопіль-Мукачеве), 2004. – С. 413.; 35. Щур В.П. Місце бюджетного обліку в системі господарського обліку, його особливості, завдання, значення та вимоги до нього / В.П. Щур, О.В. Щур // Наукові праці Кіровоградського національного технічного Університету / Серія: Економічні науки. – 2005. – Випуск 7. – Частина I. – С. 282-287.

Таблиця У.2. Аналіз наукових статей та тез і матеріалів доповідей на конференціях за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками в (Російська Федерація)

Вид обліку	Роки	Наукові статті		Тези та матеріали доповідей на конференціях	
		мета / ціль обліку	завдання обліку	мета / ціль обліку	завдання обліку
Мета науки про бухгалтерський облік	1994	Новодворський В.Д., Хорін А.Н. [1]			
	2007	Соколов Я.В., Пятов М.Л. [5]			
Облік в торгівлі	1995		Соколов Я.В. [4]		
Бухгалтерський облік	1995		Соколов Я.В. [4]		
	1999		Івазов А.Х. [3]		
Управлінський облік	2000	Пашигорева Г.І., Савченко О.С. [2]	Пашигорева Г.І., Савченко О.С. [2]		

Де: 1. Новодворский В.Д. Цели и сущность бухгалтерского учета / В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 10. – С. 17-21.; 2. Пашигорева Г.И. Цели и задачи управленческого учета / Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 19. – С. 63.; 3. Ивазов А.Х. Особенности организационно-правовой формы открытого акционерного общества и задачи бухгалтерского учета / А.Х. Ивазов // Вестник Московского университета / Серия 6: Экономика. – 1999. – № 4. – С. 107-115.; 4. Соколов Я.В. Особенности и задачи учета в торговле / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 11. – С. 25.; 5. Соколов Я.В. Финансовый результат как цель бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 21. – С. 56-59.

Таблиця У.3. Аналіз наукових статей та тез і матеріалів доповідей на конференціях за ключовими словами “мета обліку”, “завдання обліку”, “ціль обліку” за роками (колишній СРСР)

Вид обліку	Роки	Наукові статті		Тези та матеріали доповідей на конференціях	
		мета / ціль обліку	завдання обліку / працівників обліку	мета / ціль обліку	завдання обліку / працівників обліку
Не вказано	1946		Бүзирьов В. [5], Зверев А. [19]		
	1948		Турецький Ш. [30]		
	1949		Васильєв Д. [10], Басманов В. [1]		
	1958		Панкратов Б. [27]		
	1961		Сумцов А. [29]		
	1962		Васильєв Д. [7]		
	1964		Васильєв Д. [8]		
	1969		Марченко А. [22]		
	1970		Вейцман Н. [11], Васильєв Д. [9]		
	1973		Марченко А.К. [23]		
	1975		Биков А.П. [6], Масленніков В.Н. [25]		
	1976		Ширин М.Г. [31], Пушкарь М.С. [28]		
	1977		Белов Н.Г. [4], Вейцман Н.Р. [12]		
	1979		Масленніков В.Н. [26], Іванов В.В. [20]		
	1981		Белов Н.Г. [3], Горшкова Л.А. [16], Волков Г.П., Ліфшиц Н.Я. [14]		
	1983		Гуцайлук З.В. [17]		
	1984		Шульман С.І. [32]		
	1986		Дагаєв Н.І. [18]		
1987		Маркушин А.І. [21]			
1988		Вербицький І.В. [13]			
Бухгалтерський облік	1975				Масленніков В.І. [24]
	1977		Голубов В.І., Капелюш С.М. [15]		
	1982		Безруких П.С. [2]		

Де: 1. Басманов В. Социалистическая рентабельность и задачи учета / В. Басманов // Бухгалтерский учет. – 1949. – № 12. – С. 15.; 2. Безруких П.С. Основные задачи и пути совершенствования бухгалтерского учета / П.С. Безруких // Бухгалтерский учет. – 1982. – № 2. – С. 3-12.; 3. Белов Н.Г. Задачи учета в агропромышленных комплексах на современном этапе / Н.Г. Белов // Бухгалтерский учет. – 1981. – № 4. – С. 9-11.; 4. Белов Н.Г. Межхозяйственная кооперация и задачи учета в сельском хозяйстве / Н.Г. Белов // Бухгалтерский учет. – 1977. – № 7.; 5. Бузырев В. Финансирование и задачи учета восстановительных работ / В. Бузырев // Бухгалтерский учет. – 1946. – № 7. – С. 9.; 6. Быков А.П. Место и задачи бухгалтерского учета в “АСУ-Универмаг” / А.П. Быков // Бухгалтерский учет. – 1975. – № 6. – С. 54.; 7. Васильев Д. Задачи учета в сельском хозяйстве / Д. Васильев // Бухгалтерский учет. – 1962. – № 5. – С. 1.; 8. Васильев Д. Задачи работников учета в свете решений февральского Пленума ЦК КПСС / Д. Васильев // Бухгалтерский учет. – 1964. – № 4. – С. 1.; 9. Васильев Д. Задачи работников учета в сельском хозяйстве / Д. Васильев // Бухгалтерский учет. – 1970. – № 2. – С. 9.; 10. Васильев Д. Задачи учета совхозного животноводства / Д. Васильев // Бухгалтерский учет. – 1949. – № 7. – С. 26.; 11. Вейцман Н. Значение и задачи учета / Н. Вейцман // Бухгалтерский учет. – 1970. – № 4. – С. 12.; 12. Вейцман Н.Р. Актуальные задачи учета / Н.Р. Вейцман // Бухгалтерский учет. – 1977. – № 3.; 13. Вербицкий И.В. Перестройка управления экономикой и задачи учета / И.В. Вербицкий // Бухгалтерский учет. – 1988. – № 10.; 14. Волков Н.Г. Задачи работников учета в соревновании хозяйственного механизма / Н.Г. Волков, Н.Я. Лифшиц // Бухгалтерский учет. – 1981. – № 6.; 15. Голубов В.И. Задачи бухгалтерского учета в государственной торговле в свете решений XXV съезда КПСС / В.И. Голубов, С.М. Капельюш // Бухгалтерский учет. – 1977. – № 5.; 16. Горшкова Л.А. Моделирование комплекса задач учета в условия АСУП / Л.А. Горшкова // Бухгалтерский учет. – 1981. – № 1. – С. 39-41.; 17. Гуцайлюк З.В. Продовольственная программа и задачи учета в пищевой промышленности / З.В. Гуцайлюк // Бухгалтерский учет. – 1983. – № 9. – С. 24-26.; 18. Дагаев Н.И. Подход к описанию учетных задач в условиях их автоматизации / Н.И. Дагаев // Автоматизация учетно-вычислительных работ: сборник статей. – Москва: Изд-во “Финансы и статистика”. – 1986. – Выпуск 2. – С. 23-34.; 19. Зверев А. Важнейшие задачи бухгалтерского учета / А. Зверев // Бухгалтерский учет. – 1946. – № 1. – С. 1.; 20. Иванов В.В. О задачах учета в строительстве / В.В. Иванов // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 7.; 21. Маркушнн А.И. Совершенствование хозяйственного механизма а торговле и задачи работников учета / А.И. Маркушнн // Бухгалтерский учет. – 1987. – № 3.; 22. Марченко А. В. И. Ленин о значении и задачах учета / А.В. Марченко // Бухгалтерский учет. – 1969. – № 4. – С. 3.; 23. Марченко А.К. ЭВМ и задачи учета / А.К. Марченко // Бухгалтерский учет. – 1973. – № 10. – С. 27.; 24. Масленников В.И. Задачи бухгалтерского учета в свете решений XXIV съезда КПСС и декабрьских (1973 и 1974 гг.) пленумов ЦК КПСС / В.И. Масленников // Совершенствование бухгалтерского учета в современных условиях управления производством: тезисы докладов на пленарном заседании конференции. – Москва, 1975. – С. 1.; 25. Масленников В.Н. Задачи бухгалтерского учета в свете решений XXIV съезда КПСС / В.Н. Масленников // Бухгалтерский учет. – 1975. – № 6. – С. 3.; 26. Масленников В.Н. Совершенствование хозяйственного механизма и задач работников учета / В.Н. Масленников // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 10.; 27. Панкратов Б. Упорядочение нормирования труда и задачи учета / Б. Панкратов // Бухгалтерский учет. – 1958. – № 10. – С. 23.; 28. Пушкарь М.С. Актуальные задачи учета производства / М.С. Пушкарь // Бухгалтерский учет. – 1976. – № 10.; 29. Сумцов А. Задачи науки бухгалтерского учета в СССР на современном этапе / А. Сумцов // Бухгалтерский учет. – 1961. – № 12. – С. 30.; 30. Турецкий Ш. Увеличение социалистического накопления и задачи учета и отчетности / Ш. Турецкий // Бухгалтерский учет. – 1948. – № 11. – С. 7.; 31. Ширин М.Г. Задачи работников учета химической промышленности в борьбе за претворение в жизнь решений XXV съезда КПСС / М.Г. Ширин // Бухгалтерский учет. – 1976. – № 4.; 32. Шульман С.И. Технический прогресс и задачи учета / С.И. Шульман // Бухгалтерский учет. – 1984. – № 3.

**Підходи науковців до визначення мети та
завдань бухгалтерського обліку**

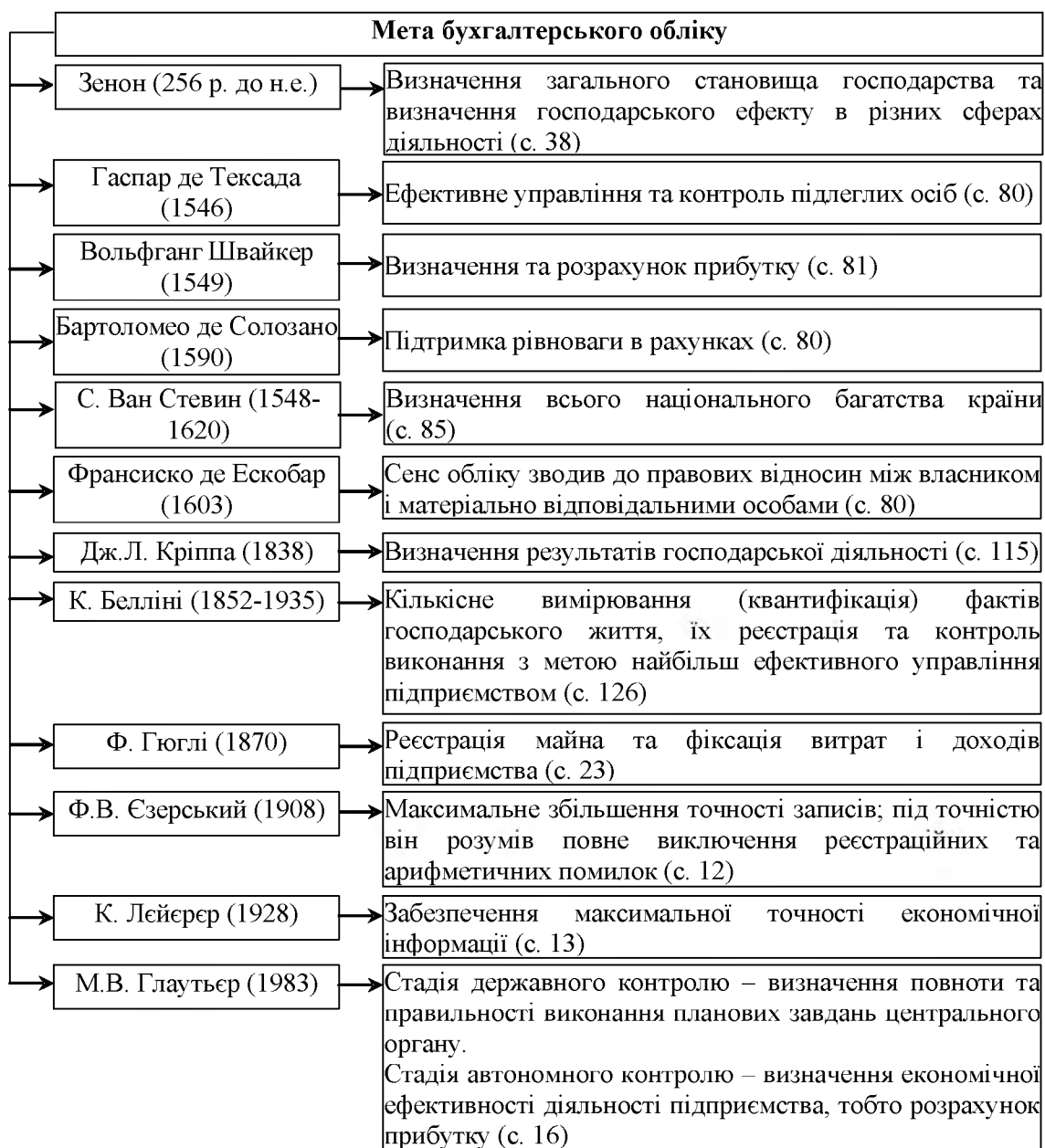


Рис. Ф.1. Еволюція поглядів щодо формулювання мети бухгалтерського обліку (розроблено на основі ¹)

¹ Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: [учебное пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Таблиця Ф.1. Періодизація розвитку суспільства як основа трансформації системи бухгалтерського обліку (джерело²)

Етап розвитку суспільства ³	Домінуючий об'єкт власності	Завдання бухгалтерського обліку	Парадигма обліку	
Доцивілізаційний н.с.) (X тис. до н.е. – II ст.)	Земля, тваринний і рослинний світ	– врахування процесу спільної обробки землі; – розподіл продуктів праці між членами общини	Проста натуральна бухгалтерія	Ведення обліку зумовлено необхідністю контролю за збереженням цінностей. Облік передбачає простий підрахунок предметів і явищ
н.с. – цивілізація на кін. ізація на XVIII (I ст. ст.) до	Земля	– збереження майна власника; – контроль за виконанням плану доходів і витрат	Камеральна бухгалтерія	Облік ведеться з метою контролю за доходами і витратами шляхом простого підрахунку або подвійного запису
			Проста монетарна бухгалтерія	Облік стану майна та результатів його використання
(кін. XVIII – сер. XX ст.) Індустріальний	Засоби праці	– надання інформації, необхідної для управління, планування та контролю; – відображення результатів виконання планів	Подвійна статична бухгалтерія	Облік ведеться задля надання інформації про реальну вартість майна. Прибуток розраховується як різниця між капіталом на початок та кінець періоду. Майно підприємства включає майно власників
			Подвійна динамічна бухгалтерія	Облік дає можливість визначати фінансовий результат діяльності на будь-який момент часу, при цьому здійснювати це найбільш вдалим способом. Майно підприємства відокремлене від майна власників

² Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти [Текст]: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир, ЖДТУ, 2011. – 344 с. – С. 14-15.

³ Етапи розвитку суспільства за С.В. Мочерним, С.А. Єрохіним, Л.О. Каніщенко. Основи економічної теорії / [С.В. Мочерний, С.А. Єрохін, Л.О. Каніщенко та ін.]; за ред. С.В. Мочерного. – К.: ВЦ "Академія", 1997. – 464 с.

<p>Постігнут теперішньо ріалльний го часу) (кін.ХХ ст. – до</p>	<p>Інформація</p>	<p>– надання достовірної інформації користувачам для прийняття обгрунтованих рішень оперативного та перспективного характеру; – перерозподіл ресурсів; – забезпечення соціальної справедливості</p>	<p>Подвійна інформаці йна динаміка</p>	<p>Забезпечення релевантною інформацією процесу прийняття рішень різними групами користувачів</p>
---	-------------------	---	--	---

матеріальними ресурсами підприємства																					
Забезпечення збереження цінностей					+																
Сприяння суспільним організаціям у справі зміцнення національного благополуччя					+																

Продовження табл. X.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1/3	14	15	16	17	18	1/9	20	21	
Забезпечення збереженості соціалістичної власності, доцільності і ефективності її використання, контроль за виконанням плану, контроль за мірою праці і мірою споживання, укріплення режиму економії і господарського розрахунку						+															
Повсякденний контроль за виконанням державного та внутрішньогосподарського планів								+													
Дотримання суворого режиму економії								+													
Сприяння виявленню невикористаних внутрішніх резервів всередині кожного господарства і в галузі народного господарства								+													
Зниження витрат і підвищення ефективності матеріального виробництва								+													
Забезпечення контролю за збереженістю соціалістичної власності								+													
Правильне відображення соціально-економічних явищ в житті соціалістичного суспільства								+													
Створення інформаційних умов для здійснення функцій економічного аналізу, планування, контролю і регулювання														+							
Створення організаційних умов для здійснення управлінського циклу не тільки генеральною дирекцією виробничого об'єднання, але й підрозділами, орієнтованими на комплексне управління окремими економічними об'єктами															+						

соціалістичних накопичень					
Формування звітності про наявність і рух ресурсів на підприємстві					
Контроль за виконанням плану, контроль за мірою праці і мірою споживання, укріплення режиму економії і господарського розрахунку					
Напрями і управління теперішніми та майбутніми господарськими діями		+			
Контроль за людськими і матеріальними ресурсами підприємства					+

- ¹ Леотэ Е. Счетоводство как введение к социальной науке / Е. Леотэ // Счетоводство. – 1898. – № 9. – С. 122-125. – С. 122.
- ² Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с. – С. 15.
- ³ Лозинский А.И. Курс теории балансового учета / А.И. Лозинский. – М.: Редакционно-издательское управление В/О “СОЮЗОРГУЧЕТ”, 1938. – 590 с. – С. 10-17.
- ⁴ Галаган А.М. Основы бухгалтерского учета / А.М. Галаган; под ред. С.К. Татура, А.С. Маргулиса. – Москва-Ленинград: Госпланиздат, 1939. – 304 с. – С. 38.
- ⁵ Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 70-71.
- ⁶ Нимчинов П.П. Общая теория бухгалтерского учета / П.П. Нимчинов. – К.: Вища шк., 1970. – 238 с. – С. 22-24.
- ⁷ Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А.И. Сумцов – М.: Статистика, 1971. – 288 с. – С. 6.
- ⁸ Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах / Г.Г. Жуйков. – М.: Финансы, 1972. – 334 с. – С. 13.
- ⁹ Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для с.-г. технікумів / Н.М. Грабова. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – Київ: Вища школа. Головне вид-во, 1979. – 328 с.
- ¹⁰ Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с. – С. 16.
- ¹¹ Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.
- ¹² Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для с.-х. вузов / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с. – С. 14-15.
- ¹³ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 1982. – С. 31.
- ¹⁴ Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с. – С. 32-33.
- ¹⁵ Harry I. Wolk. Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach. Kent Publishing Company / Harry I. Wolk, Jere R. Francis, Michael G. Tearney. - Boston. – 1984. – 609 p. – P. 147.
- ¹⁶ Kam V. Accounting Theory. Second edition. John Wiley & Sons / Vernon Kam. – New York, 1990. – 581 p. – P. 175.
- ¹⁷ Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С. 23-24.
- ¹⁸ Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: необходимость и особенность / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 33-36.
- ¹⁹ Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учебное пособие / М.И. Кутер. – М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 496 с. – С. 37-38.
- ²⁰ Остап'юк М.Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): монографія / М.Я. Остап'юк, Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко. – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с. – С. 35-36.
- ²¹ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
- ²² Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 86.
- ²³ Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / Г.О. Партин. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 245 с. – С. 15.
- ²⁴ Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с. – С. 22-23.
- ²⁵ Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / Ю.А. Бабаев. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 304 с. – С. 15.
- ²⁶ Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / за ред. проф. Б.І. Валуєва. – Одеса: ОДЕУ; “Принт Магістер”, 2001. – 256 с. – С. 21.
- ²⁷ Пушкар М.С. Філософія обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
- ²⁸ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с. – С. 24.
- ²⁹ Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло. – СПб.: Издательство “Юридический центр Пресс”, 2003. – 285 с. – С. 17-18.
- ³⁰ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.

- ³¹ Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с. – С. 20.
- ³² Сухарев И.Р. Практика российского бухгалтерского учета / И.Р. Сухарев // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 8. – С. 46–50.
- ³³ Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 85.
- ³⁴ Петрова В.И. Основные направления дальнейшего развития теории бухгалтерского учета / В.И. Петрова // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита: в 2 т. / Под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой (30 июня 2011 г., г. Москва). – Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. – Т. 1. – 240 с. – С. 22.
- ³⁵ Легенчук С.Ф. В пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 39-44.
- ³⁶ Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти [Текст]: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344 с. – С. 230.
- ³⁷ Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / І.В. Жиглей. – Житомир, 2012. – 38 с. – С. 10, 15.
- ³⁸ Валуев Б.И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии: монография / Б.И. Валуев. – Одесса: Пальмира, 2012. – 216 с. – С. 47.

Таблиця Х.2. Систематизація виділених в науковій та навчальній літературі завдань бухгалтерського обліку

Група завдань	Завдання	Автори	К-ть
1	2	3	4
Забезпечення ефективного управління	Створення організаційних умов для здійснення управлінського циклу не тільки генеральною дирекцією виробничого об'єднання, але й підрозділами, орієнтованими на комплексне управління окремими економічними об'єктами	Валуєв Б.І. [5]	1
	Сприяння ефективному управлінню економічним суб'єктом	Ковальов В.В. [12], Бутинець Ф.Ф. [3], Соколов Я.В. [28]	3
	Ефективне управління людськими і матеріальними ресурсами підприємства	Положення про базову теорію обліку [34]	1
	Напрями управління теперішніми та майбутніми господарськими діями	Бабенко І.П. [2]	1
	Забезпечення життєдіяльності та удосконалення загального процесу управління на основі його органічного зв'язку з іншими функціями управлінського циклу	Валуєв Б.І. [4]	1
Задоволення інформаційних потреб	Надання інформації для прийняття рішень, в т.ч. на перспективу (для управління виробництвом, про консолідовані результати бізнесу та діяльність підприємства, його майновий стан)	Нечитайло А.І. [21], Бутинець Ф.Ф. [3], Валуєв Б.І. [33], Бабаєв Ю.А. [1], Кружельний М.В., Лінник В.Г. [12], Партин Г.О. [25], Марченко А.К., Барабанов І.М. [20], Волк Х.І., Дж.Р. Френсіс, Дж. Майкл [35], Кам В.[36]	9
	Створення інформації для акціонерів і інвесторів про фінансовий стан, фінансові результати, збереження капіталу, узагальнення в публічній фінансовій звітності	Петрова В.І. [26]	1
	Отримання та упорядкування вхідної та вихідної інформації відповідно до потреб управління	Пушкар М.С. [27]	1
	Систематизація, групування і зведення даних для отримання підсумкової інформації про стан господарської діяльності	Палій В.Ф., Соколов Я.В. [24], Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. [23]	2
	Задоволення інформаційних потреб	Івашкевич В.Б. [10]	1
	Забезпечення інформацією зацікавлених користувачів	Малюга Н.М. [19]	1
	Створення інформаційних умов для здійснення функцій	Валуєв Б.І. [5]	1

	економічного аналізу, планування, контролю і регулювання		
--	--	--	--

Продовження табл. X.2

1	2	3	4
Задоволення інформаційних потреб	Виконання комунікативної функції	Ковальов В.В. [11]	1
	Розкриття реальної картини бізнесу	Сухарьов І.Р. [31]	1
	Інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень оперативного та стратегічного характеру економічними агентами та усунення асиметрії облікової інформації	Лаговська О.А. [14]	1
	Підготовка матеріалів для побудови планів на майбутнє	Галаган А.М. [6]	1
	Пошук бухгалтерських інформаційних моделей для забезпечення процесу прийняття управлінських рішень	Легенчук С.Ф. [15]	1
Забезпечення збереження власності (майна, цінностей)	Забезпечення збереженості соціалістичної власності, доцільності і ефективності її використання	Німчинов П.П. [22]	1
	Забезпечення збереження власності підприємств	Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. [23]	1
	Забезпечення збереженості майна	Сумцов А.І. [30], Грабова Н.М. [7], Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А. [32], Марченко А.К., Барабанов І.М. [20], Малишев І.В. [18], Соколов Я.В. [27], Кутер М.І. [11], Бутинець Ф.Ф. [3], Нечитайло А.І. [21], Ковальов В.В. [11], Соколов Я.В. [28], Партин Г.О. [25]	12
	Забезпечення збереження цінностей	Положення про базову теорію обліку [34]	1
	Збереження майна власника шляхом обліку процесу його формування, виходячи із відносин власності та його ефективне використання	Лаговська О.А. [14]	1
Вимірювання ресурсів підприємства та оцінювання їх змін, прав, вимог	Надання звітності про наявність і рух ресурсів на підприємстві	Сумцов А.І. [30], Валуев Б.І. [33]	2
	Вимірювання ресурсів господарюючих одиниць	Звіт № 1 штату наукових працівників Американського інституту бухгалтерів [34]	1
	Оцінювання зміни ресурсів, прав і вимог	Звіт № 1 штату наукових працівників Американського інституту бухгалтерів [34]	1
	Представлення зміни ресурсів, прав і вимог в єдиному грошову вираженні	Звіт № 1 штату наукових працівників Американського інституту бухгалтерів [34]	1
	Відображення прав та вимог господарюючих одиниць	Звіт № 1 штату наукових працівників	1

Американського інституту бухгалтерів [34]

Продовження табл. X.2

1	2	3	4
Обчислення фінансового результату	Обчислення фінансового результату (очікуваного прибутку), в т.ч. за окремими напрямками, структурними підрозділами	Кутер М.І. [13], Соколов Я.В. [29]	2
	Виявлення прибутку	Лозинський А.І. [17]	1
	Квантифікація фінансових результатів	Бутинець Ф.Ф. [3], Ковальов В.В. [11], Соколов Я.В. [28]	3
	Представлення шляхом описово-математичного методу – в словах і цифрах – змін і перетворення майна та з'ясування кінцевого економічного результату – прибутку чи збитку – від господарської діяльності	Бабенко І.П. [2]	1
	Достовірне визначення фінансового результату за різними рівнями деталізації його формування як основи його розподілу, що забезпечує досягнення опосередкованого соціального ефекту, що, в свою чергу, спричиняє позитивну тенденцію зміни вартості підприємства в ході обслуговування економічного, соціального та культурного капіталу	Лаговська О.А. [14]	1
Контроль	Контроль за людськими і матеріальними ресурсами підприємства	Положення про базову теорію обліку [34]	1
	Забезпечення необхідними даними для контролю за виконанням господарських завдань	Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я. Лучко М.Р. [23]	1
	Контроль за виконанням плану, контроль за мірою праці і мірою споживання, укріплення режиму економії і господарського розрахунку	Сумцов А.І. [30]	1
	Повсякденний контроль за виконанням державного та внутрішньогосподарського планів	Жуйков Г.Г. [9]	1
	Забезпечення контролю за збереженістю соціалістичної власності	Жуйков Г.Г. [9]	1
	Спостереження та контроль за виконанням народногосподарського плану	Галаган А.М. [6]	1
	Контроль за виконанням плану (бюджету, бюджетної дисципліни, норм витрат)	Сумцов А.І. [30], Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А. [32], Грабова Н.М. [7], Марченко А.К., Барабанов І.М. [20]	4
	Контроль як засіб забезпечення ефективності управління	Нечитайло А.І. [21], Партин Г.О. [25],	6

	підприємством, в т.ч. за мірою праці та споживання	Грабова Н.М. [7], Марченко А.К., Барабанов І.М. [20], Кутер М.І. [13], Соколов Я.В. [29]		
--	--	--	--	--

Продовження табл. X.2

1	2	3	4	
Контроль	Дослідження і контроль господарських процесів соціалістичних підприємств як окремих ланок єдиного соціалістичного господарства	Лозинський А.І. [17]	1	
	Досягнення чіткого контролю міри праці та міри споживання, і тим самим сприяння залученню мас в соціалістичне будівництво, мобілізація їх творчих сил, сприяння запровадженню соціалістичних форм організації праці та соціалістичного контролю	Лозинський А.І. [17]	1	
Соціальні завдання	Сприяння суспільним організаціям у справі зміцнення національного благополуччя	Положення про базову теорію обліку [34]	1	6
	Правильне відображення соціально-економічних явищ в житті соціалістичного суспільства	Жуйков Г.Г. [9]	1	
	Сприяння зменшенню конфлікту інтересів різних груп заінтересованих в діяльності підприємства осіб через відкритість інформації за необхідними рівнями доступу	Жиглей І.В. [8]	1	
	Оцінка того, наскільки суб'єкт господарювання виконує положення соціального договору	Жиглей І.В. [8]	1	
	Сприяння розвитку соціалістичного змагання	Грабова Н.М. [7], Марченко А.К., Барабанов І.М. [20]	2	
Виявлення резервів	Виявлення внутрішньогосподарських резервів	Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А. [32], Нечитайло А.І. [21]	2	3
	Сприяння виявленню невикористаних внутрішніх резервів всередині кожного господарства і в галузі народного господарства	Жуйков Г.Г. [9]	1	
Реєстрація фактів господарського життя	Ведення справи в певному порядку та належним чином	Соколов Я.В. [28]	1	7
	Констатація фактів господарської діяльності, подій, явищ, пригод в господарстві	Бабенко І.П. [2]	1	
	Фотографування господарських дій, що відбулися	Бабенко І.П. [2]	1	
	Представлення сукупності різних операцій господарства або	Бабенко І.П. [2]	1	

	підприємства та позначення всіх здійснених фактів в продовження даного часу			
--	---	--	--	--

Продовження табл. X.2

1	2	3	4	
Реєстрація фактів господарського життя	Відображення наявності і руху капіталу у всіх фазах кругообороту на підприємстві	Петрова В.І. [26]	1	
	Досягнення всіма засобами та методами точної цифрової характеристики господарства	Лозинський А.І. [17]	1	
	Дослідження господарських процесів одиничного замкнутого господарства (засіб приховування результатів діяльності одиничного підприємства та засіб збереження комерційної таємниці)	Лозинський А.І. [17]	1	
Перерозподіл ресурсів	Перерозподіл ресурсів в народному господарстві	Кутер М.І. [13], Кружельний М.В., Лінник В.Г. [12], Легенчук С.Ф. [16], Соколов Я.В. [28], Малюга Н.М. [19], Ковальов В.В. [11]	6	6
Інші	Прийняття рішень про використання обмежених ресурсів	Положення про базову теорію обліку [34]	1	22
	Вплив на сам процес для його покращення та підвищення його ефективності	Галаган А.М. [6]	1	
	Відображення фінансового стану підприємства	Пушкар М.С. [27]	1	
	Сприяння впровадженню та укріпленню господарського розрахунку	Грабова Н.М. [7], Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А. [32], Марченко А.К., Барабанов І.М. [20]	3	
	Удосконалення системи економічних показників	Марченко А.К., Барабанов І.М. [20], Малишев І.В. [18]	2	
	Надання фактичних показників виконання плану підприємства або об'єднання підприємств	Галаган А.М. [6]	1	
	Квантифікація економічного потенціалу	Ковальов В.В. [11]	1	
	Дотримання суворого режиму економії	Жуйков Г.Г. [9]	1	
	Служіння історією, біографією та статистикою господарства або підприємства, а також констатація юридичних дій	Бабенко І.П. [2]	1	
	Висвітлювання доцільності господарських дій	Бабенко І.П. [2]	1	
	Сприяння конкуренції на ринку з метою одержання максимального прибутку	Бабаєв Ю.А. [1]	1	
	Виявлення ефективності витрат та величини соціалістичних накопичень	Сумцов А.І. [30]	1	

	Служіння методом дослідження господарської діяльності	Бабенко І.П. [2]	1
	Сприяння покращанню господарської роботи	Сумцов А.І. [30]	1

Продовження табл. X.2

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Інші	Зниження витрат і підвищення ефективності матеріального виробництва	Жуйков Г.Г. [9]	1
	Моделювання та оцінка ступеня невизначеності стану об'єкту внаслідок прийняття управлінського рішення, тобто орієнтація на вимір ступеня ризику	Лаговська О.А. [14]	1
	Забезпечення максимізації вартості підприємства. Дане завдання включає наступні підзавдання: 1) визначення вартості підприємства та облікове відображення процесу її формування; 2) ідентифікація та облікова оцінка факторів впливу на вартість підприємства як комплексну економічну категорію; 3) генерування інформації та облікове керування (опосередковане та безпосереднє) елементами вартості підприємства за типологічною структурою	Лаговська О.А. [14]	1
	Своєчасне попередження від'ємних результатів фінансово-господарської діяльності організації	Бабаєв Ю.А. [1], Нечитайло А.І. [21]	2

Де: 1. Бабаєв Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / Ю.А. Бабаєв. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 304 с. – С. 15.; 2. Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с. – С. 15.; 3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с. – С. 24.; 4. Валуєв Б.И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии: монография / Б.И. Валуєв. – Одесса: Пальмира, 2012. – 216 с. – С. 47.; 5. Валуєв Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуєв. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с. – С. 32-33.; 6. Галаган А.М. Основы бухгалтерского учета / А.М. Галаган; Под ред. С.К. Татура. А.С. Маргулиса. – Москва-Ленинград: Госпланиздат, 1939. – 304 с. – С. 38, 46.; 7. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для с.-г. технікумів / Н.М. Грабова. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – Київ: Вища школа. Головне вид-во, 1979. – 328 с.; 8. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / І.В. Жиглей. – Житомир, 2012. – 38 с. – С. 10, 15.; 9. Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах / Г.Г. Жуйков. – М.: Финансы, 1972. – 334 с. – С. 13.; 10. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 1982. – С. 31.; 11. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с. – С. 199.; 12. Кужельний

М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с. – С. 22-23.; 13. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учебное пособие / М.И. Кутер. – М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 496 с. – С. 37-38.; 14. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти [Текст]: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344. – С. 230.; 15. Легенчук С.Ф. В пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С.Ф. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 39-44.; 16. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с. – С. 85.; 17. Лозинский А.И. Курс теории балансового учета / А.И. Лозинский. – М.: Редакционно-издательское управление В/О “СОЮЗОРГУЧЕТ”, 1938. – 590 с. – С. 10-17.; 18. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие для с.-х. вузов / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с. – С. 14-15.; 19. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с. – С. 20.; 20. Марченко А.К. Основы бухгалтерского учета: учебник / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с. – С. 18-19.; 21. Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло. – СПб.: Издательство “Юридический центр Пресс”, 2003. – 285 с. – С. 17-18.; 22. Нимчинов П.П. Общая теория бухгалтерского учета / П.П. Нимчинов. – К.: Вища шк., 1970. – 238 с. – С. 22-24.; 23. Остап’юк М.Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти): монографія / М.Я. Остап’юк, Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко. – Ужгород: Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с. – С. 35-36.; 24. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С. 23-24.; 25. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навч. посіб. / Г.О. Партин. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 245 с. – С. 15.; 26. Петрова В.И. Основные направления дальнейшего развития теории бухгалтерского учета / В.И. Петрова // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита: в 2 т. / Под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой (30 июня 2011 г., г. Москва). – Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. – Т. 1. – 240 с. – С. 22.; 27. Пушкар М.С. Філософія обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.; 28. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.; 29. Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: необходимость и особенность / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 33-36.; 30. Сумцов А.И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / А.И. Сумцов. – М.: Статистика, 1971. – 288 с. – С. 6.; 31. Сухарев И.Р. Практика российского бухгалтерского учета / И.Р. Сухарев // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 8. – С. 46–50.; 32. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с. – С. 16.; 33. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / за ред. проф. Б.І. Валуєва. – Одеса: ОДЕУ; “Принт Магістер”, 2001. – 256 с. – С. 21.; 34. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. пятого издания; под ред. проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – С. 70-71.; 35. Harry I. Wolk. Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach. Kent Publishing Company / Harry I. Wolk, Jere R. Francis, Michael G. Tearney. - Boston. – 1984. – 609 p. – P. 147.; 36. Kam V. Accounting Theory. Second edition. John Wiley & Sons / Vernon Kam. – New York, 1990. – 581 p. – P. 175.

Визначення базових понять теми дослідження

Таблиця Ц.1. Підходи авторів до трактування поняття “ресурси”

№ з/п	Автор	Дефініції
1	2	3
<i>Довідкова література</i>		
1	Азрилиян А.Н. ¹	<i>Ресурси</i> – грошові засоби, цінності, запаси, можливості, джерела засобів, доходів (с. 852)
2	Борисов А.Б. ²	<i>Ресурси компанії</i> – засоби, можливості, цінності, запаси фірми, джерела її доходів, що забезпечують стабільну діяльність компанії за основними видами її діяльності (с. 637)
3	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. ³	<i>Ресурси</i> (від франц. – допоміжний засіб) – кошти, запаси, можливості, джерела будь-чого (наприклад, фінансові, економічні, матеріальні, природні, сировинні, трудові (людські) тощо) (с. 782)
4	Золотогоров В.Г. ⁴	<i>Ресурси</i> – запаси, доходи, грошові та інші засоби, цінності, багатство та їх джерела (с. 377)
5	Коноплицький В., Філіна Г. ⁵	<i>Ресурси</i> – засоби, запаси, можливості, джерела будь-чого (с. 270)
6	Ларіна Я.С., Мочерний С.В., Устенко О.А., Юрій С.І. ⁶	<i>Ресурси</i> – основні елементи виробничого потенціалу, які має в розпорядженні система і які використовуються для досягнення конкретних цілей економічного розвитку (с. 238)
7	Мочерний С.В. ⁷	<i>Ресурси</i> – основні елементи виробничого потенціалу, які має в розпорядженні система і які використовуються для досягнення конкретних цілей економічного розвитку (с. 206)
8	Пантелеев В.П., Сніжко О.С. ⁸	<i>Ресурси</i> – це: 1) засоби виробництва, які включають засоби праці і предмети праці; 2) економічні ресурси в матеріально-речовій формі; 3) джерела забезпечення процесу виробництва, що виступають одним з видів економічних ресурсів і охоплюють засоби виробництва (засоби і предмети праці) (с. 156)
9	Шведова Н.Ю. ⁹	<i>Ресурси</i> – це: 1) запаси, джерела будь-чого; 2) засіб, до якого звертаються за необхідності (с. 553)

1 Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – [4-е изд., доп. и перераб.]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.

2 Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.

3 Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.

4 Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Полымя, 1997 – 571 с.

5 Коноплицький В. Це – бізнес: тлумачний словник економічних термінів / В. Коноплицький, Г. Філіна. – К.: МСП “Альтерпрес”, 1996. – 448 с.

6 Економічний енциклопедичний словник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – [У 2 т. Т. 1]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.

7 Мочерний С.В. Економічна енциклопедія / С.В. Мочерний. – [У трьох томах. Т. 2]. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.

8 Пантелеев В.П. Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелеев, О.С. Сніжко. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2009. – 239 с.

9 Шведова Н.Ю. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Н.Ю. Шведова; под ред. чл.-корр. АН СССР. – [20-е изд., стереотип]. – М.: Рус. яз., 1989. – 750 с.

Продовження табл. Ц.1

1	2	3
10	Бернар І., Коллі Ж.-К. ¹⁰	<i>Ресурси</i> – це доходи або надходження в широкому сенсі слова, отримані суб'єктом господарювання протягом року (с. 488). <i>Ресурси</i> – увесь комплекс майна та послуг, якими користується нація протягом року; вони включають в себе валовий внутрішній продукт і імпорт (с. 488)
11	Сліпушко О. ¹¹	<i>Ресурси</i> – кошти, запаси, можливості, джерела чогось (фінансові, економічні, матеріальні тощо) (с. 219)
12	Лопатніков Л.І. ¹²	<i>Ресурси</i> – це не тільки сировина, земля, праця, але й продукція, оскільки продукція однієї галузі або виробництва – це ресурси для іншої (іншого) (с. 309)
13	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. ¹³	<i>Ресурси</i> – кошти, запаси, можливості, джерела чого-небудь (наприклад, фінансові, економічні, матеріальні тощо) (с. 394)
14	Ожегов С.І., Шведова Н.Ю. ¹⁴	<i>Ресурси</i> – запаси, джерела будь-чого (с. 553)
15	Коноплінська В.А., Філіна Г.І. ¹⁵	<i>Ресурси</i> – всі засоби, запаси, можливості, джерела чого-небудь, включаючи природні, інтелектуальні і технологічні, які можуть бути застосовані в господарській діяльності
16	Гончаров С.М., Кушнір Н.Б. ¹⁶	<i>Ресурси</i> – природні, сировинні, матеріальні, трудові, фінансові цінності, які можуть бути використані за потреби на створення продукції, надання послуг, одержання додаткової вартості (с. 226)
17	Бутинець Ф.Ф. ¹⁷	<i>Ресурси</i> – 1) засоби виробництва, які включають засоби й предмети праці; 2) економічні ресурси в матеріально-речовій формі; 3) джерело забезпечення процесу виробництва, що виступають засобами виробництва (засоби і предмети праці)
18	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. ¹⁸	<i>Ресурси фірми</i> – засоби, можливості, цінності, запаси фірми, джерела її доходів, що забезпечують стабільність діяльності фірми, основних видів її діяльності та отримання прибутку

10 Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / И. Бернар, Ж.-К. Колли. – [В 2-х тт. – Т. II: пер. с фр.]. – М.: Междунар. отношения, 1997. – 760 с.

11 Сліпушко О. Політичний і фінансово-економічний словник / О. Сліпушко // Серія “Сучасні словники України”. – Київ: Видавництво “Криниця”, 1999. – 389 с.

12 Лопатніков Л.И. Экономико-математический словарь: словарь современной экономической науки / Л.И. Лопатніков. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Дело, 2003. – 520 с.

13 Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Завгородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – Львів: “Центр Європи”, 1997. – 576 с.

14 Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 5700 слов / С.И. Ожегов; под. ред. Чл-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой – [28-е изд. стереотип.]. – М.: Русс.яз., 1988. – 750 с.

15 Коноплінська В.А. Економічний словник: тлумачно-термінологічний / В.А. Коноплінська, Г.І. Філіна. – К.:КНТ, 2007. – 580 с.

16 Гончаров С.М. Тлумачний словник економіста / С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір. – К.: Центр навч. літ., 2009. – 264 с.

17 Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник [Текст] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.

18 Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – [5-е изд., перераб. и доп.] – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495 с. – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>.

Продовження табл. Ц.1

1	2	3
19	Большая Советская Энциклопедия ¹⁹	<i>Ресурси</i> (з франц. <i>ressource</i> – допоміжний засіб) – грошові засоби, цінності, запаси, можливості, джерела доходів в державному бюджеті. Розрізняють ресурси економічні (матеріальні, трудові, фінансові) та природні
20	Острошенко В.В. ²⁰	<i>Ресурси</i> – будь-які джерела та передумови отримання необхідних людям матеріальних і духовних благ, які можна реалізувати при існуючих технологіях та соціально-економічних відносинах. Ресурси прийнято поділяти на групи: матеріальні, трудові та природні (натуральні); відновлювані, зношувані, зношені, лісові, невідновлювані, незамінні, незношувані, ґрунтово-земельні, природного середовища, природні (натуральні)
21	Бизнес-словарь ²¹	<i>Ресурси</i> – засоби, можливості, що використовуються на виробництво товарів та послуг
22	Зуб А. ²²	<i>Ресурси</i> – необхідні засоби (матеріальні і нематеріальні) для здійснення будь-якої роботи та отримання її результатів
23	Инвестиции и менеджмент: глоссарий ²³	<i>Ресурси</i> – джерела та передумови отримання необхідних людям матеріальних і духовних благ, які можна реалізувати при існуючих технологіях та соціально-економічних відносинах. Ресурси поділяють на три основні групи: матеріальні ресурси; трудові ресурси, в тому числі інтелектуальні ресурси; природні (натуральні) ресурси
24	Энциклопедический словарь ²⁴	<i>Ресурси</i> (з франц. <i>ressource</i> – допоміжний засіб) – цінності, запаси, можливості, грошові засоби, джерела засобів, доходів (наприклад, природні ресурси, економічні ресурси)
25	Энциклопедия социологии ²⁵	<i>Ресурси</i> (з франц. <i>ressource</i> – допоміжний засіб) – грошові засоби, цінності, запаси, можливості, джерела засобів, доходів
26	Словарь терминов МЧС ²⁶	<i>Ресурси</i> – сукупність засобів та джерел їх отримання, можливих та доступних для використання при вирішенні визначених та непередбачених завдань в режимі звичайних, оптимальних та екстремальних умов безвідносно часу використання. Ресурси включають запаси та резерви

19 Большая советская энциклопедия [Електронний ресурс]. – [В 30 т.] – М.: “Советская энциклопедия”, 1969-1978. – Режим доступу: <http://slovari.yandex.ru/ресурсы/БСЭ/Ресурсы>.

20 Острошенко В.В. Краткий словарь основных лесоводственно-экономических терминов [Електронний ресурс] / В.В. Острошенко. – Режим доступу: <http://www.vocable.ru/dictionary/79/word/%D0%E5%F1%F3%F0%F1%FB>.

21 Бизнес-словарь [Електронний ресурс], 2001. – Режим доступу: <http://www.vocable.ru/dictionary/440/word/%D0%E5%F1%F3%F0%F1%FB>.

22 Зуб А. Стратегический менеджмент: глоссарий по книге [Електронний ресурс] / А. Зуб, 2002. – Режим доступу: <http://www.vocable.ru/dictionary/641/word/%D0%E5%F1%F3%F0%F1%FB>.

23 Инвестиции и менеджмент: глоссарий [Електронний ресурс], 2002. – Режим доступу: <http://www.vocable.ru/dictionary/429/word/%D0%E5%F1%F3%F0%F1%FB>.

24 Энциклопедический словарь [Електронний ресурс], 2009. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/es/48881/ресурсы>.

25 Энциклопедия социологии [Електронний ресурс], 2009. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/socio/3476/РЕСУРСЫ>.

26 Словарь терминов МЧС [Електронний ресурс], 2010. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/emergency/2483/Ресурсы>.

1	2	3
27	Санжаревский И.И. ²⁷	<i>Ресурси</i> (з франц. <i>ressource</i> – допоміжний засіб) – грошові засоби, цінності, запаси, можливості, джерела засобів, доходів (наприклад, природні ресурси економічні ресурси)
28	Большой Энциклопедический Словарь ²⁸	<i>Ресурси</i> (з франц. <i>ressource</i> – допоміжний засіб) – грошові засоби, цінності, запаси, можливості, джерела засобів, доходів (наприклад, природні ресурси економічні ресурси)
Навчальні підручники з політичної економії та економічної теорії		
29	Бутук А.І. ²⁹	<i>Ресурси (фактори виробництва, виробничі сили)</i> – це всі ресурси, які використовуються в господарській діяльності. Вони, перш за все, поділяються на 1) матеріальні ресурси – речовий, або об'єктивний, фактор виробництва, 2) людські ресурси – особистий, або суб'єктивний, фактор виробництва (с. 35)
30	Зубко Н.М. ³⁰	<i>Ресурси виробництва</i> – сукупність цінностей, які можуть бути направлені на виробництво матеріальних і нематеріальних благ (с. 59)
31	Ковальчук В.М. ³¹	<i>Ресурси виробництва</i> – це потенційні чинники виробничого процесу, його можливості, джерела (у перекладі з французької ресурс означає можливість, джерело, запас) (с. 9-10)
32	Чепурін М.Н., Кисельова Е.А. ³²	<i>Ресурси</i> – виробничі блага, створені природою або людиною (с. 50)
33	Ліпсіц І.В. ³³	<i>Ресурси виробництва</i> – це все, що потрібно мати або купити для організації випуску товарів (с. 73)
Навчальні підручники з макро-, мікроекономіки та ін.		
34	Брикін Б.В., Брикїна Т.Б., Еріашвілі Н.Д., Захаров С.В. ³⁴	<i>Ресурси</i> – це все, що використовується в процесі виробництва і розповсюдження товарів і послуг, а також протягом того часу, коли використовуються отримані блага (с. 47)
35	Бережной И.Г., Маргелов В.Н., Петров Г.А., Семенов В.И., Беляев М.И. ³⁵	<i>Ресурси підприємства</i> – сукупність матеріальних, енергетичних, технічних та фінансових засобів, а також робочої сили, які знаходяться в його розпорядженні (с. 22)

27 Политическая наука: Словарь-справочник [Электронный ресурс] / сост. проф. пол. наук Санжаревский И.И., 2010. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/politology/2439/Ресурсы>.

28 Большой Энциклопедический словарь [Электронный ресурс], 2000. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/254714>

29 Бутук А.И. Экономическая теория: учеб. пособие / А.И. Бутук. – К.: Викар, 2000. – 644 с.

30 Зубко Н.М. Экономическая теория / Н.М. Зубко. – Мн.: “НТЦ АПИ”, 1998. – 311 с.

31 Ковальчук В.М. Загальна теорія економіки: навч. посібник / В.М. Ковальчук. – Тернопіль: ТАНГ – “Астон”, 1998. – 368 с.

32 Курс экономической теории: учебник. – [4-е дополненное и переработанное издание.]. – Киров: “АСА”, 2001. – 752 с.

33 Липсиц И.В. Экономика без тайн / И.В. Липсиц. – М.: “Дело ЛТД”, 1993. – 352 с.

34 Микроэкономика в таблицах и графиках: учебник для вузов / Б.В. Прыкин, Т.Б. Прыкина, Н.Д. Эриашвили, С.В. Захаров; под ред. проф. Б.В. Прыкина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1999. – 503 с.

35 Организация производства и обслуживания на предприятиях общественного питания: учебник для технол. фак. торг. вузов / И.Г. Бережной, В.Н. Маргелов, Г.А. Петров, В.И. Семенов, М.И. Беляев. – [2-е изд. перераб. и доп.]. – М.: Экономика, 1980. – 296 с.

1	2	3
Наукова література		
36	Майданевич Ю.П. ³⁶	Ресурси – засоби виробництва, які включають засоби праці і предмети праці (с. 167)
37	Микитюк С.О. ³⁷	Ресурси – це: 1) “всі активи, можливості, організаційні процеси, інформація, знання та ін., що контролюються фірмою”, які дозволяють їй створювати та здійснювати ефективні стратегії; 2) запаси будь-чого, які можна використати в разі потреби; 3) засіб, можливість, якими можна скористатися в разі необхідності; 4) основні елементи економічного потенціалу, які має суспільство і що використовуються для досягнення конкретних цілей економічного і соціального розвитку; 5) засоби, цінності, запаси, кошти, які в разі потреби можна використовувати
38	Вовк І. ³⁸	Ресурс (з фр. <i>resource</i> – засіб, спосіб, дані) – все, що необхідно людині (фізичній особі) і організації (в тому числі юридичній особі) для досягнення мети, задоволення власних потреб і потреб суб’єктів або об’єктів зовнішнього середовища
Інші джерела		
40	Maigorzata Stanek, Katarzyna Kieljan ³⁹	Ресурси – це всі матеріальні та нематеріальні складові процесу виробництва, необхідні для виробництва благ. Ресурси – це кількість певної складової активу в даний момент часу. Ресурси (для виробничого підприємства) – це кількість майна, що використовується в процесі виробництва у визначений період часу, наприклад, відображення ресурсів даного підприємства – це відображення активів, що знаходяться в його балансі

36 Майданевич Ю.П. Визначення активів підприємства та їх класифікація / Ю.П. Майданевич // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 20. – С. 166-169.

37 Микитюк С.О. Витоки наукових основ ресурсного підходу [Електронний ресурс] / С.О. Микитюк // Педагогіка, психологія та методико-педагогічні проблеми фізичного виховання і спорту. – 2010. – № 2. – С. 83-88. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/Portal/soc_gum/ppmb/texts/2010_2/10msabrh.pdf.

38 Вовк І. Класифікація ресурсів підприємства. Сучасні підходи [Електронний ресурс] / І. Вовк // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2011. – Вип. 1 (4). – Режим доступу: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2011/11vipppsp.pdf>.

39 Stanek M. Encyklopedia zarzadzania [Електронний ресурс] / M. Stanek, K. Kieljan. – Режим доступу: <http://mfiles.pl/pl/index.php/Zasyb>.

Таблиця Ц.2. Підходи авторів до трактування поняття “економічні ресурси”

№ з/п	Автор	Дефініції
1	2	3
Довідкова література		
1	Благодатин А.А., Лозовский Л.Ш., Райзберг Б.А. ⁴⁰	Ресурси економічні – фундаментальне поняття економічної теорії, що означає в загальному джерела, засоби забезпечення виробництва (с. 227)
2	Гончаров С.М., Кушнір Н.Б. ⁴¹	Економічні ресурси – джерела і засоби забезпечення виробництва (с. 226)
3	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. ⁴²	Економічні ресурси – сукупність ресурсів, які використовуються для виробництва товарів: земля, праця, капітал, підприємницькі здібності, технологія, інформація тощо (с. 783)
4	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. ⁴³	Економічні ресурси – сукупність ресурсів, які використовуються в господарській діяльності для виробництва, обміну, розподілу та споживання матеріальних і нематеріальних благ, задоволення потреб населення (с. 206-207)
5	Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. ⁴⁴	Ресурси економічні (з франц. resource – допоміжний засіб) – фундаментальне поняття економічної теорії, що означає джерела, засоби забезпечення виробництва. Економічні ресурси поділяються на природні (сировинні, геофізичні), трудові (людський капітал), капітальні (фізичний капітал), оборотні засоби (матеріали), інформаційні ресурси, фінансові (грошовий капітал)
6	Словарь бизнес-терминов ⁴⁵	Економічні ресурси – джерела та засоби забезпечення виробництва, що складаються в тому числі з природних, трудових, фінансових та інформаційних ресурсів
7	Энциклопедический словарь экономики и права ⁴⁶	Ресурси економічні – фундаментальне поняття економічної теорії, що означає в загальному джерела, засоби забезпечення виробництва, сукупність ресурсів, використаних в господарській діяльності. Економічні ресурси поділяються на природні (сировинні, геофізичні), трудові (людський капітал), капітальні (фізичний капітал), оборотні засоби (матеріали), інформаційні ресурси, фінансові (грошовий капітал)
8	Экономический словарь ⁴⁷	Економічні ресурси – сукупність ресурсів, що використовуються в господарській діяльності, включають природні, трудові, капітальні ресурси (капітал). В якості економічних ресурсів розглядаються фінансові ресурси, грошовий капітал

40 Благодатин А.А. Финансовый словарь / А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 378 с.

41 Гончаров С.М. Тлумачний словник економіста / С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір. – К.: Центр навч. літ., 2009. – 264 с.

42 Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.

43 Економічний енциклопедичний словник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – [у 2 т. Т. 2]. – Львів: Світ, 2006. – 568 с.

44 Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495 с. – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>.

45 Словарь бизнес-терминов [Электронный ресурс], 2000. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/ic.nsf/business/11529>.

46 Энциклопедический словарь экономики и права [Электронный ресурс], 2005. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/contents.nsf/dic_economic_law.

47 Экономический словарь [Электронный ресурс], 2010. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/ic.nsf/econ_dict/16642.

1	2	3
Навчальні підручники з макро- та мікроекономіки		
9	Базилевич В. Базилевич К., Баластрик Л. ⁴⁸	<i>Економічні ресурси</i> – сукупність факторів, що використовуються для виробництва товарів та послуг (с. 716)
10	Вінніченко І.І., Дацій Н.В., Корецька С.О. ⁴⁹	<i>Економічні ресурси (фактори виробництва)</i> – елементи, які використовуються для виробництва економічних благ (с. 10)
11	Вінніченко І.І., Гончаренко О.В., Дацій Н.В., Корецька С.О. ⁵⁰	<i>Економічні ресурси</i> – усі природні, людські і вироблені людиною засоби, що використовуються для виробництва товарів і послуг (с. 5)
12	Косік А.Ф., Гронтковська Г.Е. ⁵¹	<i>Економічні ресурси</i> – це обмежені ресурси, що мають цінність, купуються і продаються (с. 14-15)
13	Круш П.В., Тульчинська С.О. ⁵²	<i>Економічні ресурси</i> – це ресурси, що включають в себе робочу силу, капітал і природні ресурси (с. 30)
14	Панчишин С. ⁵³	<i>Економічні ресурси (фактори виробництва)</i> – всі види ресурсів, які використовуються у процесі виробництва товарів і послуг
15	Савченко А.Г. ⁵⁴	<i>Економічні ресурси</i> – це всі природні, людські та вироблені людиною ресурси, що можуть використовуватися для виробництва товарів і послуг (с. 12)
16	Бабян М.М., Пешенкова Л.А., Рабчук А.В. ⁵⁵	<i>Економічні ресурси</i> – усі природні, людські та вироблені людиною ресурси, які можуть бути використані в процесі створення товарів, послуг та інших благ (с. 13)
17	Башнянин Г.І., Шевчук Є.С. ⁵⁶	Під <i>економічними ресурсами</i> розуміють усі природні людські і виготовлені людиною ресурси, які використовуються для виробництва товарів і послуг (с. 63)
18	Гальчинський А.С. ⁵⁷	<i>Економічні ресурси</i> – природні, людські та вироблені людиною ресурси, що використовуються для виробництва товарів і послуг (с. 525)

48 Базилевич В. Макроекономіка: підруч. / В. Базилевич, К. Базилевич, Л. Баластрик. – К.: Знання, 2008. – 743 с.

49 Вінніченко І.І. Мікроекономіка: навч. посібник / І.І. Вінніченко, Н.В. Дацій, С.О. Корецька. – К.: Центр навч. літер., 2005. – 272 с.

50 Макроекономіка: навч. посібник / Вінніченко І.І., Гончаренко О.В., Дацій Н.В., Корецька С.О. – К.: Центр навч. літер., 2006. – 176 с.

51 Косік А.Ф. Мікроекономіка: навч. посібник / А.Ф. Косік, Г.Е. Гронтковська. – К.: Центр навч. літер., 2004. – 416 с.

52 Круш П.В. Макроекономіка: навч. посібник / П.В. Круш, С.О. Тульчинська. – К.: Центр навч. літератури, 2005. – 400 с.

53 Панчишин С. Макроекономіка: навчальний посібник / С. Панчишин. – К.: Либідь, 2001. – 616 с.

54 Савченко А.Г. Макроекономіка: підруч. / А.Г. Савченко. – К.: КНЕУ, 2007. – 448 с.

55 Бабян М.М. Економічна теорія: навч. посібник / М.М. Бабян, Л.А. Пешенкова, А.В. Рабчук. – К.: Центр навч. літер., 2005. – 208 с.

56 Башнянин Г.І. Політична економія: навч. посібник / Г.І. Башнянин, Є.С. Шевчук. – Львів: Магнолія, 2008. – 280 с.

57 Гальчинський А.С. Основи економічних знань: навч. посіб. / А.С. Гальчинський, П.С. Єщенко, Ю.І. Палкін. – [2-ге вид., перероб. і допов.]. – К.: Вища шк., 2002. – 543 с.

1	2	3
Навчальні підручники з політичної економії та економічної теорії		
19	Гаршина О.К. ⁵⁸	<i>Економічні ресурси</i> — це елементи, що можуть бути використані для виробництва економічних благ
20	Комарницький І.Ф. ⁵⁹	<i>Економічні ресурси, або фактори виробництва</i> – усі природні, людські та виготовлені людиною ресурси, що використовуються для виробництва товарів і послуг
21	Крупна М.І., Островець П.І., Реверчук С.К. ⁶⁰	<i>Економічні ресурси (фактори виробництва)</i> – це ресурси, що використовуються у виробництві товарів та послуг, що складаються з елементів природи, таких як земля, ліси і корисні копалини; людських ресурсів – як розумових, так і фізичних; засобів виробництва (вироблених допоміжних засобів для виробництва), таких як знаряддя праці, машини, будівлі, складські приміщення, засоби транспорту і зв'язку (с. 24)
22	Круш П.В., Депутат В.І., Тульчинська С.О. ⁶¹	<i>Економічні ресурси</i> – сукупність потреб певного суб'єкта господарювання, реалізація яких забезпечує відтворювальну діяльність (с. 63)
23	Мочерний С.В. ⁶²	<i>Економічні ресурси</i> – сукупність речових та особистих факторів виробництва, що використовуються для виробництва товарів і послуг (с. 55)
24	Мочерний С.В., Ларіна Я.С. ⁶³	<i>Економічні ресурси</i> (від фр. resource – цінність, запас, джерело засобів) – сукупність речових та особистісних факторів виробництва, що використовуються для виробництва товарів і послуг (с. 40)
25	Предборський В.А. ⁶⁴	<i>Економічні ресурси</i> – це усі природні, людські та вироблені людиною ресурси, що використовуються для виробництва товарів та послуг (с. 48)
26	Предборський В.А. ⁶⁵	<i>Економічні ресурси</i> – ресурси, що використовуються в

58 Гаршина О.К. Політична економія: навч. посібник [Електронний ресурс] / О.К. Гаршина. – К.: Центр навч. літер., 2007. – Режим доступу: http://buklib.net/component/option,com_jbook/task/view/Itemid.36/catid.76/id.601.

59 Комарницький І.Ф. Економічна теорія: підручник [Електронний ресурс] / І.Ф. Комарницький. – Чернівці, 2006. – 334 с. Режим доступу: http://buklib.net/component/option,com_jbook/task/view/Itemid.99999999/catid.58/id.45.

60 Крупна М.І. Основи економічної теорії: підручник / М.І. Крупна, П.І. Островець, С.К. Реверчук. – К.: Атіна, 2001. – 344 с.

61 Круш П.В. Основи економічної теорії / П.В. Круш, В.І. Депутат, С.О. Тульчинська. – К.: Каравела, 2007. – 448 с.

62 Мочерний С.В. Економічна енциклопедія / редкол.: С.В. Мочерний та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”. – [у 3-х т. Т. 3], 2002. – 952 с.

63 Мочерний С.В. Політекономія: підручник [Електронний ресурс] / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна. – К.: Знання, 2006. – 390 с. – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/41/2716.html>.

64 Предборський В.А. Основи економічної теорії / В.А. Предборський. – К.: Кондор, 2002. – 621 с.

65 Предборський В.А. Економічна теорія / За ред. В.А. Предборського. – К.: Кондор, 2003. – 492 с.

	процесі суспільного виробництва (с. 42). <i>Економічні ресурси</i> – це всі природні, людські та вироблені людиною ресурси, що використовуються для виробництва товарів та послуг (с. 42)
--	--

Продовження табл. Ц.2.

1	2	3
27	Рибалкін В.О., Бодров В.Г. ⁶⁶	<i>Економічні (виробничі) ресурси</i> – усі природні, людські та створені працею ресурси, які використовуються у виробництві товарів і послуг (с. 54)
28	Сажина М.А., Чібриков Г.Г. ⁶⁷	<i>Економічні ресурси</i> – це природні, людські та виготовлені людиною ресурси, які використовуються для виробництва товарів і послуг (с. 6)
29	Чепікова В.Г. ⁶⁸	<i>Економічні ресурси</i> – природні, людські та створені людиною ресурси, що використовуються для виробництва матеріальних і нематеріальних благ. Частина економічних ресурсів, задіяна у виробництві, називаються чинниками виробництва (с. 48)

Таблиця Ц.3. Підходи авторів до трактування поняття “фактори виробництва”

№ з/п	Автор	Дефініції
1	2	3
1	Базилевич В.Д. ⁶⁹	Фактори виробництва – це всі необхідні елементи, які використовуються для виробництва матеріальних і духовних благ. В економічній науці поряд з поняттям “фактори виробництва” використовується і така категорія, як “ресурси виробництва”. Вони становлять сукупність природних, капітальних і людських сил, які потенційно можуть бути використані в процесі виробництва. Фактори виробництва, на відміну від ресурсів, це вже реально використані в процесі виробництва ресурси. Інакше кажучи, фактори виробництва – це “працюючі ресурси” (с. 120)
2	Беляєв О.О., Бєбєло А.С. ⁷⁰	Ресурси (фактори) виробництва — це чинники, що використовуються для продукування благ. Дане поняття включає всі

66 Роздобудько В.В. Облік і контроль використання матеріально-технічних ресурсів у автотранспортному виробництві з застосуванням ПЕОМ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / В.В. Роздобудько. – Київ, 2006. – 19 с.

67 Сажина М.А. Экономическая теория: учебник для вузов / М.А. Сажина, Г.Г. Чибриков. – М.: Издательская группа НОРМА – ИНФРА-М, 1998. – 456 с.

68 Чепікова В.Г. Основи економічної теорії: навч. посібник / В.Г. Чепікова. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 456 с.

69 Базилевич В.Д. Економічна теорія: Політекономія: підручник / За ред. В.Д. Базилевича. – К.: Знання, 2006. – 631 с.

70 Беляєв О.О. Політична економія: навч. посібник / О.О. Беляєв, А.С. Бєбєло. – К.: КНЕУ, 2001. – 328 с.

		природні, людські, а також створені людиною ресурси, що використовуються у виробництві (с. 35)
3	Зубко Н.М. ⁷¹	Фактори виробництва – це реально залучені в процес виробництва ресурси. Звідси випливає, що поняття “ресурси виробництва” більш ширше, ніж поняття “фактори виробництва” (с. 60)

Продовження табл. Ц.3

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
4	Ковальчук В.М. ⁷²	Фактори виробництва – це реальні чинники, які уже застосовуються у процесі виробництва (фактор від лат. – той, що робить, рушійна сила, причина) (с. 10)
5	Рудий М.М. ⁷³	Фактор виробництва, або ресурси – блага, які потрібно придбати фірмі для забезпечення випуску інших благ – готової продукції (с. 124)
6	Сажина М.А., Чібриков Г.Г. ⁷⁴	Фактори виробництва – це такі економічні ресурси, як земля, капітал, праця та підприємницькі здібності (с. 6-7)
7	Станковська І.К., Стрелец І.А. ⁷⁵	Фактори виробництва – ресурси, необхідні для виробництва товарів і послуг. Традиційно поділяються на складові: – трудові ресурси, або праця; – інвестиційні ресурси, або капітал; – природні ресурси, або земля; – сировинні ресурси; – підприємницький талант, або підприємницькі здібності; – інформація, специфічною формою інформації є технологія; – знання, або управлінські здібності
8	Федоренко В.Г., Діденко О.М., Ружинський М.М., Іткін О.Ф. ⁷⁶	Ресурси (фактори) виробництва – це ті матеріальні та нематеріальні об'єкти, що використовуються для продукування матеріальних благ та надання послуг (с. 33)
9	Ховард К., Еріашвілі Н.Д., Нікітін А.М. ⁷⁷	Фактори виробництва – це виробничі послуги праці, капіталу, природних ресурсів та підприємництва (с. 280)

71 Зубко Н.М. Экономическая теория / Н.М. Зубко. – Мн.: “НТЦ АПИ”, 1998. – 311 с.

72 Ковальчук В.М. Загальна теорія економіки: навч. посібник / В.М. Ковальчук. – Тернопіль: ТАНГ – “Астон”, 1998. – 368 с.

73 Рудий М.М. Мікроекономіка: навч. посібник / М.М. Рудий. – [2-е вид.]. – К.: Каравела, 2010. – 360 с.

74 Сажина М.А. Экономическая теория: учебник для вузов / М.А. Сажина, Г.Г. Чибриков. – М.: Издательская группа НОРМА – ИНФРА-М, 1998. – 456 с.

75 Станковская И.К. Экономическая теория для бизнес-школ: учебник [Электронный ресурс] / И.К. Станковская, И.А. Стрелец. – М.: Эксмо, 2005. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ruwiki/1208698>.

76 Політична економія: підручник / Федоренко В.Г., Діденко О.М., Ружинський М.М., Іткін О.Ф.; за ред. В.Г. Федоренка. – К.: Алерта, 2008. – 487 с.

77 Ховард К. Экономическая теория: учебник для вузов / К. Ховард, Н.Д. Эриашвили, А.М. Никитин. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 398 с.

Продовження табл. Ц.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Праця										+								1
Предмети праці				+									+					2
Природні цінності						+												1
Продукція										+								1
Сировинні цінності						+				+								2
Трудові цінності						+												1
Фінансові цінності						+												1
Цінності	+		+				+							+	+			5

- 1 Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. – [4-е изд., доп. и перераб.] – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с. – С. 852.
- 2 Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / И. Бернар, Ж.-К. Колли. – [В 2-х тт. – Т. II: пер. с фр]. – М.: Междунар. отношения, 1997. – 760 с.
- 3 Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с. – С. 637
- 4 Бутинец Ф.Ф. Бухгалтерський словник [Текст] / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с. – С. 159.
- 5 Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с. – С. 782.
- 6 Гончаров С.М. Тлумачний словник економіста / С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір. – К.: Центр навч. літ., 2009. – 264 с.
- 7 Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Польша, 1997 – 571 с. – С. 377
- 8 Коноплицкий В. Це – бізнес: тлумачний словник економічних термінів / В. Коноплицкий, Г. Філіна. – К.: МСП “Альтерпрес”, 1996. – 448 с. – С. 270.
- 9 Економічний енциклопедичний словник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – [У 2 т. Т. I]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с. – С. 238.
- 10 Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь: словарь современной экономической науки / Л.И. Лопатников. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Дело, 2003. – 520 с.
- 11 Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 5700 слов / С.И. Ожегов; Под. ред. Чл.-корр. АН СССР Н.Ю.Шведовой – 28-е изд. стереотип. – М.: Рус.яз., 1988. – 750 с.
- 12 Острошенко В.В. Краткий словарь основных лесоводственно-экономических терминов [Электронный ресурс] / В.В. Острошенко. – Режим доступа: <http://www.vocable.ru/dictionary/79/word/%D0%E5%F1%F3%F0%F1%FB>.
- 13 Костирко Р.О. Концептуальні основи внутрішнього контролю в системі корпоративного управління / Р.О. Костирко // Економіка і організація управління. – 2008. – Випуск № 4. – С. 28-37.
- 14 Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 495 с. – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru>.
- 15 Политическая наука: Словарь-справочник [Электронный ресурс] / сост. профпол наук Санжаревский И.И., 2010. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/politology/2439/Ресурсы>
- 16 Сліпущко О. Політичний і фінансово-економічний словник / О. Сліпущко // Серія “Сучасні словники України”. – Київ: Видавництво “Криниця”, 1999. – 389 с.
- 17 Шведова Н.Ю. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Шведова Н.Ю. ; под ред. чл.-корр. АН СССР. – [20-е изд., стереотип]. – М.: Рус. яз. 1989. – 750 с. – С. 553.

Таблиця Ц.5. Види ресурсів в спеціальній літературі

Види ресурсів	Автори																									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	
Банківські	+						+		+	+					+											5
Бюджетні	+								+	+			+		+							+		+		7
Валютні міжнародні							+		+	+			+		+							+		+		7
Відтворювані												+			+							+		+		5
Виробничі							+																			1
Вторинні	+						+						+		+							+		+		6
Первинні	+																									1
Постійні	+																									1
Змінні	+																									1
Вільні	+																									1
Депозитні	+						+		+	+				+	+											6
Економічні	+						+		+	+					+											5
Експортні	+						+																			2
Кадрові													+		+							+		+		4
Кредитні	+								+	+																3
Людські (трудові)		+	+	+	+	+	+	+			+	+	+			+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	18
Матеріальні (фізичний капітал)	+	+	+			+	+	+	+	+	+	+			+	+	+	+	+		+		+			17
Нематеріальні (об'єкти інтелектуальної власності)											+	+	+		+		+	+	+			+	+	+	+	11
Природні		+	+	+			+						+		+						+	+		+		9
Фінансові (оборотні кошти)	+	+				+	+	+	+	+			+		+			+	+		+	+	+	+	+	15
Інформаційні	+										+	+	+		+		+					+		+		8
Інвестиційні								+	+					+	+			+	+		+		+			8
Предметів праці											+	+					+									3
Наукові															+											1
Технічні													+		+							+		+		4
Технологічні													+		+							+		+		4
Просторові													+		+							+		+		4
Часові													+		+							+		+		4
Структурно-організаційні													+		+							+		+		4

- ¹ Економічний словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. – М.: Институт новой экономики, 2007. – 1152 с.
- ² Александрова М.М. Фінансові ресурси, підходи до розуміння та визначення / М.М. Александрова // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – № 1. – С. 434-438.
- ³ Базилевич В.Д. Мікроекономіка: підручник / За ред. В.Д. Базилевича. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2008. – 679 с.
- ⁴ Рибалкін В.О. Політична економія: навч. посіб. / За ред. В.О. Рибалкіна, В.Г. Бодрова. – К.: Академвидав, 2007. – 672 с.
- ⁵ Бочкарева И.И. Бухгалтерский учет: учебник / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с.
- ⁶ Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.
- ⁷ Бочкарева И.И. Бухгалтерский учет: учебник / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с.
- ⁸ Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
- ⁹ Там само.
- ¹⁰ Економіка підприємства: підручник / Й.М. Петрович, А.Ф. Кіт, В.В. Кулішов та ін.; за заг. ред. Й.М. Петровича. – Львів: “Магнолія плюс”. – 2004. – 680 с.
- ¹¹ Там само.
- ¹² Економічний енциклопедичний словник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – [У 2 т. Т. 1]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
- ¹³ Международный статистический учет. Словарь-справочник от А до Я. – М.: “Дело и Сервис”, 1999. – 208 с.
- ¹⁴ Економічний енциклопедичний словник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – [У 2 т. Т. 1]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
- ¹⁵ Панчишин С.М. Макроекономіка: навчальний посібник / С.М. Панчишин. – К.: Либідь, 2001. – 616 с.
- ¹⁶ Економіка підприємства: підручник / Й.М. Петрович, А.Ф. Кіт, В.В. Кулішов та ін.; за заг. ред. Й.М. Петровича. – Львів: “Магнолія плюс”. – 2004. – 680 с.
- ¹⁷ Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. – [Вид. 2-ге, перероб. та доп.]. – К.: КНЕУ, 2001. – 528 с.
- ¹⁸ Сідун В.А. Економіка підприємства: навч. пос. / В.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 436 с.
- ¹⁹ Рибалкін В.О. Політична економія: навч. посіб. / За ред. В.О. Рибалкіна, В.Г. Бодрова. – К.: Академвидав, 2007. – 672 с.
- ²⁰ Сідун В.А. Економіка підприємства: навч. пос. / В.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 436 с.
- ²¹ Економічний енциклопедичний словник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – [У 2 т. Т. 1]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
- ²² Шваб Л.І. Економіка підприємства: навч. посібник / Л.І. Шваб. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 459 с.
- ²³ Економічний енциклопедичний словник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – [У 2 т. Т. 1]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.

Додаток Ч

Групування дисертацій з питань ресурсів за економічними спеціальностями

Таблиця Ч.1. Групування дисертаційних досліджень з питань ресурсів в Україні за економічними спеціальностями*

Шифр	Назва	К-ть	Частка, %	Автор
1	2	3	4	5
08.00.01 (08.01.01)	Економічна теорія та історія економічної думки	10	2,65	Волошенко В.В., Мартин О.М., Марченко О.С., Половнікова С.Ю., Приходько Н.І., Радченко Я.Ю., Синюченко М.І., Степаненко С.В., Туріянська М.М., Хасанов Нуман
08.00.02 (08.05.01)	Світове господарство і міжнародні економічні відносини	7	1,85	Гурова Ю.С., Дідик В.Г., Ільницький Д.О., Ольшевська І.П., Слободяник С.П., Чайка-Петегірч Л.Б., Чамара І.М.
08.00.03	Економіка та управління національним господарством	8	2,12	Бабич-Побережна А.А., Гавриш В.І., Коренюк П.І., Кулик П.М., Куценко М.А., Петренко В.П., Турченко Д.К., Ульяновченко О.В.
08.00.04	Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)	45	11,90	Безус Р.М., Белов Б.О., Болдуєва О.В., Бондаренко О.Ф., Борисова І.С., Василенька Н.І., Гаража О.П., Гудзь О.Є., Гура А.М., Дерев'яно Ю.М., Дорошкевич Д.В., Житник Т.П., Зуєва О.І., Карпенко А.М., Качура А.Є., Коверга А.В., Кравцова А.М., Кравченко А.В., Кремень О.М., Крихтіна Ю.О., Крючковська Т.О., Кудіна О.М., Лобачова Н.В., Лола Ю.Ю., Максимова О.С., Мамалюк О.А., Нуд О.П., Пяткова Н.П., Піскова Ж.В., Потриваєв А.І., Приступа Л.А., Редько Л.І., Роговий А.В., Сорока М.В., Степаненко В.О., Тищенко С.В., Федоркіна М.С., Хлівна І.В., Хомин І.П., Цуркан І.М., Чайковська В.П., Чуйко Н.В., Шевцова М.Ю., Якименко В.А., Гайдар О.В.
08.00.05	Розвиток продуктивних сил і регіональна економіка	15	3,97	Алиев Р.Н., Аль-Кабаб-Абдулвахаб Мокбиль, Бойко А.В., Бондаренко Л.М., Дьяченко Я.Я., Іванов А.О., Колмакова О.М., Лактионов В.Н., Маргіта М.В., Москва М.Г., Одоємелан М.М., Олександренко І.В., Онвука Б.Е., Руфунджо Б.Б., Яковлева Г.Е.
08.00.06 (08.08.01)	Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища	57	15,08	Андреєва В.А., Антоненко І.Я., Дідик Я.М., Дорош О.С., Дудюк В.С., Слозіна О.М., Авраменко Т.П., Білик Р.Р., Голуб О.А., Гуцуляк Ю.Г., Дворяшина Н.С., Жолкевський П.Ф., Жук О.П., Заря І.В., Збагерська Н.В., Ібатуллін Ш.І., Кириченко О.О., Козій С.О., Коренюк П.І., Кулаковський Ю.П., Курильців Р.М., Лаврик У.В., Лицур І.М., Луців Н.Г., Мазій Н.Г., Максимович О.М., Малик Л.О., Матвеев М.Е., Мельник О.М., Мовчан Т.В., Мозгальова В.М., Овсяннікова Н.В.,

Педько І.А., Педько С.Б., Пономаренко О.В.,

Продовження табл. Ч.1

1	2	3	4	5
				Песчанська І.М., Приступа Р.Г., Ревко Т.В., Рубель О.Є., Серенко В.В., Скоков С.О., Скороход І.С., Сидорук Б.О., Смолярчук М.В., Фесіна Ю.Г., Холодов Д.В., Чук Л.Г., Шворак А.М., Шмагіна В.В., Шостак Л.Б., Щурик М.В., Юровський Р.І., Хвесик М.А., Гнаткович О.Д., Ковалів О.І., Лук'янихін В.О., Романюк С.О., Бриндзя З.Ф.
08.00.07 (08.09.01)	Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика	13	3,44	Богданова Т.І., Бочарова Н.О., Додонов О.В., Ковалевська В.В., Кучер В.В., Магамедінова З.І., Махсма М.Б., Нгуен К.Т., Панченко Г.С., Попов О.С., Семів Л.К., Табачкова Н.А., Якуба К.І.
08.00.08 (08.04.01)	Гроші, фінанси і кредит	40	10,58	Александрова Г.М., Андронов О.М., Башлай С.В., Бодаковський В.Ю., Варга С.І., Виговська В.В., Вожжов А.П., Горяник Ж.І., Гринько О.Л., Гузенко Т.С., Гулієв У.Р., Джаферова Л.Р., Дишкант О.В., Довгань Ж.М., Єріс Л.М., Заїка І.П., Захарченко В.П., Землячов С.В., Злепко Н.П., Кобилкін О.М., Ковалевич Д.А., Коваль С.Л., Кудряшов С.В., Кузьмінський В.З., Кузьмович О.В., Лободіна З.М., Марченко А.А., Мельничук Н.Ю., Новосад Л.Я., Огаренко О.В., Павлюк С.М., Панасюк Л.В., Петленко Ю.В., Рупняк М.Я., Самошкіна І.Д., Угляренко О.М., Федосік І.М., Шашкевич О.Л., Шершун М.Х., Яструбський М.Я.
08.00.09 (08.06.04)	Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)	17	4,50	Алфаал Хаиел, Амеліна О.В., Барабаш Н.С., Бикова Н.Л., Блажей Л.А., Венгреневич Н.Р., Вовк В.М., Лиско О.В., Писаренко Т.М., Роздобудько В.В., Романенко О.А., Сарай Н.І., Сльозко Т.М., Талах Т.А., Шендригоренко М.Т., Шульга Н.В., Ярмолук О.Ф.
08.00.11	Математичні методи, моделі та інформаційні технології в економіці	2	0,53	Зайцев І.С., Русин Р.С.
08.02.02	Економіка та управління науково-технічним прогресом	4	1,06	Брінь П.В., Гнаток В.М., Козьменко С.М., Мазін Ю.О.
08.02.03	Організація управління, планування і регулювання економікою	19	5,03	Близький Р.С., Бортник О.М., Ванькович Д.В., Гришко В.В., Долинець І.М., Дронік С.В., Дуфенюк О.М., Жерліцина Д.М., Ліпич О.М., Ломикін І.А., Мартинюк О.П., Новікова Р.О., Поляков М.О., Ревтюк Є.А., Рибак В.В., Розвод С.В., Рябушка Л.Б., Третьяк О.Д., Чмельова О.С.

08.03.02	Економіко-математичне моделювання	6	1,59	Архипова С.В., Берсуцький А.Я., Кукушкіна О.В., Меркулов М.М., Миронова Л.Г., Распутна Л.В.
----------	-----------------------------------	---	------	---

Продовження табл. Ч.1

1	2	3	4	5
08.06.01 (08.06.02)	Економіка, організація і управління підприємствами	63	16,67	Аведян Л.Й., Азаренкова Г.М., Акименко Н.В., Балашова Р.І., Бессонова С.І., Біда С.О., Білоченко А.М., Бондаренко О.О., Бондарчук-Грита Г.В., Бурмака М.М., Буряк В.В., Василевська Н.Є., Вдович В.Г., Вініченко М.М., Вінюков-Проценко А.С., Войтків Л.С., Гавкалова Н.Л., Гавриленко С.М., Газуда Л.М., Глас С., Дробот Я.В., Закоморний С.М., Залудяк М.І., Зампасі М., Заславська К.А., Захарова О.В., Зима О.Г., Аль-ВақкадСами Мох'д., Іваннікова Н.А., Іванюта С.М., Іпполітова І.Я., Карман З.М., Качала М.В., Колесникова В.М., Лесюк В.Р., Липницький Д.В., Лоскутова Я.Ю., Лыгу Тхань Там., Ляшко В.П., Маршалок М.С., Мета Мехмед., Миша Є.В., Мішина С.В., Огурцов В.В., Отливанська Г.А., Пенська І.О., Перекрест Т.В., Пономаренко Є.В., Путінцев А.В., Рекова Н.Ю., Рубан Л.О., Савінова О.М., Сенчук С.Р., Сеньків С.І., Слупицька О.І., Соколов С.А., Соловей М.М., Суліма Н.М., Сушко Л.М., Шкроміда В.В., Яременко О.Р., Ярошевич Н.Б., Яценко В.М.
08.07.01	Економіка промисловості	11	2,91	Александров І.О., Безпалько О.В., Гурська О.А., Дроботова М.В., Єгорова І.Г., Караван Н.А., Опалов О.А., Павлюченкова О.Б., Фокас Л.М., Шемякіна Н.В., Якимчук Т.В.
08.07.02 (08.09.02)	Економіка сільського господарства і АПК	34	8,99	Баглей Р.Р., Бобко В.В., Борисова В.А., Гончаренко О.Г., Гордійчук А.В., Григор'єв С.М., Даций Н.В., Дідковська Л.І., Замора О.І., Косодій Р.П., Котикова О.І., Красношук С.О., Куц О.В., Лотоцький І.І., Марченко В.А., Мегедин І.В., Микула О.Я., Михайлова Л.І., Нацюк І.М., Перелигін М.М., Побережна А.А., Радомський В.С., Романова В.А., Рубай О.В., Рудченко І.В., Сілкін В.М., Старицька О.П., Сухомлін Л.В., Штефан Л.Б., Яковець І.І., Якубів В.М., Іванілов О.С., Сулим М.В., Фурдичко О.І., Лишиленко В.І.
08.07.03	Економіка будівництва	3	0,79	Гладій М.В., Писаревський І.М., Фісуненко П.А.
08.07.04	Економіка транспорту і зв'язку	3	0,79	Гудз К.І., Кудряшова Н.В., Могилевич М.В.
08.07.05	Економіка торгівлі та послуг	6	1,59	Вожжова О.Ф., Гринюк Н.А., Жарко І.В., Сідун В.А., Шалева О.І., Шталь Т.В.
08.10.01	Розміщення	13	3,96	Березіна Л.М., Жук М.В., Лукашик С.І., Марцінковська О.Б.,

	продуктивних сил і регіональна економіка			Михайличенко А.О., Панкевич Л.В., Потапова Н.М., Тарасов С.Д., Трілленберг Г.І., Харламова О.В., Харламова О.В., Шутов М.М., Яхіна Т.Р.
Разом		378		

*Джерело: систематизовано за даними¹

*Таблиця Ч.2. Групування дисертацій з питань ресурсів в Російській Федерації за економічними спеціальностями**

Шифр	Назва	К-ть	Частка, %	Автор
1	2	3	4	5
Економічні науки				
08.00.01	Економічна теорія	34	6,68	Аксїва Н.Т., Баїшев М.А., Баскін А.І., Бризгаліна О.В., Букварева О.В., Булдаков К.С., Варавва М.Ю., Варзін В.В., Воронков С.Г., Ганюта О.Н., Геворкян О.Н., Гойхман М.М., Грязнов М.Б., Грянченко Т.В., Іщенко М.В., Кесаїв К.В., Кильдюшевський М.В., Клейман А.В., Копенкіна І.Б., Лепихіна Т.Л., Майоров Д.Г., Модєбадзе Н.П., Нуримухаметов Р.М., Обидов Ф.С., Семикіна О.Ф., Смирнов А.В., Сокольніков С.В., Солов'єва О.Л., Тарханов М.С., Теплов О.О., Фарафонов Ю.Я., Щєрбаков О.А., Луховська О.К., Ващенко А.А.
08.00.03	Історія національної економіки	1	0,20	Ісаєва Ю.О.
08.00.04	Регіональна економіка	3	0,59	Байжанов С.Х., Галімова Г.А., Кутуєва Л.В.
08.00.05	Економіка і управління національним господарством	362	71,12	Авилушкіна М.В., Адамкович А.В., Адирхаїв О.Г., Ажогіна Н.Н., Акопов А.Б., Алексєєва Л.В., Али-Заде Б.Г., Альхимович І.Н., Анненкова О.Ю., Арашуков Р.Т., Аширбаєва К., Ашмарина С.І., Бабаєва З.Ш., Бабіна О.Н., Балбеков А.І., Баннікова І.В., Бараненко С.П., Бардаль А.Б., Барсукова О.В., Белецька Т.Н., Берберян А.Г., Бланк І.О., Блау С.Л., Бороздін А.В., Боташев В.Х., Булавин Д.В., Булатова Е.І., Бурмакіна М.В., Бурмакіна Н.І., Бизова І.О., Бистряков О.Я., Варламова О.А., Вароко А.Ш., Васнев С.А., Вашкелевич В., Ведешіна Г.В., Виноградов С.В., Волков Є.В., Волкова Д.К., Вороб'єва Д.А., Ворфоломеїв В.В., Гавинський Д.Ю., Гамаюнова О.О., Ганич Я.В., Галазова М.В., Гатов М.С., Гетун Д.К., Гилєва Т.А., Глаголева Н.Н., Гладишева А.В., Глазунова О.А., Голіков Д.П., Горанов А.І., Гордієнко С.В., Горобец Ж.А., Горохова А.С., Гофман Д.К., Грачев А.Н., Грибанов І.О., Грідасов А.Ю., Грик Я.Н., Губарів Є.В., Гурєйва О.Г., Гурнович К.В., Гуртов В.К., Дабієв Д.Ф., Давлатов Х.М., Давидкін І.С.,

¹ Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.

				Дао Ши Вионг, Дармилова Ж.Д., Двинский М.Б., Дерягин Л.В., Джанибеков К.Х., Джошибаїв Р.С., Доброхліб В.Г., Додонова А.А., Драчева Я.В., Дуплін В.В., Дирка С., Єлисеїва С.В., Єреміна О.І., Єрофеїва К.В., Єсин Є.Ю., Жечков М.О., Жуков К.А., Жукова Т.В., Жумабаїв К., Журавлева І.В., Зайналабидов М.С., Зайниїв Т.Р., Зиятдінов Ф.С., Злобін Р.З., Зоткін О.А., Ібрагімова Г.М., Іванов С.П., Іванова-Швець Л.Н., Іваньківський С.Л., Ізатов В.А., Ілюхіна С.В., Ілїн С.А., Ісаєв О.І., Іценков О.О., Каверзін С.А., Казиев В.М., Казначіївська А.Є., Капелюшний Е.Д., Карайчів О.С.,
--	--	--	--	--

Продовження табл. Ч.2

1	2	3	4	5
				Карасів О.С., Карманова О.В., Качалов С.І., Каюков О.В., Квитківська В.П., Кисельова С.П., Кичина О.В., Клейнхоф І.А., Кобелева Н.І., Ковальов О.М., Коваленко Р.М., Ковельський В.В., Козлова М.В., Колесніков М.Г., Коломенський С.В., Колпакова І.О., Комарова М.Є., Корнева Т.Г., Корнієва О.М., Корнієва З.П., Корнілова О.О., Коробейніков І.О., Коробочкіна Н.В., Костусенко І.І., Кочегаров А.Д., Кривов Є.С., Кудрявцов М.Г., Кудрявцова О.В., Кузнецова І.В., Кукліна Є.А., Кулагін В.С., Кулікова Н.В., Кульдюкова І.В., Купряєва М.М., Кубинська В.Є., Лазарів Г.Г., Ласточкін Ю.В., Латкін К.О., Левченко В.О., Леліков К.Ю., Ливши Л.Б., Лиджиїв Т.О., Лонге Д.І., Литвинов І.О., Логвінов Д.О., Логінов В.Г., Логінов Д.М., Локтєва Г.Є., Ломакін С.В., Лохіна І.М., Лукін Д.М., Луняков М.О., Любаненко А.В., Маєвський Д.П., Макаренко Н.Ф., Макаров А.В., Максимова М.М., Малієва Т.В., Маклерів Ф.В., Малодушева Г.А., Мамлієва Е.Р., Марковина К.В., Марківська Л.І., Марусиніна О.Ю., Марченко Ю.О., Массеров Д.О., Матушкін М.О., Матюшин М.В., Аушева З.А., Маханько Г.В., Меджидова М.Н., Мельник О.А., Мельников Б.І., Мельников І.О., Мішкова Д.А., Міщеряков Г.П., Микитчук Ю.П., Миронова Л.В., Митьков С.О., Мишкова Н.А., Мозголіна Л.В., Мукачів Т.А., Мураїв І.Г., Мусин М.М., Мизніков О.О., Мильнік О.В., Наумова Ю.В., Немова О.Г., Ніязов М.А., Микитіна І.В., Никишкіна Г.В., Миколаїв О.В., Ніфаєва О.В., Новікова К.С., Овчиннікова І.С., Овчиннікова Н.Г., Оганесян Л.Л., Огоїв З.У., Одінцов В.О., Ойєнде А.А., Окоміна К.А., Олейнік Є.В., Онипоги З.О., Гасан К.О., Остапцова О.Є., Осташков О.В., Пантелієва О.О., Паничів О.Ю., Пастухова О.О., Пасинкова О.М., Пащина Є.В., Певзнер Є.П., Петимко А.М., Петров І.К., Петров К.О., Петрухіна Т.Ю., Пігунова М.В., Пляскіна Н.І., Подболотова Л.П., Поддубний Є.М., Позднякова Ю.В., Полбицина Л.Г., Поломошнова В.А., Поляков О.В., Поносова С.І., Попков О.О., Попов О.С., Попова Л.А.,

				Попова Н.Є., Попов-Дюмін Б.Д., Потапов О.В., Потапов О.П., Разет С.А., Ракант Є.М., Рахимов Д.О., Репніков Д.О., Руденко О.О., Салтикова Ю.А., Сафронов С.В., Сейкенов Б.Е., Семенов В.П., Сергієва Т.П., Сергієва Т.Ю., Сімаков І.Г., Слета О.Д., Сметанін В.В., Смирнова Л.В., Тавбулатов А.А., Таран С.В., Таранов О.В., Татаренко В.І., Теб'якін А.О., Теплова Л.Є., Тімкова Н.Ф., Тоджзод Д.Х., Токарів А.М., Тоскуніна В.Є., Трукова О.І., Тулугурова К.В., Турбабіна О.В., Урусова С.В., Усенко А.В., Усов Д.Л., Уткіна І.Л., Файзулін Р.Р., Фатихова І.Н., Федоров М.Ф., Федорова Н.В., Федорова Т.М., Французова М.О., Фютік І.Г., Хадикін О.В., Хайруліна О.І., Харитонов О.В.,
--	--	--	--	---

Продовження табл. Ч.2

1	2	3	4	5
				Харламов В.І., Харткамп В.Й., Хасай М.Ю., Хачетлова О.Р., Хежев А.М., Хімочка В.С., Хисаєва А.І., Хозіянов С.В., Чекунков С.О., Черноусова Н.А., Черних Г.І., Чжан Б., Чибис Є.В., Чилилов А.М., Чубуков О.П., Шадоба О.М., Шов М.З., Шаталова Т.М., Шевцов В.Р., Шелехов С.Ю., Шиганова А.В., Шмирін О.К., Шпагіна І.Є., Шубенкова Є.В., Шульгін Д.Б., Шустов Є.С., Щекотихін Д.Ю., Щербаков О.В., Еленберг М.В., Эфендіїв І.І., Эфендієва А.А., Юдаєв М.М., Ягудіна Л.Ш., Ялюкова Г.К., Янигін В.Ю., Яцкевич І.А., Грабовий К.П., Пархомчук М.А., Катуніна І.В., Лаврищева О.Є., Лаврова Т.А., Погребняк Р.Г., Лазарева О.І., Богатирев А.В., Гальцева Н.В., Шульгін Д.Б., Пак Хе Сун, Євсєєв В.О., Логинов В.Г., Чилилов А.М., Дирка С., Баликоїв А.А., Тарасов О.С., Кудрявцева О.В., Дармилова Ж.Д., Кукліна Є.А., Гринь А.М., Мальцев К.В., Гридин В.Г., Гилєва Т.А., Иханбай Хижабагийн
08.00.06	Логістика	1	0,20	Байкуатова К.Ш.
08.00.07	Економіка праці	3	0,59	Гурбаїв О.М., Камітова Г.Т., Самєдов Є.Ш.
08.00.10	Фінанси, грошовий обіг та кредит	50	9,84	Абдуллаїв Ш.Є., Аванєсов О.Г., Акімова Т.В., Алленов Ю.О., Антонов Д.П., Баранов М.Н., Бергаль Е.В., Беспамятнова Л.П., Бойко І.О., Бриль Д.В., Васильєва І.В., Гриднев І.В., Джумов О.М., Захарова І.О., Калиненко І.О., Кештов М.М., Китаїв О.О., Козаєва О.Т., Крилова О.В., Кулягіна Є.О., Курилов Р.Є., Курочкин О.В., Лемжіна Л.В., Лисицька Т.С., Магомєдов М.М., Мазлоєв Р.Б., Мартинова Т.М., Мясєєдов С.О., Ніколов З.Б., Павлов О.Н., Павлова С.В., Полякова О.О., Рогальська Н.О., Рудська Е.М., Русин С.О., Сисєєва О.Ф., Серєда О.А., Фоменко І.І., Храмова Т.В., Храмова Т.М., Черджиєва І.О., Шатохіна З.О., Ширяєв В.П., Яруніна А.Г., Юдин Є.А., Хубаєв Т.О., Джумов О.М., Мельнов Д.В., Сисєєва О.Ф., Клочкова Н.В.
08.00.12	Бухгалтерський облік і	17	3,34	Ареф М.О., Бакуліна Г.М., Баширова М.Я., Герасимова О.Б., Гуржіїв О.Н.,

	статистика			Діанов Д.В., Евстафьева О.М., Емельянова Т.В., Колчеїва О.О., Куликов О.А., Леонова І.І., Максимов Ю.І., Мейриєва М.А., Новодворский В.Д., Тарасова С.О., Устьянцев Є.О., Шемакина Н.О.
08.00.13	Методичні та інструментальні методи економіки	10	1,96	Веронська М.В., Гребенников В.Г., Каліниченко Н.Н., Львович Е.М., Миляєв Д.В., Ніколаєв А.Ю., Протасов Д.М., Титарев Д.Л., Садов С.Л., Жихарев О.П.
08.00.14	Світова економіка	8	1,57	Адель Н.М., Ахметова Т.А., Батизі А.Е., Газєєв А.В., Михайлов О.В., Мохамед Фадель М.А., Токанов Г.В., Фролова Е.Д.

Продовження табл. Ч.2

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
08.00.19	Економіка природо використання та охорона навколишнього середовища	1	0,20	Жибоедов В.Г.
08.00.28	Організація виробництва	1	0,20	Іванов В.В.
08.00.30	Економіка підприємництва	2	0,40	Ардзинов В.Д., Бродский Н.Ю.
08.00.01, 08.00.05	Економічна теорія / Економіка і управління народним господарством	3	0,59	Лاپин Н.М., Петухова І.Ю., Шаркова А.В.
08.00.05, 08.00.13	Економіка і управління національним господарством / Методичні та інструментальні методи економіки	3	0,59	Наумов С.М., Палагутін О.Г., Попок Л.Є.
08.00.05, 03.00.16	Економіка і управління національним господарством / Екологія	1	0,20	Анненков П.М.
08.00.05, 08.00.10	Економіка і управління національним господарством / Фінанси, грошовий обіг та кредит	8	1,57	Безсмертна В.Ф., Конюшевська Д.В., Муратова М.С., Соленов О.О., Терентєва І.В., Чепурнов Є.Л., Шохін М.М., Эльканов Р.Х.
08.00.13 11.00.11	Методичні та інструментальні методи економіки і охорона навколишнього середови-	1	0,20	Косолапова Н.О.

	ща / Раціональне використання природних ресурсів			
Разом		509	100	

* Джерело: систематизовано за даними²

² Электронный каталог диссертаций [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dissland.com>.

*Таблиця Ч.3. Наукові праці за видами економічних ресурсів, виконані в Польщі**

<i>№ з/п</i>	<i>Тема</i>	<i>Вид наукової праці</i>	<i>Керівник</i>	<i>Автор</i>	<i>Дата захисту</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Zasoby naturalne					
1	Zintegrowane gospodarowanie zasobami wodnymi w zlewni	praca doktorska		Maciej Cygler	17.12.1999
2	Model wykorzystania zasobów naturalnych doliny Wisły pomiędzy ujściami rzek Dłubni i Raby	praca doktorska		Robert Kurnicki	12.11.2001
3	Nośniki wartości dóbr środowiskowych	praca doktorska		Mikołaj Czajkowski	18.06.2008
4	GIS funkcjonalny jako element wspomagania zarządzania zasobami ziemi Dolnego Śląska	praca badawczo-rozwojowa	Józef Kazimierz Wozniak		
Zasoby finansowe					
5	Wpływ zasobów finansowych na rozwój gminnej samorządności	praca doktorska		Bogdan Wankiewicz	18.06.2008
Zasoby ludzkie					
6	Zarządzanie potencjałem pracy w polskim przedsiębiorstwie – istota, ewolucja, uwarunkowania	praca habilitacyjna		Tadeusz Oleksyn	11.03.1999
7	Spolecznuwarunkowaniarozwoju uprzedsiębiorstw	praca habilitacyjna	Leon Jakubów		17.11.2000
8	Wykorzystanie zasobów ludzkich w Wielkopolsce	praca badawczo-rozwojowa	Henryk Januszek		30.12.2000
9	Człowiek w procesie zarządzania	praca naukowa	Kazimierz Jan Jaremczuk		15.12.2005
10	Kierunki zmian w zarządzaniu zasobami ludzkimi w przedsiębiorstwach rolniczych w kontekście przeobrażeń systemu gospodarczego	praca doktorska		Laura Płatkowska-Prokopczyk	19.04.2001
11	Rozwój systemu baz danych do zarządzania zasobami kadrowo-płacowymi jednostki naukowo-badawczej	praca badawczo-rozwojowa	Grażyna Elżbieta Kończal		15.12.2002
12	Wybrane problemy zarządzania zasobami ludzkimi współczesnej organizacji	praca naukowa	Adam Karol Szalkowski		15.12.2002
13	Controlling w zarządzaniu zasobami ludzkimi w wybranych firmach franczyzowych	praca naukowa	Barbara Pokorska		31.12.2002
14	Standardy europejskie w zarządzaniu zasobami ludzkimi	praca naukowa	Marta Juchnowicz		18.11.2003

Продовження табл. Ч.3

1	2	3	4	5	6
15	Region podlaski w procesie transformacji. Państwo a regiony. Wybrane aspekty polityki społeczno-gospodarczej w województwie podlaskim	praca naukowa	Wiesław Tadeusz Popławski		01.12.2003
16	Zmiany struktury organizacyjnej na przykładzie Huty Katowice S.A. oraz możliwość dostosowania jakościowego i ilościowego zasobów ludzkich na podstawie wybranej jednostki organizacyjnej badanego przedsiębiorstwa	praca badawczo-rozwojowa	Zbigniew Skuza		31.12.2003
17	Psychologiczny, społeczny i edukacyjny potencjał wsi	praca naukowa	Krystyna Szafraniec		31.01.2004
18	Restrukturyzacja funkcji personalnej we współczesnej organizacji	praca naukowa	Aleksy Pocztowski		15.12.2004
19	Zarządzanie zasobami ludzkimi w sieciach zintegrowanych	praca naukowa	Barbara Pokorska		31.12.2004
20	Wielowymiarowa analiza przedsiębiorstw w warunkach zmian systemowych	praca doktorska		Elżbieta Kolasińska	19.12.2005
21	Aspekty etyczne społecznych praktyk Zarządzania Zasobami Ludzkimi w dużym polskim przedsiębiorstwie	praca doktorska		Anna Kowalska	28.02.2006
22	Rola osobowości w systemie zarządzania	praca naukowa	Ludmiła Sadownicova		31.05.2006
23	Funkcjonowanie i uwarunkowania systemu okresowych ocen pracowników w bankach z udziałem kapitału zagranicz	praca doktorska		Agata Borowska-Pietrzak	05.07.2007
24	Gospodarowanie zasobami ludzkimi w przemyśle wielkopolskim w latach siedemdziesiątych XX wieku	praca doktorska		Alina Adamczyk	01.01.2008
25	Niematerialne kreowanie wartości firm	praca naukowa	Kazimierz Makowski		30.09.2010
26	Komunikacja społeczna jako czynnik efektywności przedsiębiorstwa	praca naukowa	Marian Jasiukiewicz		
Zasoby informacyjne					
27	Gospodarowanie zasobami informacyjnymi w Dowództwie Wojsk Lądowych	praca doktorska		Andrzej Kij	27.03.2007
28	Zasoby informacyjne w zarządzaniu produkcyjnymi aktywami trwałymi	praca doktorska		Tomasz Paweł Luty	20.06.2007

Продовження табл. Ч.3

1	2	3	4	5	6
29	Zarządzanie zasobami informacyjnymi w instytucjach administracyjnych	praca naukowa	Janusz Józef Czekaj		15.12.2007
Zasoby niematerialne					
30	Zasoby niematerialne w procesie formułowania globalnej strategii firmy	praca doktorska		Piotr Markiewicz	23.10.2000
31	Zarządzanie zasobami niematerialnymi przedsiębiorstwa	praca doktorska		Ewa Wanda Głuszek	27.09.2001
32	Kapitał intelektualny w kształtowaniu marketingowej przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstw	praca doktorska		Paweł Chlipała	30.06.2004
33	Rola zagranicznych inwestycji bezpośrednich w kreowaniu niematerialnych zasobów przedsiębiorstw (na przykładzie regionu Wielkopolski)	praca doktorska		Małgorzata Janiszewska	07.07.2004
34	Zasoby niematerialne jako źródło przewagi konkurencyjnej prywatnych przedsiębiorstw medycznych	praca doktorska		Katarzyna Libor	17.11.2005
35	Wpływ kapitału intelektualnego na wartość przedsiębiorstwa	praca doktorska		Magdalena Wójcik-Jurkiewicz	25.09.2006
36	Marka jako zasób przedsiębiorstwa – problemy identyfikacji i pomiaru wartości	praca doktorska		Sylwia Anna Wrona	20.06.2007
37	Zasoby niematerialne jako determinanty doboru partnera aliansu strategicznego	praca doktorska		Anna Pietruszka-Ortyl	13.12.2007

* Джерело: систематизовано за даними³

³ Nauka-polska [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nauka-polska.pl>.

Таблиця Ч.4. Групування дисертаційних досліджень, захищених в Російській Федерації за 1991-2010 рр., з питань ресурсів в розрізі наукових ступенів

<i>Шифр</i>	<i>Спеціальність</i>	<i>Науковий ступінь</i>	<i>Кількість, шт.</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
08.00.01	Економічна теорія	д.е.н.	4
		к.е.н.	30
<i>Разом по спеціальності</i>			34
08.00.03	Історія національної економіки	д.е.н.	–
		к.е.н.	1
<i>Разом по спеціальності</i>			1
08.00.04	Регіональна економіка	д.е.н.	–
		к.е.н.	3
<i>Разом по спеціальності</i>			3
08.00.05	Економіка і управління національним господарством	д.е.н.	61
		к.е.н.	301
<i>Разом по спеціальності</i>			362
08.00.06	Логістика	д.е.н.	1
		к.е.н.	–
<i>Разом по спеціальності</i>			1
08.00.07	Економіка праці	д.е.н.	–
		к.е.н.	3
<i>Разом по спеціальності</i>			3
08.00.10	Фінанси, грошовий обіг та кредит	д.е.н.	9
		к.е.н.	41
<i>Разом по спеціальності</i>			50
08.00.12	Бухгалтерський облік, статистика	д.е.н.	2
		к.е.н.	15
<i>Разом по спеціальності</i>			17
08.00.13	Методичні та інструментальні методи економіки	д.е.н.	3
		к.е.н.	7
<i>Разом по спеціальності</i>			10
08.00.14	Світова економіка	д.е.н.	3
		к.е.н.	5
<i>Разом по спеціальності</i>			8
08.00.19	Економіка природо використання та охорона навколишнього середовища	д.е.н.	–
		к.е.н.	1
<i>Разом по спеціальності</i>			1
08.00.28	Організація виробництва	д.е.н.	1
		к.е.н.	–
<i>Разом по спеціальності</i>			1
08.00.30	Економіка підприємництва	д.е.н.	1
		к.е.н.	1
<i>Разом по спеціальності</i>			2
08.00.01, 08.00.05	Економічна теорія / Економіка і управління народним господарством	д.е.н.	1
		к.е.н.	2
<i>Разом по спеціальності</i>			3
08.00.05,	Економіка і управління національним господарством /	д.е.н.	–

08.00.13	Методичні та інструментальні методи економіки	к.е.н.	3
<i>Разом по спеціальності</i>			3

Продовження табл. Ч.4

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
08.00.05, 03.00.16	Економіка і управління національним господарством / Екологія	д.е.н. к.е.н.	– 1
<i>Разом по спеціальності</i>			1
08.00.05, 08.00.10	Економіка і управління національним господарством / Фінанси, грошовий обіг та кредит	д.е.н. к.е.н.	1 7
<i>Разом по спеціальності</i>			8
08.00.13, 11.00.11	Методичні та інструментальні методи економіки і охорона навколишнього середовища / Раціональне використання природних ресурсів	д.е.н. к.е.н. к.т.н.	– – 1
<i>Разом по спеціальності</i>			1
<i>Всього</i>			509

*Таблиця Ч.5. Тематика дисертацій, захищених в Україні на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, присвячених проблемним питанням обліку ресурсів**

Рік захисту	Види ресурсів								
	матеріальні	фінансові	трудові	паливно-енергетичні	виробничі ресурси	ресурси комерційного банку	земельні	ресурсний потенціал	матеріально-технічні
1995					Блажей Л.А.				
1996	Алфаал Х., Сарай Н.І., Сльозко Т.М.	Барабаш Н.С.							
2000	Шендригоренко М.Т								
2001		Писаренко Т.М		Бикова Н.Л.					
2002						Венгреневич Н.Р.			
2004		Вовк В.М.							
2005								Галах Т.А.	
2006									Лиско О.В., Роздобудько В.В.
2008		Амеліна О.В., Романенко О.А.	Шульга Н.В.				Ярмолюк О.Ф.		
Разом	4	5	1	1	1	1	1	1	2

*Джерело: систематизовано за даними¹

¹ Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.

Таблиця Ч.6. Тематика дисертаційних робіт, захищених в Російській Федерації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, присвячених проблемним питанням обліку ресурсів*

Рік захисту	Вид ресурсів											
	лісові	людські	державні	матеріальні	фінансові	трудові	інформаційні	виробничі ресурси	ресурсна база комерційного банку	земельні	національні ресурси	матеріально-технічні
1990								Новодворський В.Д.				
1998				Бакуліна Г.М.								
2001	Максимо в Ю.І.					Ареф М.О						
2002					Баширова М.Я., Гуржієв О.М.				Герасимова О.Б.			
2003					Шемакіна Н.О.					Євстаф'єва О.М.		Тарасова С.О.
2004				Устьянцев Є.О.								
2006		Мейрієва М.А										
2007			Колчєєв а О.О.	Леонова ІІ.								
2008		Куликов О.А.									Діанов Д.В	

2009							Смельянова					
							Т.В.					
<i>Разом</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>1</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1</i>

*Джерело: систематизовано за даними²

² Электронный каталог диссертаций [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dissland.com>.

Таблиця Ч.7. Елементи наукової новизни дисертацій, захищених в Україні та Російській Федерації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, присвячених проблемним питанням обліку ресурсів

Елементи наукової новизни	Автори																												
	Україна													РФ															Всього
	2000	2001	2004	2005	2006		2008			1998	2001	2002		2003	2004	2006	2007	2008		Разом									
	Шендрогоренко М.Т. ¹	Бикова Н.Л. ²	Писаренко Т.М. ³	Вовк В.М. ⁴	Талах Т.А. ⁵	Лиско О.В. ⁶	Роздобудьмо В.В. ⁷	Амеліна О.В. ⁸	Романенко О.А. ⁹	Шульга Н.В. ¹⁰	Ярмолюк О.Ф. ¹¹	Разом	Бакуліна Г.М. ¹²	Максимов Ю.І. ¹³	Баширова М.Я. ¹⁴	Герасимова О.Б. ¹⁵	Гуржисв О.М. ¹⁶	Євстаф'єва О.М. ¹⁷	Шемакіна Н.О. ¹⁸		Тарасова С.О. ¹⁹	Устьянцев Є.О. ²⁰	Мейрицева М.А. ²¹	Колчєва О.О. ²²	Лєонова П. ²³	Діанов Д.В. ²⁴	Куліков О.А. ²⁵	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20		21	22	23	24	25	26	27	28		29
Трактування поняття:																												10	
– матеріальні ресурси	+											1								+				+			2	3	
– фінансові ресурси			+	+				+				3				+											1	4	
– паливно-енергетичні ресурси		+										1															–	1	
– земельні ресурси											+	1															–	1	
– людські ресурси												–														+	1	1	
Класифікація:																												10	
– паливно-енергетичних ресурсів		+										1															–	1	
– фінансових ресурсів				+				+				2															–	2	
– показників фінансових ресурсів												–						+									1	1	
– матеріально-технічних ресурсів						+	+					2															–	2	
– матеріальних ресурсів	+											1								+							1	2	
– матеріальних запасів												–												+			1	1	
– виробничих ресурсів												–														+	1	1	

Продовження табл. Ч.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	
Організація бухгалтерського обліку:																												2	
– паливно-енергетичних		+										1																–	1
– запропоновано варіанти організації обліку наявності і руху матеріальних ресурсів												–												+			1	1	
Методика бухгалтерського обліку:																												8	
– модель синтетичного та аналітичного обліку паливно-енергетичних ресурсів		+										1																–	1
– видатків бюджетних установ			+									1																–	1
– запропонована інтегрована система обліку витрачання матеріально-технічних ресурсів							+					1																–	1
– використання матеріальних ресурсів	+											1																–	1
– запропоновано нові синтетичні рахунки і субрахунки обліку виплат працівникам										+		1																–	1
– запропоновано інструмент обліку матеріальних ресурсів в системі оперативного, синтетичного і аналітичного обліку												–											+				1	1	
– розроблена методика бухгалтерського обліку витрат з придбання і розвитку людських ресурсів												–														+	1	1	
– розглянуто можливості відображення в обліку людських ресурсів в якості активів												–														+	1	1	
Організація контролю:																												4	
– операцій банків з векселями								+				1																–	1
– розроблено алгоритм організації внутрішнього контролю за використанням матеріальних ресурсів												–											+				1	1	
– розроблена модель організації аудиту ефективності використання державних коштів												–												+			1	1	
– удосконалено процес організації контролю за збереженням матеріальних ресурсів												–	+														1	1	
Методика контролю:																												9	
– використання паливно-енергетичних ресурсів		+										1																–	1
– операцій банків з векселями								+				1																–	1

Продовження табл. Ч.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	
– зберігання і використання комплексних конструкцій і матеріалів не складського зберігання						+						1															–	1	
– використання матеріальних ресурсів	+											1															–	1	
– зовнішнього (незалежного) аудиту розрахунків з оплати праці										+		1															–	1	
– розроблено алгоритм проведення внутрішнього контролю за використанням матеріальних ресурсів												–										+					1	1	
– запропоновано інструмент контролю матеріальних ресурсів в системі оперативного, синтетичного і аналітичного обліку												–										+					1	1	
– розроблена модель методики аудиту ефективності використання державних коштів												–												+			1	1	
– розроблені прийоми економічного контролю матеріальних ресурсів												–	+														1	1	
Методика оцінки:																													
																													10
– векселів за справедливою вартістю										+		1															–	1	
– ризиковості вексельних операцій										+		1															–	1	
– матеріальних ресурсів	+											1															–	1	
– удосконалено методи оцінки вартісних показників ефективності використання трудових ресурсів											+	1															–	1	
– удосконалено механізм оцінки земельних ресурсів												+	1														–	1	
– сформульовані основні принципи розширеної економічної оцінки лісів												–		+													1	1	
– конкретизовано методики бюджетування і оцінки матеріальних ресурсів												–												+			1	1	
– запропоновано показники оцінки витрат по найму працівників												–														+	1	1	
– представлена укрупнена модель оцінки земельних ділянок в системі бухгалтерського обліку												–										+					1	1	
– розроблені концептуальні основи оцінки національних ресурсів												–													+		1	1	

- ¹ Шендригоренко М.Т. Методика обліку, контролю і аналізу матеріальних ресурсів (на прикладі гірничовидобувних підприємств м. Кривого Рогу): автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” [Електронний ресурс] / Марина Трохимівна Шендригоренко. – Київ, 2000. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2000/00cmtamr.zip>.
- ² Бикова Н.Л. Облік і аналіз паливно-енергетичних ресурсів (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств Кривбасу): автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Наталя Леонідівна Бикова – Київ, 2001. – 17 с.
- ³ Писаренко Т.М. Облік, аналіз і контроль ефективності використання фінансових ресурсів у бюджетних установах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Тетяна Миколаївна Писаренко. – Тернопіль, 2001. – 17 с.
- ⁴ Вовк В.М. Методика та організація аналізу формування і використання фінансових ресурсів підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Вікторія Миколаївна Вовк. – Тернопіль, 2004. – 21 с.
- ⁵ Талах Т.А. Аналіз ефективності використання ресурсного потенціалу підприємств хлібопекарської промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Тетяна Анатоліївна Талах. – Тернопіль, 2005. – 21 с.
- ⁶ Лиско О.В. Облік і контроль використання матеріально-технічних ресурсів у капітальному будівництві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Оксана Володимирівна Лиско. – Київ, 2006. – 24 с.
- ⁷ Роздобудько В.В. Облік і контроль використання матеріально-технічних ресурсів у автотранспортному виробництві з застосуванням ПЕОМ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Валерій Васильович Роздобудько. – Київ, 2006. – 19 с.
- ⁸ Амеліна О.В. Облік та контроль операцій з векселями в системі управління фінансовими ресурсами комерційних банків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Ольга Володимирівна Амеліна. – Київ, 2008. – 19 с.
- ⁹ Романенко О.А. Аналіз і контроль формування та використання фінансових ресурсів холдингових компаній (на прикладі торговельних холдингових компаній України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” (за видами економічної діяльності) / Ольга Анатоліївна Романенко. – Київ, 2008. – 21 с.
- ¹⁰ Шульга Н.В. Облік і аудит розрахунків з оплати праці та аналіз ефективності використання трудових ресурсів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” (за видами економічної діяльності) / Наталія Віталіївна Шульга. – Київ, 2008. – 24 с.
- ¹¹ Ярмолюк О.Ф. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” (за видами економічної діяльності) / Олена Феліксівна Ярмолюк. – Київ, 2008. – 21 с.
- ¹² Бакуліна Г.Н. Организация экономического контроля за сохранностью материальных ресурсов: На прим. с.-х. орг. Рязан. обл.: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Галина Николаевна Бакулина. – Балашиха, 1998. – 145 с.
- ¹³ Максимов Ю.И. Методология статистической оценки и анализ лесных ресурсов России: дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Юрий Игоревич Максимов. – Москва, 2001. – 167 с.
- ¹⁴ Баширова М.Я. Методика анализа и моделирование финансовых ресурсов вуза: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Марина Яковлевна Баширова. – Москва, 2002. – 226 с.
- ¹⁵ Герасимова Е.Б. Анализ ресурсной базы коммерческого банка: дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Елена Борисовна Герасимова. – Москва, 2002. – 238 с.
- ¹⁶ Гуржиев А.Н. Анализ состояния и движения финансовых ресурсов в организациях потребительской кооперации: На материалах Центрально-Черноземного региона Российской Федерации: дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Алексей Николаевич Гуржиев. – Белгород, 2002. – 223 с.
- ¹⁷ Евстафьева Е.М. Финансовый и управленческий учет земельных ресурсов предприятия: дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Елена Михайловна Евстафьева. – Ростов-на-Дону, 2003. – 288 с.
- ¹⁸ Шемакина Н.А. Экономико-статистический анализ в управлении финансовыми ресурсами компаний в России: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Наталия Алексеевна Шемакина. – Москва, 2003. – 25 с.
- ¹⁹ Тарасова С.А. Статистическое исследование материально-технических ресурсов предприятий почтовой связи: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Светлана Александровна Тарасова. – Москва, 2004. – 25 с.

- ²⁰ Устьянцев Е.А. Организация бухгалтерского учета и контроля использования материальных ресурсов на электростанциях: диссертация на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Евгений Александрович Устьянцев. – Москва, 2004. – 188 с.
- ²¹ Мейриева М.А. Развитие методического обеспечения учета и анализа человеческих ресурсов коммерческой организации: стратегический аспект: дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Мадина Аюпова Мейриева. – Ростов-на-Дону, 2006. – 303 с.
- ²² Колчеева О.О. Организация и методика проведения аудита эффективности использования государственных ресурсов: дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Ольга Олеговна Колчеева. – Москва, 2007. – 166 с.
- ²³ Леонова И.И. Бухгалтерский учёт и контроль материальных ресурсов льняных комбинатов: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Инна Игоревна Леонова. – Москва, 2007. – 26 с.
- ²⁴ Дианов Д.В. Методология статистического исследования национальных ресурсов: дис. на соискание уч. степени док. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Дмитрий Владимирович Дианов. – Москва, 2008. – 330 с.
- ²⁵ Куликов А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Алексей Андреевич Куликова. – Казань, 2008. – 24 с.

Таблиця Ч.8. Наявність публікацій з проблем ресурсів станом на 01.12.2010 р. (за компонентами інформації бази Житомирської наукової бухгалтерської школи)

№ з/п	Назва видання	Роки				Разом
		до 1990	1991-1998	1999-2005	2006-2010	
1	2	3	4	5	6	7
<i>Українські видання</i>						
1	Актуальні проблеми економіки (Київ)	–	–	–	3	3
2	Актуальні проблеми права: теорія і практика (Луганськ)	–	–	–	2	2
3	Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації (Київ)	–	–	–	1	1
4	Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка / Міжнародні відносини (Київ)	–	–	1	–	1
5	Вісник банку “Україна” (Київ)	–	1	–	–	1
6	Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту (Житомир)	–	2	10	19	31
7	Вісник Тернопільської Академії Народного Господарства (Тернопіль)	–	3	7	–	10
8	Вісник Донецького університету. Серія В. Економіка і право (Донецьк)	–	4	–	6	10
9	Вестник национального технического университета “Харьковский политехнический институт” (Харьков)	–	–	9	–	9
10	Вестник международного славянского университета. Экономика	–	–	3	–	3
11	Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна (Львів)	–	–	3	–	3
12	Вісник Львівського державного аграрного університету: Економіка АПК (Львів)	–	–	1	–	1
13	Вісник Одеського інституту внутрішніх справ (Одеса)	–	–	2	–	2
14	Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля (Луганськ)	–	–	1	7	8
15	Вісник національного університету водного господарства та природокористування (Рівне)	–	–	9	34	43
16	Вісник Дніпропетровського Державного фінансово-економічного інституту. Економічні науки (Дніпропетровськ)	–	–	1	–	1

Продовження табл. Ч.8

1	2	3	4	5	6	7
17	Вісник Хмельницького національного університету (Хмельницький)	–	–	4	6	10
18	Вісник Рівненського державного технічного університету (Рівне)	–	–	3	–	3
19	Вісник національного університету “Львівська політехніка” (Львів)	–	–	–	9	9
20	Вісник економічної науки України (Донецьк)	–	–	–	9	9
21	Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу (Бердянськ)	–	–	–	3	3
22	Вісник Чернігівського Державного Технологічного Університету (Чернігів)	–	–	–	3	3
23	Вісник Львівського університету (Львів)	–	–	–	3	3
24	Вісник Тернопільського національного економічного університету (Тернопіль)	–	–	–	1	1
25	Вісник соціально-економічних досліджень: збірник наукових праць (Одеса)	–	–	–	14	14
26	Вісник Донецького державного університету управління (Донецьк)	–	–	–	2	2
27	Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту (Черкаси)	–	–	–	1	1
28	Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту (Чернівці)	–	–	–	5	5
29	Вісник університету банківської справи національного банку України	–	–	–	3	3
30	Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ (Кривий Ріг)	–	–	–	3	3
31	Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського	–	–	–	2	2
32	Вісник Дніпропетровської фінансової академії	–	–	–	2	2
33	Вісник Закарпатського державного університету (Ужгород)	–	–	–	1	1
34	Вісник Донецького університету економіки і права	–	–	–	1	1
35	Галицький економічний вісник	–	–	1	3	4
36	Держава та регіони (Запоріжжя)	–	–	–	7	7
37	Економіка: проблеми теорії та практики (Дніпропетровськ)	–	–	16	64	80
38	Економіка і Держава (Київ)	–	–	–	1	1
39	Економіка розвитку (Харків)	–	–	–	4	4
40	Економічні науки: Бухгалтерський облік, аналіз і аудит	–	–	5	–	5
41	Економічний огляд. Економіка та підприємництво (Дніпропетровськ)	–	–	–	2	2
42	Економічний вісник національного гірничого університету (Дніпропетровськ)	–	–	1	1	2
43	Економіка ринкових відносин (Київ)	–	–	–	1	1

Продовження табл. Ч.8

1	2	3	4	5	6	7
44	Економічний вісник Донбасу (Луганськ)	-	-	-	3	3
45	Економіка і регіон	-	-	-	3	3
46	Економіка природокористування і охорони довкілля	-	-	-	5	5
47	Економіка промисловості	-	-	-	1	1
48	Економічна кібернетика (Донецьк)	-	-	-	3	3
49	Економічний простір	-	-	-	1	1
50	Економіко-математичне моделювання соціально-економічних систем: Збірник наукових праць МННЦ ЦІС	-	-	-	4	4
51	Економічний аналіз (Тернопіль)	-	-	-	5	5
52	Європейський вектор економічного розвитку (Дніпропетровськ)	-	-	-	1	1
53	Інноваційна Економіка (Тернопіль)	-	-	-	1	1
54	Збірник наукових праць Української Академії державного управління при Президентові України	-	-	2	-	2
55	Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету (Черкаси)	-	-	1	2	3
56	Збірник наукових праць (Камянець-Подільський)	-	-	-	9	9
57	Зовнішня торгівля: право та економіка (Київ)	-	-	-	2	2
58	Коммунальное хозяйство городов. Экономические науки	-	-	1	-	1
59	Культура народів причерномор'я	-	-	-	2	2
60	Логістика	-	-	-	4	4
61	Моделювання та інформаційні системи в економіці (Київ)	-	-	-	1	1
62	Моделі управління в ринковій економіці (Донецьк)	-	-	-	4	4
63	Науковий вісник державної академії статистики, обліку та аудиту	-	-	1	2	3
64	Наукові записки (Львів)	-	-	-	1	1
65	Наукові записки під редакцією заслуженого діяча науки і техніки України, доктора економічних наук, професора Шкарабана С.І.	-	1	-	-	1
66	Научные труды Крымского государственного аграрного университета (Симферополь)	-	-	1	-	1
67	Наукові праці Кіровоградського національного технічного Університету. Економічні науки (Кіровоград)	-	-	10	2	12

Продовження табл. Ч.8

1	2	3	4	5	6	7
68	Наукові праці Донецького національного технологічного університету	–	–	10	3	13
69	Науковий часопис (Хмельницький)	–	–	2	–	2
70	Науковий часопис НПУ імені М.П. Драгоманова (Київ)	–	–	–	1	1
71	Науковий вісник (Чернівці)	–	–	–	1	1
72	Науковий вісник Ужгородського університету	–	–	–	4	4
73	Науковий вісник національного університету державної податкової служби України (економіка, право) (Ірпінь)	–	–	–	2	2
74	Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України	–	–	–	2	2
75	Науковий вісник ЧДІЕУ	–	–	–	2	2
76	Наука й економіка (Хмельницький)	–	–	–	3	3
77	Облік і фінанси АПК (Київ)	–	–	–	4	4
78	Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК	–	–	10	–	10
79	Оплата праці: проблеми теорії та практики	–	–	1	–	1
80	Перспективные направления развития экологии, экономики и энергетики	–	1	–	–	1
81	Проблеми реформування економіки, обліку, контролю та аналізу підприємств	–	–	2	–	2
82	Проблеми статистики	–	–	2	–	2
83	Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу	–	–	1	4	5
84	Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України (Суми)	–	–	–	1	1
85	Проблеми економіки та управління	–	–	–	2	2
86	Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції (Рівне)	–	–	–	4	4
87	Развитие учета и аудита как основы Информационно-аналитической системы предприятия	–	–	1	–	1
88	Регіональна економіка	–	–	7	1	8
89	Регіональні перспективи	–	–	4	–	4
90	Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи	–	–	2	–	2
91	Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України	–	–	–	1	1
92	Схід (Донецьк)	–	–	–	5	5
93	Таврический национальный университет им. В.И. Вернадского (Симферополь)	–	–	–	1	1

Продовження табл. Ч.8

1	2	3	4	5	6	7
94	Торгівля і ринок України (Донецьк)	–	5	3	–	8
95	Труды Одесского политехнического университета	–	–	4	–	4
96	Финансы, учет, банки	–	–	–	2	2
97	Фінанси місцевого самоврядування України: проблеми становлення (1989-2001)	–	–	1	–	1
98	Фінансова система України (Острог)	–	–	–	6	6
99	Формування ринкових відносин в Україні	–	–	1	13	14
100	Формування ринкової економіки. Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських умовах перехідної економіки (Київ)	–	–	2	–	2
101	Серія: економічні науки Черкаського державного технологічного університету (Черкаси)	–	–	–	1	1
<i>Російські видання</i>						
1	Аудит, налоги и бухгалтерский учет: основы, теория и практика (Пенза)	–	–	–	4	4
2	Вестник Московского университета. Серия экономики, философии, права	24	5	3	–	32
3	Вестник финансовой академии	–	1	–	2	3
4	Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета	–	–	1	1	2
5	Вестник Мичуринского государственного аграрного университета (Мичуринск)	–	–	–	2	2
6	Вестник Челябинского государственного университета (Челябинск)	–	–	–	1	1
7	Мир науки	2	2	–	–	4
8	Межвузовский сборник научных трудов (Москва)	–	–	3	–	3
9	Проблемы учета и финансов в системе хозяйственного механизма	1	–	–	–	1
10	Труды Института системного анализа Российской академии наук (Москва)	–	–	1	–	1
11	Труд и социальные отношения	–	–	4	–	4
12	Экономический вестник Ростовского государственного университета	–	–	–	3	3
<i>Білоруські видання</i>						
1	Вестник Белорусского государственного экономического университета (Минск)	–	–	1	–	1
2	Вестник Могилевского государственного технического университета	–	–	3	–	3
	Всього	27	25	161	355	568

Таблиця. Ч.9. Аналіз статей в наукових виданнях з проблем ресурсів за тематикою

№ з/п	Тематика статей	Кількість публікацій	Питома вага, %	Автори
1	2	3	4	5
1	Виробничі ресурси	5	0,88	Михалев В.Ф., Войтенко А.А., Машрабов М.М., Стрельцова С.М., Кундеус О.
2	Водні ресурси	17	2,99	Батлук В.А., Макарчук В.Г., Романцов Э.В., Проскурина И.В., Мандзик В.М., Артюшенко О.В., Опалов О.А., Титаренко Л.Д., Ковальова Є.І., Ракова В.П., Таймазова Э.А., Панченко О.М., Хмарова Н.І., Левицька С.О., Федів Р.Є., Борейко В.І., Кожушко Л.Ф., Мороз Е.Г., Терещенко Л.Д., Краєвська А.С., Матвійчук О.В., Чередніченко Ю.Г., Хвесик М.Л., Рижова К.І.
3	Енергетичні ресурси	6	1,06	Турченко Д.К., Клавдийко В.П., Гавриш В.І., Майдукова С.С., Стешенко Т.В., Поппей Г.
4	Земельні ресурси	32	5,63	Дусановський С., Баглей Р., Тройська М.В., Ниметулаєва Г.Ш., Дубішев В.П., Завора Т.М., Слюсаренко О.М., Компанієць В.О., Почколіна С.В., Бахчиванжи Л.А., Шурик М.В., Лаврик У.В., Скрипчук П.М., Рибак В.В., Коваль Ю.О., Бриндзя З.Ф., Проник Ю.Ф., Гузар Б.С., Додонов С.В., Бунчук Н.А., Бобылев С. Н., Смолин А.А., Любович А.А., Березинец О.Н., Кобилинська Т.В., Газуда Л.М., Газуда М.В., Дяченко І.Б., Кондратюк О.М., Задорожна Д.Л., І. Люта, Барабаш Н.С., Чеботарьова О., Павлов О.І., Зінь Е.А., Теслюк Ю.В., Замула І.В., Сисак Е., Лазарева О.В., Астремський А.В., Сорока В.С., Кравчук О.В., Гнидюк І.В., Задорожна Д.П.
5	Інвестиційні ресурси	32	5,63	Олійник Д.І., Гордієнко Л., Пехник А., Туриянская М.М., Бортник А.Н., Глущевський В.В., Василенко О.В., Ганечко І.Г., Жигінас В.В., Гавриленко Н.І., Кушнір І.К., Крупка Я., Нижник В.М., Козак О.С., Сахацький В.М., Масленніков Є.І., Писіна Ю.О., Дмитриев Н.А., Лоскутова Я., Романовський І., Сомова Л., Курмаєв П.Ю., Бойко А.В., Кузьменко Р.В., Ступницький В.В., Цапів Н.Р., Юрченко С.В., Гурська О.А., Губенко Ю.В., Волошина В.І., Стопчак А.Ю., Костюк О.М., Чорний Р.В., Резнік Н., Костюк О.М., Крупка Я.Д., Куденко М.С., Левицька О.О., Савіна Н.Б.
6	Інтелектуальні ресурси	8	1,41	Пакулін С.Л., Жердев М.Д., Бондаренко Є.В., Турчинов А.И., Берсуцкий А.Я., Наумова Е., Калина И.И., Піняк І., Петренко В.П., Сторожук О.В.

Продовження табл. Ч.9

1	2	3	4	5
7	Інформаційні ресурси	21	3,70	Пушкар М.С., Данилко В.К., Борецька О.Ю., Пушкар О.І., Сібілев К.С., Швець І.Б., Буряк В.В., Сало І.В., Харченко В.С., Гордеев А.А., Днепров М.Ю., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Микитенко В.В., Чупріна М.О., Шуть О.Н., Литвинов Е.И., Євдокимов В.В., Цал-Цалко Ю.С., Пономаренко В.С., Турій О.В., Негрич І.М., Пономаренко Е.В., Огнева А.М., Турій О.В., Негрич І.М., Пушкарь А.И., Сибилев К.С., Рахматуллин И.Ф., Фаріон І.Д.
8	Кредитні ресурси	5	0,88	Бублик Є.О., Григорків В.С., Ярошенко О.І., Виноградская Е.А., Михасюк К.В., Чехова І.В., Навроцький Я.Ф., Михасюк К.В.
9	Лісові ресурси	8	1,41	Случак Н.А., Пекарська О.В., Бойко Я.М., Антоненко І.Я., Хитріна Ю.А., Данько Т.І., Лазаришина І.Д., Случак Н.А., Огінська А.Г.
10	Людські ресурси	29	5,11	Костишина Т.А., Хоменко Я.В., Пашко Л.А., Швець І.Б., Пілюшенко В.Л., Радченко Г.А., Ущатовський К.В., Костишина Т.А., Гуменюк М.М., Коршунова А.А., Мирненко В.И., Міщенко И.М., Дьяченко О.В., Лук'янченко Н.Д., Калина А.В., Мельничук Д.П., Мельничук Т.А., Семенкова А.В., Семчук Ж.В., Кирьянов А.В., Ротай О.В., Малахова С.В., Починок Н., Довгань Л.Є., Сімченко Н.О., Богуславський О.В., Козаченко С.В., Степовик Л.И., Федюк Л.Г., Н.М.Шатилов, Кошулько О.П., Радченко Г.А., Семенькова А.В., Тісагдіо І.Ю., Лук'янченко Н.Д., Балтачєва Н.А., Семів Л.К., Гурова Ю.С., Лучик С.Д., Зелінська Г.О.
11	Матеріальні ресурси	33	5,81	Крамарчук С., Сиротенко Н.А., Собчишин В.В., Якубова О.Н., Малахов В.А., Шевцов А.Г., Джаферова С.Е., Сисоев В.В., Кушнерук Ю.І., Трудова М.Г., Демин А.В., Демина Т.А., Войтків Л., Кожина О.Н., Попович В., Грановський С.С., Карімов Г.І., Коваленко Л.В., Іваськевич Н.І., Поплюйко А.М., Смоленюк П.С., Лиско О.В., Пивовар Е., Штефан З., Овдій О.В., Шевчук Н.С., Корнієнко І.Г., Костюк О.О., Магденко С.О., Куцик П.О., Фаріон І., Фаріон М., Шиманська О., Лиса Г., Пивоварчук И.Д., Баранов В.В.
12	Паливно-енергетичні	4	0,70	Кузьменко В.В., Кобелева Н.И., Милованова Е.А., Чувашева Н.Л., Бикова Н.Л., Романькова Т.В., Андрійчук І.В.
13	Природні ресурси	28	4,93	Цал-Цалко Ю.С., Лекарь С.І., Риковська І.В., Дудка І.В., Кузенко Н., Степова С.В., Дібров А.С., Самотуга О.О., Ярош О.Б., Шаповалова О.В., Мартиненко А.И., Балджи М.Д., Кадышева О.В., Максимов С.В., Федорченко А.О., Балджи М.Д.,

Продовження табл. Ч.9

1	2	3	4	5
	Природні ресурси			Товста Т.Л., Ревко Т.В., Лекарь С.І., Габышев К.Е., Матвійчук О.В., Лаврик У.В., Збагерська Н.В., Леваніна Ж.А., Замула І.В., Васильєв А.К., Замула І.В., Кадієвський В.А., Корінько М.Д., Левицька С.А., Яцкова О.М., Саксонова О.М.
14	Ресурси	37	6,51	Войтенко А.А., Левицька С.О., Лук'янчук Л.В., Смагин Б.И., Анцелевич Г.О., Єрмошкіна О.В., Логачова С.С., Жураковська І.В., Рабошук А.В., Грицишен Д.О., Жураковська І.В., Квасній М.М., Смовженко Т.С., Журбенко В.А., Карпова Е.И., Проценко Н.Б., Писаренко Б.А., Немцева Т.Д., Бехар Н., Кізіма Т.О., Каспрук Ю.В., Папенів К.В., Рыбалов Р., Врублевська О.В., Бондаренко А.Д., Шелегеда Б.Г., Кравцова Л.В., Нападовська Л.В., Максимова В.Ф., Людвенко Д.В., Сардак С.Є., Коденчук К.А., Івашенко Л.А., Рзаєва Т.Г., Сендряков В.Г., Мокрый О.Г., Зайцева Н.М., Вдовиченко Е.А., Дятел В.М., Карбовник М., Іпполітова І.Я., Зайцев І.С., Зайцева Н.М., Сисоєв В.В., Кушнерук Ю.І., Подлевський А.А.
15	Трудові ресурси	57	10,04	Закиров А., Філін Н., Мамедов К.В., Журавлев С.Н., Хакимов А., Хадонов Т.А., Флоря А.М., Маркова Н.И., Мальцев В.А., Кузнецов В.М., Шахматова Л.А., Абгаджа С.Г., Духовная Л.Т., Обребски Т., Немченко В.С., Выборнова В.В., Дунаєва Е.А., Доманчук Д.П., Лучик С.Д., Чикуркува А.Д., Абашина О.В., Саловська Л.В., Липчанський В.О., Король В.С., Ніколаєнко Ю.В., Пальчук В.В., Давидюк Т.В., Терон І.В., Бандур С.І., Цимбал О.І., Рузавина Е.И., Лучик С.Д., Рудницький Л.В., Кушнір Н.Б., Горбачу Ю.А., Оносов М.М., Гамаль Абдулгафур Мухамед, Яковлева Ю.К., Трапля О.В., Майданевич П.М., Пашенко І.Н., Чернобай Л.І., Тян Р.В., Яременко А., Руснак Л.Р., Ядранський Д.М., Ядранська О.В., Ложовських І.О., Гуменюк М.М., Матяж Н.В, Мажар М.А., Яковлева Л.А., Колосова Р.П., Моисеєнко В.М., Брадул О.М., Лук'янченко Н.Д., Роздобудьмо В.В., Уманець Т.В., Муромцев Р.С., Хмельов О.Г., Амірзявов Б.Ф., Баранов А.М, Сахарцева І.І., Пашенко І.Н., Чернобай Л.І., Гринёва В.Н., Самойленко В.В., Цьохла С.Ю., Кузнецова О.П., Неуймін С.К., Ковальчук Г.К., Абазіна О.В., Швець Ф.Д., Щаслива Т.Є., Цьохла С.Ю., Кузнецова О.П., Лахтіонова Л.А., Кириченко Н.О Зоря О.П., Мисник Т.Г.

Продовження табл. Ч.9

1	2	3	4	5
16	Фінансові ресурси	79	13,91	Бездітко Ю.М., Басова О.О., Яцко В., Завельський М.Г., Гудзь О.Є., Александрова М.М., Зова В.А., Болгов С.А., Михаленок І.О., Болгова Е.В., Люта О.В., Пігуль Н.Г., Ганюк Р.В., Первухина Е.Н., Драгун Л.Н., Бородин М.О., Фисуненко П.А., Біда С.О., Лисенков Ю.М., Поліванов В.Є., Галасюк О.В., Зеленський С.М., Зеленська О.О., Лебединська Л.Д., Ремньова Л.М., Сало І.В., Левківський І.І., Стецюк П.А., Коренева О.Г., Купрієнко О.В., Борисенко І.І., Лящук Ю.П., Ігнатова О.А., Рябініна О.М., Кочетов В.О., Кочетов О.В., Олійничук В.М., Антоненко О.І., Заїка І.П., Стецюк П.А., Чапко Я.І., Федотов А.І., Садеков А.А., Косаріна В.П., Лазарева М.Л., Лактионова О.Б., Синенко І.А., Оліфірова Ю.О., Бердар М.М., Радченко О.Д., Приступа Л.А., Буцька О.Ю., Мокра І.С., Іванюта С.Ф., Макух Т.О., Бердар М.М., Єрмошкіна О.В., Буряк П.Ю., Альошина Л.Є., Разумовський С.А., Барабанов І.В., Качура А.Є., Михалевич О.Р., Музиченко А.Г., Массарыгин Ф.С., Сахаров В.В., Соколов С., Яковенко А., Шумська С.С., Кравченко В., Макух Т.О., Данилко В.К., Козиренко О.А., Мороз Ю.Ю., Вахновська Н.А., Болдуева О.В., Рукомасова І., Монастирський Г.Л., Смиринський В.В., Лисак Г.Г., Вовк В.М., Хобта В.М., Улична М.І., Хрущ Н.А., Виговська Н.Г., Грицишен Д.О., Лисак Г.Г., Улична М.І., Єрмошкіна О.В., Вожжова О.Ф., Пилипенко О.І., Третяк Н.М., Андрусак О., Корольова-Казанська О., Мельник О.М., Собчишин В.В., Холоїмова Т.О.
17	Інші види ресурсів	43	7,57	Лиско О.В., Рабінович О.О., Городянська Л.В., Венгреневич Н., Сахаров В.В., Шалимов В.Е., Бородкіна Н.О., Котвицька О.В., Ходжаєв А.Ш., Басенко О.В., Книш З., Глумов І., Голубев М. В., Никіпелова Е.М., Бабов К.Д., Мехович С.А., Головня В.В., Федоряко В.В., Нужна О.А., Балджи М.Д., Гайдаєнко О.М., Сльозенок Н.М., Маргіта М.В., Солдатов М.А., Полуянов В.П., Щеглов К.Я., Шнаревич О.І., Ботушан М.І., Федів Р.Є., Головачук Т.І.
17	Інші види ресурсів	43	7,57	Федінчук Л.М., Варес А.Ю., Полінчук О.П., Скороход І.С., Барун М.В., Смоляр Л.Г., Коба Н.В., Рзаєв Г.І., Спіріна Л.Б., Дорофеев Р.А., Головинський В.В., Рзаєв Г.І., Павловський В.І., Гліб О.В., Вожжов А., Лунякова Н., Соляник Л.Г., Попова А.В., Добижа Н.В., Баєвська Кіпрушева О.Л., Медведева О.Е. Пуляркин В., Власова Т., Світловський О.О.

Продовження табл. Ч.9

1	2	3	4	5
18	Енергоресурсозбереження	4	0,70	Светличная В.Ю., Хумарова Н.І., Гайдучок О., Прокіп А.В.
19	Природо-ресурсний потенціал	14	2,46	Мартиенко А.И., Полякова І.В., Фурса С.П., Михасюк І.Р., Кравців В.С., Крушельницька О.В., Мельничук Л.С., Том'юк Т.Б., Павліха Н.В., Яковлева Ю.К., Горбач Л.М., Вишневська Н.В., Самодай В.П., Замула І.В., Малюга Н.М.
20	Ресурсна база	7	1,23	Олійник Я.О., Кравченко И.И., Дектярев А.С., Свечкіна А.Л., Хомич О.І., Заславська Н.П., Кайдан Л.І., Духота Є.В., Семенова З.Г., Чубак А.Ю., Панасюк Л.В.
21	Ресурсний потенціал	24	4,23	Трілленберг Г., Остапчук А.Д., Доброхлеб В.Г., Коваленко В.В., Торяник Ж.І., Оппельд Л.І., Іванов Ю.Б., Олійник А.Д., Галах Т.А., Макух Т.О., Копилюк О.І., Музичка О.М., Барилюк І., Фесенко І.А., Каленіченко Ю.Б., Башук Т.О., Попадюк А.В., Єгорова О.В., Махато Б., Олійник Д.І., Матвійчук О.В., Євдокименко В.К., Єресько І.Г., Кашена Н.Б., Берсуцкий Я.Г., Берсуцкий А.Я., Шаманська О.І., Кашена Н.Б., Талах Т.А.
22	Ресурсне забезпечення	14	2,46	Сисоев В.В., Осипенко С.М., Пашнюк Л.О., Гончарова Н.П., Калачанов В.Д., Соколов А.А., Сущенко Е.А., Рекова Н.Ю., Чорна А.М., Смачило І.І., Цогла О.О., Терехух А.А., Смачило І.І., Цогла О.О., Сукач О.М., Шарко М.В., Буренко Ю.А., Дергачева В.В., Ванькович Д.В., Барилюк І.В.
23	Ресурсозбереження	18	3,17	Ходжаев А.Ш., Холодов Д.В., Смолович Р.Ф., Яровая В.И., Мелень Е.В., Азаров І.І., Жупина Л.В., Бярун М.В., Алабугин А.А., Топузов Н.К., Касилов И.И., Кожемякіна Т.В., Пінчук А.Т., Савченко Т.Г., Горячих Н.І., Петенко И.В., Юдіна О.І., Скрипник Е.А., Строков Е.М., Улична М.І., Мирочник А.Ф., Леонов В.Є., Белоусова С.В., Белоусов А.М., Есин К.В., Сыс Д.Г.
24	Інші економічні поняття, пов'язані з ресурсами	42	7,58	Матвеева Ю.Г., Токарчук В.В., Тарасова В.В., Кирилюк В.С., Мішенін Є.В., Косодій Р.П., Пискун М.М., Ярошевич Я.Б., Орлов В.В., Головченко О.М., Марченко В.И., Квачан О.С., Соколенко С. І., Бодюк Л.В., Юдіна Е.И., Бодюк А.В., Біва Ю.В., Панченко А., Вісящев В.А., Павлів О.Б., Костя Д.В., Кучеренко Т., Турченко Д.К., Якубова О.Н., Інякин В.Н., Ріктор Т.А., Островецький В.І., Карпенко О.А., Варес А.Ю., Берсуцький А.Я., Турченко Д.К., Крючковська Т.А., Брошкова С.Л., Іванова К.В., Третьякова І.С., Костеріна О.О., Гохберг О.Ю., Кушнірчук Ю.М., Погріщук Б., Моїсеєнко Т.Є., Лендюк Т.В.

Разом	568	100	
-------	-----	-----	--

Додаток Ш

Приклади ототожнення понять “активи”, “майно” та “ресурси” у навчальній літературі

№ з/п	Автор	Ототожнення понять
1	2	3
<i>Приклади ототожнення понять “активи” та “ресурси”</i>		
1	Булатова З.Г., Булатов М.А. ¹	Згідно з бухгалтерською термінологією економічні <u>ресурси</u> розглядаються як <u>активи</u> (активний капітал)
2	Бутинець Ф.Ф. ²	В бухгалтерському обліку економічні <u>ресурси</u> підприємства розглядаються як його <u>активи</u>
3	Валуєв Б.І. ³	<u>Активи</u> – це <u>ресурси</u> , отримані в результаті минулих подій, використання яких, як передбачається, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому
4	Вороніна Л.І. ⁴	<u>Майно</u> підприємства (<u>активи</u>) – це <u>ресурси</u> (сукупність матеріальних та грошових цінностей, а також юридичні відносини з іншими підприємствами та особами, тобто права), які контролюються підприємством в результаті подій минулих періодів, від яких підприємство очікує економічні вигоди в майбутньому
5	Грабова Н.М. ⁵	<u>Активи</u> – це <u>ресурси</u> підприємства, які мають активно працювати і давати прибуток
6	Девашук Л.Г., Єрмалаєва В.І., Квач Я.П., Рудинська О.В. ⁶	<u>Активи</u> – це <u>ресурси</u> , контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому
7	Донцова Л.В., Нікіфорова Н.О. ⁷	<u>Активи</u> – це економічні <u>ресурси</u> , які контролюються підприємством
8	Кожарський В.В., Кожарська Н.В. ⁸	Економічні <u>ресурси</u> є <u>активами</u> господарюючого суб'єкта
9	Кутер М.І. ⁹	Економічні <u>ресурси</u> або <u>активи</u> підприємства
10	Лисенко Л.І. ¹⁰	<u>Майно</u> (<u>активи</u> , <u>ресурси</u>) – щось, що володіє вартістю, все те, чим розпоряджається суб'єкт господарювання для здійснення різних видів діяльності
11	Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. ¹¹	Згідно з бухгалтерською термінологією економічні <u>ресурси</u> розглядаються як <u>активи</u> , а кредиторська заборгованість – як <u>пасиви</u>
12	Селєзньова Н.М., Іонова О.Ф. ¹²	<u>Активи</u> – це <u>ресурси</u> підприємства, виражені в грошовому вимірнику, отримані в результаті подій минулих періодів, що належать йому на праві власності або контролюються, забезпечують отримання доходу в майбутньому
13	Сопко В.В. ¹³	Господарські засоби (<u>ресурси</u>) підприємства поділяються на необоротні (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, фінансові інвестиції і заборгованість) та оборотні (запаси, кошти, розрахунки та інші активи) <u>активи</u>
15	Сопко В.В., Сопко О.В. ¹⁴	<u>Активи</u> – це <u>ресурси</u> , які одержані підприємством у результаті минулих подій та тепер контрольовані ним, використання яких, як очікується, призведе до збільшення економічних вигод у майбутньому
15	Швець В.Г. ¹⁵	<u>Активи</u> – це <u>ресурси</u> , отримані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому
16	Яремко І.Й. ¹⁶	Загальна сума <u>активів</u> матеріально-речового змісту – це економічні <u>ресурси</u>

Продовження Додатку Ш

1	2	3
<i>Приклади ототожнення понять “активи” та “майно”</i>		
1	Адамов Н.А., Рогуленко Т.М., Александрова Н.І. ¹⁷	<u>Майно (активи)</u>
2	Алборов Р.А. ¹⁸	<u>Майно</u> (господарські засоби) підприємства поділяються на дві групи: необоротні і оборотні <u>активи</u> . <u>Майно (активи)</u> підприємства
3	Ашмаріна Е.М. ¹⁹	<u>Майно (активи)</u> підприємства за складом і функціональним призначенням (характером використання в господарській діяльності) поділяються на дві групи: необоротні активи і оборотні активи
4	Бутинець Ф.Ф. ²⁰	У бухгалтерському обліку засоби (<u>майно</u>) – це господарські факти як явища та господарські факти як процеси, згруповані за майновим аспектом, їх називають <u>активом</u>
5	Вороніна Л.І. ²¹	<u>Майно підприємства (активи)</u>
6	Вороніна Л.І. ²²	<u>Майно</u> підприємства (господарські засоби) поділяються на необоротні та оборотні <u>активи</u>
7	Зарицький А.Е. ²³	Загальну інформацію про склад та величину <u>майна</u> підприємства можна отримати завдяки аналізу бухгалтерського балансу, який дає загальну вартісну характеристику господарських засобів підприємства (<u>актив балансу</u>)...
8	Кожарський В.В., Кожарська Н.В. ²⁴	<u>Майно</u> підприємства складається з необоротних та оборотних <u>активів</u>
9	Кондраков Н.П. ²⁵	<u>Майно</u> підприємства розподіляється на дві групи: необоротні <u>активи</u> (основний капітал) та оборотні <u>активи</u> (оборотний капітал)
10	Кондраков Н.П. ²⁶	<u>Майно</u> підприємства: оборотні і необоротні <u>активи</u>
11	Кутер М.І. ²⁷	<u>Майно економічного суб'єкта (активи)</u>
12	Лисенко Л.І. ²⁸	<u>Майно (активи, ресурси)</u> – щось, що володіє вартістю, все те, чим розпоряджається суб'єкт господарювання для здійснення різних видів діяльності
13	Нікітін В.М., Нікітіна Д.А. ²⁹	<u>Активом</u> називається та частина балансової таблиці, в якій показується <u>майно</u> , згруповане за складом та розміщенням
14	Палій В.Ф. ³⁰	Загальна вартість майна підприємства дорівнює сумі аналітичного балансу-нетто. Тобто <u>майно</u> дорівнює <u>активу</u> балансу
15	Панков Д.О., Глотова Л.В., Воскресенська Л.С. ³¹	<u>Активи</u> – це <u>майно</u> , в тому числі майнові права, виключні права на результати інтелектуальної діяльності, що обліковуються підприємством в результаті господарської діяльності
16	Сопко В.В., Сопко О.В. ³²	<u>Активи</u> – це <u>майно</u> підприємства, яке воно має у своєму розпорядженні
17	Стражев В.І. ³³	<u>Актив</u> – перелік <u>майна</u> (засобів) підприємства з зазначенням їх вартості
18	Тумасян Р.З. ³⁴	<u>Майно</u> підприємства є сукупністю необоротних і оборотних засобів. Господарські засоби підприємства поділяються на необоротні та оборотні засоби (<u>активи</u>)
19	Швець В.Г. ³⁵	Оскільки майно відображають в активі балансу, то прийнято <u>майно</u> називати <u>активом</u>
20	Шпіцнер Р. ³⁶	<u>Майно (активи)</u>
21	Яблукова Р.З. ³⁷	<u>Актив</u> показує <u>майно</u> підприємства
22	Яремко І.Й. ³⁸	Поняття “ <u>активи</u> ” та “ <u>майно</u> ” взаємозамінює та ототожнює
23	Яремко І.Й. ³⁹	Оскільки майно відображають в активі балансу, то прийнято <u>майно</u> називати <u>активами</u>

Продовження Додатку Ш

1	2	3
<i>Приклади ототожнення понять “ресурси” та “майно”</i>		
1	Бурмістрова Л.М. ⁴⁰	Об’єкти бухгалтерського обліку поділяються на <u>майно</u> (ресурси підприємства) та джерела цих ресурсів (зобов’язання підприємства)
2	Вороніна Л.І. ⁴¹	<u>Майно</u> підприємства (активи) – це <u>ресурси</u> (сукупність матеріальних та грошових цінностей, а також юридичні відносини з іншими підприємствами та особами, тобто права), які контролюються підприємством в результаті подій минулих періодів, від яких підприємство очікує економічні вигоди в майбутньому
3	Зарицький А.Е. ⁴²	Для організації процесу виробництва будь-яке підприємство повинно розпоряджатися відповідними <u>ресурсами</u> , тобто володіти <u>майном</u>
4	Лисенко Л.І. ⁴³	<u>Майно</u> (активи, ресурси) – шось, що володіє вартістю, все те, чим розпоряджається суб’єкт господарювання для здійснення різних видів діяльності
5	Яремко І.Й. ⁴⁴	<u>Майно</u> складається з усіх <u>ресурсів</u> підприємства

- ¹ Булатова З.Г. Теория бухгалтерського учета: учебное пособие / З.Г. Булатова, М.А. Булатов. – М.: Издательство “Гриф и К”, 1997. – 148 с. – С. 25.
- ² Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: конспект для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець. – Ч. 1. – Житомир: ЖІТІ, 1997. – 236 с. – С. 20.
- ³ Валуев Б.І. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Б.І. Валуєв. – Одеса: ОДЕУ; “Принт Майстер”, 2001. – 256 с. – С. 39.
- ⁴ Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / Л.И. Воронина. – М.: Изд-во Эксмо, 2006. – 480 с. – С. 39.
- ⁵ Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: 2001: навч. посіб. / Н.М. Грабова; під ред. М.В. Кужельного. – [6-те вид.]. – К.: А.С.К., 2001. – 272 с. – С. 17.
- ⁶ Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Л.Г. Девашук, В.І. Єрмалаєва, Я.П. Квач, О.В. Рудинська – Частина І. – Х.: ТОВ “Одіссей”, 2001. – 496 с. – С. 20.
- ⁷ Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности: учебник / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – [6-е изд., перераб. и доп.] – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2008. – 368 с. – С. 93.
- ⁸ Кожарский В.В. Основы бухучета / В.В. Кожарский, Н.В. Кожарская. – Мн.: ООО “Соврем. шк.”, 2006. – 350 с. – С. 36.
- ⁹ Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учебное пособие / М.И. Куттер. – М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 496 с. – С. 44.
- ¹⁰ Лысенко Л.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учеб. пособие / Л.И. Лысенко. – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2006. – 380 с. – С. 47.
- ¹¹ Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – [2-е изд., стереотип.]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – С. 20.
- ¹² Селезнева Н.Н. Анализ финансовой отчетности организации: учеб. пособие для студентов вузов по специальности “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” (080109), слушателей курсов по подготовке и переподготовке бухгалтеров и аудиторov / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 583 с. – С. 33.
- ¹³ Сопко В.В. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії: навчально-практичний посібник / В.В. Сопко. – Київ: ТОВ “Видавничий дім “Професіонал””, 2004. – 180 с. – С. 18.
- ¹⁴ Сопко В.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.-метод. посібник / В.В. Сопко, О.В. Сопко. – К.: Товариство “Знання” України, 2002. – 231 с. – С. 25.
- ¹⁵ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець. – [3-те вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2008. – 535 с. – С. 35-36.
- ¹⁶ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: монографія / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. – С. 8.
- ¹⁷ Основы бухгалтерского учета / Н.А. Адамов, Т.М. Рогоуленко, Н.И. Александрова и др.; под общей редакцией Н.А. Адамова. – СПб.: Питер, 2005. – 256 с. – С. 14.
- ¹⁸ Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: учебное пособие / Р.А. Алборов. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2002. – 288 с. – С. 33, 34-35.
- ¹⁹ Ашмарина Е.М. Правовые основы бухгалтерского учета и налогового учета, аудита в Российской Федерации: учебник / Е.М. Ашмарина. – М.: Юристъ, 2003. – 255 с. – С. 79-80.
- ²⁰ Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: конспект для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець. – Ч. 1. – Житомир: ЖІТІ, 1997. – 236 с. – С. 18.
- ²¹ Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / Л.И. Воронина. – М.: Изд-во Эксмо, 2006. – 480 с. – С. 39.
- ²² Воронина Л.И. Основы бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие: в 2-х ч. / Л.И. Воронина. – Часть 1. Основы бухгалтерского учета. – М.: ПРИОР, 1999. – 240 с. – С. 25.
- ²³ Зарицкий А.Е. Анализ финансово-хозяйственной деятельности / А.Е. Зарицкий. – М.: АСТ; СПб.: Сова; Владимир: ВКТ, 2010. – 160 с. – С. 40.
- ²⁴ Кожарский В.В. Теория бухгалтерского учета в вопросах и ответах / В.В. Кожарский, Н.В. Кожарская. – Минск: Изд-во Гревцова, 2009. – 224 с. – С. 45.
- ²⁵ Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебник / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 592 с. – С. 22.
- ²⁶ Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. / Н.П. Кондраков. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 448 с. – С. 7.
- ²⁷ Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учебное пособие / М.И. Куттер. – М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 496 с. – С. 45.
- ²⁸ Лысенко Л.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учеб. пособие / Л.И. Лысенко. – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2006. – 380 с. – С. 47.

- ²⁹ Никитин В.М. Теория бухгалтерского учета: курс лекций / В.М. Никитин, Д.А. Никитина. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 1999. – 320 с. – С. 69.
- ³⁰ Палий В.Ф. Новая бухгалтерская отчетность. Содержание и методика анализа / В.Ф. Палий. – М.: “Журнал “Контролинг””, 1991. – 64 с. – С. 24.
- ³¹ Панков Д.А. Бухгалтерский учет: учеб.-практ. пособие / Д.А. Панков, Л.В. Глотова, Л.С. Воскресенская и др.; под ред. д-ра экон. наук, проф. Д.А. Панкова. – Минск: БГЭУ, 2008. – 289 с. – С. 12.
- ³² Сопко В.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.-метод. посібник / В.В. Сопко, О.В. Сопко. – К.: Товариство “Знання” України, 2002. – 231 с. – С. 25.
- ³³ Стражев В.И. Теория бухгалтерського учета: учеб. пособие / В.И. Стражев, О.В. Латыпова. – Мн.: Выш. шк., 2003. – 205 с. – С. 24.
- ³⁴ Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: учеб.-практ. Пособие / Р.З. Тумасян. – [10-е изд., перераб. и доп.] – М.: Издательство “Омега-Л”, 2010. – 883 с. – С. 16-17.
- ³⁵ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець. – [3-тє вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2008. – 535 с. – С. 35.
- ³⁶ Шпицнер Р. Азбука бизнесмена: практ. пособие / Р. Шпицнер. – Мн.: ООО “Мисанта”, 1994. – 200 с. – С. 135.
- ³⁷ Яблукова Р.З. Финансовый менеджмент в вопросах и ответах: учеб. пособие / Р.З. Яблукова. – М.: Лига, 2006. – 256 с. – С. 32.
- ³⁸ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: монографія / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. – С. 36.
- ³⁹ Яремко І.Й. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / І.Й. Яремко. – Львів: “Новий Світ-2000”, 2004. – 240 с. – С. 18.
- ⁴⁰ Бурмистрова Л.М. Финансы и бухгалтерский учет предприятия: учебник / Л.М. Бурмистрова. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 224 с. – С. 80.
- ⁴¹ Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / Л.И. Воронина. – М.: Изд-во Эксмо, 2006. – 480 с. – С. 39.
- ⁴² Зарицкий А.Е. Анализ финансово-хозяйственной деятельности / А.Е. Зарицкий. – М.: АСТ; СПб.: Сова; Владимир: ВКТ, 2010. – 160 с. – С. 39.
- ⁴³ Лысенко Л.И. Бухгалтерский учет: основы теории: учеб. пособие / Л.И. Лысенко. – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2006. – 380 с. – С. 47.
- ⁴⁴ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: монографія / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с. – С. 36.

ВИДАННЯ ЖИТОМИРСЬКОЇ НАУКОВОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ШКОЛИ

МОНОГРАФІЇ

1. Банкротство предприятий: проблемы учета и анализа : монография / под общ. ред. проф. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2012. – 296 с.
2. Бардаш С.В. Инвентаризация: теория, практика, компьютеризация. – Житомир: ЖІПІ, 1999. – 372 с.
3. Бондар В.П. Концепция развития аудиту в Украине: теория, методология, организация: Монография. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
4. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація: Монографія. – Житомир: ЖІПІ, 1999. – 412 с.
5. Бутинець Т.А. Развитие науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики [Текст] : монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 772 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь – Житомир: ПП “РУТА”, 2007. – 328 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 324 с.
10. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 564 с.
11. Бутинець Ф.Ф. О чести и престиже ревизорской профессии: неопубликованный архив.– Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
12. Бухгалтерский учёт, анализ и контроль: теория, методология, организация. результаты научных исследований проблем бухгалтерского учёта и контроля житомирской бухгалтерской научной школы: Монография. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 448 с.
13. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: Монография / Ф.Ф. Бутинец и др.; под общ. ред. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 492 с.
14. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.
15. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.
16. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖІПІ, 1998. – 340 с.
17. Войнаренко М.П., Мошенський С.З., Пономарьова Н.А. Корпоративні цінні папери: обліково-фінансовий аспект. Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 260 с.
18. Давидюк Т.В. Развитие бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія. [Текст]: монографія / Т.В. Давидюк. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 508 с.
19. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.
20. Євдокимов В.В. Развитие бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель [Текст] : монографія / В.В. Євдокимов, С.Ф. Легенчук, Д.О. Грицишен. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 420 с.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

21. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: Монографія // І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.
22. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст]: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
23. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.
24. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія [Текст]: монографія / О.В. Кантаєва. – Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. – 424 с.
25. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
26. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти. [Текст]: монографія / О.А. Лаговська – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 344 с.
27. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 676 с.
28. Легенчук С.Ф. Метатеорія бухгалтерського учета: история, современное состояние, направления развития / Сергей Легенчук. – Saarbrücken: LAP LAMBERT Academic Publishing, 2011. – 116 с.
29. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
30. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
31. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ІП “Рута”, 2005. – 388 с.
32. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: Монографія. – Житомир: ЖІП, 1998. – 384 с.
33. Малюга Н.М., Давидюк Т.В. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография. – Житомир: ЧП “Рута”, 2003. – 512 с.
34. Мошенський С.З. Еволюція векселя. Монографія. – К.: ТОВ “ПоліграфКонсалтинг”, 2005. – 432 с.
35. Мошенський С.З. Фондовий ринок та інституційне інвестування в Україні: вплив на інвестиційну безпеку держави: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 436 с.
36. Наследие ученого. Т.1. Франц Францевич Бутынец – Ученый, Лидер. Человек. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская. – Житомир – Донецк, 2008. – 208 с.
37. Наследие ученого. Т.2. Франц Францевич Бутынец – Мудрость слова. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская. – Житомир – Донецк, 2008. – 144 с.
38. Наследие ученого. Т.3. Сборник предисловий. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Л.В. Чижевская. – Житомир – Донецк, 2008. – 584 с.
39. Новые концепции развития бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях экономических изменений: Часть 1. [Текст]: монография / Под ред. д.э.н., проф. Заслуженного деятеля науки и техники Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 188 с.
40. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 660 с.

41. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія [Текст]: монографія / І.В. Орлов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 400 с.
42. Остап'юк Н.А. Розвиток теорії та методології облікового відображення інфляційних процесів: монографія / Н.А. Остап'юк. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 348 с.
43. Очерки по бухгалтерскому учету и контролю. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета, анализа и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы. Монография. – Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 444 с.
44. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології [Текст]: монографія / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с.
45. Петрук О.М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики: Монографія. – Житомир: ЖІПІ, 1999. – 332 с.
46. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
47. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с.
48. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації [Текст]: монографія / Л.В. Чижевська, І.М. Вигівська, А.П. Дикий, Л.С. Скакун. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 404 с.
49. Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. – 588 с.
50. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України : монографія / Т.А. Бутинець, Т.В. Давидюк, І.В. Жиглей, І.В. Замула; за заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 308 с.
51. Розвиток теорії та методології обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості: Монографія // І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с.
52. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції. [Текст]: монографія / М.І. Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.
53. Современный учет и контроль: подготовка кадров, проблемы теории и методики. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля. Монография. – Житомир: ЧП “Рута”, 2006. – 396 с.
54. Счетоведение: Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. Ч. III. Современные преобразования системы счетов бухгалтерского учета / Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутинца], 2009. – 220 с. – 300 экз.
55. Счетоведение: Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. Ч. II. Планы счетов бухгалтерского учета / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутинца], 2009. – 396 с. – 300 экз.
56. Счетоведение: Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2008. Ч. I. Развитие учений о бухгалтерских счетах / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутинца], 2008. – 376 с. – 300 экз.
57. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики: Монографія. – Житомир: ЖІПІ, 1998. – 408 с.
58. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

59. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 304 с.
60. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 532 с.

ПІДРУЧНИКИ

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 528 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІПІ, 2003. – 440 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2008.
5. Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П., Виговська Н.Г., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності “Облік і аудит” / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 560 с.
6. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
7. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Євдокимов В.В., Легенчук С.Ф. Інформаційні системи і технології в обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 468 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Канурна З.Ф., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
10. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 388 с.
11. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Замула І.В. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі: Підручник для студентів ВНЗ спеціальності “Облік і аудит” / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 272 с.
12. Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 576 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2008.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 756 с.

15. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
17. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с.

НАВЧАЛЬНІ ПОСІБНИКИ,

ЗБІРНИКИ

1. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”./ Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
2. Бардаш С.В., Давидюк Т.В. Інвентаризація: практикум: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 224 с.
3. Бардаш С.В. та ін. Контроль і ревізія. Практикум: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / С.В. Бардаш, В.А. Дерій, Н.І. Петренко; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 384 с.
4. Бойко С.В., Сорочинська А.Ю. Французька мова для економістів. Français pour les économistes: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 228 с.
5. Бондарь В.П., Петренко Н.И., Кузьмин Дм.Л. Вопросы инвентаризации в экономической литературе: Учебное пособие. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – 868 с.
6. Боримська К.П., Глушук О.М., Собчак Б., Литвиненко М.М., Сологуб Т.І. Польська мова для бухгалтерів. Частина 2. Język polski dla księgowych. Część 2.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
7. Боримська К.П., Глушук О.М., Собчак Б., Литвиненко М.М., Сологуб Т.І. Польська мова для бухгалтерів. Частина 2. Język polski dla księgowych. Część 2.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
8. Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 “Менеджмент організацій” та 7.050107 “Економіка підприємств”. / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
11. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський облік і контроль: тести: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

12. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський облік і контроль: тести: В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець, І.І. Пилипенко, Л.В. Чижевська. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.
13. Бутинець Ф.Ф., Горещька Л.Л. Облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
14. Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Практикум для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
15. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид. перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
16. Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап’юк Н.А., Сисюк С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 472 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: В 2-х частях. Ч. II: Учебное пособие. – Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 640 с.
18. Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горещкая Л.Л. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений специальности 7.050106 “Учет и аудит”. – Житомир: ЧП “Рута”, 2002. – 660 с.
19. Бутинець Ф.Ф., Козлова М.О. Послесловие посвящается памяти профессора Я.В. Соколова / Составитель М.О. Козлова, отв. ред. Н.М. Малюга – Житомир: ЖГТУ, 2010. – 100 с.
20. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинца. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 480 с.
21. Бухгалтерский учет в странах мира: Учебное пособие. Вып. 2. / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
22. Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050201 “Менеджмент організацій” та 7.050107 “Економіка підприємств”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІПІ, 2001. – 448 с.
23. Бухгалтерський облік і аудит в аптеках: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с.
24. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 448 с.
25. Бухгалтерський облік у громадському харчуванні: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Ф.Ф. Бутинець та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 440 с.
26. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 448 с.
27. Бухгалтерський облік. Наскрізні завдання для студентів економічних спеціальностей. Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та С.В. Бойко. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 132 с.

28. Бухгалтерський податковий облік. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.
29. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
30. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид. доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2005. – 320 с.
31. Бухгалтерський фінансовий облік. Практикум: Навчальне видання для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Л.В. Чижевської. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 512 с.
32. Български език за бизнес: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленіна О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с. (Серія “Ділова болгарська мова”)
33. Български език за бизнес: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленіна О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с. (Серія “Ділова болгарська мова”)
34. Българско творчество. – Житомир: ЖГТУ, 2006. – 180 с.
35. Ваховська В.Л., Войналович О.П., Глушук О.М., Романчук К.В. Польська мова. Język polski: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 236 с.
36. Глушук О.М., Замула І.В., Романчук К.В., Ваховська В.Л., Войналович О.П., Польська мова. Język polski: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. – 2-ге видання, доп. і перероб. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 248 с.
37. Глушук О.М., Сірик Н.А. Німецька мова для економістів. Deutsch für Wirtschaftler: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 124 с.
38. Давидюк Т.В., Остап’юк Н.А., Романчук К.В. Складання та читання звітності або не все складне, що таким здається: Навчальний посібник для початківців. Частина 2. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 292 с.
39. Давидюк Т.В., Панченко І.А., Свідерська О.О. Болгарська мова. Български език: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. Т.Б. Трифонова, А. Марчевої. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 204 с.
40. Давидюк Т.В. Екологічний, інтелектуальний та людський капітал в теорії бухгалтерського обліку [Текст]: Монографія / Т.В. Давидюк, І.В. Замула, С.Ф. Легенчук; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 480 с., [9] л. – 300 прим. – ISBN 978-966-683-225-5
41. Ділова англійська мова. Business English: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів першого року навчання. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 232 с.
42. Ділова англійська мова. Курс 2. Business English. Course 2: [навч. посіб. для студентів економічних спеціальностей вищ. навч. закл.] / І.С. Волинець, М.О. Козлова, А.В. Рабошук, О.С. Роміна; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 188 с.
43. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

- зкладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с.
44. Звітність підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та Н.А. Остап’юк. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 428 с.
 45. Козлова М.О., Памірська Л.Ю., Рабошук А.В., Юрківська Л.Й. Ділова англійська мова: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. В.В. Зіновчука. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 512 с.
 46. Козлова М.О., Волинець І.С., Ожінська Т.В., Фесенко О.О. Англійська мова для економістів: граматики. English for Economists: Grammar Review: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге видання, доповнене і перероблене. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 196 с.
 47. Козлова М.О., Рабошук А.В., Волинець І.С., Фесенко О.М. Англійська мова для економістів: граматики. English for Economists: Grammar Review: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 160 с.
 48. Малюга Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. Збірник вправ: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 4-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
 49. Малюга Н.М., Белоусова І.А., Герасимчук Н.В., Давидюк Т.В. Бухгалтерський управлінський облік. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІПІ, 2001. – 256 с.
 50. Малюга Н.М., Легенчук С.Ф., Головка О.В. Лауреати Нобелівської премії з економіки: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 208 с.
 51. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с.
 52. Міжнародні стандарти фінансової звітності: тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 172 с.
 53. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті. Курс лекцій. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 352 с.
 54. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: практикум. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 148 с.
 55. Мошенський С.З., Остапчук Т.П. Бухгалтерський облік у будівництві. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 356 с.
 56. Моя професія – бухгалтер, фінансист. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальностей 7.050106 “Облік і аудит” та 7.050104 “Фінанси” / За редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця, І.А. Панченко. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 156 с.
 57. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Малюга Н.М., Лебедзевич Я.В., Горецька Л.Л., Давидюк Т.В.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІПІ, 2000. – 480 с.
 58. Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво. Збірник задач і вправ: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності

- 7.05106 “Облік і аудит”. / Малюга Н.М. та ін.; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
59. Олійник О.В. Економічний аналіз: Практикум для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 496 с.
60. Організація бухгалтерського обліку. Вправи, ситуації, тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.
61. Орлов І.В. Звітність підприємств: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – 3-є вид., допов. і перероб. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484 с.
62. Основи бізнесу для бухгалтерів. Частина 1. Podstawy biznesu dla księgowych. Część 1.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / [Боримська К.П., Глушук О.М., Собчак Б. та ін.]; за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 288 с.
63. Основи бізнесу: Навчальний посібник. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця, К.В. Романчук. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 364 с.
64. Основи на счетоводството. Финансово счетоводство. Ділова болгарська мова: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця та доктора економіки Крума Крумова. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 242 с.
65. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 180 с.
66. Романчук К.В., Дикий А.П., Назаренко Т.П., Томашевська І.Л. Вступ до бухгалтерського обліку або не все складне, що таким здається: Навчальний посібник для початківців. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 244 с.
67. Світовий бізнес: Навчальний посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 498 с.
68. Семейон В.С., Яковець Г.Ю., Янки Т.С. Угорська мова. Частина 1. Magyar nyelv. I. rész.: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 460 с.
69. Сидорець Т.В., Дударєва К.О., Кіфіак М.В. Румунська мова. Limba română: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. В.І. Цуркану – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 344 с.
70. Скрипник М.І. Облік у бюджетних установах: [навчальний посібник для самостійного вивчення дисципліни] / М.І. Скрипник, К.В. Шиманська. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 148 с.
71. Словник обліково-економічних термінів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії, проф. Т.Б. Тріфонова. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384 с.
72. Словник обліково-економічних термінів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, проф. М. Добії, проф. Т.Б. Тріфонова, проф. С.З. Мошенського – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “РУТА”, 2006. – 696 с.
73. Стандарти аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: тести: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.І. Петренко. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 208 с.
74. Статистика: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей

**Розвиток бухгалтерського обліку активів
в умовах трансформації інституту права власності**

- вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 292 с.
75. Судово-бухгалтерська експертиза. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 460 с.
76. Управленческо счетоводство. Теория на икономически анализ. Контрол. Одит: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Вигівська І.М., Зеленіна О.О., Кучер С.В. та ін.]; / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 188 с. (Серія “Ділова болгарська мова”)
77. Чижевська Л.В. Методика викладання облікових дисциплін: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 504 с.
78. Чижевська Л.В., Капуціан Р., Снідевич Е.В., Ладан Т.М. Чеська мова для бухгалтерів. Čeština pro účetní: Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 140 с.
79. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривошей М.М. Звітність підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖПІ, 2003. – 436 с.
80. Чижевська Л.В. Збірник задач з курсу “Фінансовий облік-2” на тему “Облік доходів підприємства” для самостійного вивчення студентів / Л.В. Чижевська, Т.П. Назаренко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 88 с.
81. Шигун М.М. Макроекономіка: практикум : Навчальний посібник [для студентів спец. “Облік і аудит”, “Фінанси і кредит”] / М.М. Шигун; за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 112 с.
82. English for Financial Accounting. Фінансовий облік англійською мовою: навч. посіб. [для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] / [Волинець І.С., Козлова М.О., Рабошук А.В. та ін.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 272 с. – (Серія “Ділова англійська мова”)
83. Zbiór baśni i legend całego świata. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 164 с.
84. Особливості бухгалтерського обліку в сільському господарстві : навч. посібн. / за заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та проф. І.В. Замули. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 412 с.
85. Ділова англійська мова. Курс 1. Business English. Course 1 : навч. посіб. для студ. економ. спец. вищ. навч. закл. / І.С. Волинець, М.О. Козлова, А.В. Рабошук; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 256 с. – (Серія “Ділова англійська мова”).

ПРО АВТОРА

Романчук Катерина Василівна – кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету, випускниця Житомирського інженерно-технологічного інституту 2003 р. за спеціальністю “Облік і аудит” (диплом спеціаліста з відзнакою).

Кандидатську дисертацію за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит на тему “Організація та методика бухгалтерського обліку договірною процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України)” захистила у 2006 р. у спеціалізованій вченій раді Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України (м. Київ). Вчене звання доцента присвоєно в 2006 р.

За результатами досліджень опублікувала 96 праць обсягом 824,1 друк. арк., з яких особисто автору належить 77,4 друк. арк., з них 3 монографії у співавторстві; 35 наукових статей, з них 4 за кордоном, 29 тез доповідей на конференція, 24 навчальних посібники у співавторстві та 5 підручників у співавторстві з грифом МОН України.

Співавтор монографій: “Бухгалтерський облік: історичний аспект” (2006 р.), “Современный учет и контроль: подготовка кадров, проблемы теории и методики” (2006 р.), “Розвиток системи бухгалтерського обліку: реалізація мікроекономічних запитів” (2012 р.).

Сертифікований аудитор України (сертифікат серії А).

У 2005 р. за активну роботу з удосконалення освітнього процесу шляхом впровадження іноземних мов при викладанні бухгалтерського обліку та контролю для фахівців різних освітньо-кваліфікаційних рівнів нагороджена грамотою виконавчого комітету Житомирської міської ради.

Пройшла стажування у Польщі: на базі Вищої школи фінансів та бухгалтерського обліку (м. Сопот, 2004 р.); на базі Вищої менеджерської школи (м. Легніца, 2004 р.); на базі Економічної академії (м. Краків, 2007 р.).

Під науковим керівництвом К.В. Романчук захистили кандидатські дисертації: Дн.Л. Кузьмін на тему “Бухгалтерський облік і контроль процесу придбання майна: теорія і методика”(2011 р.), М.П. Городиський на тему “Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій за договорами підряду: організація та методика” (2011 р.).